

АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ

Селюков А. Д. — д.ю.н., профессор, профессор кафедры финансового права РГУП (§ 2.1)

Бадмаев Б. Г. — старший преподаватель кафедры финансового права РГУП (§ 2.2)

Вершило Т. А. — заместитель заведующего кафедрой финансового права РГУП, к.ю.н., доцент (§ 2.3; § 2.5 совместно с Садовской Т. Д.; § 2.9 совместно с Шарандиной Н. Л.)

Батяева А. Р. — к.ю.н., доцент, доцент кафедры административного и финансового права РГУП (§ 2.4)

Садовская Т. Д. — к.ю.н., доцент, доцент кафедры финансового права РГУП (§ 2.5 совместно с Вершило Т. А.)

Давыдова М. А. — к.ю.н., старший преподаватель кафедры финансового права РГУП (§ 2.6)

Кикавец В. В. — к.ю.н., доцент, заместитель заведующего кафедрой финансового права, к.ю.н., доцент (§ 2.7)

Костикова Е. Г. — к.ю.н., доцент, профессор кафедры финансового права РГУП (§ 2.8)

Шарандина Н. Л. — старший преподаватель кафедры финансового права РГУП (§ 2.9 совместно с Вершило Т. А.)

Писенко К. А. — д.ю.н., доцент, профессор кафедры финансового права РГУП (§ 2.10)

Прошунин М. М. — д.ю.н., профессор, профессор кафедры финансового права РГУП (§ 2.11)

Бит-Шабо И.В. — д.ю.н., профессор, профессор кафедры финансового права РГУП (§ 2.12)

Васильева Е. Г. — к.ю.н., доцент, Северо-Кавказский филиал РГУП, г. Краснодар (§ 3.1)

Лютова О. И. — к.ю.н., научный сотрудник Института государственного и муниципального управления / Центр анализа деятельности органов исполнительной власти / отдел административного моделирования (§ 3.2)

Дементьев И. В. — к.ю.н., доцент, Центральный филиал РГУП, г. Воронеж (§ 3.3)

Родыгина В. Е. — к.ю.н., доцент, доцент кафедры финансового права РГУП (§ 3.4)

Матьянова Е. С. — к.ю.н., доцент, доцент кафедры финансового права РГУП (§ 3.5 совместно с Кайшевым А. Е.)

Кайшев А. Е. — соискатель кафедры финансового права РГУП (§ 3.5 совместно с Матьяновой Е. В.)

Анисина К. Т. — к.ю.н., доцент кафедры финансового права РГУП (§ 3.6)

Попкова Ж. Г. — к.ю.н., доцент кафедры государственно-правовых дисциплин Приволжского филиала РГУП (§ 3.7)

Мигачева Е. В. — к.ю.н., доцент, доцент кафедры финансового права РГУП (§ 3.8)

Цинделиани И. А. — заведующий кафедрой финансового права РГУП, профессор кафедры, кандидат юридических наук, доцент (Предисловие, Глава 1 § 1.1 – 1.2; § 1.3 совместно с Нигматулиной Л. Б.)

Нигматулина Л. Б. — Институт права и национальной безопасности Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (§ 1.3 совместно с Цинделиани И. А.)

*Приурочено к 100-летию
Верховного Суда РФ*

ПРЕДИСЛОВИЕ

Сегодня наша страна и весь мир в целом переживает сложнейший этап в истории своего развития, который обусловлен пандемией COVID-19. С одной стороны, испытания, выпавшие на долю человечества сегодня, показали, насколько человек все-таки хрупкое создание, с другой стороны, позволили испытать на устойчивость многие социальные институты и продемонстрировать в сложных и критических условиях их жизнеспособность. Государства в современных условиях продемонстрировали разную степень готовности в преодолении сложных и кризисных явлений, и поддержки населения. Многие социальные институты показали разную степень готовности к преодолению кризисных явлений, которые были поражены пандемией COVID-19, прежде всего в сфере экономики и социальной защиты. Наиболее наглядно это можно увидеть на конкретных цифрах применительно к Российской Федерации, предоставленных Счетной палатой РФ. В 2020 г. совокупные расходы федерального бюджета на борьбу с прямыми и косвенными последствиями пандемии COVID-19 составили 2,856 трлн руб., или 12,5% от общих расходов бюджета. Последние, в свою очередь, составили 22,82 трлн руб. — на 4,6 трлн руб. (или на 25% при инфляции 4,9%) больше, чем в 2019-м, и на 3,2 трлн руб. (16%) больше, чем планировалось на 2020 г. до коронакризиса¹. По оценкам Международного валютного фонда, по состоянию на январь 2021 г. в России дополнительные бюджетные затраты на здравоохранение и пострадавшие от кризиса секторы экономики в виде непосредственных расходов бюджета или отказа от сбора налоговых доходов составили 2,9% ВВП. Экспертами высказываются различные оценки мер уровня государственной поддержки секторам экономики, но в целом следует признать, что они имели позитивный эффект. Финансовая система государства продемонстрировала высокую степень устойчивости, что позволило использовать эффективные инструменты поддержки в рамках налогового обложения организаций

¹ <https://ach.gov.ru>.

и физических лиц — был введен мораторий на проведение выездных проверок и проверок по сделкам между взаимозависимыми лицами; мораторий на приостановление операций по счетам; установлены дополнительные основания для получения отсрочки или рассрочки по уплате налогов и страховых взносов и др. Такие меры позволили экономическим субъектам снизить потери, обусловленные пандемией, как следствие экономические показатели, в сравнении с другими экономически развитыми государствами, свидетельствуют о том, что у нас эти меры оказались эффективными и реально обеспечили преодоление самых негативных последствий пандемии. Модели поддержки тех или иных экономических сегментов в каждой стране носят во многом индивидуальный характер и обусловлены, прежде всего, уровнем развития экономики и экономического потенциала государства в целом. Для обеспечения прав граждан государству необходимы значительные ресурсы. Преодоление кризисных ситуаций без существенных экономических ресурсов государства невозможно. Выработка мер по преодолению последствий пандемии COVID-19, несомненно, затронула и проблему модернизации социальных институтов, и насколько оперативно и эффективно пройдет эта модернизация, зависит, насколько успешно государство сможет функционировать и выполнять предписанные ему задачи. При этом этап модернизации экономических и правовых институтов должен проходить с учетом современного этапа развития человеческого общества, связанного с очередным этапом промышленной революции и началом цифровизации экономических отношений.

Важнейшие направления, связанные с планируемыми изменениями, обозначены в послании Президента РФ Федеральному собранию¹ как в части расширения государственной поддержки населения и субъектов предпринимательской деятельности, так и модернизации отдельных институтов, включая налоговую систему государства. Представляется, что послание Президента РФ дает значительный стимул для посткризисного развития социальных институтов государства и способствует достижению социально значимых целей, направленных на обеспечение и защиту прав граждан Российской Федерации и динамичное социально-экономическое развитие страны. Повышение благосостояния населения и стимулирование экономической деятельности становится сегодня главными задачами, решение которых должно обеспечиваться всеми социально-экономическими институтами нашего общества.

В настоящей коллективной монографии авторским коллективом предпринята попытка показать современное состояние и возможные

¹ Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 21.04.2021 «Послание Президента Федеральному Собранию» // Российская газета. № 87, 22.04.2021.

варианты развития правовых институтов одной из важнейших отраслей права — финансового права. Финансовое право сегодня находится на новой волне своего динамического развития, которая в условиях развития цифровой экономики должна дать эффективные и прозрачные инструменты правового регулирования отношений сферы публичных финансов. В данной монографии рассматриваются вопросы развития правовых институтов двух важнейших подотраслей финансового права, а именно, бюджетного и налогового права в условиях развития цифровой экономики.

**Зав. кафедрой финансового права РГУП
Имеда А. Цинделиани**

Глава 1

ФИНАНСОВОЕ ПРАВО В ЦИФРОВУЮ ЭПОХУ

§ 1.1. Финансовое право в современных условиях социально-экономического развития государства

На различных этапах развития истории человечества возникали множества кризисных явлений, которые преодолевались путем различной степени мобилизации человеческих и экономических ресурсов. Современные явления, окружающие человечество, связанные с мировым кризисом, порожденным пандемией коронавирусной болезни COVID-19, наглядно позволили показать, что современное человеческое общество в целом не может существовать без стабильного функционирования социально-экономических институтов. Устойчивое функционирование социальных-экономических институтов позволяет сегодня активно противодействовать негативным последствиям распространения пандемии коронавирусной болезни COVID-19 и реализовывать важнейшие мероприятия, направленные на социально-экономическое развитие государства. Наиболее наглядно это можно увидеть на основе проведенного ведущими экспертными организациями анализа. По данным института «Центр Развития» НИУ ВШЭ — «Россия впервые прошла кризис лучше, чем мир в целом: падение ВВП составило 3,1% против 3,5% в глобальной экономике. Выдержать удар, проявившийся в резком падении потребительской активности, внешнего спроса, цен на нефть, а также в осложнении из-за эпидемии производственной деятельности, помогли действующее в последние годы бюджетное правило и предпринятые государством меры по поддержке экономики, а политика инфляционного таргетирования способствовала финансовой стабильности. Со стороны внутреннего спроса сильнее всего сказалось падение конечного потребления населения на 8,6%, почти такое же мощное, как в 2015 г., но худшее, чем в 2009 г. Оно в равной степени было обусловлено снижением склонности населения к потреблению на 4,7 п.п. (прежде всего из-за жестких ограничительных мер и опасений во время эпидемии) и реальных располагаемых доходов на 3,5%. Кризис 2020 г.

из-за своей эпидемиологической специфики характеризовался исключительной неравномерностью экономической динамики¹. Как видно из этих аналитических данных кризис, порожденный пандемией коронавирусной болезни COVID-19, является беспрецедентным как по своим масштабам, так и по влиянию практически на все базовые экономические институты. Как следствие, это потребовало значительной мобилизации ресурсов государства, в особенности, значительного роста государственных расходов. Общий объем господдержки российской экономики во время пандемии коронавируса составил 4 трлн рублей². При этом нельзя не отметить существующую динамику в формировании ресурсов, направленных на преодоление последствий пандемии не только на уровне Федерации, так и на уровне субъектов Российской Федерации. По аналитическим данным, 2020 г. регионы закончили с рекордно высокими доходами, расходами и абсолютной величиной бюджетного дефицита. Доходы регионов за 2020 г. увеличились по отношению к 2019 г. на 10%, трансферты из федерального бюджета выросли на 54%. Суммарный показатель собственных доходов регионов практически не изменился из-за роста поступлений НДС и сокращения налога на прибыль. Расходы региональных бюджетов выросли в 2020 г. на 15%, в том числе расходы на здравоохранение — на 72%. Под влиянием существенного роста расходов, большинство регионов (57 из 85) закончили год с бюджетным дефицитом. Наибольшие проблемы с формированием собственных доходов и бюджетной сбалансированностью испытали регионы с сырьевой направленностью экономики³. При этом необходимо отметить и тенденции 2021 г.: налог на прибыль и трансферты сформировали высокие доходы регионов. В первом квартале 2021 г. быстро росли как доходы, так и расходы региональных бюджетов. Доходы регионов увеличились на 11% (год к году); основными факторами такого роста стали поступления трансфертов и налога на прибыль. Положительный баланс бюджета регионов в первом квартале 2021 г. был равен 1% ВВП; с дефицитом его закончили 13 регионов⁴. Нельзя не отметить и положительную динамику, отмечаемую аналитиками: «по данным Росстата, в первом квартале 2021 г. зафиксирован прирост инвестиций как к первому кварталу 2020 г. (2%), так и к соответствующему

¹ Институт «Центр развития» НИУ «Высшая школа экономики» № 347 от 04.03.2021 // <https://www.hse.ru/pubs/share/direct/document/448697923.pdf>

² <https://news.ru/economics/belousov-nazval-obshij-obyom-gospodderzhki-ekonomiki-v-pandemiyu/>

³ Институт «Центр развития» НИУ «Высшая школа экономики» № 345 от 25.02.2021 // <https://www.hse.ru/pubs/share/direct/document/446644357.pdf>

⁴ Институт «Центр развития» НИУ «Высшая школа экономики» № 364 от 31.05.2021 // <https://www.hse.ru/pubs/share/direct/document/474439831.pdf>

периоду 2019 г. (4,8%). Это может свидетельствовать как о реальном окончании рецессии, так и о выделении в экономике ряда «передовых» секторов (стратегически важных в период пандемии) при торможении инвестиционного процесса в других ВЭД. Также можно говорить хотя и о позитивной, но весьма «вялой» общеэкономической конъюнктуре, а именно, о росте инвестиций и ВВП примерно на 2% в год (как и до рецессии). При этом признаков ускорения инвестиционной динамики в соответствии с планами правительства (5,4% среднегодового роста инвестиций) пока не наблюдается, хотя объективные предпосылки к этому есть¹. Важнейшим моментом к пониманию текущего состояния социально-экономического развития страны и перспектив развития экономики в целом, нельзя без рассмотрения предшествующего этапов развития экономики страны, с точки зрения не только истории, но и понимания какие направления реализации экономической политики имели позитивный последствия, а какие негативные, в целях выработки оптимальной модели экономического развития государства. По данным научно-исследовательского финансового института (НИФИ) при Минфине, за 20 лет ВВП РФ вырос почти вдвое, но этого недостаточно, чтобы увеличить вес страны в мире. Россия исчерпала возможности роста благосостояния за счет углеводородов. А наиболее острой проблемой стало обесценивание рубля: за 20 лет рост цен в РФ достиг почти 600%. Глобальный ВВП, то есть реальный объем ежегодно производимых в мире товаров и нематериальных благ, за 20 лет возрос почти вдвое (на 94%). В России показатель прироста близок к среднемировому (83%), но этого недостаточно для того, чтобы увеличить вес страны в мировой экономике. По итогам двух десятилетий Россия находится в числе стран с умеренной безработицей. В среднем 6,5% за весь период 2001–2020 годов. Этому способствовали как трудовые гарантии, установленные законодательством, так и неформальные механизмы сохранения рабочих мест в периоды экономических трудностей. Безработица в РФ демонстрировала устойчивый нисходящий тренд. Ни в одной другой крупной экономике аналогичного тренда не наблюдалось. Противоречива ситуация и с ростом экспорта товаров и услуг. Россия ненамного отстала от среднемирового показателя, но значительно — от большинства других крупных экономик со сравнительно недавней историей становления рыночной модели. Доля инвестиций в отечественной экономике повысилась на 4 процентных пункта в течение 2006–2008 годов, проявляла тенденцию к даль-

¹ Институт «Центр развития» НИУ «Высшая школа экономики» № 368 от 18.06.2021 // <https://www.hse.ru/pubs/share/direct/document/478872538.pdf>; О чем говорят тренды. Макроэкономика и рынки № 5(49). Бюллетень Департамента исследований и прогнозирования // https://cbr.ru/Collection/Collection/File/35470/bulletin_21-05.pdf

нейшему росту после кризисных 2009–2010 годов, однако с 2013 года легла на пологою траекторию около 23% ВВП. Причины заключаются в исчерпании возможностей развития за счет углеводородного сектора экономики, а также в сложной геополитической обстановке последних лет. Отмечено об исчерпании в настоящее время возможностей повышения благосостояния за счет высокой стоимости углеводородного энергетического сырья. А самой острой и при этом хронической проблемой России стала инфляция. Развитие российской экономики в 2001–2020 годах характеризовалось значительным по сравнению с большинством других крупных экономик мира инфляционным обесценением национальной денежной единицы. За 20 лет Россия сохранила, но не усилила свои позиции в мировой экономике и не расширила свое участие в международной торговле¹. Как видно из приведенных аналитических данных, в социально-экономическом развитии страны выявлены различные тренды как позитивные, так и негативные, что само по себе ставит необходимым выработку новых эффективных инструментов по динамичному развитию всех секторов экономики, что станет важным фактором, обеспечивающим повышение благосостояния населения. Ограничения, направленные на сдерживание распространения вируса, повлекли значительное сокращение деловой активности как внутри страны, так развитие внешнеэкономических связей, что не могло не отразиться на национальной экономике и ее отдельных сегментов.

Сегодня насущным является не только успешно преодолеть негативное влияние последствий, порожденных пандемией коронавирусной болезни COVID-19 на социально-экономические институты страны, но и сформировать условия по осуществлению значительного роста экономики страны, необходимость выработки таких инструментов, которые стимулируют развитие сегментов экономики и значительный рост экономического потенциала страны. Поскольку, насколько динамично будет развиваться экономика страны зависит и эффективность многих институтов государства и достижений целей их деятельности.

Высказываются различные подходы по объемам и срокам реализации антикризисных мер поддержки экономических субъектов и населения в период преодоления последствий пандемии коронавирусной болезни COVID-19. В частности, Силуанов А. Г. отмечает, что «продолжительное сохранение антикризисных мер может привести

¹ Обзор краткосрочных глобальных трендов за апрель // ФГБУ «Научно-исследовательский финансовый институт», https://nifi.ru/images/FILES/trends/2021/globaltrends_april2021.pdf; России для рывка не хватило населения, инвестиций и стойкости рубля. Институт при Минфине оценил предварительные итоги 20 лет развития отечественной экономики // Независимая газета. 16.05.2021.

к перегреву экономики с сопутствующим накоплением дисбалансов»¹. Представляется, что объемы и сроки реализации антикризисных мер во многом зависят от уровня экономического развития страны и развития соответствующих социально-экономических институтов. При этом, несомненно, необходимо учитывать, что реализация антикризисных мер должна носить временный характер и охватывать самый критический этап преодоления негативных последствий, поскольку необходимо сочетать два важных аспекта: святую обязанность государства по обеспечению социальных прав, и с другой стороны, недопущение социального «иждивенчества» и стимулирования развития экономической инициативы хозяйствующих субъектов и населения. Финансовые возможности публично-правовых образований не носят безграничный характер, они имеют объективные границы, предопределенные экономическим потенциалом, в основе которого лежат множество факторов. Важнейшие институты финансовой системы государства в период кризиса пандемии коронавирусной болезни COVID-19 прошли испытания на эффективность, и, как следствие, обусловили необходимость, в определенной степени, ускорения их модернизации. Нельзя не отметить, на модернизацию отдельных элементов финансовой системы государства влияют и международные тенденции. Финансовые ведомства стран G20 на саммите в Венеции поддержали введение минимальной ставки корпоративного налога для транснациональных компаний в размере 15%. Суть инициативы заключается в том, чтобы дополнительно обложить налогом доходы налогоплательщиков, если в других странах они уплатили меньший объем налога, а равно требовать уплаты налога по месту фактической деятельности. Таким образом нивелируются преимущества от создания схем оптимизации налогообложения с использованием национальных юрисдикций, в которых налогоплательщики присутствуют лишь в номинальной форме². В целом данная инициатива отражает общий тренд, сформировавшийся в системе противодействия уклонения от налогообложения и недобросовестного использования элементов «налоговой конкуренции», которые использовались отдельными государствами и окажет существенное влияние на национальные налоговые системы. На модернизацию элементов финансовой системы государства оказывают значительное влияние и современный этап промышленной революции, который обусловил переход экономиче-

¹ Итоги G20: посткризисное восстановление экономик и достижение многосторонних договоренностей // https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37562-itogi_g20_postkrizisnoe_vosstanovlenie_ekonomik_i_dostizhenie_mnogostoronnikh_dogovorennosti.

² Никто не уйдет недообложенным. Глобальный налоговый минимум подступает все ближе // Газета «Коммерсантъ» № 119 / П от 12.07.2021, стр. 1.

ских систем государства на новые технологические рельсы, которые позволяют формировать и развивать цифровую экономику. Весьма интересным является то, по каким направлениям осуществляется развитие важнейших сегментов экономической системы государства¹. Общенациональный план действий, обеспечивающий восстановление занятости и доходов населения, рост экономики и долгосрочные структурные изменения в экономике, включает в себя следующие цели:

- устойчивый рост реальных денежных доходов населения;
- снижение безработицы до уровня не более 5%;
- выход на траекторию устойчивого роста ВВП на уровне не менее 3% в годовом исчислении.

Показатели выполнения задачи:

- рост реальной заработной платы на уровне не менее 2% в годовом исчислении;
- снижение доли населения с доходами ниже прожиточного минимума в 2021 году по отношению к предыдущему году;
- рост розничного товарооборота на уровне не менее 2,5% в годовом исчислении;
- рост объема платных услуг населению на уровне не менее 3% в годовом исчислении;
- восстановление численности занятых в МСП и индивидуальных предпринимателей на уровне I квартала 2020 г.;
- темпы роста оборота МСП выше темпов роста экономики в целом;
- опережающий рост валовой добавленной стоимости в отрасли информационных технологий и связи в годовом исчислении (выше темпов роста экономики в целом);
- ежегодный рост численности малых и средних высокотехнологических компаний на 10% в год;
- рост несырьевого неэнергетического экспорта на уровне не менее 4,5% в годовом исчислении;
- рост индекса промышленного производства обрабатывающей промышленности на уровне не менее 2% в годовом исчислении².

¹ «Общенациональный план действий, обеспечивающих восстановление занятости и доходов населения, рост экономики и долгосрочные структурные изменения в экономике» (одобрен Правительством РФ 23.09.2020, протокол № 36, раздел VII) (№ П13-60855 от 02.10.2020) // <https://pravdaosro.ru>; «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» (утв. Минфином России) // [://minfin.gov.ru](http://minfin.gov.ru)

² «Общенациональный план действий, обеспечивающих восстановление занятости и доходов населения, рост экономики и долгосрочные структурные изменения в экономике» (одобрен Правительством РФ 23.09.2020, протокол № 36, раздел VII) (№ П13-60855 от 02.10.2020) // <https://pravdaosro.ru>

Реализация данного стратегического плана оказывает влияние и направление бюджетной и налоговой политики государства.

В законодательстве о налогах и сборах закреплены положения, направленные на стимулирование инвестиционной активности:

- в рамках реализации положения ФЗ «О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации», предоставление инвесторам стимулирующих налоговых льгот;

- инвестиционный налоговый вычет распространен на участников КГН, а также в отношении расходов на создание объектов инфраструктуры в рамках комплексного освоения территорий в целях строительства стандартного жилья;

- предоставлена возможность уменьшать налоговую базу на сумму расходов на создание объектов социальной инфраструктуры, безвозмездно передаваемых в государственную или муниципальную собственность;

- упрощены условия применения пониженных ставок для участников региональных инвестиционных проектов;

- усовершенствованы условия деятельности участников СПИК, в том числе в части порядка налогообложения;

- для участников СЭЗ в Республике Крым и г. Севастополе снято ограничение на применение пониженных тарифов страховых взносов в размере 7,6% при превышении трехлетнего срока с момента создания СЭЗ и продлен период их применения до окончания срока существования СЭЗ;

- для резидентов ТОСЭР в Дальневосточном федеральном округе и резидентов свободного порта Владивосток снято ограничение на применение пониженных тарифов страховых взносов в размере 7,6% при превышении трехлетнего срока с момента создания ТОСЭР;

- для резидентов ОЭЗ в Калининградской области на определенный период установлены пониженные тарифы страховых взносов в размере 7,6% (при соблюдении ими определенных условий);

- внедрение новых информационных технологий и постепенное формирование единого информационного пространства администрирования;

- расширение применения специального налогового режима для самозанятых — налога на профессиональный доход (НПД) — с 01.07.2020 на все субъекты Российской Федерации (предоставлена возможность введения в действие налога законами субъектов Российской Федерации). НПД администрируется в бездекларационном формате через веб-интерфейс с практически нулевыми издержками для предпринимателей;

- создание комфортных условий для добровольной и своевременной уплаты налогов и других платежей;

- введен институт «авансовой» уплаты налогов для физических лиц («единый налоговый платеж физического лица»);
- сокращено количество предоставляемой отчетности по имущественным налогам организаций.

В рамках третьего этапа «амнистии капитала» (с 01.06.2019 по 01.03.2020) предоставлена возможность задекларировать имущество, зарубежные счета и контролируемые иностранные компании (КИК) с сохранением гарантий, которые предоставлялись на первом и втором этапах декларирования. Воспользоваться этими преференциями возможно при условии возврата в страну средств с задекларированных счетов, а также редомициляции КИК в специальные административные районы (САР) (Калининградская область и Приморский край)¹. Не менее важную роль играет в развитии финансово-экономических институтов и реализуемая единая государственная денежно-кредитная политика, поскольку Банк России обеспечивает устойчивость рубля посредством поддержания ценовой стабильности, в том числе для формирования условий сбалансированного и устойчивого экономического роста. Ценовая стабильность является основной целью денежно-кредитной политики и означает устойчиво низкую инфляцию. Это важный элемент благоприятной среды для жизни людей и ведения бизнеса². Развитие новых технологий и активное внедрение результатов нового этапа промышленной революции оказывает непосредственное влияние на все социальные институты человеческого общества. Самое примечательное, что самой восприимчивой сферой реализации новых технологий стала финансовая система как применительно к конкретным странам, так и в целом в мире. Цифровые технологии фактически привели к началу трансформации всех сфер финансовой системы и, как следствие, обусловили необходимость выработки новых правовых средств, обеспечивающих регулирующее воздействие как в отношении публичных, так и частных финансов. Особый интерес связан с осмыслением влияния цифровых технологий на новый экономический уклад человеческого общества и формирования цифровой экономики. При этом представляется необходимым обратить внимание на те новации, которые сегодня в связи с развитием цифровой экономики коснутся одной из самых важных сфер финансовой системы государства, как денежная система. Нельзя не отметить, что денежная система государства, как и существующая система публичного финансового контроля,

¹ «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» (утв. Минфином России) //: minfin.gov.ru

² «Основные направления единой государственной денежно-кредитной политики на 2021 год и период 2022 и 2023 годов» (утв. Банком России) // www.cbr.ru

объединяет сферу публичных и частных финансов и обеспечивает их устойчивое взаимодействие как взаимосвязанных элементов финансовой системы государства. Одной из предлагаемых новаций стала инициатива Центрального Банка РФ по внедрению цифрового рубля¹. Суть предложения Банка России заключается в следующем:

— цифровой рубль будет представлять собой цифровую форму национальной валюты и обладать всеми необходимыми свойствами для выполнения функций денег. Эмиссию цифрового рубля будет осуществлять Банк России. Цифровой рубль станет дополнительной формой денег, обращаясь наряду с наличными и безналичными рублями;

— цифровой рубль будет являться цифровой валютой российского центрального банка (далее — ЦВЦБ) и будет иметь форму уникального цифрового кода, который будет храниться на специальном электронном кошельке. Передача цифрового рубля от одного пользователя к другому будет происходить в виде перемещения цифрового кода с одного электронного кошелька на другой;

— возможность использования цифрового рубля в офлайн-режиме, то есть при отсутствии доступа к сети Интернет и мобильной связи и разработкой специальной инфраструктуры;

— будет храниться на индивидуальных электронных кошельках, открытых непосредственно в платежной системе Банка России и являющихся его обязательствами. Будет использоваться наряду с наличными и безналичными деньгами, выполняя все функции денег — средства обращения (платежа), меры стоимости и средства сбережения, 1 рубль наличными эквивалентен 1 безналичному рублю, так и 1 цифровой рубль будет эквивалентен каждому из них со свободным переводом рубля из одной формы в другую.

Преимущество цифрового рубля по мнению Банка России заключается в следующем, а именно: доступность, безопасность, скорость, прозрачность и снижение издержек, контроль за целевым использованием средств и др.

Важнейшим моментом внедрения цифрового рубля является определение его юридической природы как официальной денежной единицы. Правовая форма реализации определения юридической природы цифрового рубля не представляет особой сложности учитывая, что ст. 75 Конституции РФ, определяя денежной единицей в Российской Федерации рубль, а денежную эмиссию относя исключительно к компетенции Центрального банка Российской Федерации, не предопределяет форму — натуральную или виртуальную. Поэтому сам процесс его нормативного закрепления не представ-

¹ Цифровой рубль. Доклад для общественного обращения // https://cbr.ru/analytics/d_ok/dig_ruble/ (дата обращения: 01.09.2021).

ляет серьезного затруднения. Представляется, что больше вопросов в процессе внедрения цифрового рубля, как официальной денежной единицы, имеющей обращение на территории государства возникают с наличием и стабильным функционированием технологической и операционной инфраструктуры, а также той роли, которой отводится банкам в рамках внедрения и функционирования цифрового рубля. При этом важным моментом является не только обеспечение интересов профессиональных участников рынка банковских услуг, но и прежде всего, защита интересов граждан и экономических субъектов, доступность механизмов финансового стимулирования экономической деятельности.

Можно еще долго перечислять возможные пути реализации цифровизации финансовых систем государства и отдельных ее сегментов, но несомненно то, что это неминуемый процесс для всех развитых стран. Сегодня многие ведущие государства с высоким экономическим потенциалом не только изучают, но и предпринимают активные шаги для внедрения цифровых валют, эмитируемых Центральными банками, яркий тому пример — тестирование «цифрового юаня» Народным банком Китая (НБК) и проведение эксперимента по выдаче цифровых ваучеров. Все это, безусловно, свидетельствует о том, что важнейший сегмент финансовой системы государства — денежная система, которая становится сферой внедрения новых технологических продуктов, и этот процесс неминуем. Поскольку денежная система государства и ее формирующие элементы сегодня, это исключительная монополия государства, которая может моделироваться в различных формах, и это монополия абсолютная. С другой стороны, государству не надо прилагать особых усилий для того, чтобы цифровой рубль вошел в нашу повседневную жизнь, предопределив необходимость осуществления всех государственных платежей посредством использования цифрового рубля от уплаты налогов и до выплаты всех форм социальных платежей, а равно участие публично-правовых образований в экономических процессах исключительно посредством использования цифрового рубля. С одной стороны, это позволит за короткий срок без особых усилий внедрить цифровой рубль в повседневную жизнь, с другой стороны, цифровой рубль и в целом денежная система государства станет самым эффективным институтом контроля, который по своей эффективности может превзойти и действующие институты публичного финансового контроля.

Эффективное социально-экономическое развитие государства возможно при слаженном взаимодействии всех социальных институтов. Государство — это сложное социальное образование, в рамках которого человек является его главным движущим субъектом, об этом наглядно гласит ст. 2 Конституции РФ, согласно которой че-

ловек, его права и свободы являются высшей ценностью. Признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина — обязанность государства. Как следствие, целями деятельности социальных институтов является достижение вышеуказанных положений. Особое место в стабильном социально-экономическом развитии страны отводится публичным финансам. Институты, формирующие публичные финансы, выполняют важную роль в социально-экономическом развитии государства. С одной стороны, они являются эффективным индикатором состояния государств в целом, с другой стороны, являются основой, обеспечивающей реализацию задач, поставленных перед государством. Сегодня финансовая система государства находится в начале этапа модернизации, обусловленной новым этапом технологического развития человечества, многие традиционные институты проходят этап модернизации, цифровизация экономических отношений порождает появление новых продуктов и, как следствие, необходимость модернизации и правовой системы государства. Новый технологический уклад человечества модернизируется в целом и в государстве, как социальное явление, о чем свидетельствуют новые научные исследования, которые обосновывают появление феномена цифрового государства¹. Несомненно, это не может не отразиться и на отдельных элементах правовой системы государства, в том числе и на отраслевой системе регуляторов общественных отношений. Сегодня финансовое право, как публичная отрасль права, находится на передовом рубеже модернизации, как следствие, возникла необходимость выработки научно-обоснованных подходов, которые позволяют дать инструменты для эффективного регулирования отношений в сфере публичных финансов на основе новых технологических достижений человечества. Перед государством стоит множество задач, разрешение которых, в совокупности, направлено на обеспечение благосостояния граждан и создания гармоничной среды развития общества и всех ее социально-экономических институтов. Совокупность инструментов, позволяющих достичь максимально позитивных результатов, во многом зависит и от правовых инструментов, в том числе и в сфере правового регулирования публичных финансов в зависимости от того, как оперативно и адекватно будут отражать правовые средства регулирования публичных финансов, особенно с учетом внедрения новых технологий, современным вы-

¹ Пашенцев Д. А. Концепция цифрового государства и цифровой правовой среды: монография / Н. Н. Черногор, Д. А. Пашенцев, М. В. Залоило и др.; под общ. ред. Н. Н. Черногора, Д. А. Пашенцева. М., Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации: Норма: ИНФРА-М, 2021. 244 с.

зовам, и будет определяться динамика развития финансовой системы государства в целом.

§ 1.2. Цифровая экономика и искусственный интеллект как факторы, влияющие на модернизацию средств правового регулирования публичных финансов¹

Человечество проходит очередной этап промышленной революции и формируется новый уровень технологического уклада. Результатом нового этапа развития человеческого общества стало активное внедрение новых цифровых технологий во все сферы социальной жизни общества: от производства материальных ценностей до культуры. Развитие новых цифровых технологий стало основой для формирования цифровой экономики и внедрения во все социальные институты достижений результатов новой технологической инфраструктуры. Развитие цифровой экономики приводит к значительным изменениям в экономической системе государства как позитивным, так и негативным, и не только к тактическим изменениям деятельности субъектов экономической деятельности, но и изменениям целых секторов экономики, и наиболее наглядно это можно увидеть в финансовой сфере. В соответствии со Стратегией развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы цифровая экономика рассматривается как хозяйственная деятельность, в которой ключевым фактором производства являются данные в цифровом виде, обработка больших объемов и использование результатов анализа которых по сравнению с традиционными формами хозяйствования позволяют существенно повысить эффективность различных видов производства, технологий, оборудования, хранения, продажи, доставки товаров и услуг². При этом главным способом обеспечения эффективности цифровой экономики становится внедрение технологии обработки данных, что позволит уменьшить затраты при производстве товаров и оказании услуг. Национальные интересы в области цифровой экономики обозначены следующим образом:

— формирование новых рынков, основанных на использовании информационных и коммуникационных технологий, и обеспечение

¹ Материалы, изложенные параграфе апробированы, в ходе Международной научно-практической конференции «Финансовое право в цифровую эпоху». *Цинделиани И. А.* Правовые формы организации публичных финансов в условиях развития цифровой экономики // Финансовое право в цифровую эпоху: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 27 ноября 2020 г. М.: РГУП, 2021.

² Указ Президента РФ от 09.05.2017 № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы» // СЗ РФ. 2017. № 20. ст. 2901.

лидерства на этих рынках за счет эффективного применения знаний, развития российской экосистемы цифровой экономики;

— укрепление российской экономики, в том числе тех ее отраслей, в которых развитие бизнеса с использованием информационных и коммуникационных технологий предоставит конкурентные преимущества российским организациям, обеспечит эффективность производства и рост производительности труда;

— увеличение за счет применения новых технологий объема несырьевого российского экспорта, в первую очередь товаров и услуг, пользующихся спросом у иностранных потребителей;

— повышение конкурентоспособности российских высокотехнологических организаций на международном рынке;

— обеспечение технологической независимости и безопасности инфраструктуры, используемой для продажи товаров и оказания услуг российским гражданам и организациям;

— защита граждан от контрафактной и некачественной продукции;

— обеспечение правомерного использования персональных данных, информации, источником которой являются объекты промышленной, транспортной инфраструктур, инфраструктуры связи, а также данных, полученных из государственных информационных систем;

— защита интересов российских граждан, обеспечение их занятости (развитие цифровой экономики не должно ущемлять интересы граждан);

— сохранение существующих в традиционных отраслях экономики технологий и способов производства товаров и оказания услуг;

— обеспечение защиты интересов российских организаций, реализующих свою продукцию на традиционных (неэлектронных) рынках и др. Согласно Национальной программе «Цифровая экономика Российской Федерации» в сфере правового обучения развития цифровой экономики обозначены задача по созданию системы правового регулирования цифровой экономики, основанного на гибком подходе в каждой сфере, а также внедрение гражданского оборота на базе цифровых технологий¹.

Важнейшим аспектом по развитию цифровой экономики стало активное развитие и внедрение искусственного интеллекта, который определяется как комплекс технологических решений, позволяющий имитировать когнитивные функции человека (включая самообучение и поиск решений без заранее заданного алгоритма) и получать при выполнении конкретных задач результаты, сопоставимые, как мини-

¹ Паспорт национального проекта «Национальная программа «Цифровая экономика Российской Федерации»» (утв. президиумом Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и национальным проектам, протокол от 04.06.2019 № 7) // <https://digital.gov.ru>

мум, с результатами интеллектуальной деятельности человека. Комплекс технологических решений включает в себя информационно-коммуникационную инфраструктуру, программное обеспечение (в том числе, в котором используются методы машинного обучения), процессы и сервисы по обработке данных и поиску решений¹. Приоритетными направлениями развития и использования технологий искусственного интеллекта является их внедрение в отраслях экономики и создание условий для улучшения эффективности и формирования принципиально новых направлений деятельности хозяйствующих субъектов. Как следствие, сегодня необходимо создание комплексной системы регулирования общественных отношений, возникающих в связи с развитием и использованием технологий искусственного интеллекта. В частности, адаптация нормативного регулирования в части, касающейся взаимодействия человека с искусственным интеллектом, и выработка гибкой системы нормативно-правового регулирования в области искусственного интеллекта. Нельзя не отметить, что реализация политики внедрения искусственного интеллекта и развития робототехники — мировой тренд, который определяется как важнейший фактор экономического развития².

Согласно концепции развития регулирования отношений в сфере технологий искусственного интеллекта и робототехники регулирования отношений, должно осуществляться с учетом следующих принципов:

- стимулирование развития технологий искусственного интеллекта и робототехники регуляторными средствами как основной вектор развития регулирования в обозначенный временной период («стимулирование как основа регулирования»);
- регуляторное воздействие, основанное на риск-ориентированном, междисциплинарном подходе и предусматривающее принятие ограничительных норм в случае, если применение технологий искусственного интеллекта и робототехники несет объективно высокий риск причинения вреда участникам общественных отношений, правам человека и интересам общества и государства;
- расширение применения инструментов сорегулирования и саморегулирования, формирование кодексов (сводов) этических правил разработки, внедрения и применения технологий искусственного интеллекта и робототехники;
- человеко-ориентированный подход, предусматривающий, что конечной целью развития технологий искусственного интеллекта

¹ Указ Президента РФ от 10.10.2019 № 490 «О развитии искусственного интеллекта в Российской Федерации» (вместе с «Национальной стратегией развития искусственного интеллекта на период до 2030 года») // СЗ РФ. 2019., № 41. ст. 5700.

² Регулирование робототехники: анализ опыта ведущих стран / О. Б. Пичков, А. А. Уланов. Цифровое право. 2021. Т. 2. № 2. С. 31—44.

и робототехники, направляемого посредством регуляторного воздействия, является обеспечение защиты гарантированных российским и международным законодательством прав и свобод человека и повышение благосостояния и качества жизни граждан;

— оценка воздействия технологий и систем искусственного интеллекта и робототехники на все сферы жизни человека, общества и государства, основанная на научно-выверенных исследованиях с подключением широкого круга ученых;

— обеспечение баланса интересов разработчиков, потребителей и иных лиц в сфере искусственного интеллекта и робототехники, а также определение границ их ответственности за возможные негативные последствия использования технологий искусственного интеллекта и робототехники;

— технологический суверенитет, предусматривающий обеспечение необходимого уровня независимости Российской Федерации в области искусственного интеллекта и робототехники с учетом государственной политики в сфере развития информационных технологий и импортозамещения;

— поддержка конкуренции, предусматривающая обеспечение равных для всех, включая предприятия малого и среднего бизнеса, возможностей для применения экспериментальных правовых режимов и мер государственной поддержки, а также для доступа к необходимым в целях разработки систем искусственного интеллекта и робототехники данным из государственных и муниципальных информационных систем;

— оценка при разработке нормативных правовых актов и иных документов в сфере искусственного интеллекта и робототехники социально-экономических последствий и рисков в условиях постоянного развития технологий, учет как положительного, так и отрицательного международного опыта регулирования;

— обязательность обоснованной оценки рисков причинения при применении искусственного интеллекта и робототехники вреда жизни и здоровью человека, реализации угроз обороне страны и безопасности государства и принятие мер, направленных на минимизацию таких рисков и угроз. Основным направлением регулирования отношений в сфере технологий искусственного интеллекта и робототехники является создание комплексной системы регулирования общественных отношений, возникающих в связи с развитием и внедрением технологий искусственного интеллекта, которые должны стать основными ориентирами при создании комплексной системы регулирования общественных отношений, возникающих в связи с развитием и внедрением технологий искусственного интеллекта и робототехники. Перспективными инструментами создания механизма оптимального регулирования данной сферы отношения являются эксперименталь-

ные правовые режимы («регуляторные песочницы»), а применительно к промышленности — также правовой режим полигона общего доступа¹.

Одним из первых шагов стало принятие ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального регулирования в целях создания необходимых условий для разработки и внедрения технологий искусственного интеллекта в субъекте Российской Федерации — городе федерального значения Москве и внесении изменений в статьи 6 и 10 Федерального закона “О персональных данных”»², согласно которому экспериментальный правовой режим представляет собой применение в течение предусмотренного Федеральным законом срока проведения эксперимента в отношении участников экспериментального правового режима специального регулирования в целях создания необходимых условий для разработки и внедрения технологий искусственного интеллекта в субъекте Российской Федерации — городе федерального значения Москве, а также последующего возможного использования результатов применения искусственного интеллекта. При этом разграничивается общее и специальное регулирование, под которым понимается нормативное правовое регулирование, установленное принятыми в соответствии с Федеральным законом нормативными правовыми актами субъекта Российской Федерации — города федерального значения Москвы, содержащее отличный от общего регулирования порядок разработки и внедрения технологий искусственного интеллекта в указанном субъекте Российской Федерации, а также последующего возможного использования результатов применения искусственного интеллекта.

Уровень развития технологии искусственного интеллекта позволил приступить к активной разработке концепции внедрения в правовую систему машиночитаемого права, определяемое разработчиками как формальное представление определенного набора правил (норм), относящихся к сфере права, основанное на онтологии права. Машиночитаемое право может включать набор юридически значимых метаданных, необходимых для формулирования и описания правовых норм в достаточном для решения практических задач объеме, а также алгоритмы, применяемые для каких-либо форм ра-

¹ Распоряжение Правительства РФ от 19.08.2020 № 2129-р «Об утверждении Концепции развития регулирования отношений в сфере технологий искусственного интеллекта и робототехники до 2024 года» // СЗ РФ. 2020. № 3. ст. 5593.

² Федеральный закон от 24.04.2020 № 123-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального регулирования в целях создания необходимых условий для разработки и внедрения технологий искусственного интеллекта в субъекте Российской Федерации — городе федерального значения Москве и внесении изменений в статьи 6 и 10 Федерального закона «О персональных данных» // СЗ РФ. 2020, № 17, ст. 2701.

боты с правовыми документами или с нормами права¹. Внедрение технологии искусственного интеллекта является предметом интереса в глобальном измерении и важнейшим показателем развития государства. Сегодня практически каждая страна идет своим путем, но, несомненно, что на определенном этапе возникнет необходимость формирования общих мировых правил, определяющих правила включения технологии искусственного интеллекта в повседневную жизнь человечества. В частности, Европейский Союз приступил к формированию правил общеевропейского регулирования рынка искусственного интеллекта².

Результаты очередного этапа промышленной революции и порожденные ею новые технологические новшества не могут не коснуться системы права государства. Новые технологии и внедрение этих технологий практически во все сферы общества не только в сфере удовлетворения индивидуальных потребностей человека, но и в систему публичной организации общества, обуславливают необходимость осмысления проблемы: отвечает ли сегодня действующая система правовых регуляторов общественных отношений современным вызовам и потребностям. Может ли сегодня действующая система права эффективно обеспечить регулирование общественных отношений, в которые активно внедряются новые технологии, которые меняют модели деятельности и организационно-социальных связи между субъектами как публичного, так и частного права. Технологии искусственного интеллекта сегодня способны создавать уникальные продукты, которые не только удовлетворяют личные потребности человека, но и активно влияют на модернизацию всей системы социальных институтов. Цифровая экономика является драйвером изменения модели экономики в государстве, как следствие, система права государства обязана адекватно и эффективно отреагировать. Иначе говоря, дать конкурентоспособную модель правового регулирования правоотношений, формируемых цифровизацией. Технологии искусственного интеллекта и порождаемые ими новые продукты, в том числе и робототехника, которая активно внедряется в экономические модели деятельности сегментов экономики, это сегодня сфера, которая по своей актуальности не уступает ни одной социально значимой сфере человеческой

¹ Концепция развития технологий машиночитаемого права // [sk.ru>media/documents/Концепция_МЧП..01.03.2021.pdf](https://sk.ru/media/documents/Концепция_МЧП..01.03.2021.pdf)

² Proposal for a REGULATION OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL LAYING DOWN HARMONISED RULES ON ARTIFICIAL INTELLIGENCE (ARTIFICIAL INTELLIGENCE ACT) AND AMENDING CERTAIN UNION LEGISLATIVE ACTS {SEC(2021) 167 final} — {SWD(2021) 84 final} — {SWD(2021) 85 final} // <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TEXT/?qid=1623335154975&uri=CELEX%3A52021PC0206>

деятельности. Внедрение технологии искусственного интеллекта стало в определенной степени серьезным основанием для изменения мировоззренческих подходов практически ко всем социальным институтам общества. Как следствие, сегодня предметом широкой дискуссии является рассмотрение проблематики: может ли действующая система права предоставить эффективный подход в регулировании всего спектра отношений формируемых под влиянием нового технологического уклада. Насколько действующая система права обладает адекватным набором инструментов, обеспечивающих эффективное и стабильное регулирование правоотношений порожденных в результате модернизации технологического развития человеческого общества. Развитие научной мысли по данной проблематике представлено достаточно широкой палитрой мнений ученых как в целом по проблемам влияния цифровизации на правовую систему государства¹, так и отдельных ее сегментов². Несомненный интерес представляет представленные

¹ *Братко А. Г.* Искусственный разум, правовая система и функции государства: монография / А. Г. Братко. М., ИНФРА-М, 2021. 282 с.; *Залоило М. В.* Искусственный интеллект в праве: научно-практическое пособие / под ред. д-ра юрид. наук, проф. Д. А. Пашенцева. М., Инфотропик Медиа, 2021. 132 с.; *Залоило М. В.* Современные юридические технологии в правотворчестве: научно-практическое пособие / М. В. Залоило; под ред. Д. А. Пашенцева. М., ИЗИСП: Норма: ИНФРА-М, 2020. 184 с.; *Механизмы и модели регулирования цифровых технологий: монография / под общ. ред. А. В. Минбалева. М., Проспект, 2020. 224 с.; Морхат П. М.* Право и искусственный интеллект: Научная монография / Предисл. д.ю.н., проф. И. А. Близнаца и д.ю.н., проф. И. В. Понкина / Под ред. д.ю.н., проф. И. В. Понкина. М., Издательство «Юрсервитум», 2021. 513 с.; *Пашенцев Д. А., Залоило М. В., Дорская А. А.* Смена технологических укладов и правовое развитие России: монография / Д. А. Пашенцев, М. В. Залоило, А. А. Дорская. М., ИЗИСП: Норма: ИНФРА-М, 2021. 184 с.; *Ершов В. В.* Регулирование правоотношений: Монография. М., РГУП, 2020.; Система права и система законодательства: современное состояние и перспективы развития в цифровую эпоху: монография / под науч. ред. А. В. Корнева. М., Проспект, 2019. 176 с.; Трансформация моделей правового регулирования объектов инновационной инфраструктуры в современном праве: российский и зарубежный опыт: монография / под общ. ред. В. В. Блажеева, М. А. Егоровой. М., Проспект, 2021. 592 с.; Юридические факты и их влияние на отраслевые институты права: проблемы и направления развития: монография / под общ. ред. В. Н. Синюкова, М. А. Егоровой; Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА). М., Проспект, 2021. 536 с.; Юридическая концепция роботизации: монография / Н. В. Антонова, С. Б. Бальхаева, Ж. А. Гаунова и др.; отв. ред. Ю. А. Тихомиров, С. Б. Нанба. М., Проспект, 2019. 240 с.; *Алтухов А. В., Ершова И. В., Каушкин С. Ю.* Платформенное право как драйвер развития инноваций // Предпринимательское право. 2020. № 4. С. 17–24.; *Власенко Н. А.* Современное российское государство. Очерки / Н. А. Власенко. М., Норма, 2022.

² *Воронцова И. В., Луконина Ю. А.* Дефиниция «искусственный интеллект» и ее семантико-процессуальное значение в судебной системе России и зарубежных стран // Российский судья. 2020. № 10. С. 41–45.; *Ручкина Г. Ф.* Некоторые вопросы формирования правовых условий использования искусственного интеллекта, роботов и объектов робототехники // Банковское право. 2020. № 5. С. 7–19;

концепции модернизации системы права и предлагаемые подходы по ее развитию¹. Сегодня проблема влияния цифровизации не только в целом на систему права, но и на отдельные ее элементы, являются предметом научного осмысления, в особенности в такой сфере, как правовое регулирование публичных финансов, как важнейшего сегмента финансовой системы государства². В частности, Братко А. Г. обосновывается необходимость создания параллельных отраслей права, которые обеспечивали бы функционирование искусственного

Баракина Е. Ю. К вопросу об установлении экспериментального правового режима в области применения искусственного интеллекта // Российская юстиция. 2021. № 2. С. 64–67.; *Лютова О. И.* Налог на искусственный интеллект: перспективы введения в Российской Федерации // Финансовое право. 2020. № 11. С. 20–22.; *Бегишев И. Р.* Искусственный интеллект и робот как правовые категории // Безопасность бизнеса. 2020. № 6. С. 32–36.; » *Нагородская В. Б.* Новые технологии (блокчейн / искусственный интеллект) на службе права: научно-методическое пособие / под ред. Л. А. Новоселовой. М., Проспект, 2019. 128 с.; *Андреев В. К.* Динамика правового регулирования применения искусственного интеллекта // Журнал российского права. 2020. № 3. С. 58–68.; *Санникова Л. В., Харитонова Ю. С.* Цифровые активы: правовой анализ: монография. М., 4 Принт, 2020. 304 с.

¹ *Хабриева Т. Я.* Право в условиях цифровизации / Т. Я. Хабриева. СПб., СПбГУП, 2019. 36 с. (Избранные лекции Университета; Вып. 189.); *Хабриева Т. Я., Черногор Н. Н.* Право в условиях цифровой реальности // Журнал российского права. 2018. № 1; *Хабриева Т. Я.* Циклические нормативные массивы в праве // Журнал российского права. 2019. № 12. С. 5–18.; *Черногор Н. Н., Залошло М. В.* Метаморфозы права и вызовы юридической науке в условиях пандемии коронавируса // Журнал российского права. 2020. № 7. С. 5–26.; *Залошло М. В.* Циклический правовой массив как нетипичное правовое явление в условиях цифровизации // Российское государственное право. 2019. № 1. С. 16–24; *Пашенцев Д. А.* Динамика правовой традиции в условиях четвертой промышленной революции // Журнал российского права. 2021. № 5. С. 5–15.; *Залошло М. В.* Законность и целесообразность в обществе постмодерна: пересмотр сложившейся классической модели // Журнал российского права. 2020. № 6. С. 22–37.; *Залошло М. В.* Опережающий характер протворчества и проблема синхронизации правового регулирования // Журнал российского права. 2019. № 9. С. 20–29.; *Алтухов А. В., Еришова И. В., Кашкин С. Ю.* Платформенное право как драйвер развития инноваций // Предпринимательское право. 2020. № 4. С. 17–24.; *Кашкин С. Ю., Алтухов А. В.* В поисках концепции правового регулирования искусственного интеллекта: платформенные правовые модели. *Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА)*. 2020;(4):26–40.; *Братко А. Г.* Искусственный разум, правовая система и функции государства: монография / А. Г. Братко. М., ИНФРА-М, 2021.

² Актуальные проблемы блокчейн-технологий в финансовом праве: учебное пособие для магистратуры / под ред. Е. Ю. Грачевой, Л. Л. Арзумановой. М., Норма: ИНФРА-М, 2021. 96 с.; Актуальные проблемы финансового и налогового права: учебное пособие / отв. ред. М. В. Карасева. М., Проспект, 2020. 272 с.; Актуальные проблемы финансового права в условиях цифровизации экономики: монография / под ред. Е. Ю. Грачевой. М., Проспект, 2020. 256 с.; Налоги в цифровой экономике. Теория и методология: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / [И. А. Майбуров и др.]; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. М., ЮНИТИ-ДАНА, 2019. 279 с.

интеллекта и которые должны состоять из принципов, однозначных определений, терминов и норм, образующих отрасли права, которые будут применяться только искусственным интеллектом¹. Особую роль предлагается отводить хозяйствующим субъектам, использующим в своей деятельности искусственный разум, наделенным возможностями создавать локальные нормативные акты. Особый интерес имеет представленная академиком Хабриевой Т. Я. концепция наличия в системе права «нетипичных нормативных массивов, которые обозначаются как циклические нормативные массивы, первичными элементами этих массивов являются «кросс-отраслевые» юридические нормы»². При этом авторами данной концепции отмечается, что «циклизация» в праве выглядит следующим образом: 1) появление отдельных норм, нацеленных на удовлетворение важных общественных потребностей, объективированных в приоритетах общественной активности и государственной политики; 2) их вхождение и закрепление в уже сложившихся нормативных комплексах (отраслях, институтах права); 3) детерминирование вектора и темпа дальнейшего развития сложившихся нормативных комплексов, изменения их содержания; 4) появление нового структурного элемента системы права («циклического правового массива»); 5) перенастройка законодательства на решение социальных задач и удовлетворение общественных потребностей, вызвавших к жизни циклический нормативный массив»³. В юридической литературе проблеме системы национального права уделено много внимания, в том, числе и концепции комплексных отраслей права, которая могла бы способствовать реализации новых подходов регулирования отношений, связанных с цифровизацией. Хотя некоторыми авторами критически рассматривается потенциал комплексных отраслей права обеспечить эффективное регулирование отношений, связанных с цифровизацией⁴.

Современная система права сегодня стоит перед решением важной задачи — обеспечить активно развивающиеся под влиянием цифровизации общественные отношения эффективными правовыми инструментами. Сформировавшиеся классические подходы системы права, как совокупности отраслей, которые формируются подотраслями и институтами права, в основе которых лежит норма права, становится

¹ Братко А. Г. Искусственный разум, правовая система и функции государства: монография / А. Г. Братко. М., ИНФРА-М, 2021. С. 59–62.

² Хабриева Т. Я. Циклические нормативные массивы в праве // Журнал российского права. 2019. № 12. С. 5–18.

³ Хабриева Т. Я., Черногор Н. Н. Право в условиях цифровой реальности // Журнал российского права. 2018. № 1 С. 90.

⁴ Черногор Н. Н., Залозило М. В. Метаморфозы права и вызовы юридической науке в условиях пандемии коронавируса // Журнал российского права. 2020. № 7. С. 15.

предметом критического осмысления¹. Изменяющиеся под влиянием промышленной революции и формируемый новый технологический уклад человеческого общества детерминирует необходимость формирования новых подходов и модернизации социальных институтов, в том числе и правового инструментария. Может ли сегодня нормативный массив, существующий в государстве и структурированный в отраслях права (включая комплексных) предоставить эффективное и непротиворечивое регулирование отношений, порожденных технологическими новациями? Дать однозначно положительный ответ не представляется возможным. Современное человеческое общество в начале пути переосмысления и выработки эффективных инструментов модернизации социальных институтов, в том числе и права. Концепция комплексных образований в системе права на первом этапе может дать определенные базовые подходы к преодолению проблем в регуляции, связанных с новым технологическим укладом. Сегодня можно увидеть, что сложившиеся подходы систематизации нормативного массива требуют модернизации. В определенной степени можно даже наблюдать некоторое отставание правового инструментария и наличия в сфере правового регулирования общественных отношений, обусловленных новыми технологическими явлениями значительного пробела. На современном этапе цифровой модернизации финансовой системы Российской Федерации публичные финансы как система денежных отношений, направленная на мобилизацию и использование публично-правовыми образованиями финансовых ресурсов, объективно могут быть выделены по критерию обеспечения публичных интересов. Внедрение новых технологических продуктов, как то: искусственный интеллект; роботизация; распределенные реестры; облачные технологии — меняет содержательно природу публичных финансов как основанную на распределительных отношениях. Под влиянием внедрения цифровых технологий и информационных систем функционирование публичных и частных финансов может осуществляться на новых моделях перераспределения финансовых ресурсов, которые основываются на принципах и нормах развивающейся и многоуровневой системы форм национального и (или) международного права. Публичная финансовая деятельность является формой, посредством которой публично-правовые образования в рамках которой осуществляется мобилизация и использования финансовых ресурсов, в условиях текущего состояния цифровой модернизации финансовые системы Российской Федерации под влиянием внедре-

¹ Современная системно-правовая теория: новый этап развития или методологический кризис? / А. А. Головина, Тимофей Радько // Государство и право. 2017. № 2. С. 34–40; *Валиев Р. Г.* Правовая институционализация и институты права: концептуальная модель // *Lex russica*. 2020. Т. 73. № 4. С. 103–116.

ния цифровых технологий и информационных систем способствует внедрению новых моделей осуществления такой деятельности. Вся мировая финансовая система в целом и финансовые системы государств стали самой активной сферой внедрения достижений нового технологического уклада. Если брать сегменты финансовой системы государства, как публичные, так и частные финансы стали внедряться практически во все институциональные образования. Достижения нового технологического уклада активно внедряются в сферу как публичных, так и частных финансов, которые в определенной степени стали альтернативой и даже конкурируют с абсолютными государственными монополиями. Отсутствие эффективных регуляций оборота продуктов, порожденным новыми технологиями, позволяет им оставаться в серой зоне. Однако, понимая угрозу для существующих государственных монополий и противодействия государственному суверенитету, ведется работа по выработке новых регуляций, которые бы исключали оборот новых продуктов в серой зоне. **Несомненно, это наглядно можно увидеть на примере криптовалют.** Цифровизация финансовой системы государства это уже не тренд — это уже магистральное направление развития. Бюджетная и налоговые системы государства, и даже денежная система стали на широкие рельсы активного внедрения продуктов цифровизации, которые имеют непосредственное влияние на формирование модели экономического развития государства. И самое примечательное, это стало важнейшим стимулом для выработки модернизации модели правового регулирования формирующих в сфере финансовой системы государства отношений, обусловленных цифровизацией¹. Нельзя не признать, что первые шаги, которые предпринимаются в этом направлении не совсем удачны², тем не менее это дает серьезную пищу для размышления в дальнейшем пути развития

¹ Новые институты бюджетного права в условиях цифровой революции: монография / Н. А. Поветкина, Р. Е. Артюхин, А. Ю. Демидов и др.; под ред. Р. Е. Артюхина, Н. А. Поветкиной. М., Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации: Норма: ИНФРА-М, 2021. 192 с.; Система права и система законодательства: современное состояние и перспективы развития в цифровую эпоху: монография / под науч. ред. А. В. Корнева. М., Проспект, 2019. 176 с.; Трансформация финансового права в новых экономических условиях: монография / коллектив авторов; под ред. С. В. Запольского. М., КНОРУС, 2021. 280 с.; Цифровое право в банковской деятельности: сравнительно-правовой аспект: монография / отв. ред. Л. Г. Ефимова. М., Проспект, 2021. 416 с.; Цифровые технологии налогового администрирования: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / [И. А. Майбуrows и др.]; под ред. И. А. Майбуrowa, Ю. Б. Иванова. М., ЮНИТИ-ДАНА, 2019. 263 с.

² Законопроект № 1065710-7 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения цифровой валюты)» // <https://sozd.duma.gov.ru>

правовых средств регулирования финансовых правоотношений в условиях цифровизации системы экономических отношений и активного внедрения технологии искусственного интеллекта. Имеющиеся в юридической литературе концептуальные подходы, будь то предложения по формированию параллельных отраслей права, существованию циклических нормативных массивов, образованию платформенного права¹, или внедрению электронного права² — это только начало пути выработки модели правового регулирования публичных финансов в условиях цифровизации. Модели, которая обеспечит сбалансированный подход учета публичных и частных интересов в новых развивающихся под влиянием цифровизации общественных отношений.

§ 1.3. Амнистия капиталов как комплексный правовой институт

Добровольное декларирование активов физических лиц, которое получило название «амнистия капитала», регулируется Федеральным законом от 08.06.2015 № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее — **Закон № 140-ФЗ**)³. В рамках указанного закона прошло три этапа, третий этап амнистии капиталов завершился 02.03 2020. Время подвести итоги, понять те условия, которые не удалось реализовать в полной мере, и осветить те риски последствий, которые пока сложно нивелировать, остаются непреодолимыми или неопределенными.

Основанием для разработки Закона № 140-ФЗ, послужило послание Президента Владимира Путина Федеральному собранию от 04.12.2014 года, в котором Президентом было предложено провести полную амнистию капиталов, возвращающихся в Россию⁴. В статье 1 уже самого Закона № 140-ФЗ к целям отнесено: создание правового механизма добровольного декларирования активов и счетов (вкладов) в банках, обеспечение правовых гарантий сохранности капитала

¹ Алтухов А. В. В поисках концепции правового регулирования искусственного интеллекта: платформенные правовые модели. Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). 2020;(4): 26–40.

² Голоскоков Л. В. Теория сетевого права. М., МПСУ; Воронеж., МОД-ЭК, 2012.

³ Федеральный закон от 08.06.2015 № 140-ФЗ (ред. от 02.12.2019) «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» //СЗ РФ. 15.06.2015. № 24. ст. 3367.

⁴ Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 04.12.2014 «Послание Президента РФ Федеральному Собранию» // Российская газета», № 278, 05.12.2014.

и имущества физических лиц, в том числе за пределами Российской Федерации, снижение рисков, связанных с возможными ограничениями использования российских капиталов, которые находятся в иностранных государствах, а также с переходом Российской Федерации к автоматическому обмену налоговой информацией с иностранными государствами. **Закон № 140-ФЗ также был призван решить следующие задачи — это:**

1) снижение рисков, связанных с ограничением использования российских капиталов, которые находятся в иностранных юрисдикциях, а также с переходом Российской Федерации к автоматическому обмену налоговой информацией с иностранными государствами;

2) создание в законодательстве Российской Федерации правовых оснований для передачи имущества, принадлежащего на праве собственности лицам, которые владеют, пользуются и распоряжаются этим имуществом в чужом интересе, в пользу фактических владельцев этого имущества, без возникновения обязанности по уплате налогов в связи с такой передачей;

3) создание стимулов для добросовестного исполнения физическими лицами обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах, законодательством о валютном регулировании и валютном контроле, таможенным законодательством;

4) определение гарантий правовой защиты имущественных интересов физических лиц, участвующих в добровольном декларировании имущества и счетов (вкладов) в банках, конфиденциальности полученной информации, освобождения таких физических лиц от уголовной, административной ответственности и ответственности за налоговые правонарушения¹. Реализация указанных задач Закона № 140-ФЗ, потребовала внесение изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации, Уголовный кодекс Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях и Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ. Таким образом, реализация положений Закона № 140-ФЗ, по сути, стала решением межотраслевой задачи, поскольку затронула правоотношения, регулируемые налоговым, административным и уголовным правом. Если мы проанализируем, как сформированы цели в Законе № 140-ФЗ, фактически решаются преимущественно частноправовые задачи, а не публично-правовые, поскольку большое внимание в Законе

¹ Федеральный закон от 08.06.2015 № 140-ФЗ (ред. от 02.12.2019) «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 15.06.2015. № 24. ст. 3367.

№ 140-ФЗ уделяется именно имуществу физического лица, однако для того, чтобы в этом убедиться, проведем следующий анализ норм и практическое их применение.

При этом, основаниями для потенциальных участников амнистии капиталов, побуждающими к участию, послужили: международные санкции, а также трудности, с которыми столкнулись российские клиенты в иностранных банках: первое — это требования банков подтвердить законность происхождения денежных средств, зачисленных на их счета, второе — выполнение обязанностей по декларированию в России банковских счетов в иностранных банках и уплате налогов в отношении активов, находящихся на иностранных счетах.

Итак, «амнистия» — это прощение, всеобщее помилование совершивших какое-нибудь преступление, даруемое представителями верховной власти¹. Согласно позиции Конституционного Суда Российской Федерации, освобождение от уплаты налогов по своей природе — это льгота, которая является исключением из вытекающих из Конституции Российской Федерации (статьи 19 и 57) принципов всеобщности и равенства налогообложения; налоговые льготы всегда носят адресный характер, и только законодатель, к исключительной прерогативе которого относится их установление, вправе определять (сужать или расширять) круг лиц, на которых они распространяются; в свою очередь, налоговые органы и суды при решении вопроса о правомерности освобождения конкретного налогоплательщика от уплаты налога *на основании закона должны учитывать, что введение налоговых льгот направлено, в том числе, на создание благоприятных условий для развития той или иной сферы экономической деятельности, и действовать сообразно воле федерального законодателя, выраженной в соответствующих нормах*².

Таким образом, получается, что, по сути, предоставление льготы в виде прощения (амнистии) по уплате налогов должно было привести к такой цели в государстве, как благоприятное условие для развития экономики России. Достигнута ли эта благая цель, а также с какими «простыми, понятными, необременительными механизмами добровольного декларирования имущества и счетов (вкладах) в банках», а также были ли исполнены гарантии правовой защиты и с чем на самом деле пришлось столкнуться участникам амнистии. Амнистия капитала прошла в три этапа, каждый из которых имел специфические особенности.

¹ Полный словарь иностранных слов, вошедших в употребление в русском языке. / Попов. М., 1907.

² Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта» // Вестник Конституционного Суда РФ», № 2, 2018.

Первый этап амнистии капитала

Первый этап амнистии капитала охватывается периодом с 01.07.2015 по 30.06.2016. К началу первого этапа амнистии капитала в 2015 г. россияне вывели около 75% национального дохода страны, писали исследователи Парижской школы экономики Филип Новокмет и Томас Пикетти, а также профессор университета Беркли Габриэль Цуман. По оценкам экспертов, предложенная на уровне закона мера могла пополнить федеральный бюджет на \$2 млрд и вернуть в Россию около \$100 млрд капиталов¹. Программа добровольного декларирования имущества и счетов (вкладов) предполагала добровольное декларирование физическими лицами своего имущества и счетов (вкладов) в банках за пределами Российской Федерации путем представления в налоговый орган специальной декларации. **В рамках первого этапа амнистии капитала предлагалось задекларировать следующие сведения:**

1) об имуществе (земельных участках, других объектах недвижимости, транспортных средствах, ценных бумагах, в том числе акциях, а также долях участия и паях в уставных (складочных) капиталах российских и (или) иностранных организаций), *собственником или фактическим владельцем*, которого на дату представления декларации является декларант;

2) о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых декларант на дату представления декларации является контролирующим лицом (в случае, если основания для признания иностранной организации или иностранной структуры без образования юридического лица контролируемой иностранной компанией не связаны с прямым участием физического лица в капитале путем владения акциями, долями и (или) паями в уставных (складочных) капиталах таких компаний); (иными словами, трастах, фондах и т.п.) (далее — КИК) и сформированных (полученных) активах КИК. Это имеет значение для тех, кто владеет имуществом не напрямую, а через иностранные компании, и аккумулировал на счете КИК значительные денежные средства путем перечисления из России пассивных доходов (дивидендов, процентов, роялти);

3) об открытых физическим лицом на дату представления декларации счетах (вкладах) в банках, расположенных за пределами Российской Федерации, об открытии и изменении реквизитов которых физические лица обязаны уведомлять налоговые органы по месту своего учета в соответствии с Федеральным законом от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — Закон № 173-ФЗ);

¹ <https://tass.ru/ekonomika/6167616>. Дата обращения 08.06.2020.

4) о счетах (вкладах) в банках, если в отношении владельца счета (вклада) декларант на дату представления декларации признается *бенефициарным владельцем* в соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее — Закон № 115-ФЗ)¹, и описание оснований для признания этого физического лица бенефициарным владельцем.

Необходимо обратить внимание на используемые законодателем понятия «декларант» с точки зрения его содержания, так, например, в подпункт 1.1 статьи 3 Закона № 140-ФЗ декларант может задекларировать объекты недвижимости, транспортных средств, ценных бумаг в отношении которых он является собственником или *«фактическим владельцем»*, при этом задекларировать банковские счета (вклады) физическое лицо может, если на дату представления декларации он признается бенефициарным владельцем согласно Закону № 115-ФЗ. Однако в данном вопросе допущена противоречивая регуляция. Согласно статье 3 Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее — Закон № 115-ФЗ) **бенефициарный владелец** — это физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25% в капитале) клиентом — юридическим лицом либо имеет возможность контролировать действия клиента. *Если в результате принятия мер по идентификации бенефициарных владельцев таковой не выявлен, бенефициарным владельцем признается генеральный директор компании*². Соответственно, если структура бенефициарного владения не прозрачна, т.е. есть сложности в определении связанности, то могут возникнуть трудности и с точки зрения признания декларанта лицом, имеющим право на подачу специальной декларации в качестве *бенефициарного владельца*, поскольку в контексте Закона № 140-ФЗ в целом используется понятие *«фактический владелец имущества»*.

Таким образом, если декларант не сможет подтвердить, что он является бенефициарным владельцем банковских счетов (вкладов) соглас-

¹ *«Бенефициарный владелец»* — физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25 процентов в капитале) клиентом — юридическим лицом либо имеет возможность контролировать действия клиента. Бенефициарным владельцем клиента — физического лица считается это лицо, за исключением случаев, если имеются основания полагать, что бенефициарным владельцем является иное физическое лицо; (статья 3 Федерального закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ (ред. от 07.04.2020) «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» //СЗ РФ. 13.08.2001, № 33 (часть 1), ст. 3418.

² Ст. 7 Закона № 115-ФЗ.

но Закону № 115-ФЗ, значит он не сможет указать их в специальной декларации.

Следует также обратить внимание, что существуют различия в терминологии, используемой национальным законодательством и в рекомендации ФАТФ¹, содержащие международные стандарты борьбы с отмытием преступных доходов и которые применяются в иностранных юрисдикциях, где *бенефициарным собственником* называют «физическое лицо (лица), которое в *конечном счете* владеет или осуществляет контроль над клиентом и (или) физическим лицом, от имени которого проводится операция (сделка)». Это также включает тех лиц, которые в конечном счете осуществляют эффективный контроль над юридическим лицом или образованием. Ссылка на выражение в «конечном счете, владеет или осуществляет контроль» и «в конечном счете, осуществляет *эффективный контроль*» относится к ситуации, когда владение/управление осуществляется через цепочку собственников или посредством контроля отличного от прямого², по сути, что свидетельствует о наличии «корпоративной вуали», когда структура владения сложная, непрозрачная и подтвердить ее какими-либо документами достаточно трудно.

Приведенные понятия «*бенефициарный владелец*» и «*бенефициарный собственник*», несмотря на схожесть, имеют и различия, так, например, в рекомендациях ФАТФ отсутствует пороговое значение владения и (или) участия в капитале, при этом делается акцент на «*эффективный контроль*» как атрибут управления, поскольку полагаем, что для целей налоговых (фискальных) мер значение приобретает не столько титульное владение имуществом и (или) денежными средствами, сколько фактическое владение, т.е. получение таким лицом финансового эффекта, который такое имущество и (или) денежные средства генерируют. Схожая по содержанию с понятием «*бенефициарный собственник*» в налоговом праве применяется категория «*фактического получателя дохода*», которая связана с выявлением в корпоративной структуре как налогоплательщика, так и его контрагентов, а также лиц, непосредственно управляющих деятельностью организаций — бенефициаров.

Налоговые органы выявляют злоупотребления, когда бенефициаром участников сделки выступает одно и то же лицо (либо группа аффилированных лиц); бенефициар контрагента, являющегося налоговым агентом страны, установившей с Российской Федерацией

¹ ФАТФ (Группа разработки финансовых мер по борьбе с отмытием денег — Financial Action Task Force, FATF) учреждена «семеркой» при участии Европейской комиссии в ходе Парижской встречи G7 в июле 1989 года.

² Руководство ФАТФ Прозрачность и бенефициарная собственность. Рекомендации 24 и 25// https://eurasiangroup.org/files/uploads/files/FATF_documents/FATF_Guidances/Rukovodstvo_FATF_Prozrachnost_i_BS.pdf (дата обращения: 08.06.2020).

специальный порядок налогообложения отдельных категорий доходов (например, дивидендов), является налоговым агентом иностранной юрисдикции, у которой отсутствует аналогичное соглашение с Российской Федерацией.

В целях борьбы с такими злоупотреблениями был принят комплекс мер, условно объединенных концепцией «*фактического получателя доходов*» или «*бенефициарного собственника*»¹. Таким образом, использование законодателем разных понятий «*фактический собственник*» по содержанию в отношении имущества и денежных средств, «*бенефициарный владелец*» не создавало должной ясности при применении Закона № 140-ФЗ.

Анализируя перечень имущества, которое законодатель допускал к декларированию по амнистии капитала, необходимо отметить, что указать в декларации можно было только то имущество, которое принадлежит декларанту *на дату подачи специальной декларации*. Это означает, если декларант владел иностранной компанией, которую не так давно продал, то такое имущество не может быть указано в специальной декларации, а значит существенный риск штрафов сохраняется за неподачу уведомлений об участии и о контролируемых иностранных компаниях².

Сведения, указанные в специальной декларации, должны быть подтверждены, в связи с этим согласно п. 5 ст. 3 Закона 140-ФЗ **декларант должен приложить следующие документы**³:

1) нотариально заверенную копию каждого из договоров номинального владения имуществом (в случае, если декларант указывает в декларации сведения об имуществе, фактическим владельцем которого он является);

¹ Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)».

² Привлекая общество к ответственности, налоговый орган посчитал, что факт отсутствия дохода (получение убытка) у контролируемой иностранной компании не освобождает контролирующее лицо от обязанностей, предусмотренных статьями 25.14 Налогового кодекса Российской Федерации. Глава 3.4 Налогового кодекса Российской Федерации не содержит положений, в соответствии с которыми налогоплательщик-организация, являющаяся контролирующей, по каким-либо основаниям (в том числе, получение убытка контролируемыми иностранными компаниями) освобождается от обязанности представлять в налоговые органы уведомление о контролируемых иностранных компаниях. (См. Письмо ФНС России от 29.12.2018 № СА-4-7/26060 О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2018 года по вопросам налогообложения).

³ Применимо для всех этапов амнистии капитала.

2) иные документы и (или) сведения, прилагаемые к декларации по желанию декларанта, подтверждающие информацию, содержащуюся в декларации;

3) опись документов и (или) сведений, прилагаемых к декларации, составленная в произвольной форме в двух экземплярах, содержащая краткое описание признаков и реквизиты указанных документов, позволяющие их идентифицировать.

Все документы должны быть оформлены на русском языке или иметь нотариально удостоверенный перевод на русский язык.

Декларант *вправе* был в произвольной форме описать способы и источники приобретения объектов имущества, происхождение денежных средств, находящихся на счетах и вкладах, указанных в декларации, а также представить документы, подтверждающие права декларанта и (или) номинального владельца в отношении имущества, указанного в декларации¹. Обязательным приложением к специальной декларации является только договор номинального владения и доверенность (в случае подачи через представителя), приложение любых иных документов, подтверждающих достоверность заявленных в специальной декларации сведений — является *добровольным*, требовать в обязательном порядке приложить что-либо сверх указанного, является незаконным. Важным обстоятельством первого этапа являлось то, что в рамках программы добровольного декларирования предлагалось предоставить возможность физическим лицам оформить в свою собственность имущество, переданное ранее номинальному владельцу. Для этого на законодательном уровне были введены понятия *фактического* и *номинального владельца* имущества, а также созданы условия, освобождающие номинального владельца от налогообложения доходов в связи с передачей права собственности на имущество от номинального владельца его фактическому владельцу, и тем самым предусмотрены льготные условия (возможность) фактическому владельцу заявить о таком имуществе в декларации (п. 8. ст. 4 Закона № 140-ФЗ).

Условия амнистии первого этапа не требовали от декларанта факта возвращения из-за границы движимого имущества (денежных средств, находящихся на иностранных счетах, ценных бумаг) в Россию. Немаловажным является то, что в перечень декларируемого имущества не включаются наличные денежные средства, объекты интеллектуальной собственности, драгоценные металлы, права требования, реализованное имущество, предметы искусства, договоры страхования жизни, дебиторская задолженность физического лица (например, по выданному займу, который должны вернуть, например, в рамках отношений и ликвидации КИК), производные финансовые инструменты, а также

¹ Пункт 6 статьи 3 Закона № 140-ФЗ.

иные активы, для которых нет соответствующих листов в специальной декларации¹.

Итоги первого этапа. В ходе первого этапа было подано 7178 специальных деклараций². Одним из недостатков первого этапа амнистии капитала стал установленный порядок уплаты налога на доходы физических лиц (НДФЛ) при ликвидации контролируемых иностранных компаний (КИК). В период первого этапа амнистии капитала действовали нормы законодательства о налогах и сборах, в рамках которого в случае ликвидации КИК в срок до 31.12.2017 года ее собственник в России освобождался от обложения НДФЛ по ставке 13% в отношении имущества, получаемого от ликвидируемой КИК (*освобождение от налога «ликвидационных дивидендов»*). При этом такое освобождение было направлено в отношении получаемых при ликвидации активов КИК в виде имущества и имущественных прав, за исключением денежных средств.

Второй этап амнистии капитала

Следует отметить, что второй этап амнистии капитала совпал с запуском системы автоматического обмена налоговыми данными. Система автоматического обмена налоговой информацией (Common Reporting Standard — CRS) была создана Организацией экономической безопасности и сотрудничества (ОЭСР) в 2014 году. К указанному соглашению Россия присоединилась с 01.01.2018. А с сентября 2018 года начался автоматический обмен информацией между российскими и зарубежными налоговыми органами, т.е. налоговым органам России уже с сентября 2018 года стала доступна информация об иностранных банковских счетах и компаниях российских налогоплательщиков. Именно поэтому на второй этап возлагались большие надежды, поскольку возникла альтернативная возможность по отношению к обстоятельствам, связанным с рисками включения в санкционные списки и «замораживанию» денежных средств на иностранных счетах, мотивирующая возможность вернуть капиталы в Россию, и сделать это без уплаты налогов. Второй этап добровольного декларирования «амнистии капиталов» прошел с 01.03.2018 по 28.02.2019. В пакет законов о продлении амнистии капитала и безналоговой ликвидации иностранных компаний вошли:

— Федеральный закон от 19.02.2018 № 33-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О добровольном декларировании фи-

¹ Согласно практике, информацию о займах рекомендуется указывать на листе «И» Это «Иные сведения, которые декларант вправе раскрыть декларант (в произвольной форме)».

² Минфин назвал число деклараций, поданных в ходе первых двух этапов амнистии капиталов. От 15.04.2019// <https://tass.ru/ekonomika/6336022/> Дата обращения: 08.06.2020.

зическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее — Закон № 33-ФЗ)¹;

— Федеральный закон от 19.02.2018 № 34-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (далее — Закон № 34-ФЗ)²;

— Федеральный закон от 19.02.2018 № 35-ФЗ «О внесении изменений в статью 76.1 Уголовного кодекса Российской Федерации» (далее — Закон № 35-ФЗ)³.

Лица, подавшие специальную декларацию в рамках первого этапа амнистии капитала, могли принять участие и во *втором этапе*. Также как для первого этапа гарантии освобождения от уголовного, административной и налоговой ответственности предоставляются в отношении имущества, сведения о котором содержатся в специальной декларации (п. 1. ст. 6 Закона № 140-ФЗ). В рамках второго этапа амнистии капитала подпункт 3 статьи 3 Закона № 140-ФЗ был дополнен, теперь декларант получил право задекларировать счета (вклады) в банках, которые были *закрыты на дату представления специальной декларации* при условии, что такие закрытые банковские счета отрывались до 01.01.2018. В рамках первого этапа закрытые банковские счета под амнистию не попадали. Освобождение от ответственности предусмотрено за нарушения, совершенные до 01.01.2018, нарушения, совершенные в рамках валютных операций до даты подачи специальной декларации.

В рамках второго этапа предоставлялись следующие дополнительные права:

1) Возможность декларирования банковских счетов (вкладов), открытых до 01.01.2018 и закрытых на дату представления специальной декларации (*подпункт 3) ст. 3 Закона № 140-ФЗ*);

¹ Федеральный закон от 19.02.2018 № 33-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 26.02.2018, № 9, ст. 1290.

² Федеральный закон от 19.02.2018 № 34-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // 26.02.2018, № 9, ст. 1291.

³ Федеральный закон от 19.02.2018 № 35-ФЗ «О внесении изменений в статью 76.1 Уголовного кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 26.02.2018, № 9, ст. 1292.

2) Ликвидационная льгота при ликвидации КИК распространялась и на денежные средства, входящие в состав активов ликвидируемой КИК (*n.n. 60 ст. 217 НК РФ*);

3) Была возможность представлять специальную декларацию для тех, кто участвовал в первой амнистии (при этом такая декларация не будет считаться уточненной по отношению к декларации, поданной в рамках первого этапа) (*n. 8 ст. 3. Закона № 140-ФЗ*);

4) Освобождение от штрафов за несвоевременную подачу Уведомления об участии в иностранной организации (*n. 2. ст. 7 Закона № 140-ФЗ и п. 3.1. ст. 25.14. НК РФ*).

5) Минфин получил полномочия по предоставлению пояснений по порядку заполнения декларации (*n. 3. ст. 3 Закона № 140-ФЗ*)¹.

В ходе второго этапа было подано 11 714 деклараций, раскрыто перед налоговыми органами России более 10 млрд евро, стала доступна информация об остатках на счетах в иностранных банках, о которых раньше ФНС России не знала². Согласно публикациям экспертов, в средствах массовой информации есть разные оценки того, сколько денег находится за рубежом. В августе 2017 года был опубликован отчет американского Национального бюро экономических исследований, в котором указывалось, что в офшорах россияне хранят около 1 трлн долларов. Тогда в рамках амнистии капитала россияне раскрыли менее 1% этих средств³.

Основной целью участников первого и второго этапов амнистии капиталов было устранить риски нарушения валютного законодательства в отношении иностранных банковских счетов, которые фактически могли привести к полной конфискации средств, так как штраф составляет до 100% от незаконной операции, и меньше было декларантов, которые хотели получить только налоговые привилегии в виде освобождения от НДФЛ денежных средств, полученных в результате ликвидации КИК (п. 60 ст. 217 НК РФ), освобождение от штрафов за не предоставление

¹ В рамках первого этапа декларант был вправе по своему выбору представить декларацию в налоговый орган по месту жительства (месту пребывания в случае отсутствия места жительства на территории РФ) декларанта либо в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов; в том случае, когда декларант не состоит на учете в налоговых органах по месту жительства (месту пребывания в случае отсутствия места жительства на территории РФ). В рамках второго этапа предлагалось специальную декларацию представлять в любую налоговую инспекцию или центральный аппарат Федеральной налоговой службы (ЦА ФНС) по выбору декларанта. Такой же порядок сохранился и в рамках третьего этапа.

² Амнистия капитала: российский бизнес раскрыл 10 млрд евро, но деньги в Россию не вернулись // <https://www.bbc.com/russian/features-47148458> (дата обращения: 08.06.2020).

³ http://jurdefinans.com/news/news_post/amnistiuyu-kapitalov-mogut-prodlit-yeshche-na-odin-god (дата обращения: 08.06.2020).

уведомлений об участии в иностранных организациях¹ и уведомлений о контролируемых иностранных компаниях (КИК)².

Первый и второй этапы были рассчитаны завоевать интерес и участие в программе как можно большего количества физических лиц, имеющих свои счета и имущество за рубежом, использующих налоговое преимущество офшорных территорий и сформировавших свои капиталы преимущественно в 90-х и 2000-х годах.

Основной мотивацией для декларантов второго этапа стал запуск Системы автоматического обмена налоговой информацией — CRS. Если в 2015 г. о контролируемых иностранных компаниях (КИК) заявило всего 2200 человек, то в двух прошедших этапах амнистии участвовало около 19000 человек. Запуск такой системы обмена данными, безусловно, приведет к раскрытию информации об иностранных счетах таких лиц для ФНС. Соответственно, когда ФНС установит таких клиентов, для тех из них, кто не сменил налоговое резидентство, нависла угроза расплаты в виде налогов и штрафов в значительных размерах. Многие испугались таких последствий и приняли участие во втором этапе.

Участие и первом и втором этапе позволило такому декларанту начать декларировать свои доходы согласно законодательству Российской Федерации, а также уплачивать налоги без нарушений.

Третий этап амнистии капитала

Третий этап, характеризуется более жесткими условиями, поскольку требовал перевода *всех* денежных средств в российские банки и перерегистрацию *всех* принадлежащих иностранных компаний в специальные административные районы остров Русский во Владивостоке или остров Октябрьский в Калининграде (далее — САР), и все это надо сделать до подачи специальной декларации. Третий этап, по сути, был подготовлен в качестве решения ситуации в связи с введением антироссийских санкций, и в связи с массовым введением в офшорных юрисдикциях требования об «экономическом присутствии (substance)»³, т.е. компания

¹ Неправомерное непредставление в установленный срок уведомления об участии в иностранных организациях влечет за собой взыскание штрафа в размере 50 000 руб. в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены в налоговый орган (п. 2 ст. 129.6 НК РФ).

² Неправомерное непредставление уведомления о КИК за календарный год влечет за собой взыскание штрафа в размере 100 000 руб. по каждой контролируемой организации (п. 1 ст. 129.6 НК РФ). Если сумма неуплаченного дохода, подлежащая отражению у контролирующего лица в связи с участием в КИК, превышает 2,7 млн руб., контролирующее лицо может быть привлечено к уголовной ответственности в соответствии со ст. 198 Уголовного кодекса РФ.

³ С января 2019 года вступили в силу положения акта об обязательном наличии должного уровня фактического присутствия (BVI Economic Substance Act 2018) компаний-резидентов Британских Виргинских Островов (далее — БВО).

должна показывать свою активную реальную деятельность (расходы на персонал, аренду офиса, и т.д.), что создавало определенную невыгодность сохранения такого присутствия. Третий этап ориентирован на достаточно узкий круг сверх состоятельных лиц, если не сказать, что вполне определенных конкретных бенефициаров. Поскольку Федеральный закон «О международных компаниях» № 290-ФЗ от 03.08.2018 (далее — Закон № 290-ФЗ)¹, требует инвестиций в размере не менее 50 млн рублей в российскую экономику в течение 6 месяцев с даты государственной регистрации международной компании — п. 6 ст. 2 ФЗ-290 «О международных компаниях». И еще один важный аспект в подтверждение факта изначально избранных лиц, это искусственное ограничение круга участников. Так, согласно Закону № 290-ФЗ, перерегистрировать иностранную компанию в России можно, только если такая компания была зарегистрирована «в государстве, которое является членом или наблюдателем Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (FATF/ФАТФ) и (или) членом Комитета экспертов Совета Европы по оценке мер противодействия отмыванию денег и финансированию терроризма (Moneyval/Манивэл)» (ст. 2, п. 3, подпункт 4) Закона № 290-ФЗ). Из популярных среди россиян юрисдикций в FATF входят только Гонконг и Сингапур, а в Moneyval — Кипр, Мальта и страны Восточной Европы.

В связи с этим, нельзя было осуществить редомициляцию компании BVI напрямую в Россию, необходимо было проводить последовательно, сначала перерегистрацию компании на Кипр, а затем уже в Россию.

Все эти ограничения сказались на количестве принявших в этом этапе участие декларантов. В пакет законов о продлении налоговой амнистии в рамках третьего этапа входят:

— Федеральный закон от 29.05.2019 № 110-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»²;

— Федеральный закон от 29.05.2019 № 111-ФЗ «О внесении изменений в статью 45 части первой и статью 217 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»³;

¹ Федеральный закон от 03.08.2018 № 290-ФЗ (ред. от 26.11.2019) «О международных компаниях и международных фондах» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020) // СЗ РФ. 06.08.2018, № 32 (часть I), ст. 5083.

² Федеральный закон от 29.05.2019 № 110-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 03.06.2019, № 22, ст. 2666.

³ Федеральный закон от 29.05.2019 № 111-ФЗ «О внесении изменений в статью 45 части первой и статью 217 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 03.06.2019, № 22, ст. 2667.

— Федеральный закон от 29.05.2019 № 112-ФЗ «О внесении изменения в статью 76.1 Уголовного кодекса Российской Федерации»¹.

Третий этап амнистии капиталов был направлен на осуществление переводов активов в российскую юрисдикцию, в рамках первого и второго этапа такой инициативы со стороны государства не предлагалось.

Третий этап амнистии капиталов охватывался периодом с 01.06.2019 года, по 29.02.2020 года (фактически последним днем представления декларации 02.03.2020)². В указанный срок физическое лицо было вправе представить специальную декларацию. Данный этап имеет свои особенности, отличные от условий декларирования, которые действовали в рамках предыдущих двух этапах.

В рамках третьего этапа амнистии капитала декларанту предстояло осуществить следующее:

1) В соответствии с п. 2. ст. 6 Закона № 140-ФЗ *гарантии в отношении деяний*, связанных с приобретением, использованием либо распоряжением КИК, информация о которых предоставлена в специальной декларации, *предоставляются при условии* государственной регистрации международных компаний в порядке редомициляции в соответствии с *Федеральным законом от 03.08.2018 № 290-ФЗ «О международных компаниях и международных фондах»*, применительно ко **всем** указанным в декларации иностранным организациям (КИК), в отношении которых декларант признавался контролирующим лицом на дату их государственной регистрации в едином государственном реестре юридических лиц с одновременным представлением статуса международной компании.

Такие компании должны быть зарегистрированы в специальных административных районах (САР) на острове Русский в Приморском крае или Октябрьский в Калининградской области. Для резидентов таких районов действует льготное налогообложение. Это означает, для тех, кто захочет стать налоговым резидентом России, смогут один год не платить 13% налога с доходов от КИК.

2) Согласно п. 3. ст. 6 Закона № 140-ФЗ гарантии в отношении деяний, связанных с открытием и (или) зачислением денежных средств на счета (вклады), информация о которых представляется в специальной декларации, предоставленной в ходе третьего этапа, предоставляются

¹ Федеральный закон от 29.05.2019 № 112-ФЗ «О внесении изменения в статью 76.1 Уголовного кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 03.06.2019, № 22, ст. 2668.

² Согласно пункту 3 статьи 5 Федерального закона последним днем подачи специальной декларации является 29.02.2020. Вместе с тем согласно статье 193 Гражданского кодекса Российской Федерации если последний день срока приходится на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день, то есть фактически последним днем подачи специальных деклараций будет являться 02.03.2020 // Письмо ФНС России от 21.02.2020 № ВД-4-17/3080.

при условии перевода *всех* денежных средств со счетов (вкладов) декларанта в банках, расположенных за пределами Российской Федерации, а также со счетов (вкладов), если в отношении владельца счета декларант является на дату представления декларации бенефициарным владельцем, на счета (вклады) декларанта в кредитных организациях Российской Федерации.

На практике вопрос о переводе *всех* денежных средств в российские банки для тех, кто хотел участвовать в третьем этапе, но не хранить деньги вечно в России предлагался следующий выход, поскольку закон не ограничивает использование возвращенных в Россию средств, после подачи специальной декларации их можно вернуть на зарубежный счет или еще до подачи потратить *все деньги* на зарубежные активы. И переводить в Россию нечего не потребуется, и при этом поучаствовать в амнистии капиталов.

Гарантии будут работать только при условии, что указанные мероприятия будут завершены *до даты* подачи специальной декларации.

3) Взыскание налога **не** производится:

— в случае неуплаты (неполной) уплаты налога декларантом, и (или) иным лицом, информация о котором содержится в специальной декларации, при условии, если обязанность по его уплате возникла *до 01.01.2019* в результате совершения операций, связанных с приобретением (формированием источников приобретения), использованием либо распоряжением имуществом (имущественными правами) и (или) КИК,

— либо с открытием и (или) зачислением денежных средств на счета (вклады), информация о которых содержится в такой специальной декларации (подпункт 3) п. 2.1. ст. 45 НК РФ).

При этом необходимо отметить, что если в специальной декларации содержатся сведения об открытых (закрытых) декларантом счетах (вкладах) в иностранных банках, об открытии (закрытии) и изменении реквизитов которых физические лица обязаны уведомлять налоговые органы по месту своего учета в соответствии с Законом № 173-ФЗ¹, и уведомление о которых не было представлено декларантом на дату представления декларации, декларант **одновременно с подачей специальной декларации** должен уведомить налоговый орган, в который он представляет декларацию, в установленной форме об открытии (закрытии) и изменении реквизитов соответствующего счета (вклада), а налоговый орган проставляет на указанных уведомлениях отметку об их принятии. Ранее требования об одновременном представлении уведомления не было.

¹ Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ (ред. от 31.07.2020) «О валютном регулировании и валютном контроле» // СЗ РФ. 15.12.2003, № 50, ст. 4859.

Указанная норма применяется к банковским счетам, открытым в иностранных банках до 01.01.2019 (включая счета (вклады), **закрытые** на дату представления декларации), т.е. для всех счетов (вкладов), сведения о которых содержатся в декларациях, представленных в ходе *третьего этапа* амнистии капитала. Денежные средства, зачисленные на указанные в декларации счета (вклады), признаются зачисленными на эти счета (вклады) в соответствии с Федеральным законом № 173-ФЗ, т.е. без нарушений.

Практические особенности третьего этапа. Денежные средства на счета в российские банки должны быть переведены до подачи специальной декларации с указанием в декларации информации об отсутствии денежных средств на счете в иностранном банке (п. 3 ст. 6. Закона № 140-ФЗ), при этом обязанность закрыть счета в иностранном банке отсутствует, указанными счетами можно продолжать пользоваться. От российского банка, на который переведены денежные средства, необходимо получить заверенную выписку по банковскому счету, содержащую информацию о зачислении денежных средств (п.п. 2 п. 5.1 ст. 3 Закона № 140-ФЗ), указанную выписку необходимо было приложить вместе с Отчетом о движении денежных средств за период с 01.01.2019 по дату в пределах 15 календарных дней до даты представления специальной декларации или по дату закрытия банковского счета (п.п. 1 п. 5.1 ст. 3 Закона № 140-ФЗ).

Гарантии, предоставляемые в рамках амнистии капитала

Как и при проведении первых двух этапов амнистии капиталов, при прохождении третьего этапа декларирования сохраняются все гарантии, а именно, освобождение от *уголовной, административной ответственности и от ответственности за налоговые правонарушения* при выполнении **всех** условий.

При этом указанные гарантии распространяются *на декларанта и лиц, информация о которых содержится в декларации, с момента представления декларации* в налоговый орган.

Для освобождения от ответственности, соответствующие **деяния** должны быть совершены:

— До 01.01.2015, если специальная декларация подавалась в ходе **первого этапа** амнистии капитала.

— До 01.01.2018 — если специальная декларация подавалась в ходе **второго этапа** амнистии капитала.

— До 01.01.2019 — если специальная декларация подавалась в ходе **третьего этапа** амнистии капитала.

Деяния, на которые распространяется амнистия капитала, если:

— деяние совершено (выявлено) в связи с приобретением (формированием источников приобретения) имущества или КИК, отра-

женных в специальной декларации, с использованием либо распоряжением ими, а также при совершении валютных операций и (или) с открытием и (или) зачислением денежных средств на банковские счета (вклады), информация о которых содержится в специальной декларации (п. 1 ст. 4 Закона № 140-ФЗ);

— на дату представления специальной декларации не возбуждено уголовное дело по установленным составам преступлений, не начато производство по делу об административном или налоговом правонарушении, или не начата выездная налоговая проверка (проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами) (п. 8 ст. 4 Закона № 140-ФЗ)¹.

Практическая реализация предоставленных Законом № 140-ФЗ гарантий в рамках амнистии капитала

Важнейшей гарантией, предусмотренной Законом № 140-ФЗ является признание сведений, содержащихся в специальной декларации и документах, прилагаемых к ней, *налоговой тайной* (п. 6 ст. 4 Зако-

¹ Статья 4 Закона № 140-ФЗ предусматривает освобождение от *уголовной ответственности* по исчерпывающему перечню статей Уголовного кодекса Российской Федерации (УК РФ): ч. 3 ст. 76.1; 193; ч. 1, 2, 194; 198; 199; 199.1; 199.2. Представление специальной декларации не освобождает от уголовной ответственности по иным преступлениям, предусмотренным статьями Уголовного кодекса Российской Федерации, в том числе, например, охватываемые следующими составами преступлений, содержащихся в: 159.4.; 172.1.; 173.1.; 173.2.; 174; 174.1.; 193.1. От *административной ответственности*, предусмотренной следующими статьями Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации (КоАП): 14.1.; 15.1.; 15.3.; 15.5.; 15.6.; 15.11.; 15.25. В части *ответственности за налоговые правонарушения*, декларант и лица, информация о которых содержится в декларации, освобождаются от следующих видов налоговых правонарушений (п. 3 ч. 1 ст. 4 Закона № 140-ФЗ), налоговые правонарушения, связанные с приобретением, использованием или распоряжением имуществом, налоговые правонарушения, связанные с КИК, налоговые правонарушения, связанные «с открытием и (или) зачислением денежных средств на счета (вклады)», в частности, правонарушения, предусмотренные следующими статьями Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), ниже приведены составы налоговых правонарушений, которые исключают ответственность при подаче специальной декларации: 119; 122; 129.5; 129.6. В соответствии с подп. 2) и 3) статьей 45 НК РФ, действующей в редакции Закона № 34-ФЗ 19.02.2018 и Закона № 111-ФЗ от 25.05.2019, связанный с «амнистией капиталов» в рамках *второго и третьего этапа*, если обязанность по уплате такого налога возникла у декларанта и (или) иного лица до 01.01.2018 и до 01.01.2019 в результате совершения операций, связанных с приобретением (формированием источников приобретения), использованием либо распоряжением имуществом (имущественными правами) и (или) контролируемые иностранными компаниями, информация о которых содержится в специальной декларации, представленной в период с 01.02.2018 по 28.02.2019 или 01.06.2019 по 29.02.2020, либо с открытием и (или) зачислением денежных средств на счета (вклады), информация о которых содержится в такой специальной декларации. При этом указанные освобождения не распространяются на обязанность по уплате налогов, подлежащих уплате в отношении прибыли и (или) имущества КИК.

на № 140-ФЗ). Интерес представляет то, что в отношении налоговой тайны, которая содержится в специальной декларации и иных документах, представленных в рамках амнистии капитала, устанавливается особый режим отличный от того, который предусмотрен общими положениями законодательства, регулирующего институт налоговой тайны. Основу этого составляет специальный круг лиц, имеющих доступ к сведениям.

Согласно общим положениям ст. 102 НК РФ сведения, составляющие налоговую тайну, доступны налоговым органам, органам внутренних дел, следственным органам, органам государственного внебюджетного фонда и таможенным органам. Все они, при наличии оснований и соблюдении установленного порядка, могут получить доступ к сведениям, составляющим *налоговую тайну*. Пунктом 8 ст. 102 НК РФ предусмотрено, что сведения, содержащиеся в специальной декларации, представленной в соответствии с Законом № 140-ФЗ, и (или) прилагаемых к ней документах и (или) сведениях, признаются налоговой тайной с учетом следующих особенностей:

1) такие сведения признаются налоговой тайной без исключений, установленных подпунктами 1–3 и 5–8 пункта 1 ст. 102 НК РФ;

2) разглашение таких сведений и утрата представленных специальных деклараций и (или) прилагаемых к ним документов и (или) сведений являются основанием для привлечения к уголовной ответственности за незаконное разглашение сведений, составляющих налоговую тайну, в соответствии с Уголовным кодексом Российской Федерации;

3) должностное лицо налогового органа, которому такие сведения стали известны, не может быть привлечено к ответственности за отказ от дачи показаний по обстоятельствам, которые стали ему известны из сведений, указанных в абзаце первом настоящего пункта;

4) такие сведения могут быть истребованы у налогового органа только по запросу самого декларанта, признаваемого таковым в соответствии с указанным в абзаце первом настоящего пункта Федеральным законом;

5) в случае необходимости подтверждения факта представления в налоговый орган специальной декларации и документов и (или) сведений, прилагаемых к декларации, и достоверности содержащихся в них сведений должностное лицо органа государственной власти или банка, которому в качестве основания для предоставления гарантий, предусмотренных указанным в абзаце первом настоящего пункта Федеральным законом, была представлена копия специальной декларации с отметкой налогового органа о ее принятии, вправе направить ее в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, для сверки с оригиналом специальной декларации, находящейся на централизованном хранении. Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный

по контролю и надзору в области налогов и сборов, в пятидневный срок после получения такой копии специальной декларации направляет ответное уведомление о том, соответствует либо не соответствует полученная копия специальной декларации оригиналу.

При этом, в соответствии с п. 6. ст. 4 Закона № 140-ФЗ режим хранения специальных деклараций и документов и доступа к ним обеспечиваются исключительно *налоговые органы*. Иные государственные или негосударственные органы и организации не вправе получать доступ к таким сведениям и документам. Для того, чтобы исключить доступ к таким сведениям следственным органам через институт допроса свидетеля в уголовном процессе, внесены изменения в Уголовно-процессуальный кодекс РФ (далее — УПК РФ). Так, согласно дополнениям в часть 3 статьи 56 УПК РФ не подлежит допросу в качестве свидетеля должностное лицо налогового органа об обстоятельствах, которые стали ему известны в связи с предоставленными сведениями, содержащимися в специальной декларации, представленной в соответствии с Законом № 140-ФЗ.

Описанные выше правила, определяющие режим защиты информации, полученной налоговыми органами посредством специальных деклараций, в значительной степени отличаются от режима налоговой тайны, регламентированного НК РФ.

Различия имеют место в порядке приема конфиденциальной информации, в порядке хранения (предусмотрена оперативная передача на хранение в центральный аппарат, разрешена пересылка спецсвязью и фельдъегерской связью), в порядке доступа к сведениям (только по служебным запискам и с разрешения заместителя руководителя ФНС России), а также в порядке копирования и сканирования.

Таким образом, законодатель обеспечил для декларантов специальных деклараций в рамках Закона № 140-ФЗ особый режим охраны налоговой тайны, что с одной стороны свидетельствует об определенных гарантиях, а с другой, вызывает вопрос легитимности установления различных подходов по соблюдению режима конфиденциальности документов и сведений охватываемых одним и тем же понятием «налоговая тайна» и реальной работы конституционного принципа равенства всех перед законом и судом.

Гарантии для декларанта, номинального владельца и иных, указанных в специальной декларации

В соответствии с п. 2. статьи 4 Закона № 140-ФЗ в случае указания в декларации сведений об участии юридического лица в процессе приобретения (формирования источников), использования либо распоряжения имуществом и (или) КИК, информация о которых содержится в декларации, и (или) открытия и (или) зачисления денежных средств на счета (вклады), ***гарантии распространяются на лиц***, которые в соответствии с распорядительными документами указанной организацией

выполняли организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции. В связи с этим на практике возникает ситуация, когда в декларации информация о таких лицах содержится как подтверждение, что эти лица выполняли *организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции*.

Так, в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 16.10.2009 № 19 (ред. от 24.12.2019) «О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий», содержится, что к лицам, выполняющим *управленческие функции* в коммерческой или иной организации, относятся лица, выполняющие функции единоличного исполнительного органа, члена совета директоров или иного коллегиального исполнительного органа, а также лица, постоянно, временно или по специальному полномочию выполняющие *организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции* в этих организациях (например, директор, генеральный директор, член правления акционерного общества, председатель производственного или потребительского кооператива, руководитель общественного объединения, религиозной организации)¹. Т.е. получается, что для целей декларации возможно указать только директоров, с высокой долей вероятностью к этой категории подходит главный бухгалтер, а как поступить, если такие лица являлись советниками, юристами, финансовыми аналитиками, которые в силу своего функционала не осуществляли ни *организационно-распорядительные* ни *административно-хозяйственные функции*? По смыслу Закона № 140-ФЗ, если такие лица не указаны в распорядительных документах организаций и (или) КИК, информация о которых содержится в декларации, то на них гарантии и не распространяются. Поэтому на практике для нивелирования возможного негативного риска последствий и создания условий для распространения на таких лиц гарантий, рекомендовалось в трудовых договорах, должностных инструкциях и (или) договорах на оказание услуг прямо указывать, что такое лицо выполняло организационно-распорядительные и (или) административно-хозяйственные функции.

Согласно п. 8. ст. 4 Закона № 140-ФЗ гарантии освобождения от уголовной, административной и налоговой ответственности предоставляются как в отношении самого декларанта, так и номинальных владельцев, лиц, выполнявших организационно-распорядительные

¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 16.10.2009 № 19 (ред. от 24.12.2019) «О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий». В данном виде документ опубликован не был. Первоначальный текст документа опубликован в изданиях «Российская газета», № 207, 30.10.2009. Консультант плюс [Электронный ресурс]. Дата обращения 08.06.2020.

и (или) административно-хозяйственные функции. Практическая сложность возникает в том, что беспрепятственно указанными гарантиями может воспользоваться только декларант, остальные лица, если в отношении них начнутся различно угрозы преследования со стороны правоохранительных органов, никогда не смогут воспользоваться существующими в отношении них гарантиями, поскольку они попросту могут не знать о наличии поданной в ФНС специальной декларации, а также даже в том случае, когда такое лицо будет знать о наличии такой специальной декларации, оно снова не сможет воспользоваться такими гарантиями, например, из-за отсутствия желания уже самого декларанта освободить от ответственности таких лиц (например, ввиду наличия угрозы распространения информации об имуществе, сделках и лицах, о которых он не хотел бы разглашать, при этом какого-либо механизма порядка частичного раскрытия информации в Законе № 140-ФЗ не содержится). В качестве еще одного довода «спасения» таких лиц декларантом необходимо учитывать, что это его право и исключительно только декларант может затребовать у налоговых органов предоставить копию декларации и документов и (или) сведений, прилагаемых к декларации. Т.е. может случиться так, что если декларант не захочет, не будет знать, или не сможет оказать содействие таким лицам, указанные лица никогда и ни при каких обстоятельствах не смогут воспользоваться предусмотренных в отношении них Законом № 140-ФЗ иммунитетом.

Использование специальной декларации правоохранительными и налоговыми органами

Согласно п.п.3, 4, 5 статьи 4 Закона № 140-ФЗ, факт представления декларации и документов и (или) сведений, прилагаемых к декларации, а также сведения, содержащиеся в декларации и документах и (или) сведениях, прилагаемых к декларации, **не могут быть использованы в качестве основания для возбуждения уголовного дела**, производства по делу об административном и (или) налоговом правонарушении в отношении декларанта и (или) номинального владельца имущества, а также **не могут быть использованы в качестве доказательства в рамках уголовного дела**, дела об административном и (или) налоговом правонарушении. Декларант вправе представлять копию декларации и документов и (или) сведений, прилагаемых к декларации, для приобщения их к уголовному делу в качестве доказательств. Отказ в приобщении этих доказательств не допускается.

13.11.2019 года разъяснение дал Президиум Верховного Суда Российской Федерации¹, на **вопрос**: Распространяются ли гарантии, предусмотренные частями 3, 4 и 6 статьи 4 Федерального закона от

¹ <https://www.vsrfl.ru/documents/all/28357/> Дата обращения: 14.06.2020).

08.06.2015 № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее — Закон № 140-ФЗ), исключительно на лиц, совершивших деяния, содержащие признаки составов преступлений, предусмотренных статьями 193, частями 1 и 2 статьи 194, статьями 198, 199, 199.1, 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, либо они распространяются и на лиц, совершивших любое иное деяние, предусмотренное Уголовным кодексом Российской Федерации?

Верховный Суд РФ в своем ответе указал, что частями 3 и 4 статьи 4 Закона № 140-ФЗ установлен абсолютный запрет в отношении декларанта и (или) номинального владельца имущества в случае совершения им любого деяния, предусмотренного Уголовным кодексом Российской Федерации, на использование в качестве основания для возбуждения уголовного дела или в качестве доказательства по уголовному делу факта представления декларации или документов и (или) сведений, прилагаемых к декларации, а также сведений, содержащихся в декларации и документах и (или) сведениях, прилагаемых к декларации. В соответствии с частью 6 статьи 4 Закона № 140-ФЗ сведения, содержащиеся в декларации и документах и (или) сведениях, прилагаемых к декларации, признаются *налоговой тайной* в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Режим защиты таких сведений и документов и доступа к ним обеспечивают исключительно налоговые органы. Иные государственные или негосударственные органы и организации не вправе получать доступ к таким сведениям и документам. Исходя из этого, не могут быть получены такие сведения и документы и на основании судебного решения.

Сведения, содержащиеся в декларации и документах и (или) сведениях, прилагаемых к декларации, могут быть истребованы только по запросу самого декларанта. Декларант вправе представлять такие сведения и документы для приобщения их к уголовному делу в качестве доказательств. Отказ в приобщении этих доказательств не допускается.

Наряду с гарантиями, предусмотренными частями 3, 4 и 6 статьи 4 Закона № 140-ФЗ, пункт 1 части 1 статьи 4 этого закона предусматривает для декларанта и лица, информация о котором содержится в декларации, специальную гарантию в виде освобождения от уголовной ответственности при наличии оснований, предусмотренных частью 3 статьи 76.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, и с соблюдением установленных Законом № 140-ФЗ условий, если они совершили деяния, содержащие признаки составов преступлений, предусмотренных статьями 193, частями 1 и 2 статьи 194, статьями 198, 199, 199¹, 199² Уголовного кодекса Российской Федерации.

Коллизии между соответствующими нормами Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, Федерального закона

от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» и Федеральным законом от 08.06.2015 № 140-ФЗ должны разрешаться в пользу последнего исходя из того, что Закон № 140-ФЗ предусматривает в отношении отдельных категорий лиц дополнительные гарантии их прав и свобод как участников уголовного судопроизводства.

Идея законодателя, как мы видим, в том, что в случае возможного расследования дела об административном или уголовном правонарушении в будущем по активам, указанным в декларации, гражданин сможет избежать ответственности, сославшись на факт декларирования. То есть специальная декларация — это специальная гарантия на случай будущих возможных претензий или обвинений в нарушении налогового или валютного законодательства. Это подтверждается еще и тем, в отличие от обычной налоговой декларации, где сокрытие информации или доходов является правонарушением, в специальной декларации по амнистии капитала можно **указать только часть зарубежных активов** по усмотрению декларанта, обязанности раскрывать всю информацию о себе, нет (можно подойти избирательно и указать только то, что являлось критичным по возможным потерям). Содержание специальной декларации является налоговой тайной и не подлежит разглашению, хотя, как показала практика, никто не защищен от рисков последствий, связанных с человеческим фактором и возможных утечек информации, содержащейся в декларации, и последствий, которые могут возникнуть, так сказать, в «пути» от окошка, куда декларант подал декларацию, до определения ее в соответствующую коробку в специальном хранилище, наличие таких уязвимостей в процессе передачи декларации могут сработать с высокой долей вероятности против самого декларанта, особенно в тех случаях, когда будет усматриваться потенциальная угроза несоблюдения и (или) нарушения публичных интересов.

О соотношении норм Закона № 140-ФЗ и Закона № 115-ФЗ

Пункт 2 статьи 8 Закона № 140-ФЗ предусматривает, что положения статей 1–7 Закона № 140-ФЗ никаким образом не предусматривают никаких исключений, не затрагивают и не ограничивают обязательства Российской Федерации, предусмотренные международными договорами Российской Федерации, включая обязательства в сфере противодействия отмыванию преступных доходов, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения, а также положения Закона № 115-ФЗ и принятых в соответствии с ним иных нормативных правовых актов. Т.е. Закон № 140-ФЗ не распространяется на процедуры, предусмотренные Законом № 115-ФЗ, и не устанавливает из таких процедур никаких исключений. На практике имела места ситуация, когда физическое лицо являлось акционером / контролирующим лицом иностранной компании, которая была ликвидирована. Физическое

лицо воспользовалось ликвидационной льготой, предусмотренной НК РФ. Данные ликвидационные выплаты также были указаны физическим лицом в качестве декларируемого имущества в специальной декларации, поданной в рамках Закона № 140-ФЗ и отражено в налоговой декларации 3-НДФЛ.

Физическое лицо (клиент банка) внесло на счет в банке наличные денежные средства в иностранной валюте и представило в банк декларацию 3-НДФЛ, в которой отражены ликвидационные выплаты и предоставлены письменные пояснения с отсылкой на тот факт, что источники происхождения денежных средств отражены в специальной декларации в связи с положениями Закона № 140-ФЗ. По мнению клиента, подача такой декларации, т.е. информирование государства об источниках происхождения денежных средств, указанных в декларации, не требует от него в дальнейшем перед иными субъектами (в том числе банком) подтверждать их происхождение в силу поданной специальной декларации, факт подтверждения принятия налоговым органом специальной декларации физического лица готово было подтвердить.

В связи с этим возникает вопрос: достаточно ли банку принять декларацию 3-НДФЛ и документ, подтверждающий факт подачи специальной декларации (копию первого листа декларации) и не требовать представления иных документов для целей подтверждения источника происхождения денежных средств или нет?

В связи с этим возникает вопрос о соотношении нормы ст. 8 Закона № 140-ФЗ, с предоставленными гарантиями этим же Законом декларанту согласно норме, предусмотренной ч. 6 ст. 4 Закона № 140-ФЗ о налоговой тайне, согласно которой представленные сведения могут быть истребованы **только по запросу самого декларанта**, а иные государственные или негосударственные органы и организации **не вправе получать к ним доступ** с нормами ч.ч. 3, 4 ст. 4 Закона № 140-ФЗ о запрете использования представленных сведений в качестве основания для возбуждения дела или в качестве доказательства.

В указанных нормах речь идет о **любых** возможных составах нарушений, следовательно, и о **составах преступлений, относящихся к сфере контроля органов финансового мониторинга** (ст. 174 УК РФ «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем» и др.). Это означает, что в рассматриваемой ситуации следует осуществлять толкование закона с учетом воли законодателя. При этом необходимо учитывать то обстоятельство, что **согласно правилам ФАТФ (FATF) недопустимо даже частичное освобождение от ответственности** за легализацию преступных доходов и финансирование терроризма, мошенничество, коррупцию и т.п. Согласно информации, сообщенной на заседании Комитета представителем Федеральной службы по финансовому мо-

нитингу, перечень статей Уголовного кодекса Российской Федерации, от ответственности по которым предлагается освобождение, предварительно согласован с представителями ФАТФ¹.

Соответственно в ситуации, когда клиент принимается на обслуживание в банк, Банк имеет право запрашивать у клиента информацию и документы в отношении имущества / источников происхождения имущества.

Изложенный анализ демонстрирует о сохранении за банком в рамках своей функции ПОД/ФТ право запрашивать у клиента информацию и документы в отношении имущества / источников происхождения имущества в соответствии с Законом № 115-ФЗ. Кроме того, представление налоговой декларации, т.е. сведений об уплате налога с определенных денежных сумм, само по себе не подтверждает источник происхождения средств. Представление сведений об отражении денежных средств в специальной декларации также не освобождает от исполнения запроса банка по содержанию, т.е. по вопросу об источнике происхождения денежных средств банк вправе запросить у клиента документы, подтверждающие происхождение денежных средств, в том числе документы, которые в силу обстоятельств были приложены к специальной декларации, при этом необходимо помнить, что в рамках представленных гарантий, предусмотренных Законом № 140-ФЗ, использовать такие документы как доказательство и (или) основания для привлечения к ответственности не допускается. По сути, в этом тоже есть свой парадокс, с одной стороны налоговая тайна и особый режим хранения для специальной декларации, с другой стороны, обязанности соблюдения Закона № 115-ФЗ в рамках исполнения которого срабатывает режим банковской тайны, что само по себе может создать при определенных условиях распространение информации, предоставленной клиентом банка/декларантом специальной декларации сведений о происхождении денежных средств, которые указаны в декларации и находятся на банковском счете, что впоследствии может привести на законных основаниях к отказу в предоставлении гарантий, предусмотренных Законом № 140-ФЗ, поскольку такие сведения были получены, например, правоохранительными органами от банка на законных основаниях в силу ст. 26 Закона «О банках и банковской деятельности» в рамках уже возбужденного уголовного дела, а не истребованы у ФНС России.

Таким образом, несмотря на предоставленные гарантии освобождения от ответственности, предусмотренные Законом № 140-ФЗ, риски,

¹ Решение Комитета по бюджету и налогам от 29.04.2015 «По проекту Федерального закона № 754388-6 «О добровольном декларировании физическими лицами имущества и счетов (вкладов) в банках» (первое чтение) // Консультант— Плюс (дата обращения: 02.11.2020).

связанные с возможной «легализацией» сведений, содержащихся в специальной декларации, т.е. возможность их собрать иным образом (через свидетельские показания, налоговые проверки и т.д.) сохраняется.

В юридической литературе проблеме амнистии капиталов посвящен значительный объем исследований как теоретического, так и практического характера¹. При этом нельзя не отметить ряд особенностей, связанных как юридическими свойствами данного института, так и социально-экономическими последствиями:

— нормативный массив обеспечивающих реализацию амнистии капиталов повлек за собой формирование межотраслевого института, объединивший в себя как нормы финансового права, административного права, а также уголовного и уголовно-процессуального права, который по своему содержанию является сложным, и, как следствие, повлекший определенную конкуренцию между нормами различной отраслевой принадлежности, которая во многом преодолевается целями и принципами, заложенными в формировании института, что еще раз свидетельствует о роли правовых принципов в регулировании общественных отношений;

— поскольку амнистия капиталов затронула сложные по своему содержанию правоотношения, нельзя не констатировать, что законодатель, несмотря на несколько этапов его проведения, не удалось при формировании нормативного массива, регламентирующего рассматриваемые отношения, избежать противоречивой регуляции, которая влечет за собой определенную рассогласованность правовых норм;

— в рамках трех этапов амнистии капиталов были предприняты шаги публичной власти найти точки соприкосновения с бизнесом для развития последующего доверия. Это был закономерный шаг в решении вопроса деофшоризации экономики России, где, с одной стороны,

¹ Механизмы амнистирования в сфере экономики и налогообложения [Текст]: налоговая амнистия / И. Н. Соловьев. М., Проспект, 2013.; **Амнистия капиталов**: [правовые основы амнистии капиталов, комментарии основных положений Федерального закона от 08.06.2015 № 140-ФЗ, деофшоризация и ее направления, «Налоговый шит 3» — амнистия капиталов по-итальянски: условия, специфика, порядок проведения, результаты] / И. Н. Соловьев. 2-е изд., перераб. и доп. М., Проспект, 2015; *Копина А. А.* Налоговые прощения, списания и амнистия капиталов: что уже сделано и чего еще следует ждать // *Налоги*. 2018. № 4. С. 1, 3–5; *Пастухов И., Головкин Л., Есаков Г., Гусев А., Бурковская В., Труфанов А.* Дело В. Израйлита: полная амнистия // *Закон*. 2019. № 11. С. 31–38; *Hanco M. B.* Налоговые новации в контексте реализации принципов налогообложения // *Современное право*. 2020. № 4. С. 67–73; *Прошунин М. М.* К вопросу о правовой сущности бюджетного мониторинга // *Финансовое право*. 2020. № 4. С. 29–32; *Прошунин М. М.* Бюджетный и налоговый мониторинг: правовые вопросы цифровизации // *Финансовое право*. 2020. № 6. С. 6–11; *Цинделлиани И. А., Беликова Е. В.* Налоговые инструменты деофшоризации российской экономики на современном этапе // *Вестник Томского государственного университета. Право*. 2021. № 40. С. 90–104.

действуют законы о КИК (контролируемые иностранные компании), ужесточающие отчетность и ответственность, а с другой стороны, предоставлена возможность продекларировать, легализовав свое имущество и денежные средства и не нести ответственности, с принятием на себя обязательств по уплате в будущем всего объема налогов. Однако, на наш взгляд, такой диалог государства с бизнесом не решил глобально существующую проблему, которая имеет глубокие экономические корни, это отсутствие инвестиционной привлекательности России из-за отсутствия реального роста экономики, пока не будет роста экономики любые инвестиционные программы будут выглядеть ущербно. Все то, что случилось с амнистией капитала, — это уже опыт прошлого, который, надеемся, будет учтен как очередной урок жизни при разработке иных инвестиционных программ.

Глава 2

ИНСТИТУТЫ БЮДЖЕТНОГО ПРАВА В УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

§ 2.1. Бюджетная система как институт бюджетного права в условиях развития цифровой экономики

Предполагается, что «законодатель, «творец» правовой нормы, должен иметь в голове образ правопорядка, прежде чем он приступит к осуществлению правотворческих задач; правоприменитель должен располагать заранее установленной, хорошо ему известной нормой, прежде чем он задастся целью привести то или иное отношение в должный порядок»¹

Что такое цифровизация как часть процессов информационного общества?

В данном материале не раскрываются технологические факторы путей цифровизации, но делается попытка определить некоторые «болевые» и одновременно перспективные точки бюджетной деятельности государства, к которым применимы инструменты цифровой экономики.

Цифровизация как стратегическое направление развития современного общества, в значительной мере затрагивает бюджетную сферу. С точки зрения своего осмысления цифровизация неких процессов есть часть ранее рассматриваемой концепции информационного общества. Один из создателей названной концепции Э. Тоффлер считает, что сама концепция информационного общества «вызвана повсеместным распространением компьютеров и других современных технологий. Тоффлер считает, что в информационном обществе складывается новые виды семьи, стили работы и жизни, новые формы политики и экономики. Такое общество он считает супериндустриальным. Таким обществом он считает быстро развивающееся,

¹ Мальцев Г. В. Социальные основания права. М., Норма; ИНФРА-М, 2011. С. 27 (общее количество страниц 799).

основанное на самых передовых технологиях, и постматериалистической системе ценностей. Мир уже больше не выглядит как большая машина. Теперь появляются нововведения, для восприятия которых необходимо развивать познавательные способности. Символы информационного общества — целостность, индивидуальность и человеческая технология»¹. В нашей стране вклад в развитие идей информационного общества внес Нижегородцев Р.М., который анализирует глубинные философско-экономические основания цифровой экономики и информационного производства, включая роль научно-технической информации как общезначимый фактор производства и как продукт человеческого труда, а также как информационный тип экономического роста².

В настоящее время практический аспект в продвижении цифровых инструментов в жизнедеятельность общества осуществляет разработанная и принятая программа «Цифровая экономика Российской Федерации», которая включает в себя 5 направлений: «право, инфраструктура, кадры, информационная безопасность и разработки и исследования»³. В указанной программе «Цифровая экономика Российской Федерации» для целей государственной поддержки названы следующие направления, где применяются цифровые технологии: нейротехнологии и искусственного интеллекта, «системы распределенного реестра; квантовые технологии; новые производственные технологии; промышленный интернет; компоненты робототехники и сенсорики; технологии беспроводной связи; технологии виртуальной и дополненной реальности»⁴.

Автор согласен с тем, что «под влиянием информационного общества формируется новая модель, основанная на привлечении к осуществлению государственного управления негосударственных субъектов и активной роли общественных институтов»⁵, что в целом предполагает расширения механизма функционирования государства за счет расширения состава субъектов, которые от имени государства осуществляют некоторые его функции. В принятии решения государственного управления все более активную роль принимают представители гражд-

¹ <https://www.history-journal.ru/index.php?request=full&id=189>

² Нижегородцев Р. М. Информационная экономика. Книга 1. Информационная Вселенная: Информационные основы экономического роста. Москва — Кострома, 2002. 163 с.

³ См.: Ашманов И. Под прицелом цифрового колониализма// Изборский клуб. Русские стратегии. 2018. № 4. С. 10.

⁴ <http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB79I5v7yLVuPgu4bvR7M0.pdf>

⁵ Талапина Э. В. Модернизация государственного управления в информационном обществе: информационно-правовое исследование Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук. М., 2015. С. 12.

данского общества. Наиболее зримой характеристикой меняющегося государственного управления, включая ее бюджетную сферу, становится растущая информационная открытость, что не могло произойти без воздействия методов цифровизации.

Одновременно можно сказать, что активное внедрение технологий информационного общества есть объективный процесс, без которого современное общество не может обойтись. Эти процессы должны трансформировать как процедурную часть управленческой деятельности государства, так и его сущностную основу — сдвинуть целеполагание государственного управления в сторону адекватного учета публичных интересов общества, которые диалектически переходят в категорию государственных интересов.

Вместе с тем вхождение в цифровую экономику порождает другие опасности. Как указывает В. Зорькин: «В настоящее время проблема социальной поляризации приобретает еще большую остроту в свете грядущих социальных последствий масштабной автоматизации, роботизации и компьютеризации производства. Нельзя недооценивать то обстоятельство, что миллионы людей могут потерять работу, а с ней — не только материальное благополучие, но и социально-правовой статус и возможности реального доступа к системе страхования социальных рисков и системе политического участия»¹.

Сущность цифрового воздействия на различные процессы, в том числе на бюджетную деятельность государства, предполагает применение программно-цифрового метода к организации и последующей реализации технологии управленческой деятельности, включая формирование виртуальных ее моделей, а также проникновение всестороннего информационного контроля за оборотом материальных и финансовых ресурсов. В перспективе ожидается переход деловой, а также иных сфер общественной деятельности на электронный язык общения, ожидается значительная активизация внедрение средств автоматизации и роботизации для целей замены нетворческих профессий человеческой деятельности.

Поскольку сам бюджет и цифровая экономика выступают всего лишь средством для улучшения существования национального общества и функционирования государства, то следует учитывать роль более широких по значимости и роли факторов при рассмотрении настоящей темы. На первый план в наши дни выходит проблема сохранения государства как главного орудия сохранения идентичности общества. В этом плане следует понять, что в мире в настоящее время наблюдается повышенная активность глобальных финансово-экономических

¹ Зорькин В. Буква и дух Конституции // Российская газета — Федеральный выпуск № 226(7689) от 09.10.2018. <https://rg.ru/2018/10/09/zorkin-nedostatki-v-konstitucii-mozhno-ustranit-tochechnymi-izmeneniami.html>

и связанных с ними информационно-политических элитарных сил, которые имеют целью воспользоваться природными богатствами России. Прежде всего «активно осуществляется информационно-виртуальное продвижение пандемии коронавируса в сочетании с нарастанием финансово-экономических потрясений»¹. Следует согласиться с тем, что в «эпоху информатизации феноменом геополитического ранга становится информационное оружие, которое из разряда одного из эффективных инструментов «умной» и «мягкой» силы превратилось в институт интеграции, консолидации и сопровождения всей совокупности форм и методов «гибридной войны»... информационно-виртуальный фактор способен кардинально изменить саму природу человеческой цивилизации»².

Борьба против России целенаправленно затрагивает все сферы жизнедеятельности государства и общества, включая механизмы государственного управления, в том числе бюджетную сферу. Примером такого «влияния» может стать обсуждаемый в условиях современного кризиса вопрос об использовании более чем 18 триллионов рублей, принадлежащих государству на цели поддержки национальной экономики и решения социальных вопросов с таким расчетом, чтобы помощь экономике составила не менее 7 процентов ВВП, вместо 5 процентов, как это наблюдается. Тем важнее, что накопленные запасы включают «в основном валютные средства ФНБ. Рублевые и валютные депозиты федеральных органов власти в банках и Центробанке — составили 15,3 трлн рублей. Остальные — активы региональных правительств»³. Однако Банк России под влиянием МВФ не поддерживает такое решение.

Можно сказать, что процессы цифровизации, которые проникли уже практически во все сферы жизнедеятельности общества, становятся еще одним важнейшим показателем функционирования бюджета в составе всех его элементов. Особенность цифрового воздействия на различные объекты в бюджетной сфере предполагает применение программно-цифрового метода к бюджетной деятельности государства и его уполномоченных субъектов. Это относится к организации технологии учета и контроля в бюджетной сфере, формированию в рамках деятельности государства виртуальных моделей управленческой деятельности.

¹ Пашин Ф. Мир в смертельно опасных тисках интернета. // <https://regnum.ru/news/polit/2960032.html>

² Пашин Ф. Мир в смертельно опасных тисках интернета. Там же.

³ МВФ не даст России распечатать кубышку в 18 трлн рублей. // https://www.infox.ru/news/251/233582-mvf-ne-dast-rossii-raspecatat-kubysku-v-18-trln-blej?utm_medium=referral&utm_source=infox.sg&utm_term=riaru&utm_campaign=5301414&site_id=17802

В России только начинается внедрение ВІМ технологий, направленных на создание цифровых моделей в управленческой деятельности государства, которые уже работают в Австралии, Бразилии, Великобритании, Германии, Дании, Канаде, Китае (Гонконге), Малайзии, Норвегии, Сингапуре, США, Финляндии, Франции, Японии¹. В этом направлении нашу страну пока нельзя отнести к лидерам применения цифровых технологий в сфере государственного управления, что также относится и к бюджетной сфере.

Бюджет и бюджетная система как объект цифровизации

Поскольку родовым понятием для бюджетной системы является понятие «бюджет», то есть смысл вначале дать краткий его анализ. Такой подход даст возможность понять особенности цифровизации показателей бюджета, а также уточнить ряд основных понятий исследуемой тематики. В нашем случае речь идет о бюджетной системе, которая представляет собой экономико-правовое явление и одновременно совокупность взаимодействующих элементов, наличие которых связано с функционированием бюджета, поскольку он выступает в качестве центрального элемента таковой совокупности.

По своей роли в структуре функционирования государства бюджет выступает одним из способов деятельности государства по концентрации у себя денежных ресурсов и последующего использования их на обеспечение потребностей общества. В. М. Родионова под бюджетом понимает денежные отношения, возникающие у государства с юридическими и физическими лицами по поводу перераспределения национального дохода в связи с образованием и использованием бюджетного фонда².

По своему материальному признаку бюджет есть фонд денежных средств, используемых на обеспечение публичных интересов. Деньги есть не просто количественный показатель экономической деятельности, но одновременно и инструмент в любой управленческой деятельности. Поэтому для целей цифровизации использование бюджета как денежные знаки в безналичной форме наиболее легкая форма учета денежных показателей, установления контроля за всеми участниками бюджетного процесса. Поскольку все бюджетные деньги по своему виду безналичные, то перевод их на цифровой учет не составит большой проблемы на предмет применения цифровых методов обработки информации и контроля за всеми участниками бюджетной деятельности.

¹ См. подр.: *Понкин И. В., Редькина А. И.* Цифровое государственное управление: метод цифровых моделей — двойников (ВІМ) в праве // Государственная служба. 2020. Т. 22 № 2. С. 74.

² См.: *Родионова В. М.* Финансы. М., Финансы и статистика, 1994. С. 252.

Одновременно бюджет выступает как форма оперативного направления денежных средств на определенные цели¹. Правовые нормы закрепляют не только порядок использования бюджетных средств, но и обеспечивают оформление целей, конкретизированных по показателям количества и качества того, на что должны быть израсходованы бюджетные расходы. Перевод названных процессов на цифровые технологии является важнейшей задачей цифровой экономики.

В целом бюджет по своей экономической роли выступает регулятором производства и потребления в обществе, а по социальной природе он выступает как система денежных и иных общественных отношений между государством и обществом. Поскольку в стране нет единого экономического плана на обозримый экономический период, то бюджет в своей современной функции выполняет несвойственную ему роль — является моделью социально-экономического развития страны. Но, следует отметить, что выполняет эту функцию недостаточно четко. Он претендует на ее выполнение, но оказывается неспособным ее реализовать². В этой связи, полагаем, что целесообразнее разработать единый государственный план для публичного сектора экономики, в котором указать показатели социального и экономического развития³, а бюджет в этой ситуации будет выполнять лишь функцию способа формирования доходов и обеспечения бюджетными ресурсами деятельности государства. Он выполняет роль инструмента, но не полновесной модели государственного управления.

Роль бюджета всего лишь вспомогательная, но не определяющая в системе мер управленческой деятельности государства. С точки зрения организации функционирования бюджет представляет собой движение и учет денег, принадлежащих государству, что обеспечивается организационной деятельностью уполномоченных субъектов государства и правовыми мерами. Именно это качество бюджета используется в целях его юридизации и требует применения способов цифровизации.

¹ Говоря о бюджете как форме, имеют в виду документ, в котором содержатся показатели бюджета.

² В этом смысле о по своей результативности — «импотент», образно говоря.

³ Мы поддерживаем мысль известного экономиста С. Глазьева о том, что «без планирования невозможно себе представить современный мир, потому что средний научный производственный цикл в передовых отраслях промышленности — 8–10 лет, и бизнес неизбежно должен составлять план на этот период. Если говорить о структурных звеньях в экономике, то там цикл — 30–40 лет. 30–40-летний горизонт планирования — это основа долгосрочного высокотехнического прогнозирования. Он существует во всех передовых странах мира без исключения. На базе таких прогнозов разрабатываются стратегии рационального развития, затем концепции, затем программы, а затем в рамках бюджета реализуется индикативный план». См.: Дмитрий Дюбо, ar.mirtesen.ru, Абсолютный Рейтинг. <https://ar.mirtesen.ru/publications/137>.

Анализ принимаемых федеральных законов о бюджете свидетельствует об отсутствии концепции принимаемого бюджета, логики его построения, что было бы оптимально решать на современной платформе цифровых методов. К числу недостатков бюджетной системы следует отнести тот факт, что применительно к строению бюджета нельзя говорить о принципе единства бюджета, под которым следует понимать единство самого бюджетного документа, а также единообразный порядок составления бюджета. Поэтому мы можем говорить о случайности выбора показателей бюджета, о нарушении принципа единства концепции бюджета, поскольку часто целые группы расходов определяются не в основном документе с текстом бюджета, а в приложениях к нему. По этой причине многие федеральные законы о бюджете на очередной год, начиная с конца 90-х годов, перестали быть по сути дела единым документом, поскольку содержат обширные приложения, что, по нашему мнению, снижает уровень правового обеспечения бюджетной деятельности и одновременно не позволяет использовать документы о бюджете в целях их цифровизации. В настоящее время структура бюджета представляет собой не связанную единой логикой смесь отдельных фрагментов о расходах по отдельным направлениям. Поэтому необходима дополнительная работа по оптимизации структуры его построения. В настоящее время бюджет как утверждаемый законом документ состоит из основного текста и приложений к нему, в которые перенесено основное содержание бюджета, что не позволяет логично воспринимать его как единое целое. Возможности цифровизации могут устранить названную проблему обеспечения логики построения бюджетного документа, а также привязке каждого рубля бюджета с решением конкретных задач, стоящих перед государством.

Уже отмечалось, что для целей настоящего исследования следует иметь в виду, что по отношению к понятию «бюджетная система» понятие «бюджет» выступает как родовое. Оно определяет понятие «бюджетная система», хотя по своему содержанию бюджетная система как социально-экономическое явление выступает как более широкое понятие, включающее дополнительные аспекты содержания. Различия между понятиями «бюджет» и «бюджетная система» состоит в том, что второе понятие включает в себя не только все содержание присутствующее каждому в отдельности бюджету на территории государства, но также формы и способы взаимодействия между бюджетами, а точнее, между публично-правовыми образованиями, которым принадлежат относительно обособленные бюджеты.

В практическом плане словосочетание «бюджетная система» чаще всего используется для обозначения фактора взаимосвязи, объединенности всех структурных элементов, которые связаны с функционированием бюджета. Именно признак единства как признак объединенности является не до конца обеспеченным в реальной жизни. Сама

задача обеспечения единства бюджетной системы, как аналога единого бюджета с целью единого учета всех денег, поступающих в адрес государства и расходования их на четко выделенные задачи формально выполнена, но не соответствует принципу федерализма как особой формы взаимодействия уровней публичной власти в бюджетной сфере.

Единство бюджетной системы предопределяет единство форм и методов бюджетной деятельности, оно обусловлено единством государства, которое не должно допускать и несбалансированность доходов бюджетной системы по вертикали ее строения. Можно сказать, что единство государственного бюджета, что было характерно для времен СССР, равнозначно современному аналогу единого бюджета — бюджетной системы. В этом смысле вполне можно поддержать вывод Государственного Совета РФ относительно того, что «единое государство должно иметь единый государственный бюджет, и он должен отражать всю сумму доходов и расходов за соответствующий год на территории страны»¹. Решение названной задачи невозможно без перевода всей учетной деятельности в бюджетной сфере на цифровую основу.

Содержание бюджетной системы не должно сводиться к арифметической сумме составных элементов. Как единое целое она имеет самостоятельные, индивидуальные, присущие только ей свойства. Существование бюджетной системы возможно только при условии внутренне согласованных, скоординированных между собой ее отдельных элементов. Как и всякая система, которая строится по общим правилам, бюджетная система включает в себя совокупность элементов, связанных между собой устойчивыми отношениями, иерархично построенными друг относительно друга. Таким образом, определяющим фактором бюджетной системы выступают единство, целостность и взаимосвязь его элементов. Бюджетная система как базовая категория, отражает все разновидности бюджетных отношений, бюджетной деятельности, обладает признаком единства сущности, что предполагает логическую согласованность всех его выявленных его сторон, граней и т.п.

Интересно, что в бюджетном процессе понятие «бюджетной системы» практически не используется, поэтому не учитывается взаимосвязь всех бюджетов уже на стадии их принятия. Связующим звеном между понятиями «бюджетная система» и «государственное устройство» понятие «бюджетное устройство». Бюджетный кодекс применяет понятие «бюджетного устройства», но не раскрывает его содержания. Интересно, что давно отмененный Закон РФ от 10.10.1991 «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР» определял бюджетное устройство как организацию бюджетной системы

¹ Концепция стратегического развития России до 2010 года. М., Издательство ИСЭПН, 2001. С. 89.

и принципы ее построения¹. Известный ученый Н. И. Химичева под бюджетным устройством РФ понимала «виды бюджетов, входящих в бюджетную систему РФ, принципы их взаимной связи, роль каждого из видов бюджетов»². Однако специалист по бюджетной системе О. Г. Дмитриева под бюджетным устройством понимает совокупность государственных органов и органов местного самоуправления, обеспечивающих осуществление бюджетного процесса в Российской Федерации³. По нашему мнению, бюджетное устройство целесообразно считать организацией структуры бюджетной системы, что предполагает структурное построение ее элементов, их взаимосвязь. Бюджетное устройство определяется прежде всего федеративным устройством государства, наличием органов местного самоуправления. Бюджетное устройство РФ обуславливает формы и методы взаимоотношений публично-правовых образований и их органов власти в процессе бюджетной деятельности. Исходя из сказанного, бюджетное устройство Российской Федерации предполагает такое взаимодействие элементов бюджетной системы, которое обеспечивает ее целостность, единство и обособленность существования каждого бюджета.

Для правильного понятия бюджетной системы следует уточнить место муниципальных образований в единой системе государства. Вопрос об обособленности бюджетов муниципальных образований, по — нашему мнению, целесообразнее рассматривать не как факт наличия отдельной от государственных бюджетов группы, а как часть единой бюджетной системы единого государства. Конституция РФ декларирует в первых своих статьях единое государство, имеющие свои признаки, а также наличие организационно-обособленного местного самоуправления как разновидности единой публичной власти государства. Как указывает В. Зорькин, «органы местного самоуправления по своей природе являются лишь нижним, локальным звеном публичной власти в Российской Федерации»⁴.

О факте реальной обособленности местных бюджетов можно говорить лишь тогда, когда речь идет о сопоставлении, взаимодействии структурных элементов единого государства, его публично-правовых образованиях, представляющих единое целостное образование. То есть,

¹ См.: Закон РФ от 10.10.1991 № 1734-1 «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР» (с изменениями от 18.12.1991 07.02.1992, 05.11.1994, 31.07.1995, 10.07.1996). Ст. 3. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР от 14.11.1991 № 46. Ст. 1543.

² Финансовое право: Учебник / Под. Ред. О. Н. Горбуновой. М., Юристъ, 2000. С. 137.

³ См. проект Бюджетного кодекса РФ. Справочно-правовая система Гарант.

⁴ Зорькин В. Буква и дух Конституции// Российская газета — Федеральный выпуск № 226(7689) от 09.10.2018. <https://rg.ru/2018/10/09/zorkin-nedostatki-v-konstitucii-mozhno-ustranit-tochecnyimi-izmeneniami.html>

понятие «местные бюджеты» или «бюджеты муниципальных образований» в нашем толковании равнозначны понятиям «федеральный бюджет» и «бюджеты субъектов РФ». Поэтому понятие «бюджетная система РФ» может рассматриваться исключительно в составе всех бюджетов всех публично-правовых образований, что и зафиксировано в ст. 6 Бюджетного кодекса РФ. Таким образом, считаем некорректным употребление словосочетание «государственный бюджет и бюджеты муниципальных образований», поскольку вместо единого государственного бюджета имеется единая бюджетная система, а «бюджеты муниципальных образований» употребляются как понятие равное федеральному бюджету или региональным бюджетам.

Таким образом, все бюджетные отношения, бюджетная деятельность государства и муниципальных образований реализуются в рамках бюджетной системы. Для формирования и функционирования бюджетной системы как единого явления определяющим фактором выступает то обстоятельство, что все бюджетные отношения между собой взаимосвязаны, реализация одного часто требует реализации другого отношения. Само понятие «бюджетная система» в структуре науки бюджетного права и бюджетного законодательства выполняет интегральную, объединяющую роль, поскольку отражает содержание взаимосвязи практически всех институтов целой подотрасли финансового права — бюджетного права. В то же время оно выступает отдельным обособленным явлением в бюджетной сфере и может рассматриваться как самостоятельный институт, выступающий в качестве связующего звена для других структурных элементов бюджетного права.

Бюджетная деятельность как аналог бюджетной системы и как разновидность государственного управления в целях его цифровизации

Для раскрытия заявленной темы важно учесть, что бюджет и производная от него бюджетная система есть инструменты управленческой деятельности государства. Поэтому цифровое воздействие на бюджетную систему должно осуществляться с учетом управленческих потребностей государства в процессе осуществления им своей бюджетной деятельности.

Изначально бюджетная система имеет экономическую природу, что предполагает отдельный вид экономической деятельности государства по денежному обеспечению своих функций. А в рамках этой широкой задачи бюджетная система отражает ту часть деятельности, которая связана с решением задач организации самой бюджетной деятельности, по формированию доходов бюджета, осуществлением его расходов, ресурсным обеспечением дефицита бюджета, функционированию бюджетного кредита, применению инструментов бюджетного регулирования, а также функционированию государственных внебюд-

жетных фондов. В этой связи можно понять, почему ряд специалистов экономистов считают понятие «бюджетная система» равнозначным такому широкому понятию как «бюджетная деятельность государства», связанное с отражением всех вышеперечисленных видов деятельности государства в бюджетной сфере.

По своему содержанию бюджетная деятельность состоит из отдельных действий, операций, целенаправленного характера¹. По этой причине понятие «бюджетная деятельность» выступает в как интегральное, включающее все виды правоотношений, которые складываются между субъектами по поводу функционирования бюджетов. В таком качестве как интегральное понятие оно образует определенную сферу общественной жизни — бюджетную сферу.

Для нашей темы также важно, что бюджетная деятельность государства и муниципальных образований, как и в целом их финансовая деятельность, является частью управленческой деятельности государства, что предполагает подчинение субъектом этой деятельности другого субъекта. Конечно, мы признаем, что управленческая деятельность государства базируется на властном методе воздействия, что предполагает применение субординационных отношений, однако мы не считаем необходимым подчиненную сторону признавать объектом. В условиях равенства всех людей перед законом не может человек признан объектом, ибо он наделен своей волей, своими интересами и в обратном порядке воздействует на органы государственного управления. В этом плане бюджетная деятельность государства есть сфера проявления субъективного фактора², что предполагает субъект-субъектные отношения, требующие прямых и обратных связей.

Чтобы получить однозначный ранее запланированный результат в государственном управлении необходимо, чтобы все участники деятельности имели те же интересы, что имеет вся управленческая система. Такой подход множественности субъектного состава бюджетной деятельности государства, как разновидности его управленческой деятельности, требует особой информационной взаимосвязи между задействованными в самой деятельности участниками. Лучше всего для этой цели подойдут цифровые схемы по аналогии блокчейна, при условии, что там будет основную стратегию определять одно

¹ О структуре, детализации финансовой, в том числе бюджетной деятельности см. подробнее: *Карасева М. В.* Финансовое правоотношение. М., НОРМА, 2001. С. 22–23.

² Деятельность «представляет собой многомерное явление, выражающее в совокупности сущностные стороны и свойства человека и различные общественные взаимосвязи. Она служит моментом перехода, «превращения» сознания в материальность...». См.: *Атаманчук Г. В.* Теория государственного управления: Курс лекций. М., Юридическая литература, 1997. С. 68.

звено — орган государственной власти. Смысл технологии блокчейн-на при этом рассматривается как совокупность прямых и обратных связей, решающие чисто управленческие и контрольные задачи при возможности достаточного учета интересов подчиненных субъектов, а также гарантии их информированности и возможности передавать свое мнение в управленческое звено. В любом случае такая технология должна в максимально полном объеме решать вопросы учета запросов общества, обеспечивать интересы государства. В силу сказанного бюджетная деятельность как разновидность управленческой деятельности государства не просто является объектом цифровизации, а подлежит в первую очередь глубинной реконструкции на основе цифровизации.

От состояния подготовленности управляющего звена как бюджетно-управляющего звена бюджетной деятельности государства, прежде всего его организованности, зависит уровень экономического благополучия общества, его развития в целом. Экономико-социальное состояние общества предопределяет все процессы, в том числе направленность государственного управления. Поэтому анализ бюджетной деятельности для целей его совершенствования необходим с учетом состояния и благополучия национального общества, всей системы государственного управления и анализа перспектив его совершенствования. Важнейшая роль в повышении эффективности бюджетной деятельности государства принадлежит стратегическому планированию, концепция которой все более активнее реализуется в практике функционирования государства. По мнению специалистов Ленчук Е. Б. и Филатова В. И.: «Стратегическое планирование как качественно новая система государственного и муниципального управления открывает для страны возможность адекватно ответить на вызовы времени и укрепить свои позиции в экономике и политике путем последовательного перехода к инновационно-ориентированной модели развития, обеспечивающей устойчивый динамичный рост и высокую конкурентоспособность российской экономики на основе опережающего становления базисных производств нового технологического уклада»¹.

В основе всей бюджетной деятельности государства лежит учет бюджетных показателей, поэтому цифровизация бюджетного учета, переход на автоматизированный способ обработки данных повысит не только уровень управления бюджетом, но одновременно он упростит и сделает более результативным бюджетный контроль. Большой потенциал, как отмечалось выше, для позитивных изменений заложен в технологии блокчейн, которая представляет собой децентрализованную распределенную базу данных. Это такое хранилище информации,

¹ Ленчук Е. Б., Филатов В. И. Стратегическое планирование — путь к устойчивому развитию экономики России // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. 2018. Т. 11. № 4. С. 36 (С. 3547. DOI: 10.15838/esc.2018.4.58.2).

учетных данных, которые распределены и продублированы на тысячах компьютерах и подобных устройствах¹.

Автор считает, что проблемы управления есть часть бюджетной деятельности, но это — определяющая его часть с точки зрения роли государства в реализации своей сущности². Управление определяет его технологию и направленность деятельности³. Вследствие внедрения методов цифровизации возможно установление иного механизма расходов, в основе которого вначале должна создаваться экономически обоснованная, модель деятельности, учитывающая все особенности конкретного вида экономической программы, в рамках которой будут потрачены средства. Но самое главное — эта модель должна быть максимально нацелена на достижение конкретного результата как способа реализации интересов государства. При этом вопросы учета и контроля могут обеспечиваться в режиме онлайн вышестоящим распорядителем и органами казначейства. Таким образом, вместо того, чтобы все усилия направлять на установление единой для всех процедуры, и ее последующее исполнение без гарантии получения должных результатов, предлагается взамен единой процедуры устанавливать по сути индивидуальный порядок расходования средств при одновременном усилении контроля и получении должного эффекта от расходования бюджетных средств. Такой метод возможен только при наличии централизованного учета посредством средств цифровизации показателей деятельности каждого подведомственного субъекта при одновременном способе передачи ему индивидуальных показателей финансовых взаимоотношений между сторонами. Бюджетный федерализм как основа цифровой модели бюджетной системы. Поскольку бюджетная система отражает два вида отношений: которые образуются в рамках функционирования отдельно взятого бюджета; которые образуются по поводу взаимодействия публично-правовых образований в бюджетной сфере. Вторую группу отношений можем обозначить как межбюджетные отношения. В законодательстве и в доктрине бюджетного права существует один существенный недостаток. Все богатство содержания бюджетной деятельности как правило сводится к раскрытию функционирования отдельного бюджета. Поэтому в процессе осуществления бюджетной деятельности бюджеты выступают как замкнутые, изолированные друг от друга локальные системы. Что касается богатство содержания

¹ См.: <https://cont.ws/@zapasnayaset/766316>

² Подробно специфика финансовой деятельности с позиций праксиологической теории дана в монографии *Карасевой М. В.* «Финансовые правоотношения». М., НОРМА. 2001.

³ См.: *Курашвили Б. Н.* Очерк теории государственного управления. М., 1978. С. 33.

понятия «межбюджетные отношения»¹ в бюджетном законодательстве и в практике его реализации неоправданно сведено к механизму бюджетного регулирования, основу которого представляет комплекс способов перераспределения бюджетных средств из вышестоящего бюджета в нижестоящий.

Основу функционирования бюджетной системы как совокупности самих публично-правовых образований, взаимодействующих между собой на основе принципов Конституции РФ, которые в обобщенном виде можно представить как бюджетный федерализм. Как частный случай федерализма бюджетный федерализм должен отражать права, обязанности и ответственность уровней власти в бюджетной сфере, взаимный учет их интересов в процессе реализации бюджетных полномочий. Бюджетный федерализм — это особый тип бюджетного устройства, благодаря которому имеется возможность увеличения экономического потенциала каждого региона при увеличении финансовых возможностей регионов для решений общих задач. Одновременно «принцип федерализма в бюджетном праве означает гарантированность самостоятельности бюджетной деятельности и бюджетов субъектов Федерации как необходимой финансовой основы их компетенции, сочетающейся с единой бюджетной политикой, общими задачами и целями Федерации, реализовать которые призван федеральный бюджет»².

В этой связи вопросы реализации вышеназванного принципа могут решаться через оптимальное распределение бюджетных средств по вертикали бюджетной системы, а также с учетом закрепленных за каждым уровнем публичной власти обязательств по осуществлению расходов. Таким образом, реализация принципа бюджетного федерализма на всех уровнях публичной власти позволит обеспечить каждый уровень власти достаточными бюджетными ресурсами для выполнения закрепленных за ним полномочий, но самое главное — привести в соответствие объем прав каждого публично-правового образования на доходы в соответствии с объемом обязанностей по расходам, что значительно повысит ответственность уполномоченных представителей каждого уровня власти за бюджетную деятельность в своем регионе и муниципальном образовании.

¹ Под межбюджетными отношениями понимаются отношения между Российской Федерацией, субъектами Федерации и муниципальными образованиями, их уполномоченными органами по поводу реализации принципов бюджетного федерализма и автономии местных бюджетов, распределения доходов и расходов между бюджетами по уровням бюджетной системы и последующего перераспределения доходов между нижестоящими бюджетами бюджетной системы, а также отношения по поводу сотрудничества в бюджетной сфере между субъектами РФ или муниципальными образованиями по горизонтали.

² Финансовое право: Учебник / Под. Ред. О. Н. Горбуновой. М., Юристъ, 2000. С. 138.

Одновременно принцип бюджетного федерализма требует в своей реализации качественно нового уровня единства всех уровней публичной власти. С учетом нерешенных проблем в организации бюджетной системы в настоящее время пока господствует в скрытой форме принцип обособленности бюджетов, когда каждый уровень публичной власти стремится тянуть «финансовое одеяло» на себя. Ситуация требует по-новому взглянуть на то, что И. А. Умнова-Конюхова характеризует как то, что «предметы ведения субъектов Российской Федерации устанавливаются в их конституциях (уставах), исходя их объема их прав, предопределенных характером федерального конституционного разграничения предметов ведения»¹. В этой связи требуется установить дополнительные возможности для субъектов РФ и органов местного самоуправления самостоятельно решать практически все вопросы бюджетной деятельности на региональном и местном уровне с учетом положений соответствующих федеральных законов.

В настоящее время политика федеральных органов власти в вопросах построения бюджетной системы в основном направлена на создание унитаризации в межбюджетных отношениях, что сопровождается практикой подмены органов власти субъектов РФ и органов местного самоуправления в части реализации ими свои полномочий. Только за последние месяцы борьбы с вирусом стали наблюдаться положительные шаги по снижению зависимости региональных органов власти и повышению их ответственности за самостоятельные действия в бюджетной сфере. Поэтому следует расширять право регионов самостоятельно осуществлять бюджетную деятельность, при условии соблюдения общих правил деятельности, которые устанавливаются на федеральном уровне государства. Без этого нельзя решить проблему нерешенности социально-экономических проблем, в том числе недостаточную защиту социальных прав граждан.

В решении поднимаемых проблем оптимизации бюджетного федерализма необходима диалектика тенденций по укреплению единства уровней публичной власти в бюджетной сфере и их самостоятельности в реализации закрепленных за ними полномочий. Одновременно в решении таких вопросов должны быть свои приоритеты. Эти тенденции должны реализовываться во взаимосвязи с положениями статьи 76 Конституции РФ, в которой говорится о прямом действии Федеральных конституционных законов и федеральных законов на всей территории Российской Федерации, о соответствии законода-

¹ Умнова-Конюхова И. А. О конституционно-правовой основе разделения государственной власти между Федерацией, ее субъектами и местным самоуправлением (сквозь призму тенденций развития федерального и регионального законодательства) // Центр — регионы — местное самоуправление. Серия «Studia politika». Выпуск 4. М.; СПб., 2001. С. 29.

тельства субъектов РФ положениям федерального законодательства. Там говорится о том, что вне пределов ведения Российской Федерации субъекты РФ имеют право самостоятельно регулировать отношения.

При таком порядке построения отношений между Федерацией и ее субъектами формально не должно возникать опасности постепенного превращения государства в унитарное. Однако, при одном условии, что Федерация не берет на себя полномочия детальной регламентации отношений, входящих в перечень предметов совместного ведения или предметов, входящих в исключительную компетенцию самих субъектов. «Суверенитет Российской Федерации может быть реальным в том случае, если функции федеральной власти рационально соотносятся с правовым и материальным содержанием полномочий органов власти всех субъектов РФ и местного самоуправления в сфере жизнеобеспечения населения страны»¹.

Однако, в практике реализации бюджетного федерализма, построения бюджетной системы проявляется сильный уклон в сторону унитаризации бюджетной системы. Речь идет о случаях, когда в большинстве своем бюджетные полномочия концентрируются на федеральном уровне по отношению к региональному уровню бюджетной системы. Второй раз эта же картина проявляется в отношении субъектов РФ — органы местного самоуправления. Проблемы реализации бюджетного федерализма должны решаться через оптимальное распределение бюджетных средств между различными уровнями бюджетной системы. Бюджетный федерализм — это особый тип бюджетного устройства, благодаря которому имеется возможность увеличения экономического потенциала каждого региона при увеличении финансовых возможностей Федерации для решений общих задач.

На основе сказанного полагаем, что существуют противоречия, которые проявляются в стремлении публичных органов власти публично-правовых образований в получении права доступа к доходам консолидированных бюджетов при одновременных попытках передачи публичных обязательств в структуре бюджетных расходов на другие уровни бюджетной системы. Это — следствие неадекватности построения модели бюджетно-налогового федерализма конституционным принципам формирования государственного устройства. Считаем, что речь идет об изъянах организационно-правового механизма межбюджетных отношений, об излишней централизации бюджетных ресурсов на федеральном уровне, о наличии встречных потоков бюджетных средств между уровнями бюджетной системы.

В конечном счете отмечается отсутствие необходимых средств и надлежащих стимулов в региональных и местных уровнях власти

¹ Прокошин В. А. Право, власть и жизнеобеспечение народа: основы новейшей камералистики. М., 2000. С. 463.

в развитии экономики на своих территориях. Таким образом, названные причины сдерживают рост экономики страны и уменьшают возможности государства в реализации своей миссии. В этой связи есть надежда, что в перспективе некая мощная цифровая модель бюджетной системы сможет стать основой достижения реальной сбалансированности интересов всех публично-правовых образований по распределению доходов и расходов в рамках единой бюджетной системы.

Правовой аспект в решении вопросов цифровизации бюджетной системы

Бюджетная деятельность, как и всякая социальная деятельность, одновременно предполагает системность, в том числе: взаимосвязанность его элементов, целенаправленность, внутреннюю иерархичность в осуществлении бюджетного процесса как урегулированной нормами права бюджетной деятельности.

С точки зрения своей правовой сущности бюджетная деятельность опосредует связь ее субъектов и объектов, при этом она проявляется как являющиеся бюджетные (или иные) правоотношения. Крохина Ю. А. рассматривает бюджетную деятельность как разновидность юридической деятельности государства, под которой понимается интеллектуально-волевая, управленческая, производственно-трудовая деятельность уполномоченных субъектов, включая учреждения и организации. Она осуществляется в «определенных процедурно-процессуальных формах с помощью специальных юридических действий и операций, способов и средств»¹.

Также бюджетная система, будучи оформленная нормами права может выступать как бюджетное право, которое само имеет сложное строение и выступает как иерархично построенная система правовых норм. К элементам системы бюджетного права относятся группы правовых норм, определяющие отношения бюджетного регулирования, бюджетной классификации, отношения, связанные с бюджетным федерализмом и другие элементы. Конкретно нормы бюджетного права устанавливают основы бюджетного устройства, структуру бюджетной системы РФ, роль и компетенцию каждого структурного звена этой системы, порядок осуществления бюджетной деятельности. Нормы бюджетного права также определяют объемы бюджетов и внебюджетных фондов на всех уровнях, перечень, порядок и принципы формирования доходов и осуществления расходов, порядок их распределения между звеньями бюджетной системы, правовое положение субъектов бюджетного права. Кроме того, эта группа правовых норм устанавли-

¹ Крохина Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм / Под ред. Н. И. Химичевой. М., Норма, 2001. С. 56.

ливаает бюджетный процесс, а именно — порядок составления, рассмотрения, утверждения и исполнения бюджетов, а также составления и утверждения отчетов об их исполнении.

В бюджетном праве можно выделить две группы правовых норм, регулирующих отношения, которые возникают при функционировании доходов и расходов. Для целей цифровизации особое значение имеет группа норм, которая регулирует порядок формирования доходов и осуществления расходов. Причем, этот порядок должен единообразно применяться на всех уровнях бюджетной системы. На региональном и местном уровне допускается его конкретизация. Вторая группа норм определяет порядок распределения и перераспределения долей доходов и объема расходов, закрепляемых за каждым уровнем бюджетной системы. Это группа правовых норм формирует институт межбюджетных отношений.

В процессе юридикации бюджетной системы нормы права в процессе структуризации, как правило, соответствуют специфике объекта (общественных отношений), на регулирование которых направлено их действие. Бюджетное законодательство основывается на Конституции РФ и состоит из законов федерального, регионального уровней, а также нормативных правовых актов местного уровня. Основу бюджетного законодательства составляет Бюджетный кодекс Российской Федерации РФ. Кодекс содержит весь комплекс правового регулирования отношений, связанных с функционированием бюджетной системы страны. Его положения и принципы определяют содержание всех других нормативных правовых актов, входящих в бюджетное законодательство на федеральном, региональном и местном уровнях. Положения этих нормативных правовых актов не должны противоречить Бюджетному кодексу, а если такие противоречия могут случиться, то следует применять положения Бюджетного кодекса.

Вместе с тем, положения Бюджетного кодекса и других нормативных правовых актов бюджетного законодательства не должны противоречить Конституции РФ. Соответствие бюджетного законодательства Конституции РФ должно быть не только по формальному признаку на предмет отсутствия противоречий, но и по сущностному признаку. Дело в том, что Конституция как документ долговременного действия не является сугубо юридическим актом, ибо, несомненно, несет определенную программно-целевую нагрузку, тем самым, регулируя общественные отношения, дает им импульс развития¹. Этот тот правовой источник, к которому должны сводиться по своему содержанию все нормы бюджетного законодательства. В этом плане Конституция РФ должна проявляться в каждом положении бюджетного законодатель-

¹ См.: Румянцев О. Г. Основы конституционного строя России. М., 1994. С. 32.

ства¹. Правовые цели Конституции должны реализовываться в практике бюджетной деятельности, что должно обеспечиваться нормами бюджетного законодательства. Особенно важно учитывать это положение в бюджетной сфере, ибо сам бюджет является воплощением политической стратегии государства.

Применительно ко всему бюджетному законодательству мы можем говорить о наличии иерархично связанных трех подсистем бюджетного законодательства, при сохранении признаков единства системы всего законодательства и ведущей роли федерального бюджетного законодательства. Это не параллельные направления в законодательстве, а тесно связанные между собой массивы нормативных правовых актов, имеющих некоторую специфику, обусловленную содержанием и уровнем публичной власти. единая правовая система бюджетного законодательства страны, что обусловлено основами конституционного строя, суверенитетом Российской Федерации на территории всей страны, верховенством Конституции РФ и законов Российской Федерации на всей территории страны².

«В правовом государстве ... постоянно сохраняется противоречие между общественной необходимостью иметь точные, высококачественные законы и реальным состоянием законодательства»³. Единственное, чего не хватает для решения этих проблем — это действенной воли государства. Если есть потребность в правовом урегулировании какой-либо группы отношений, но такое регулирование не осуществляется, значит государство (или его орган) не желает проявить свою волю для этого. К сожалению, в нашей стране не принято ставить вопрос о привлечении к ответственности должностных лиц, которые не воспользовались своими правами для своевременного решения назревших проблем. Причина здесь во многом в том, что права органов власти не рассматриваются как обязанности этих органов, и к тому же отсутствует практика привлечения к ответственности за неисполнение этих обязанностей. Речь идет о правах и обязанностях, определенных в законах, положениях об органах власти и должностных инструкций. Серьезным недостатком действующего бюджетного законодательства является то, что многие

¹ Явление, которое имеет определенное основание, не может быть самим собой по произволу, его изменения диктуются его основанием. См.: *Лассаль Ф.* Сущность Конституции. Две речи. СПб.: 1905. С. 9.

² О признаках единства правовой системы России см.: *Тихомиров Ю. А.* Соотношение федерального законодательства и законодательства области как субъекта Российской Федерации. В кн.: *Законы области как субъекта Российской Федерации.* Под ред. Ю. А. Тихомирова. Воронеж. Издательство Воронежского университета. 1996. С. 14.

³ *Ефимов В. И.* Система государственной власти / Под редакцией Г. В. Мальцева — М., 1994. С. 124.

подзаконные нормативные правовые акты принимаются, но не публикуются в печати.

Одной из проблем текущего бюджетного законодательства является излишнее ведомственное нормотворчество¹. Для этого необходимо провести ревизию имеющихся нормативных актов, не допускать произвольную нормотворческую деятельность, создать координационный межведомственный институт по дерегулированию и дерегламентации хозяйственной деятельности на федеральном уровне. Решение указанных задач невозможно без использования цифровых методов. Применение методов цифровизации многом во многом решить названные задачи.

Так, И. В. Понкин и Редькина А. И. считают, что «возможности и способы применения технологий цифровых моделей-двойников (ВІМ) в праве результатом применения технологий цифровых моделей-двойников (то есть сложного цифрового моделирования) ... цифровой образ (цифровой макет, цифровая модель, цифровой двойник, в том числе в динамической развертке — цифровая симуляция) исследуемой сложной правовой системы, сложного правового феномена, правового процесса, правового пространства, комплекса правоотношений и т.д.»². Результатом внедрения методов цифровизации в процессы правового обеспечения будет оказывать на них не только внешнее, формальное значение, используя, например, электронную форму изложения, но также и внутреннее, содержательное воздействие, позволяя создавать логически непротиворечивую стройную правовую систему.

С учетом сказанного идея В. И. Ленина о возможности управлять всем обществом как единой фабрикой, где будет господствовать учет и контроль³ станет реальностью⁴.

Выводы

Таким образом, в рамках заданной темы важно учесть, что воздействию цифровизации подвержены в бюджетной сфере одновременно несколько видов объектов: бюджетная деятельность государства как совокупность действий и операций с денежными средствами, осуществляемой каждым в отдельности уполномоченным субъектом

¹ См.: www.akm.ru e-mail: postmail@akm.ru Copyright © 1996-2000 АК&М. Сайт в сети «Интернет» информационного агентства АК&М, Эл № 77-2246 от 17.01.2000.

² Понкин И. В., Редькина А. И. Цифровое государственное управление: метод цифровых моделей — двойников (ВІМ) в праве // Государственная служба. 2020. Т. 22. № 2. С. 75

³ Ленин В. И. ПСС т. 33. С. 101.

⁴ См.: Климанов В. В. Стратегическое планирование в регионах в условиях цифровой экономики. // <file:///C:/Users/Пользователь/Desktop/Стратегическое%20планирование%20в%20регионах%20в%20условиях%20цифровой%20экономики.pdf>

государства; совокупность правовых средств, посредством которых государство осуществляет правовое оформление всей бюджетной деятельности; порядок взаимодействия между уполномоченными органами государства, чтобы было обеспечено единство в их бюджетной деятельности; механизм контроля за соблюдением всеми участниками достижение поставленных целей и соблюдения установленных законом процедур деятельности; порядок оформления целеполагания бюджетной деятельности государства как гарантии достижения в бюджетной сфере национальных интересов уполномоченными субъектами государства. В целом в настоящее время в сфере бюджетных отношений правовое регулирование значительно отстает от темпов цифровизации. Возникает ситуация, когда правовые нормы приходится адаптировать под уже существующие способы применения цифровых технологий, хотя первичным здесь должно быть именно право, а указанные технологии — инструментом его реализации.

§ 2.2. Механизмы информационного обеспечения в системе институтов бюджетного права в условиях развития цифровой экономики

На сегодняшний день мир сталкивается с новыми вызовами, угрозами, затрагивающими интересы общества и государства. События начала 2020 года, а именно, приостановка производств, перевод сотрудников на удаленную работу, позволяют нам взглянуть под иным углом на перспективы дальнейшего развития, оценить и усовершенствовать механизмы государственного управления. Глобальный локдаун оказывает огромное влияние на экономику из-за пандемии коронавируса. Эксперты заявляют о надвигающемся периоде рецессии. При этом остановка экономической активности ведет к росту безработицы и, как следствие, падению доходов людей, поэтому правительства повсеместно компенсируют, хотя бы частично, хотя бы отдельным группам людей, потери от локдауна. В этих новых реалиях возрастает актуальность применения цифровых технологий, которые позволяют вести деятельность в новых реалиях, а также существенно возрастает нагрузка на бюджет государства.

К числу основных направлений, с помощью которых представляется возможным решить выход страны из экономического кризиса, относится разработка эффективной системы бюджетных взаимоотношений между федеральными и региональными органами государственной власти, а также между субъектами Российской Федерации и органами местного самоуправления. От уровня взаимоотношений между органами власти Российской Федерации и ее субъектами, активного внедрения цифровых технологий, именно в бюджетной сфе-

ре, во многом зависит социально-экономическая ситуация в регионах и возможность решения насущных проблем, а также стабилизации экономической жизни в целом.

Представляется важным анализ сложившегося в настоящее время механизма бюджетных взаимоотношений с позиции цифровизации бюджетной деятельности государства, как внешнего фактора его организационно-технического обеспечения. Для правовой науки, а также задач правового обеспечения вопросы цифровой экономики или цифровизации экономической деятельности, включая финансовую деятельность государства, выступают в качестве внешних факторов, не имеющих своей правовой природы. В этом плане деятельность по применению методов цифровизации процессов правового обеспечения оказывает на них не только внешнее, формальное значение, используя, например, электронную форму изложения, но также и внутреннее, содержательное воздействие, позволяя создавать логически непротиворечивую стройную правовую систему. Однако, и право, в свою очередь, может выступать как сдерживающим, так и стимулирующим фактором внедрения в практику цифровых технологий. О том, что нормы права могут выступать активизирующим или сдерживающим фактором развития процессов цифровизации, служит бюджетная сфера, где технологии цифровизации, в основном, применяются по отношению к организации учетной деятельности, обработке информации, но мало затрагивают установленные правила осуществления расходов из бюджетов, что сказывается на их низкой эффективности.

Само право, будучи формой складывающихся отношений в обществе, представленное совокупностью правил поведения субъектов деятельности либо устанавливающих режим для объектов деятельности, в свою очередь, зависит от тех задач, которые ставятся перед ним. Поскольку право есть вторичное явление по отношению к самой социальной действительности, в рамках которой оно призвано урегулировать складывающиеся правоотношения, то мы можем говорить о возможных формах юридизации порядка цифровизации определенных групп отношений, только после появления таковых отношений либо формулировать соответствующие идеи о том, что нас ожидает в будущем.

Помимо эволюции, в понимании общества, цифровизация обуславливает появление электронного государства. Например, Тихонова С. В. понимает под ним «новый способ организации публичной власти, трансформирующий все три ветви государственной власти. Законодательная ветвь представлена электронным законотворчеством и электронным парламентом, исполнительная — электронным правительством, судебная — электронным правосудием. Наибольшей зре-

лостью отличается исполнительная ветвь электронного государства, две остальные находятся в эмбриональном состоянии»¹.

Особо заметными на предмет цифровизации стали изменения в организации труда. Если индустриализация заменила человеку его физическую силу, то цифровизация заменяет его интеллект во многих сферах жизнедеятельности. Цифровизация в целом поставила вопрос о значительной минимизации человеческого фактора в организации жизнедеятельности самого социума. Человек из субъекта частично может стать объектом управленческой деятельности, если он будет чипизирован на определенные программы².

Из числа технологий цифровизации прежде всего можно выделить обработку и передачу информации, внедрение методов цифровизации в управленческие функции и создание на этой основе робототехники³. В этом случае не только для всей экономики, но и для финансовой сферы, в частности, интересно внедрение на основе методов цифровизации технологии логистики⁴.

Речь идет о создании индивидуальных управленческих моделей для каждого логически связанного комплекса разнородных видов деятельности с таким расчетом, чтобы при меньших затратах получить максимальный конечный результат. Нормативно-правовое обеспечение в этом случае также может иметь индивидуальный характер, рассчитанный на разовое применение. Возможно, применение логистических приемов как единого взаимосвязанного комплекса мер и способов деятельности в структуре всей бюджетной деятельности, где в дополнение применяемых общих шаблонных мер могут применяться индивидуальные схемы движения денежных потоков, обоснованных с точки зрения правомерности и эффективности.

Полагаем, что бюджетная сфера, особенно сфера расходов, в перспективе будет весьма насыщена подобными индивидуальными правовыми схемами обеспечения, которые будут базироваться на личной ответственности исполнителей за получение конечных результатов и соответствовать интересам государства. Учитывая, что бюджетное

¹ Тихонова С. В. Ветви власти в электронном государстве // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2013. № 3. С. 16.

² Считаем, что данная проблема для целей правового регулирования еще не имеет достаточной своей зрелости, своего осмысления, чтобы ее решить.

³ «Согласно международным исследованиям, к 2030 году роботы могут «занять» около 20 млн нынешних рабочих мест в мировом промышленном производстве». См.: Силуанов назвал «отмирающие» профессии в России // <https://www.kommersant.ru/doc/4277370>

⁴ Согласно Википедии, логистика есть «управление материальными, информационными и людскими потоками с целью их оптимизации (минимизации затрат)». Это способ планирования деятельности. <https://yandex.ru/search/?lr=213&clid=2233626&text>

законодательство в основном нацеливает на строгое соблюдение указанной процедуры так, что исполняющий субъект не вправе даже ее улучшить, чтобы получить больший результат¹.

Считаем, что вследствие внедрения методов цифровизации возможно установление иного механизма расходов, в основе которого вначале должна создаваться экономически обоснованная модель деятельности, учитывающая все особенности конкретного вида экономической программы, в рамках которой будут потрачены средства. Но самое главное, эта модель должна быть максимально нацелена на достижение конкретного результата, как способа реализации интересов государства. При этом вопросы учета и контроля могут обеспечиваться в режиме онлайн вышестоящим распорядителем и органами казначейства. Таким образом, вместо того чтобы все усилия направлять на установление единой для всех процедуры и ее последующее исполнение без гарантии получения должных результатов, предлагается взамен единой процедуры устанавливать, по сути, индивидуальный порядок расходования средств при одновременном усилении контроля и получении должного эффекта от расходования бюджетных средств.

В данном случае речь не идет о том, что каждый исполнитель в бюджетной деятельности будет сам себе устанавливать правовые нормы регламентации. Оптимальным выглядит применение индивидуальных схем регламентации как модели, не противоречащие общим правилам, но позволяющие и даже обязывающие использовать усердие исполнителя, задействовать резервы, не учтенные в общей схеме правового регулирования.

Своего рода вершиной развитости цифровой экономики выступает искусственный интеллект². В настоящее время уже можно говорить о появлении искусственного интеллекта, под которым понимается «сложная кибернетическая компьютерно-программно-аппаратная система», обладающая свойствами субъективности³. Другими словами, цифровой субъект не только способен владеть алгоритмом логических операций и обрабатывать их, но со временем его научат иметь соб-

¹ См., например, Порядок осуществления территориальными органами Федерального казначейства санкционирования расходов, источником финансового обеспечения которых являются целевые средства, при казначейском сопровождении целевых средств в случаях, предусмотренных Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов». См.: СПС «Гарант» <https://base.garant.ru/73398645/#friends>

² См., например: «Французские ученые представили систему раннего предупреждения о дезинформации на основе искусственного интеллекта». См.: <https://hightech.fm/2020/03/25...>

³ Понкин И. В., Редькина А. И. Искусственный интеллект с точки зрения права // Вестник Российского университета дружбы народов. Сер. «Юридические науки». 2018. Т. 22. № 1. С. 94–95.

ственные интересы, что может нести величайшую угрозу существованию человечества. Человеческий фактор постепенно выдавливается из сферы экономики, а самому человеку цифровизация оставляет функцию постановки цели экономической деятельности и функцию потребителя произведенных товаров и услуг. В перспективе будут создаваться алгоритмы управления отдельными, а затем и вместе взятыми секторами народного хозяйства.

Важнейшим элементом функционирования любого государства являются механизмы, с помощью которых государство обеспечивает формирование своих финансовых ресурсов. Цифровые технологии реально позволяют перейти на качественно новый, высокий уровень, когда решения принимаются на основании обработки больших данных в реальном времени.

Современные процессы в области бюджетной деятельности государства подталкивают систему ее управления к ускорению развития и переходу основных ее процессов в новые плоскости, где основными условиями являются максимальная транспарентность, управляемость и мобильность. Президент Российской Федерации 9 мая 2017 года подписал Указ № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы»¹. План реализации Стратегии включает в себя принятие законодательных и издание иных нормативных правовых актов Российской Федерации, субъектов Российской Федерации.

В соответствии с Указом № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы» от 9 мая 2017 года цифровая экономика определяется как хозяйственная деятельность, в которой ключевым фактором производства являются данные в цифровом виде, обработка больших объемов и использование результатов анализа, которые, по сравнению с традиционными формами хозяйствования, позволяют существенно повысить эффективность различных видов производства, технологий, оборудования, хранения, продажи, доставки товаров и услуг.

«Роль государства в цифровой экономике. Цифровая экономика предлагает широкие возможности для развития системы государственного управления в сфере финансовой деятельности государства. Современные технологии позволяют в ближайшем времени создать среду высокотехнологичной цифровой платформы государственного управления «Государство как платформа», которая представляет собой качественно новую систему организации и исполнения функций органов государственной власти Российской Федерации, построен-

¹ Указ Президента РФ от 09.05.2017 № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы» // СЗ РФ, 15.05.2017, № 20, ст. 2901.

ную на базе интегрированных и цифровизированных процессов и перспективных технологий (единой системы сбора и хранения данных, цифровой инфраструктуры, автоматизированного принятия решений и т.д.). Все это должно обеспечить минимизацию человеческого фактора и сопутствующей ему коррупции и ошибок, автоматизировать сбор статистической, налоговой и иной отчетности, обеспечить принятие решений на основе анализа реальной ситуации. Оказание государственных услуг будет строиться на базе единой цифровой облачной платформы, имеющей открытые интерфейсы межмашинного взаимодействия и позволяющей, в том числе, независимым поставщикам, расширять возможности взаимодействия граждан с государством путем создания ими собственных приложений, работающих на базе этой платформы (с обязательной сертификацией по безопасности и соблюдению законодательных норм). В результате реализации вышеуказанных трендов возможно повысить эффективность экономики нового поколения посредством:

- минимизации коррупционной составляющей за счет минимизации человеческого фактора в административной системе и создания «безлюдной» схемы взаимодействия;

- «наделения субъектностью» интеллектуальных агентов — их налогообложение, ответственность, идентификация и т.п.;

- оптимизации налогообложения за счет использования интеллектуальных агентов, работающих по принципу «умных контрактов» с индивидуальным расчетом налоговой нагрузки;

- внедрения адаптационной модели автоматизированной приоритизации части бюджетных расходов;

- широкого использования моделей партисипаторного бюджета, в том числе, как способа влияния на политические решения;

- предоставления госуслуг через единую цифровую платформу, имеющую открытые интерфейсы межмашинного взаимодействия.

В России успешно развиваются цифровые платформы, однако их виды и подходы к созданию существенным образом различаются. Так, Россия достигла значительных успехов в развитии цифровой платформы предоставления государственных и муниципальных услуг, в том числе, за счет установления требований об интероперабельности систем, использования информации из других систем, в частности, платежных. Успешно развиваются федеральная государственная информационная система «Единая система идентификации и аутентификации в инфраструктуре, обеспечивающей информационно-технологическое взаимодействие информационных систем, используемых для предоставления государственных и муниципальных услуг в электронной форме» и платформы для проведения платежей, создаваемые кредитными организациями. Серьезные проблемы в настоящее время наблюдаются при применении информационно-

телекоммуникационных технологий на уровне органов местного самоуправления. Только 10 процентов муниципальных образований отвечают установленным в законодательстве Российской Федерации требованиям по уровню цифровизации. В подобных социально-экономических условиях развитие сфер деятельности необходимо осуществлять с применением информационно-телекоммуникационных технологий на качественно новом уровне, позволяющем использовать потенциал данных в цифровой форме как ключевой фактор производства, а отрасль информационных технологий должна создавать для этого необходимые платформы и сервисы.

Постепенно и неуклонно во все финансовые процессы проникают новые цифровые технологии и, тем самым, оказывают значительное влияние на формирование финансовой деятельности. В большинстве случаев расширяющееся использование современных информационно-коммуникационных технологий приводит к появлению и развитию новых результативных управленческих технологий, предпринимательских практик, успешных бизнесов. Привычные, традиционные способы экономической деятельности трансформируются и оптимизируются, насыщаются информационными потоками и неизбежно ускоряются. При этом происходят как процессные, так и структурные изменения. Эффективное и системное использование инновационных цифровых методов, технологий и инструментов привело к пониманию особой приоритетности теоретического изучения и постепенного практического перехода к новому уровню экономики.

Актуальность цифровой трансформации, как на уровне отдельного бизнеса, так и на уровне государства, формирует нарастающий интерес к проблемам и возможностям, рискам и выгодам, которые становятся возможными в рамках цифровой экономики. Изучение и внедрение в жизнь цифровой экономики невозможно без использования цифровых платформ.

Цифровая платформа — это система алгоритмизированных взаимовыгодных взаимоотношений значимого количества независимых участников отрасли экономики (или сферы деятельности), осуществляемых в единой информационной среде, приводящая к снижению транзакционных издержек за счет применения пакета цифровых технологий работы с данными и изменения системы разделения труда.

Все чаще сталкиваемся с цифровыми платформами, которые представляют собой программную среду, позволяющую интегрировать аппаратные и прикладные решения (Большие данные (Big Data), Интернет вещей (IoT), бизнес-аналитика, машинное обучение и искусственный интеллект (ИИ)). Все эти технологии неразрывно связаны друг с другом, например, IoT генерирует огромные объемы данных, на которых проходит машинное обучение искусственного интеллекта, применяемого для решения многих аналитических задач. Каким об-

разом новые технологии уже сегодня могут быть использованы в России для целей цифровой трансформации бюджетной деятельности государства? Все перечисленные технологии уже используются ответственными госструктурами и в гораздо большей степени — бизнесом»¹. Органы специальной компетенции в сфере финансовой деятельности, такие как Минфин России, ФНС России, Федеральное казначейство, Счетная палата РФ, активно их применяют. На сегодняшний день механизмы информационного обеспечения этих ведомств являются и признаются самыми эффективными, так как они были разработаны на основе международного опыта и собственных разработок.

Применение цифровых технологий уже в ближайшее время внесет значительные изменения в бюджетную сферу, упростит и сделает прозрачным финансовый (бюджетный) контроль. Можно, конечно, продолжить перечень точек воздействия права на сферу проявления цифровых технологий и обратного влияния названных технологий на формы работы юридического обеспечения социальной действительности.

В основе всей бюджетной деятельности государства лежит учет бюджетных показателей, поэтому цифровизация бюджетного учета, переход на автоматизированный способ обработки данных повысит не только уровень управления бюджетом, но одновременно он упростит и сделает более результативным бюджетный контроль. Большой потенциал для позитивных изменений заложен в технологии блокчейн, которая представляет собой децентрализованную распределенную базу данных. Это такое хранилище информации, учетных данных, которые распределены и продублированы на тысячах компьютерах и подобных устройствах². Одновременно следует ожидать снижение доли государственного контроля, поскольку контроль направлен на выявление оценки того самого человеческого фактора, который будет заменяться достоверным учетом комплексных показателей в каждом отдельном случае подконтрольной сферы. Не будет же робот контролировать другого робота.

На сегодняшний день государственное регулирование информационного обеспечения процессов в различных сферах деятельности осуществляется Федеральным законом от 27 июля 2007 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»³. В некоторых отдельных сферах деятельности отдельными

¹ Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: монография / под ред. И. А. Цинделиани. М.: Проспект, 2019. С. 282–285.

² См.: <https://cont.ws/@zapasnayaset/766316>

³ Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ (ред. от 03.04.2020) «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» // СЗ РФ. 31.07.2006, № 31 (1 ч.), ст. 3448.

законодательными актами установлены специальные требования к информационному обеспечению¹.

Как отмечается в пояснительной записке к проекту БК РФ, «в такой ключевой области государственного регулирования как регулирование бюджетных правоотношений в настоящее время нет специальных норм, касающихся информационного обеспечения бюджетного процесса. При этом в указанной сфере функционирует значительное количество отраслевых информационных систем, в том числе информационные системы организаций сектора государственного управления, информационные системы главных администраторов средств бюджетов, информационные системы финансовых органов публично-правовых образований, общероссийские информационные системы Министерства финансов Российской Федерации и Федерального казначейства»².

Поэтому в законопроекте была предусмотрена отдельная глава, посвященная вопросам регулирования информационного обеспечения бюджетного процесса — Глава 18 «Информационное обеспечение бюджетного процесса», которая включает пять статей — 170—174. Как правильно отмечают некоторые исследователи, «важное значение, как представляется, для достижения прозрачности в бюджетных отношениях играет ст. 174 проекта БК «Публичные информационные ресурсы», которая предусматривает дополнительные требования к функционированию единого портала бюджетной системы, такие как состав информации, порядок ее предоставления, устанавливаемый Министерством финансов РФ, при этом создание и ведение единого портала бюджетной системы осуществляются Федеральным казначейством»³.

Как указывается в пояснительной записке к проекту БК РФ, «в части общих требований к информационным системам в сфере бюджетных правоотношений предлагается закрепить следующие основные нормы:

1) требование об обязательной фиксации операций в рамках бюджетных правоотношений в информационных системах организаций и публично-правовых образований;

¹ Градостроительный кодекс Российской Федерации (глава 7 Информационное обеспечение градостроительной деятельности»); Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» (глава 7 «Информационные системы и информационные технологии»); Федеральный закон от 29 декабря 2012 г. № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» (статья 98 «Информационные системы в системе образования»); Федеральный закон от 21 ноября 2011 г. № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации» (статья 91 «Информационные системы в сфере здравоохранения»).

² Проект «Бюджетного кодекса Российской Федерации» (подготовлен Минфином России) (не внесен в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 29.12.2017) // СПС «КонсультантПлюс».

³ Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: монография / под ред. И. А. Цинделиани. М.: Проспект, 2019. С. 115.

2) закрепление за Минфином России полномочия по установлению методологических, организационных и технологических принципов работы информационных систем в сфере бюджетных правоотношений;

3) обязательное применение во всех информационных системах в сфере бюджетных правоотношений единых классификаторов, справочников, реестров и т.д.»¹.

В соответствии с п. 3 ст. 170 проекта новой редакции БК РФ информационные системы в сфере управления государственными финансами должны функционировать на основе таких принципов, как:

— принцип полноты, достоверности и своевременности формирования информации, а также общедоступности информации (за исключением информации, доступ к которой ограничен федеральными законами);

— принцип однократности ввода информации;

— принцип взаимодействия информационных систем в сфере управления общественными финансами с иными информационными системами;

— принцип доступности и бесплатности программных средств федеральной информационной системы в сфере управления общественными финансами, необходимых субъектам данных информационных систем в целях реализации ими своих бюджетных полномочий и формирования информации, необходимой для обязательного включения в федеральную государственную информационную программу.

К сожалению, на сегодняшний день проект БК РФ остается проектом и с учетом потребностей нашей действительности нужно в этом направлении двигаться быстрыми шагами. В целом, говоря о роли информационных систем и технологий в бюджетной деятельности государства, необходимо отметить, что внедрение информационных технологий, в первую очередь, позволяет обеспечить стабильность и преемственность бюджетной классификации Российской Федерации, а также обеспечить сопоставимость показателей бюджета отчетного, текущего и очередного финансового года, необходимых для осуществления бюджетного контроля². Также необходимо в кратчайшие сроки устранить разрыв в области цифровизации государственного сектора, который в отличие от бизнеса отстает в среднем на 3–5 лет. Электронное взаимодействие участников бюджетных отношений будет способствовать обеспечению реализации бюджетных полномочий участников

¹ Проект «Бюджетного кодекса Российской Федерации» (подготовлен Минфином России) (не внесен в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 29.12.2017) // СПС «КонсультантПлюс».

² *Поветкина Н. А.* Правовая форма интеграции информационных систем и информационных технологий в сферу публичных финансов // Журнал российского права. 2018. № 5. С. 96–112.

бюджетного процесса выйдет на принципиально новый, качественный уровень, так как на основе цифровых данных не только ускоряется процесс взаимного регулирования вопросов, но и усиливается финансовый контроль на всех этапах движения финансовых средств.

В рамках XXIII Конгресса международной организации высших органов аудита (ИНТОСАИ), которую Счетная палата России в 2019–2021 годах возглавляет, одной из двух главных тем была «Роль информационных технологий в развитии государственного управления», где в качестве возможных путей был предложен ускоренный отказ от бумаги. Даже там, где законодательство допускает применение цифровой подписи и наделяет электронные документы полноценной юридической силой и создание единого для всех государственных организаций центра принятия стратегических решений в области цифровой организации. Это позволило бы использовать разработки сразу во множестве отраслей, сократить затраты на создание государственной цифровой инфраструктуры, добиться унификации форматов представления данных разными ведомствами и, в конечном счете, значительно поднять эффективность расходования бюджетных средств¹.

Как было отмечено выше, органы специальной компетенции в сфере финансовой деятельности государства на шаг впереди в процессе цифровизации. В соответствии со своими полномочиями Минфин России, Федеральное казначейство и Счетная палата принимают участие в разработке и в реализации целевых программ по применению информационных технологий, а также создают информационные системы различного назначения.

В целом, говоря о механизмах информационного обеспечения необходимо отметить деятельность Федерального казначейства, как одного из основных флагманов в данной области. Цифровизация привела к тому, что сегодня для каждого объекта контроля создан в информационных системах Федерального казначейства так называемый цифровой дублер. «Финансы, бухгалтерский учет и весь бюджетный процесс — это все цифры, которые ранее были реализованы на бумаге, а теперь они погружены в информационные системы», — отметил Роман Артюхин². Следовательно это влечет за собой трансформацию контрольных отношений, например, это автоматическое выявление нарушений, автоматическое применение мер реагирования; осуществление контроля, встроенного в бизнес-процессы, который позволит предотвратить потенциальные нарушения.

¹ <http://www.ach.gov.ru/news/intervyu-tadviser-glava-schetnoy-palaty-aleksey-kudrin-o-vzglyadakh-na-tsifrovizatsiyu-gosudarstva> (дата обращения: 17.04.2020).

² Информация официального сайта Федерального казначейства: http://roskazna.ru/novosti-i-soobshheniya/novosti/1343881/?sphrase_id=3574090 (дата обращения: 17.04.2020).

Федеральное казначейство — транзакционная, учетная, контрольная, информационная система в области финансовой деятельности публично-правовых образований¹, является оператором ГИИС «Электронный бюджет», Государственной системы «Управление», Государственной информационной системы о государственных и муниципальных платежах и Единой информационной системы в сфере закупок.

Федеральным казначейством была разработана «Стратегическая карта Казначейства России на 2020–2024 годы (Портфель проектов Федерального казначейства на 2020–2024 годы)»², которая включает формирование и претворение в жизнь программ и планов действий, нацеленных на выполнение семи стратегических целей и реализацию восемнадцати задач, которые непосредственно затрагивают механизмы информационного обеспечения в бюджетной сфере.

Основными стратегическими задачами являются:

- система казначейских платежей;
- расчетно-платежные сервисы;
- открытая и прозрачная система предоставления субсидий юридическим лицам;
 - автоматизированное санкционирование;
 - казначейское сопровождение;
 - раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности у получателей средств из бюджета;
 - управление финансовыми ресурсами;
 - эффективная система государственных и муниципальных закупок, закупок отдельных видов юридических лиц;
 - централизация бюджетного учета и отчетности;
 - система бюджетного (казначейского) учета государственных (муниципальных) финансов и отчетности сектора государственного управления;
 - эффективный внутренний государственный финансовый контроль;
- внешний контроль качества работы аудиторских организаций;
- единый портал бюджетной системы;
- «прослеживаемость» достижения контрольных точек и результатов федеральных и региональных проектов;
- централизованная инфраструктура Федерального казначейства;

¹ Информация официального сайта Федерального казначейства: <https://roskazna.ru/o-kaznachejstve/> (дата обращения: 17.04.2020).

² <https://www.roskazna.ru/o-kaznachejstve/strategicheskie-celi-i-zadachi/> (дата обращения: 17.04.2020); «Стратегическая карта Казначейства России на 2020–2024 годы (Портфель проектов Федерального казначейства на 2020–2024 годы)» (утв. Казначейством России 31.01.2020) // СПС «КонсультантПлюс».

- электронный бюджет;
 - удостоверяющий центр для государственных и муниципальных органов;
 - государственный менеджмент в Федеральном казначействе.
- Рассмотрим в качестве примера несколько направлений¹.

Обеспечение функционирования системы платежей Федерального казначейства

Создание системы казначейских платежей и единого казначейского счета, внедрение цифровых платежных технологий при осуществлении государственных и муниципальных платежей, а также внедрение и использование расчетно-платежных сервисов призвано обеспечить качественно новый уровень казначейского обслуживания клиентов, число которых возрастает в силу приобретаемых Федеральным казначейством полномочий, а также стоящих перед государством вызовов по усилению контроля за расходованием бюджетных средств, в том числе посредством приема на казначейское сопровождение организаций коммерческого сектора — исполнителей по государственным контрактам.

В рамках реализации данной задачи достигается социальный эффект в части:

- обеспечение сохранности и эффективного управления государственными финансовыми ресурсами и упрощение процессов и расширение возможных способов уплаты платежей в бюджет и выплат средств из бюджета;
- обеспечивается бесперебойное осуществление платежей и повышение качества платежных услуг, расширение финансовой доступности для населения;
- гарантируется доведение денежных средств до получателя и активное вовлечение граждан в получение государственных и муниципальных услуг электронном в виде.

Моментальность проведения платежей является ключевым направлением развития платежной индустрии. В 2019 году был принят закон об изменении Бюджетного кодекса Российской Федерации² согласно которому Бюджетный кодекс Российской Федерации был пополнен новыми главами, такими как «Система казначейских платежей» и «Казначейское обслуживание». «По своей значимости и масштабности этот проект сопоставим с переводом в 2005 году на кассовое

¹ «Публичная декларация целей и задач Казначейства России на 2020 год» (утв. Казначейством России) // СПС «КонсультантПлюс».

² Федеральный закон от 27.12.2019 № 479-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части казначейского обслуживания и системы казначейских платежей» // СЗ РФ, 30.12.2019, № 52 (часть I), ст. 7797.

обслуживание всех региональных и местных бюджетов, с внедрением в 2010 году Автоматизированной системы Федерального казначейства», — сообщил Роман Артюхин¹.

С учетом внесенных изменений разработаны функциональные требования к информационным системам Федерального казначейства, детализированы мероприятия по адаптации данных информационных систем в настоящее время. Обеспечение функционирования системы казначейских платежей и казначейского обслуживания влечет за собой прямые расчеты между клиентами Казначейства России, ускорение платежей в бюджет и распределения доходов в бюджетную систему, получение дополнительных доходов от управления остатками средств единого казначейского счета и создание условий для использования современных платежных технологий для осуществления платежей в бюджет посредством взаимодействия с платежными системами.

Ведется активная работа по внедрению цифровых платежных технологий в системе казначейских платежей в целях упрощения процедуры уплаты платежей в бюджетную систему Российской Федерации и предоставления возможности осуществления платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации на основе уникального идентификатора начисления. Реализация сервиса приема платежей по уникальному идентификатору начисления позволит в значительной степени усовершенствовать правила указания значений реквизитов распоряжений о переводе денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации, что в свою очередь, упростит контроль за корректным их оформлением и, как следствие, существенно сократит количество невыясненных поступлений денежных средств на счета, открытые территориальным органам Федерального казначейства в Банке России.

Обеспечение содействия управлению государственными финансовыми ресурсами

В рамках развития государственной автоматизированной информационной системы «Управление» в 2019 году Федеральным казначейством были реализованы новые функциональные задачи. Были разработаны следующие модули «Страховая деятельность», «Трансформация делового климата», «Импортозамещение в сфере ИТ». В целях обеспечения открытости и доступности информации об основных положениях документов стратегического планирования доступ к федеральному государственному реестру документов стратегического планирования предоставлен в открытой части портала ГАС «Управление»

¹ Информация официального сайта Федерального казначейства: http://roskazna.ru/novosti-i-soobshheniya/novosti/1432213/?sphrase_id=3574090 (дата обращения: 17.04.2020).

(gasu.gov.ru). По состоянию на 1 ноября 2021 года в указанном реестре зарегистрировано более 59 980 действующих документов стратегического планирования¹.

Развитие государственной автоматизированной информационной системы «Управление» в будущем предусматривает разработку следующих модулей:

- разработка модуля в целях обеспечения «прослеживаемости» достижения контрольных точек и результатов национальных, федеральных и региональных проектов и оценки рисков выполнения государственных контрактов;

- разработка и внедрение функциональной задачи «Паспорт муниципального образования»;

- разработка модуля мониторинга функционирования особых экономических зон Российской Федерации в целях автоматизации процесса сбора соответствующей отчетности от управляющих компаний и органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации;

- разработка и внедрение федеральной системы управления рисками экономической безопасности, в том числе разработка инструментария для оценки принимаемых решений в сфере стратегического управления.

В рамках реализации данной задачи достигается социальный эффект в части:

- повышение эффективности государственного управления;
- обеспечение поддержки принятия управленческих решений в сфере государственного управления;

- повышение уровня доверия граждан к власти, обеспечение прозрачности и доступности информации о государственном секторе и общественных финансах;

- информационное обеспечение стратегического планирования.

Казначейское сопровождение средств

Еще одно из актуальных направлений деятельности Федерального казначейства, а именно развитие механизма казначейского сопровождения. Механизм казначейского сопровождения предусматривает осуществление и отражение операций на казначейских счетах, открытых в Федеральном казначействе, со средствами, полученными из соответствующего бюджета в виде субсидий и бюджетных инвестиций, взносов в уставные (складочные) капиталы, а также средствами, направленными на исполнение государственных (муниципальных) контрактов, договоров, источником финансового обеспечения кото-

¹ <https://www.roskazna.ru/o-kaznachejstve/plany-i-otchety/o-rezultatakh-raboty-fk/> (дата обращения: 10.10.2021)

рых являются средства соответствующего бюджета. По словам Романа Артюхина, «резервом повышения эффективности расходов бюджетных средств является совершенствование системы ценообразования, с возможным регулированием в отдельных случаях размера накладных расходов и предельного уровня рентабельности, с привлечением отраслевых федеральных органов власти. Особенно это касается таких специфических отраслей, как строительство, НИОКР, информационные технологии или сложное оборудование»¹.

В рамках реализации данной задачи достигается социальный эффект в части:

- повышение эффективности использования финансовых ресурсов государства и доверия граждан к власти;
- повышение исполнительской дисциплины организаций — получателей бюджетных средств;
- усиление контроля за целевым использованием бюджетных средств и достижение целей их предоставления юридическим лицам.

Внедрение и использования казначейского сопровождения средств должно привести к полному переходу к ведению «единых» лицевых счетов², произойдет миграция функции ведения лицевых счетов, открытых для учета операций по казначейскому сопровождению, из прикладного программного обеспечения «Автоматизированная система Федерального казначейства» в государственную интегрированную информационную систему управления общественными финансами «Электронный бюджет». Будет реализован механизм контроля за полнотой исполнения налоговых обязательств (проведение эксперимента, предусматривающего контроль за полнотой исполнения налоговых обязательств) и совершенствование нормативно-правового регулирования казначейского сопровождения в части осуществления проверок организации и ведения раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности и раскрытия структуры цены контракта при использовании бюджетных средств.

На сегодняшний день в ЕИС созданы инструменты учета договоров, заключаемых в рамках исполнения государственных контрактов, находящихся на казначейском сопровождении (реестр субподрядных договоров (РСД)). В 2019 году был в ЕИС реализован функционал по формированию сведений о субподрядном договоре в личном кабинете

¹ Информация официального сайта Федерального казначейства: http://roskazna.ru/novosti-i-soobshheniya/novosti/1432213/?sphrase_id=3574090 (дата обращения: 17.04.2020).

² По состоянию на 1 января 2020 года Центрами специализации по КС в ГИИС «Электронный бюджет» открыто 6 172 «71» лицевых счетов и 17 200 аналитических разделов // <https://www.roskazna.ru/o-kaznachejstve/plany-i-otchetiy/o-rezultatakh-raboty-fk/> (дата обращения: 20.04.2020).

участника закупок, а также формирования заявлений на резервирование/открытие единого лицевого счета субподрядными организациями по субподрядным договорам, заключенным в рамках государственных (муниципальных контрактов), подлежащих казначейскому сопровождению.

Расширение практики применения дистанционных методов контроля при осуществлении проверок организации и ведения раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности и раскрытия структуры цены контракта при использовании бюджетных средств и увеличение количества проверяемых субъектов.

Централизация бюджетного учета и отчетности

Передача Федеральному казначейству полномочий по ведению централизованного бюджетного учета на федеральном уровне. В результате проведены организационно-технологические мероприятия и созданы условия для обеспечения ведения Федеральным казначейством с 1 января 2021 года централизованного бюджетного учета, составления бюджетной отчетности, начисления и выплаты заработной платы не менее чем в 45 федеральных органах исполнительной власти, их территориальных органах и подведомственных казенных учреждений (субъектов централизованного учета третьего этапа).

Эффект централизации очевиден. Это и повышение прозрачности финансово-хозяйственной деятельности (сведения доступны в режиме реального времени), и минимизация спорных вопросов ведения учета за счет применения единой методики, и улучшение финансовой дисциплины (сокращение случаев несоответствия данных учета и отчетности, наличия «скрытой» кредиторской и дебиторской задолженности, в некоторых случаях восстановление бюджетного учета, приобретение активов, не соответствующих ведомственным функциям, соблюдение норм положенности при осуществлении закупок и командировании сотрудников). Главная задача Федерального казначейства профессионально и грамотно отразить все операции в учете.

Управление государственными и муниципальными закупками, закупками отдельных видов юридических лиц

Планируется совершенствование системы государственных и муниципальных закупок, закупок отдельных видов юридических лиц, а также развитие и применение механизмов риск-ориентированного подхода при планировании и осуществлении контроля в сфере закупок с применением средств автоматизации посредством ЕИС. В результате чего должно быть достигнуто создание экосистемы государственных, муниципальных закупок и закупок отдельных видов юридических лиц, обеспечивающая цифровые сервисы для заказчиков и поставщиков, в том числе Каталог товаров, работ, услуг, во взаимодействии с агре-

гаторами торговли, как основы для развития конкуренции и обеспечения прозрачности ценообразования в сфере закупок. Также создание системы эффективных закупок исключительно в электронной форме (оцифровка закупочной деятельности).

В рамках реализации данной задачи должны быть достигнуты следующие цели:

- создание нового функционала ЕИС в части закупок с использованием «электронного магазина» (Федеральный закон от 27.12.2019 № 449-ФЗ). Подготовка акта Правительства Российской Федерации, регулирующего закупки с использованием электронного магазина;

- обеспечение развития механизмов увязки бюджетного и закупочного процессов в части оптимизации финансового контроля в сфере закупок (в том числе в соответствии с ч. 5 и 5.1 ст. 99 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ);

- формирования сведений о денежных обязательствах;

- «прослеживаемости» закупок в рамках национальных проектов (программ);

- обеспечение развития в ЕИС функционала электронного документа о приемке товаров, работ, услуг с учетом поручения Президента Российской Федерации от 04.12.2019 № Пр-2472;

- создание на базе ЕИС системы учета российской и импортной продукции, закупка которой осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 05.04.2013 № 44-ФЗ и Федеральным законом от 18.07.2011 № 223-ФЗ, в рамках исполнения поручения Президента Российской Федерации от 04.12.2019 № Пр-2472;

- обеспечение развития ГИС «Независимый регистратор» в части фиксации действий, бездействия, связанных с заключением контрактов в ЕИС и на электронных площадках; конкурентными закупками субъектов малого и среднего предпринимательства (запрос котировок, запрос предложений) на электронных площадках;

- разработка проекта ведомственного Стандарта Федерального казначейства «Осуществление контроля в сфере закупок»;

- актуализация утвержденных методических рекомендаций по осуществлению Федеральным казначейством контроля в сфере закупок в соответствии с изменениями в законодательстве Российской Федерации о контрактной системе;

- разработка методических документов Федерального казначейства по применению мер ответственности за нарушения в сфере закупок в соответствии с Федеральными законами от 26.07.2019 № 199-ФЗ и от 27.12.2019 № 449-ФЗ, в том числе по расчету суммы ущерба при выдаче предписаний;

- развитие модуля ЕИС «Риск-мониторинг» и масштабирование его функциональности и т.д.

Обеспечение цифровизации Федерального казначейства

Предлагается развитие клиентоориентированных сервисов информационной системы «Удостоверяющий центр Федерального казначейства», развитие ГИИС «Электронный бюджет», развитие централизованной инфраструктуры Федерального казначейства, развитие единого портала бюджетной системы.

В рамках реализации данной задачи достигается социальный эффект в части:

- повышение качества сервисов, предоставляемых пользователям информационных систем Федерального казначейства и бесперебойности их предоставления;
- повышение эффективности и прозрачности управления общественными финансами, эффективности бюджетных расходов и доверия граждан к власти.

В результате должны быть достигнуты следующие результаты:

- реализация функций Удостоверяющего центра Федерального казначейства;
- обеспечение возможности размещения информации на едином портале бюджетной системы (ЕПБС) по муниципальными образованиями Российской Федерации;
- обеспечение возможности размещения и поиска информации о результатах проведения независимой оценки качества условий оказания услуг организациями социальной сферы на официальном сайте www.bus.gov.ru в соответствии с новым (единым для всех отраслей социальной сферы) порядком, утвержденным приказом Минфина России от 07.05.2019 № 66н;
- обеспечение готовности мобильного приложения ЕПБС для использования (демонстрации) информации о национальных проектах;
- обеспечение размещения информации о реализации национальных проектов на ЕПБС;
- введение в эксплуатацию подсистем управления расходами, учета и отчетности, ведения нормативно-справочной информации, управления кадрами, нефинансовыми активами, управления денежными средствами, информационно-аналитического обеспечения.

В условиях стремительного развития информационных технологий и цифровизации задачи Федерального казначейства полностью соотносятся с теми задачами, которые определило Правительство Российской Федерации, — это непрерывный обмен данными между информационными системами на основе единого информационного пространства с полным отказом бумажного документооборота. Необходимо отметить, что данные технологии уже используются при ведении бюджетного учета, например, вся отчетность предоставляет-

ся автоматически в налоговую службу, внебюджетные фонды путем взаимодействия с информационными системами.

Одним из ключевых задач является централизация программного обеспечения Автоматизированной системы Федерального казначейства открытого контура в ЦОДах Минфина России в Дубне для 20 территориальных органов, обеспечение устойчивости работы всех систем и развитие Единого портала бюджетной системы». Кроме того, в рамках поправок в Закон об электронной подписи, начиная с 2022 года, Казначейство России будет наделено полномочиями по созданию и выдаче сертификатов подписей всем государственным и муниципальным служащим и работникам госучреждений. Таким образом, необходимо продолжить работу по созданию центров специализации. Первым шагом в этом направлении стало создание Межрегионального операционного управления, которое успешно себя зарекомендовало, в прошлом году были созданы Межрегиональное бухгалтерское управление и Межрегиональное контрольно-ревизионное управление», как отметил руководитель Казначейства России. Эффектом трансформации организационной-функциональной модели является высвобождение численности для новых задач и исполнение функций в круглосуточном режиме¹.

На сегодняшний день Казначейство России является одной из самых продвинутых в сфере IT ведомств. Внедрение технологических решений в правоприменительную деятельность Федерального Казначейства по обеспечению исполнения федерального бюджета, кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, предварительному и текущему контролю за ведением операций со средствами федерального бюджета главными распорядителями, распорядителями и получателями средств федерального бюджета напрямую влияет на эффективность и является еще одним инструментом для соблюдения законодательства Российской Федерации.

§ 2.3. Институт доходов бюджетов в условиях развития цифровой экономики

Мир в настоящее время стремительно меняется, причем меняется не только ежедневно, но меняется ежечасно, ежеминутно, ежесекундно. Кроме того, меняются и способы управления государством в условиях информационного потока, в том числе и доходами бюджета. Именно «информация» в современных условиях влияет как на принятие решений человеком, так и государством. При этом все

¹ http://roskazna.ru/novosti-i-soobshheniya/novosti/1432213/?sphrase_id=3574090 (дата обращения: 20.04.2020).

больше и больше в нашу жизнь внедряются технологии, связанные с использованием роботов, причем разных конструкций. Так, Сбербанк, и другие кредитные (и не только) организации используют повсеместно банкоматы, в программах телепередач информацию спрашивают у роботов в виде человека. Поэтому представляется, что в современных условиях жизнь человека и его существование в государстве не возможна без действенного инструмента — «информации», как одного из способа (регулятора) управления государством, причем такое воздействие на общество может быть управляемым (когда человек находится на рабочем месте и от него требуют выполнение каких либо действий, заданий и т.д.) и неуправляемым (что в большой степени происходит в современное время, когда средства массовой информации обрушивают поток информации на людей, при этом никто не контролирует как эта информация повлияет на поведение людей). Так, например, в информационных системах ВКонтакте и других образуются сообщества людей, которые выполняют задания других людей и т.д., причем это воздействие несмотря на то, что государство пытается запретить в определенных случаях (сообщества самоубийц и др.) все равно в информационном потоке, невозможно все отследит, несмотря на то, что такой орган как Роскомнадзор¹, ежедневно на основании судебных решений блокирует массу информации в интернете. Кроме того, стоит отметить, что в условиях информационного потока появляются новые технологии, которые несмотря на запреты существуют объективно, разрабатываются новейшие и схемы их внедрения в нашу жизнь. Так, внедрение технологии блокчейн в системе расчетов по оценкам специалистов является делом времени, причем не далекого, а двух-трех лет².

Видный ученый в области современного финансового права О. Н. Горбунова³ высказала гениальную мысль о том, что государство ничего не придумало лучше в управлении, чем управление при помощи денег⁴. В последствии, занимаясь анализом насущных проблем, возникающих в процессе принятия управленческих решений и их реализации на практике О. Н. Горбунова, уточнила свое же высказывание добавив к нему слова «с рыночной экономикой», т.е. тем самым управление государством при помощи денег становится эффективным, как показывают исследования знаменитых ученых —

¹ Например, см.: <https://meduza.io/feature/2015/03/13/kak-ustroen-roskomnadzor>

² См., например: Сбербанк в 2017 году запустит документооборот на основе blockchain//Подробнее на РБК: <http://www.rbc.ru/finances/19/01/2017/587de3d49a7947533915ad51>

³ См.: *Горбунова О. Н.* Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2003. С. 12.

⁴ См.: *Горбунова О. Н.* Избранное. М., 2017. С. 81.

экономистов¹, только в условиях рыночной экономики, поскольку деньги служат тем «информационным источником», который отражает все этапы (функции) управления государством от прогнозирования до контроля. А главным информационным источником государства, в котором концентрируются распределяются и перераспределяются денежные средства и который позволяет судить обществу о собранных и израсходованных финансовых ресурсах — является бюджет.

Бюджет как известно состоит из двух равнозначных частей — доходной и расходной. Каждое государство, для того, чтобы выполнять свои функции не может обойтись без финансовых ресурсов, которые направляются на финансирование задач, целей, функций государства. Доходы бюджета в жизни государства играют важную роль, несмотря на то, что расходы стоят на первом месте по отношению к доходам. Тем не менее, если доходные источники сокращаются, сокращаются и расходы по основным видам направлений, поскольку в настоящее время в законодательстве отсутствует такое понятие как «закрепленные расходы», несмотря на то что у государства, как властного субъекта имеется множество механизмов увеличить поступления в доход бюджета: от увеличения ставок налога, до проведения как внутренних, так и внешних заимствований.

Правовым проблемам обеспечения доходов бюджетов посвящено достаточно большое количество научных работ как работ дореволюционных, советских, так и современных ученых. Так, более ста лет назад, И.Х. Озеров, рассматривая проблемы формирования доходов бюджета писал о необходимости реформирования подоходного налогообложения и внедрения прогрессивной шкалы налогообложения, т.е. переложения части налогового бремени «с плеч широких масс населения, на плечи более сильных групп, которая у нас поддерживалась всей предшествующей политикой»². В настоящее время неоднократно ставился вопрос о введении прогрессивной шкалы налогообложения³, однако не был поддержан законодателем. Кроме того, И. Х. Озеровым предлагалось глобально изменить расходный бюджет и провести фи-

¹ См.: *Хейне П.* Экономический образ мышления. Пер. с англ. Изд. второе. М., Изд-во «Дело» при участии Изд-ва «Catalaxu». 1993. 704с.; *Кейнс Дж.* Общая теория занятости процента и денег. М., Петроком, 1993. 307с. и др.

² *Озеров И. Х.* Русский бюджет: доходный и расходный. С диаграммами, исполненными в красках. М., Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1907. С. 47.

³ См., например, Паспорт проекта Федерального закона № 427315-7 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в части введения прогрессивной шкалы ставки налога на доходы физических лиц»; Паспорт проекта Федерального закона № 384276-7 «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части введения прогрессивной шкалы налога на доходы физических лиц» // СПС Консультант Плюс.

нансовую реформу¹. Для того, чтобы провести финансовые реформы ученый призывал «нужно развивать производственные силы страны, надо вызвать подъем энергии, нужно привлечь капиталы, а для этого надо уничтожить те барьеры и препятствия, которые стоят у нас на пути к приложению энергии и инициативы»². Все это в полной мере можно отнести и к современным реалиям, например, в отношении малого и среднего бизнеса. Государство, стимулируя развитие малого и среднего бизнеса получит соответствующие доходы в бюджеты бюджетной системы не только в качестве налоговых, но и отдельных обязательных неналоговых платежей.

Современные ученые также обращают внимание на несовершенство действующего законодательства, регламентирующего доходы бюджетов. Среди важных работ, посвященных доходам бюджетов можно назвать работу А. Г. Пауля³. В своем диссертационном исследовании ученый указал на проблемы правового обеспечения доходов бюджетов, среди которых названы социально-экономические; пробелы в бюджетном процессе; отсутствие детализации в механизме взаимодействия Российской Федерации с субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями и др.⁴

В литературе до сих пор остается дискуссионным вопрос о структуре системы бюджетного права и до настоящего времени не сложилось единого мнения о системе (структуре) бюджетного права как подотрасли финансового права. Долгое время в структуре бюджетного права выделялись «составные части»⁵, разделы, впоследствии названные институтами⁶, подразделения⁷. В 2012 году Конюховой Т. В. была защищена знаковая для рассматриваемой темы кандидатская диссертация «Институты бюджетного права Российской Федерации»⁸, где были проанализированы нормы бюджетного законодательства и предложена система институтов современного бюджетного права. Институт «Доходы бюджетов Российской Федерации» Конюхова Т. В. отнесла к особенной части бюджетного права, кроме того, она предложила в данном институте рассматривать еще более мелкие структурные еди-

¹ *Озеров И. Х.* Указ. соч.

² Там же. С. 39.

³ *Пауль А. Г.* Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование) / Дис. ... докт. юрид. наук. Воронеж, 2014. 385с.

⁴ Там же. С. 3–7.

⁵ *Гурвич М. А.* Советское финансовое право. М. 1952. С. 106–163.

⁶ Советское финансовое право. Учебник.

⁷ *Химичева Н. И.* Субъекты бюджетного права. Саратов. Изд.-во Саратовского университета. 1979. С. 36.

⁸ См.: *Конюхова Т. В.* Система институтов бюджетного права Российской Федерации // Автореф... канд. юрид. наук. М., 2012. 36 с.

ницы как субинституты¹. В качестве субинститутов института доходов бюджета Российской Федерации ученым было предложено рассматривать субинститут «Доходы федерального бюджета», субинститут «Доходы бюджетов субъектов Российской Федерации», субинститут «Доходы местных бюджетов». С таким делением института «Доходов бюджетов Российской Федерации» трудно не согласиться, поскольку несмотря на то, что действующее бюджетное законодательство подробно регламентирует порядок (механизм) формирования доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы, закрепляет классификацию доходов бюджетов, а также предусматривает характеристику каждому виду дохода бюджета, при этом устанавливаются особенности исходя из федеративного устройства государства. Кроме того, еще раньше Т. В. Коноховой было издано одноименное научно-практическое пособие, где она предлагала выделять еще «Общие положения», помимо субинститутов².

Поэтому проблемы систематизации общественных отношений, складывающихся в сфере доходов бюджета, имеют не только теоретическое, но и в большей степени практическое значение, поскольку отношения, складывающиеся при формировании доходов бюджетов, регулируются не только нормами бюджетного, но и нормами налогового права, таможенного, экологического и других отраслей права³.

Кроме того, если исходить из буквального толкования норм Бюджетного кодекса Российской Федерации, который закрепляет виды доходов (ст. 41), можно классифицировать общественные отношения, складывающиеся по поводу поступлений денежных средств в бюджетную систему в институт «Налоговых доходов бюджетов», институт «Неналоговых доходов бюджетов» и институт «Безвозмездных поступлений в бюджеты». Такое деление возможно исходя из юридического характера общественных отношений и материальных норм, закрепляющих данные отношения. Кроме того, можно выделить процессуальные нормы, которые образуют субинститут «Исполнение бюджетов по доходам».

Рассмотрим более подробно данные институты и общественные отношения, складывающиеся в рамках этих институтов. Но прежде остановимся на дефиниции «доходы бюджетов», поскольку данная категория определяет границы общественных отношений, складывающихся по поводу поступлений в бюджеты разных уровней. Так,

¹ См.: *Конохова Т. В.* Система институтов бюджетного права Российской Федерации // Автореф... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 19–20.

² См.: *Конохова Т. В.* Система институтов бюджетного права Российской Федерации. М., Эксмо, 2009. С. 54.

³ *Горбунова О. Н., Селюков А. Д., Другова Ю. В.* Бюджетное право России. Учебное пособие. М., 2002. С. 33.

денежные средства считаются поступившими в бюджет, только с момента их зачисления на единый чет бюджета.

Законодатель в ст. 6 Бюджетного кодекса РФ закрепил дефиницию доходы бюджета, где определил, что это поступающие в бюджет денежные средства, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета.

В литературе отмечается¹, что данное определение закрепляет признаки доходов бюджетов, к которым можно отнести такие как: форма поступлений (такой формой являются только денежные средства, т.е. в бюджет не могут поступать натуральные доходы, однако следует заметить, что «такой подход не позволяет однозначно классифицировать как доход иные поступления, чем денежные средства»²); объем поступлений (т.е. средства, поступающие на покрытие дефицита бюджета, в качестве дохода бюджета не учитываются). Кроме того, в литературе встречается мнение о том, что признаком доходов должны считаться только средства уже *поступившие*, т.е. учтенные в бюджете³. С таким замечанием трудно согласиться, поскольку полагаем, что законодатель намеренно в определении указал на то, что доходы бюджета не только учитываются в качестве поступивших, после зачисления их на единый счет бюджета, но и формируются их объемы на стадиях составления и рассмотрения и утверждения бюджета. Таким образом важно понимать, что признаком доходов является именно факт поступающих денежных средств, а не поступивших денежных средств, поскольку в этом случае остаются «за границами правового поля отношения, возникающие после уплаты налога налогоплательщиком и до зачисления его на единый счет бюджета»⁴.

Бюджетный кодекс Российской Федерации⁵ закрепляет налоговые платежи в качестве доходов бюджетов бюджетной системы. Традиционно принято считать налоговые отношения предметом налогового права. В теории финансового права такие отношения названы «примыкающими или смежными»⁶ к собственно бюджетным правоотно-

¹ Более подробно см.: Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование // Дис... док. юрид. наук. М., 2014. С. 32–36.; Бюджетное право. Учебник / Под ред. И. А. Цинделиани. М., 2018. С. 107.

² См.: Правовое регулирование межбюджетных отношений в Российской Федерации / Под ред. Г. В. Петровой. СПб., 2003. С. 202.

³ См.: Гуляев И. А. К вопросу о дефиниции «доходы бюджета» // Финансовое право. 2014. № 4. С. 45.

⁴ Васильева Н. В. Публичные доходы в Российской Федерации: финансово-правовой аспект: монография / под ред. Е. Ю. Грачевой. М., НОРМА, 2017. 304 с. // СПС КонсультантПлюс.

⁵ Институт неналоговых доходов бюджетов будет рассмотрен в главе 2.4 монографии.

⁶ Крохина Ю. А. Финансовое право. Учебник для вузов. М., 2004. С. 205.

шениям, поскольку подпадают «под бюджетно-правовое воздействие в силу экономических, политических и иных причин»¹.

Вместе с тем в науке существует и иное мнение, согласно которому налоговые отношения «по своему экономическому содержанию,... являются бюджетными, такими же выступают и с правовой точки зрения»². Конечно, глобальный массив норм налогового законодательства требует самостоятельного регулирования, но так или иначе общественные отношения, складывающиеся по поводу налогов и сборов, направлены на формирование доходной части бюджета. Поэтому как представляется все налоговые правоотношения направлены на обеспечение финансами публично-правовое образование и выполнение взятых обязательств, поскольку налоги составляют в настоящее время более 70%³.

Полномочия органов по администрированию как налоговых, так и неналоговых доходов установлены бюджетным законодательством. Важно отметить, что при администрировании доходов важная роль в поступлении средств в бюджетную систему принадлежит администраторам доходов, главные администраторы доходов в этом случае выполняют организационно-правовые функции: такие как формирование перечня подведомственных ему администраторов, предоставление сведений для составления и ведения кассового плана и др., установленные п. 1 ст. 160.1 БК РФ.

Бюджетное законодательство за каждым уровнем бюджетной системы закрепляет свои налоговые доходы. Однако стоит отметить, что четкого понимания, относительно отдельных доходов, перечисленных в качестве налоговых, Бюджетный кодекс Российской Федерации не дает, точно также, как и в отношении отдельных неналоговых доходов. Например, регулярные платежи за пользование недрами, при выполнении соглашения о разделе продукции, закрепленные в ст. 50, 56 БК РФ в качестве налоговых доходов федерального бюджета и бюджета субъектов РФ. В ст. 51, 57 БК РФ регулярные платежи за пользование недрами являются источником неналоговых доходов бюджетов. Таким образом законодатель указывает на совершенно разные по форме платежи, называя их «регулярными». Однако, следует заметить, что сама система платежей за пользование недрами установлена природоресурсным законодательством и включает в себя различные обя-

¹ Крохина Ю. А. Финансовое право. Учебник для вузов. М., 2004. С. 205.

² Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву/Сост. М.К Сулейманов, Е. В. Прохоров, М. В. Карасева, А. Т. Шаукенов. СПб., 2010. С. 259.

³ См. данные Единого портала бюджетной системы// http://budget.gov.ru/epbs/faces/p/Бюджет/Доходы?message=eyJJTkRNT0JfcGFyYW1QZXJpb2QiOmsibmFtZSI6kl0RE1PQl9wYXJhbVBlcmVlZCIsInZhbnVlIjojoiMjAyMC0wNC0yNFQwMDowMDowMCA4wMDBaIiwidHlwZSI6IkRBVEUifSwidmllld0NvZGUiOmsibmFtZSI6InZpZXdDb2RlIiwidmFsdWUioiEJYXIGZWRWaWV3In19&_adf.ctrl-state=or77gww11_61®ionId=45

зательные платежи, в том числе предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации — налог на добычу полезных ископаемых и специальный налоговый режим при выполнении соглашения о разделе продукции. При этом важно заметить, что регулярные платежи за пользование недрами — это самостоятельный платеж¹.

Важно заметить, что несмотря на то, что администрирование данных платежей (и при выполнении соглашения о разделе продукции, и регулярных платежей при пользовании недрами) бюджетную систему осуществляют налоговые органы, однако у налоговых органов отсутствует право применение к пользователям недр мер налоговой ответственности, в случае нарушения ими порядка исчисления и внесения в бюджет регулярных платежей за пользование недрами, поскольку данные платежи не входят в систему налогов и сборов и сам Закон РФ от 21.02.1992 № 2395-1, регламентирующий уплату данных платежей, не включен в систему налогового законодательства. В этом случае налоговые органы лишь направляют ходатайство об отзыве или приостановлении лицензии в территориальные органы Федерального агентства по недропользованию и в федеральную службу по надзору в сфере природопользования.

Представляется, что для исключения неправильного толкования норм действующего бюджетного законодательства следует исключить из аб. 16, 17, 18 ст. 50 и аб. 16 п. 2 ст. 56 БК РФ слова «регулярные», поскольку в данном случае речь идет о платежах, поступающих в связи с применением специального налогового режима, предусмотренного главой 26.4 НК РФ.

Также важным моментом в формировании как налоговых, так и неналоговых доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы является проблема бюджетного регулирования, несмотря на то, что бюджетное законодательство в настоящее время не применяет данную формулировку. Стоит отметить, что в 2011 году в налоговое законодательство были внесены изменения в связи с созданием консолидированных групп налогоплательщиков. Введение института консолидированных групп налогоплательщиков по налогу на прибыль привели к тому, что в бюджетах субъектов Российской Федерации поступления от налога на прибыль сократились², следовательно появились выпадающие доходы, которые требуют компенсации из федерального бюджета. При

¹ Более подробно относительно системы платежей за пользование недрами см.: Ялбулганов А. А. Правовой режим платежей за пользование недрами и обеспечение фискальных интересов Российского государства// <https://law-journal.hse.ru/data/2017/10/08/1159582144/ялбулганов.pdf>

² Более подробно см.: Акаева В. А. Анализ поступлений налога на прибыль организаций от консолидированных групп налогоплательщиков за 2012–2015 гг.// Вестник университета. 2016. № 6. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-postupleniy-naloga-na-pribyl-organizatsiy-ot-konsolidirovannyh-grupp-nalogoplatelshchikov-za-2012-2015-g> Дата доступа. 20.01.2020.

этом следует отметить, что принятие управленческих решений не всегда направлено на улучшение и стабилизацию экономических процессов внутри государства.

Также нет ясности и в отношении другого неналогового платежа — таможенных пошлин.

Так, в Основных направлениях бюджетной... политики на 2020 год¹ обозначены в качестве налоговых доходов таможенные платежи. В литературе отмечается², что таможенные платежи по своей сути отвечают налоговым платежам, однако законодатель их отнес к неналоговым доходам.

Кроме того, важным моментом в формировании доходов бюджетов всех уровней являются нормативные правовые акты, принятые в связи с введением особого режима на территории России, вызванного пандемией коронавируса. Так, Федеральный закон от 01.04.2020 № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»³ расширил полномочия для Правительства РФ и органов исполнительной власти субъектов РФ и предоставил им, в частности право:

- приостанавливать, отменять или переносить на более поздний срок мероприятия налогового контроля, а также приостанавливать течение сроков, предусмотренных НК РФ;
- продлевать сроки уплаты налогов и авансовых платежей по ним (в том числе по транспортному, земельному налогам и налогу на имущество организаций), сборов, страховых взносов;
- продлевать сроки сдачи в инспекцию налоговой и бухгалтерской отчетности, а также иных документов и сведений;
- продлевать сроки направления и исполнения требований об уплате, а также сроки принятия решений о взыскании;
- предусматривать дополнительные основания для предоставления в 2020 году отсрочки или рассрочки по уплате налогов, взносов, пеней, штрафов и процентов, а также изменять порядок и условия ее предоставления;
- устанавливая основания и условия неприменения или особенности применения способов обеспечить исполнение обязанности по уплате налогов, сборов, взносов;

¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов // https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=128344-osnovnye_napravleniya_byudzhethoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_na_2020_god_i_na_planovyi_period_2021_i_2022_godov

² Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование)// Дис... док. юрид наук. М., 2014. С. 48–50.

³ Федеральный закон от 01.04.2020 № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»./СЗ РФ. 2020. № 14 (часть I). Ст. 2032.

— определять основания и условия, когда не применяется ответственность за нарушение сроков сдачи налоговой отчетности, бухгалтерности или иных документов и сведений.

Однако, стоит заметить, что налоговое законодательство до внесения изменений Федеральным законом № 102-ФЗ устанавливало жесткие ограничения на издание нормативных правовых актов органами исполнительной власти. Так согласно п. 1 ст. 4 НК РФ в прежней редакции должны были соблюдаться три основных условия: 1) издание подзаконного акта должно быть прямо предусмотрено актом налогового законодательства; 2) нормативные правовые акты должны быть изданы в пределах компетенции соответствующего органа; 3) эти акты не должны изменять или дополнять налоговое законодательство¹. В настоящее время данный пункт дополнили словами «если иное не предусмотрено настоящей статьей», таким образом практически предусмотрев регулирование налоговых отношений, в том числе подзаконными нормативными актами. Понятно, что это сделано в особых условиях, но тем не менее все налоги и их основные элементы, в том числе связанные с их уплатой устанавливаются только *Законом* и соответственно и изменения, касаемые сроков уплаты налогов тоже должны быть приняты парламентом, а не высшим исполнительным органом государственной власти, несмотря на то, что данные нормативные акты улучшают положение налогоплательщиков.

Современное бюджетное законодательство в качестве самостоятельного дохода бюджетов бюджетной системы относит безвозмездные поступления, которые могут быть получены в доход бюджета в виде межбюджетных трансфертов, а также поступлений от различных субъектов, которые не являются обязательными, например, платежи благотворительного характера, различные пожертвования и т.п. (п. 4 ст. 41 БК РФ). В объеме доходов безвозмездные поступления занимают незначительное место. Например, в 2018 году объем таких средств составил 53, 36 млрд руб. (0,27%), в 2017 году — 41,48 млрд руб. (0,27%); в 2016 году — 152,11 млрд руб. (1,13%); 2015 году — 260,28 млрд руб. (1,91%)².

В литературе высказывается мнение, что безвозмездные поступления являются разновидностью неналоговых доходов³. Далее делает

¹ Борзунова О. А. Значение юридической техники в налоговом процессе // На-логи. 2010. № 1. С. 7.

² См. данные Единого портала бюджетной системы: Электронный ресурс. Режим доступа: http://budget.gov.ru/epbs/faces/p/Бюджет/Доходы?_adf.ctrl-state=t84pbz04p_100®ionId=45 Дата доступа: 10.04.2020.

³ См.: *Боженко С. Я.* К вопросу о системе источников доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации // Российская юстиция. 2008. № 7 / СПС Консультант Плюс.

ся уточнение о том, что «состав безвозмездных поступлений должен быть аналогичен существующим формам государственных доходов, образующихся от таких платежей»¹. Как видится безвозмездные поступления носят добровольный характер и предусмотреть объем таких поступлений, за исключением межбюджетных трансфертов в бюджеты разных уровне не всегда представляется возможным. Однако стоит заметить, что законодатель намеренно разделил неналоговые доходы и безвозмездные поступления, в силу того, что все неналоговые платежи носят обязательный характер, несмотря на то, что могут быть предусмотрена их уплата как законодательным, подзаконным актами, а также договором. Поэтому полагаем, что общественные отношения, складывающиеся по поводу уплаты добровольных поступлений можно объединить в самостоятельный структурный элемент института доходов бюджетов.

Межбюджетные трансферты также являются составляющим звеном безвозмездных поступлений. Летом 2019 г. в действующий Бюджетный кодекс РФ были внесены существенные поправки в части совершенствования правового регулирования:

— межбюджетных отношений².

Так, в части совершенствования правового регулирования межбюджетных отношений изменения коснулись всех уровней бюджетной системы.

Межбюджетные отношения в современной России требовали реформирования в силу нескольких причин: во-первых, в последние годы происходила существенная централизация бюджетных ресурсов в федеральном бюджете, которые в последствие через фонды финансовой поддержки доходили до субъектов РФ; во-вторых, существенным образом сократилось количество «регионов-доноров», за последние годы практически вдвое³; в третьих, существенным образом стали сокращать межбюджетные трансферты из федерального бюджета субъектам РФ.

Согласно изменениям, на региональном и местном уровнях установлена новая форма межбюджетных отношений «по горизонтали» — субсидий бюджетам субъектов Российской Федерации из бюд-

¹ См.: *Боженок С. Я.* К вопросу о системе источников доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации // Российская юстиция. 2008. № 7 / СПС Консультант Плюс.

² Федеральный закон от 26.07.2019 № 201-ФЗ «О внесении изменения в статью 61.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2019. 2019. № 30. Ст. 4103; Федеральный закон от 02.08.2019 № 307-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в целях совершенствования межбюджетных отношений» // СЗ РФ. 2019. № 31. Ст. 4466.

³ Число регионов-доноров за 10 лет сократилось почти вдвое // Электронный ресурс. Режим доступа: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2017/04/05/684215-regionov-donorov> Дата доступа. 12.09.2019.

жета субъекта Российской Федерации (аб. 7 п. 1. ст. 135 БК РФ) или субсидий бюджетам муниципальных образований (аб. 6 п. 1. ст. 142). Для этого законодатель добавил в БК РФ новую ст. 138.3 и изложил в новой редакции ст. 142. 3, а также внес изменения в Федеральные законы от 06.10.1999 № 184-ФЗ и от 06.10.2003 № 131-ФЗ¹.

Таким образом, законодатель предусматривает возможность взаимоотношений между равными по бюджетно-правовому статусу субъектами минуя отношения с Российской Федерацией. Однако, как видится, предоставленной возможностью воспользуются не все субъекты РФ и не все муниципальные образования, поскольку объемы бюджетных ресурсов у публично-правовых образований разные, хотя, как отмечают специалисты такая форма межбюджетных субсидий является эффективной².

Важное значение для регулирования поступлений в бюджетную будут играть институт казначейского обслуживания поступлений в бюджеты бюджетной системы, введенный Федеральный закон от 27.12.2019 № 479-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части казначейского обслуживания и системы казначейских платежей»³. Данным законом в БК РФ введена ст. 242.16, которая закрепляет казначейское обслуживание поступлений в бюджеты бюджетной системы.

Согласно данной норме поступления в бюджетную систему Российской Федерации подлежат зачислению на казначейские счета для осуществления и отражения операций по учету и распределению поступлений.

Казначейским счетом в соответствии с Законом № 479-ФЗ признается счет, открытый в Федеральном казначействе отдельному участнику системы казначейских платежей для осуществления и отражения в системе казначейских платежей операций участника системы казначейских платежей с денежными средствами. Таким образом казначейский счет представляет собой аналог банковских расчетных счетов.

¹ Федеральный закон от 02.08.2019 № 313-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и Федеральный закон «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в целях совершенствования межбюджетных отношений» // СЗ РФ. 2019. № 3. Ст. 4472.

² См., например: *Абзалов Д.* Горизонтальные субсидии: эффективная схема, но не для всех регионов//Региональные комментарии онлайн. Режим доступа: <http://regcomment.ru/analytics/gorizontalnye-subsidii-effektivnaya-skHEMA-no-ne-dlya-vsekh-regionov/> Дата доступа: 12.09. 2019.

³ СЗ РФ. 2019. № 52 (часть I). Ст. 7797.

Для проведения операций со средствами участников бюджетного процесса, бюджетных и автономных учреждений, юридических лиц, не являющихся участниками бюджетного процесса, бюджетными и автономными учреждениями, казначейские счета открываются органам Федерального казначейства, финансовым органам субъектов Российской Федерации (муниципальных образований) и органам управления государственными внебюджетными фондами.

При этом для отражения операций со средствами участников бюджетного процесса, бюджетных и автономных учреждений, юридических лиц, не являющихся участниками бюджетного процесса, бюджетными и автономными учреждениями, сохраняется система лицевых счетов.

Кроме того, в п. 2 ст. 242.16 закреплено, что Федеральное казначейство осуществляет учет поступлений и их распределение между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, а также перечисляет распределенные суммы поступлений на единые счета соответствующих бюджетов.

Также, Федеральное казначейство учитывает поступления в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации по кодам бюджетной классификации Российской Федерации на соответствующих лицевых счетах администраторов доходов бюджетов (администраторов источников финансирования дефицита бюджетов).

Кроме того, Минфином России подготовлен проект Приказа «Об утверждении Порядка учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации»¹.

Проектом приказа уточняется порядок распределения Федеральным казначейством доходов от налогов, сборов и иных поступлений, возвратов (зачетов, уточнений) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм с учетом казначейского обслуживания поступлений в системе казначейских платежей.

Также Федеральным казначейством для реализации закона от 27.12.2019 479-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части казначейского обслуживания и системы казначейских платежей» подготовлен Проект приказа «О Порядке казначейского обслуживания».

Проект приказа устанавливает порядок казначейского обслуживания бюджетов, поступлений в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, операций со средствами, поступающими во временное распоряжение, средствами бюджетных и автономных учреждений, операций со средствами юридических лиц, не являющихся участниками бюджетного процесса, бюджетными и автономными учреждениями.

¹ Текст документа приведен в соответствии с публикацией на сайте <https://regulation.gov.ru/> по состоянию на 26.02.2020.

В целом создание системы казначейских платежей позволит¹:

— сократить срок зачисления доходов в бюджеты, срок перевода денежных средств в бюджеты и из бюджетов, а также между участниками системы казначейских платежей;

— повысить оперативность управления ликвидностью единого казначейского счета за счет самостоятельного осуществления Федеральным казначейством операций по краткосрочным заимствованиям и размещению временно свободных средств (с целью увеличения доходов соответствующих бюджетов бюджетной системы Российской Федерации);

— использовать современные банковские технологии в полном объеме вне зависимости от принадлежности денежных средств к бюджетам публично-правовых образований и (или) к средствам юридических лиц, не являющихся участниками бюджетного процесса, бюджетными и автономными учреждениями;

— снизить транзакционные издержки при осуществлении операций со средствами бюджетов;

— расширить платежные сервисы;

— повысить доступность и комфортность оплаты государственных и муниципальных услуг для граждан и организаций.

Таким образом можно сделать следующие выводы по данной главе. Институт доходов бюджетов — является обобщающим, важнейшим институтом бюджетного права, который в условиях развития цифровой экономики подвергается трансформации, поскольку с принятием программы «Электронный бюджет»², все поступления в бюджетную систему Российской Федерации осуществляются через данную систему, каждый имеет возможность увидеть какое количество денежных средств поступило в бюджетную систему, однако проследить расходование бюджетных средств в современных условиях не всегда представляется возможным. Поэтому полагаем, что в данном институте можно выделить различные подразделения, регулирующие однотипные общественные отношения и классифицировать их в зависимости от следующих оснований.

1. В зависимости от юридического характера платежей, зачисляемых в бюджетную систему, можно выделить «Институт налоговых доходов»; «Институт неналоговых доходов», «Институт безвозмездных платежей»;

¹ См.: Пояснительная записка к Проекту Федерального закона № 750959-7 «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части казначейского обслуживания и системы казначейских платежей»// Текст документа приведен в соответствии с публикацией на сайте <https://sozd.duma.gov.ru/> по состоянию на 11.07.2019.

² Более подробно см.: *Вершило Т. А.* К вопросу об электронном бюджете // Финансовое право. 2011. № 11. С. 20–23.

2. В рамках института доходов предусматривается субинститут «Налоговых расходов»¹, который в настоящее время приобретает важное значение, поскольку бюджеты фактически недополучают доходы в объеме предоставленных льгот. Так, например в 2019 году выпадающие доходы превысили 1 трлн рублей, а с 2015-по 2019 годы было предоставлено около 100 новых льгот (налоговых расходов)².

3. Кроме того, каждый из обозначенных институтов внутри имеет более мелкое дробление на субинституты, которые формируются исходя из территориальной принадлежности соответствующего бюджета: «субинститут налоговых доходов федерального бюджета»; «суб-институт налоговых доходов региональных бюджетов»; «субинститут налоговых доходов местных бюджетов»; «субинститут неналоговых доходов федерального бюджета»; «субинститут неналоговых доходов региональных бюджетов» «субинститут неналоговых доходов местных бюджетов».

4. Также можно выделить субинститут «Казначейского обслуживания поступлений в бюджеты бюджетной системы РФ».

§ 2.4. Институт неналоговых доходов бюджета в условиях развития цифровой экономики

Происходящее в последние годы слияние онлайн- и офлайн-сфер подтверждает перспективы цифровой экономики. Это стало возможным благодаря нескольким фундаментальным факторам: всеобщей подключенности, стремительному распространению сенсорных устройств и большим базам данных по всему миру³.

Термин «цифровая экономика»⁴ появился в 1995 году и был связан, прежде всего, с интенсивным развитием информационно-коммуникационных технологий. Данный термин в 1995-ом году американский информатик Николас Негропonte⁵ ввел в употребление термин «цифровая экономика». Цифровая экономика — деятельность, в которой ключевыми факторами производства являются данные,

¹ См., более подробно главу 2.8 настоящей монографии.

² Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов, утв. Минфином России// https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=128344-osnovnye_napravleniya_byudzhetoj_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoj_politiki_na_2020_god_i_na_planovyi_period_2021_i_2022_godov

³ Крылова А. А. Политический курс на цифровизацию экономики России как фактор социальных изменений в обществе. /Социальная политика и социальное партнерство. Изд. Дом Панорама. М. 2017. С. 35–39 // <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=30774287>

⁴ Электронная (цифровая, веб, интернет) экономика — экономическая деятельность, основанная на цифровых технологиях// <https://prostocoin.com/>

⁵ Николас Негропonte (англ. *Nichola Negroponte*, род. В 1943) американский информатик греческого происхождения// <https://dik.academic.ru/dic.nsf/ru/wiki/1064653>

представленные в цифровом виде, а их обработка и использование в больших объемах, позволяет повысить эффективность, качество и производительность в различных видах производства, технологий, economic sciences оборудования, при хранении, продаже, доставке и потреблении товаров и услугах¹. В настоящее время этим термином пользуются во всем мире, он вошел в обиход политиков, предпринимателей, журналистов. В 2016 году один из главных докладов Всемирного банка содержал отчет о состоянии цифровой экономики в мире. Нормативное регулирование цифровой экономики в России представлено Программой «Цифровая экономика Российской Федерации»². Программой определены цели, задачи, направления и сроки реализации основных мер государственной политики по созданию необходимых условий для развития в России цифровой экономики, в которой данные в цифровом виде являются ключевым фактором производства во всех сферах социально-экономической деятельности.

Согласно представленной программе, цифровая экономика представлена тремя уровнями:

- рынки и отрасли экономики (сферы деятельности), где осуществляется взаимодействие конкретных субъектов (поставщиков и потребителей товаров, работ и услуг);
- платформы и технологии, где формируются компетенции для развития рынков и отраслей экономики (сфер деятельности);
- среда, которая создает условия для развития платформ и технологий и эффективного взаимодействия субъектов рынков и отраслей экономики (сфер деятельности) и охватывает нормативное регулирование, информационную инфраструктуру, кадры и информационную безопасность³.

Также 21.10.2017 президент В. В. Путин утвердил перечень поручений по вопросу использования цифровых технологий в финансовой сфере⁴.

Президент заявил, о необходимости законодательно урегулировать статус таких технологий и закрепить их понятия («технология распре-

¹ Полтева Т. В., Быкова Н. Н. Современное состояние рынка цифровых финансовых технологий в России/ Карельский научный журнал. 2017. Т. 6. № 4(21). С. 264. // <http://napravo.ru/wp-content/plugins/download-attachments/includes/download.php?id=2332#4>

² Распоряжение Правительства РФ от 28.07.2017 № 1632-р «Об утверждении программы «Цифровая экономика Российской Федерации» // <https://base.garant.ru/71734878/>

³ Полтева Т. В., Быкова Н. Н. Указ.соч. // <http://napravo.ru/wp-content/plugins/download-attachments/includes/download.php?id=2332#4>

⁴ Перечень поручений по итогам совещания по вопросу использования цифровых технологий в финансовой сфере (утв. Президентом РФ 21.10.2017 № Пр-2132) // <http://www.kremlin.ru>.

деленных реестров», «цифровой аккредитив», «цифровая закладная», «криптовалюта», «токен», «смарт-контракт»), установить требования к «майнингу», включая порядок налогообложения такой деятельности.

Также Президент РФ в Бюджетном послании Федеральному Собранию РФ от 01.03.2018 «О бюджетной политике в 2018–2020 годах» отмечал, что налоговая система должна быть ориентирована на создание максимально комфортных условий для расширения экономической деятельности и повышения инвестиционной активности предприятий¹. Налоговая система — это один из главных элементов рыночной экономики. Она выступает важнейшим инструментом воздействия государства на развитие предпринимательской деятельности, определяя приоритеты социального и экономического развития страны. При этом налоговая система формируется на базе налоговой политики государства. Приоритеты налоговой политики государства постоянно корректируются, уточняются методы достижения конечных целей. Поэтому в налоговое законодательство ежегодно вносятся многочисленные поправки, носящие принципиальный характер. В условиях нестабильной экономики вопросы повышения эффективности налоговой политики имеют особое значение, и в этой связи возрастает роль налогов и неналоговых платежей в поддержке и развитии предпринимательской деятельности, являющейся главной движущей силой современной экономики.

Российская налоговая политика в современных условиях должна быть нацелена на решение двух основных задач — модернизацию российской экономики и обеспечение необходимого уровня доходов бюджетной системы. Структура и уровень налогообложения должны формировать комфортные условия для развития малого и крупного бизнеса, да и страны в целом².

Доходы бюджетной системы — публичные доходы. Доход повсеместно употребляется в институтах финансового права — бюджетном, налоговом и др., но в разных контекстах — публичные доходы, государственные доходы, доходы бюджета, доход как объект налога, доходы организаций и т.п. В зависимости от институциональной необходимости в понятие «доход» вкладывается разное содержание³. Это демонстрирует и действующее финансовое законодательство. Так, в соответствии со ст. 41 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) доходом

¹ Бюджетное послание Федеральному Собранию РФ от 23.06.2008 «О бюджетной политике в 2009–2011 годах» // Официальный сайт Президента России. URL: <http://www.kremlin.ru/appears/>

² Штейнберг К. К. Налоговое стимулирование инновационной деятельности предприятий: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2012. 21 с.

³ Васильева Н. В. Публичные доходы в Российской Федерации: финансово-правовой аспект: монография/под.ред. Е. Ю. Грачевой. М.: Норма. 2017. С. 7.

в качестве объекта налогообложения признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Статьей 6 Бюджетного кодекса РФ (далее — БК РФ) доход бюджета определяется несколько иначе, а именно как поступающие в бюджет денежные средства, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета. Как справедливо указал А. И. Худяков, «переход денег от одного субъекта к другому всегда выражает процесс либо расходования какого-либо денежного фонда, либо его формирования, а чаще всего является тем и другим одновременно»¹. Наиболее ярко это видно на примере налога. Для государства налог является основным доходом, поступающим в централизованные фонды (ст. 41 БК РФ), а для налогоплательщика уплата налога представляет собой расход².

Используемый дореволюционными учеными термин «государственные доходы» вполне соответствовал состоянию финансовой деятельности того времени, поскольку все доходы поступали в полное распоряжение государства. Так, российский экономист, статистик профессор Л. В. Ходский³ к государственным доходам относил налоги, пошлины, почту, телеграф, чеканку монеты, государственное имущество, казенные фабрики и заводы, железные дороги⁴. В советское время также существовал термин «государственные доходы», при этом его содержание было уже значительно шире. К государственным доходам относились не только средства, аккумулируемые в бюджете, но и передаваемые в распоряжение государственных юридических лиц. Вместе с тем и бюджетные доходы, и доходы государственных юридических лиц являлись государственными в полном смысле этого слова, т.е. принадлежали государству, поскольку государство полностью (без каких-либо ограничений) распоряжалось как доходами бюджета, так и доходами своих юридических лиц. Некоторые авторы используют термин «государственные доходы», относя к ним только налоговые и неналоговые доходы, поступающие в централизованные фонды денежных средств⁵.

¹ Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву. СПб. 2010. С 228.

² Васильева Н. В. Публичные доходы в Российской Федерации: финансово-правовой аспект: Монография / под ред. Е. Ю. Грачевой. М., НОРМА, 2017. 9 с.

³ Леонид Владимирович Ходский (1854–1919) — российский экономист, статистик, публицист, издатель, редактор // <https://bioslovhist.spbu.ru/person/433-khodskiy-leonid-vladimirovich.html>

⁴ Ходский Л. В. Государственное хозяйство и финансовая наука. Основные принципы и особенности государственного хозяйства и классификация государственных доходов // Публично-правовые исследования: электронный журнал. 2013. № 2, 3, 4; 2014. № 1 // СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. М., Норма, 2009. С. 254.

Отсутствие в современном законодательстве легально закрепленного определения неналоговых доходов бюджетов бюджетной системы¹ и критерия отграничения налоговых и неналоговых доходов не только порождают дискуссии среди ученых-юристов², но и неоднократно становились предметом рассмотрения Конституционным Судом РФ³. И все же взвесив все «за» и «против», из имеющихся правовых позиций Конституционного Суда РФ, следует заключить: неналоговые платежи имеют определенную специфику, обусловленную их объектом (перевозка тяжеловесных грузов; проведение технического осмотра транспортных средств), кроме того, неналоговые платежи в отличие от налоговых не отвечают признаку индивидуальной безвозмездности, поскольку именно их плательщики получают соответствующие блага (возможность использовать федеральные автомобильные дороги; право на вылов водных биологических ресурсов; подтверждение прохождения государственного технического осмотра транспортного средства). Обязанность уплаты неналогового платежа основано на несвойственной налоговому права выбора (перевозчик вправе, но не обязан осуществлять перевозку тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам; покупатель вправе, но не обязан заключать сделку купли-продажи прав на вылов водных биологических ресурсов). Также неналоговый платеж обусловлен дополнительными затратами публичной власти, возникающими в связи с получением плательщиком соответствующего блага (перевозка тяжеловесных грузов приводит к преждевременному износу дорожного полотна, что требует его восстановления; работы по проверке технического состояния транспортных средств, влекут соответствующие затраты). Эти затраты публичной власти должны возмещаться не за счет налогоплательщиков, а за счет лиц, получающих соответствующие блага. В случае неуплаты, последует отказ в предоставлении соответствующего блага (отказ в выдаче разрешения на перевозку тяжеловесных грузов, влечет невозможность перевозки; отказ в предоставлении прав на вылов водных биологических ресурсов, что влечет невозможность вылова; отказ в выдаче талона о прохождении государственного технического осмотра транспортного средства, что влечет невозможность его эксплуатации)⁴.

¹ Батяева А. Р. Неналоговые доходы государственного бюджета в Российской Федерации. дис. ... канд. юрид. наук — М., 2008. С. 30.

² Батяева А. Р. Указ. соч.

³ Постановление КС РФ от 17.08.1998 № 22-П // СЗ РФ. 1998. № 30, ст. 3800. Определение КС РФ от 06.07.2001 № 151-О // Вестник КС РФ. 2002. № 2; Определение КС РФ от 14.05.2002 № 88-О // СЗ РФ. 2002. № 23, Ст. 2249.

⁴ Сергеев А. А. Разграничение налоговых и неналоговых платежей: конституционно-правовой аспект // Конституционное и муниципальное право. 2006. № 1. СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 13.02.2017).

Ю. А. Крохина в качестве признака неналогового платежа указывает, целевую направленность расходования поступивших средств, что закреплено в правовых актах по порядку исчисления и взимания каждого платежа¹. В. Н. Додонов определяет неналоговые доходы как денежные средства, поступающие в распоряжение государства через взимание неналоговых платежей². Думается, данное определение сформулировано достаточно пространно, что не позволяет выделить признаки неналоговых доходов и, соответственно, обозначить, какие виды платежей относятся к ним.

С. Я. Боженок в свою очередь предлагал понимать под неналоговыми доходами федерального бюджета установленные государством, обоснованные, целевые, возмездные платежи, которые включают в себя доходы: от реализации права государственной собственности Российской Федерации, от деятельности федеральных органов государственной власти и находящихся в их ведении федеральных бюджетных учреждений, а также от применения мер юридической ответственности, в том числе деликатного характера³. Эта позиция представляется нам не бесспорной, поскольку такой вид неналоговых доходов, как плата за негативное воздействие на окружающую среду, не может считаться доходом от реализации права собственности государства. Данные платежи являются следствием негативного воздействия на окружающую природную среду, при этом они позволяют в определенной мере обеспечить конституционное право граждан на благоприятную окружающую среду. Государство, устанавливая такие виды платежей, отчасти обеспечивает данное его право.

У В. А. Карасевой своя точка зрения — она считает, что неналоговые доходы представляют собой добровольные и обязательные, возмездные и безвозмездные платежи, имеющие эквивалентный характер, не включенные в систему налогов и сборов, поступающие в собственность государства (муниципального образования) посредством аккумуляции их в централизованном государственном (местном) бюджетном фонде⁴.

Есть мнение что, неналоговые доходы — это финансовые ресурсы, получаемые бюджетом соответствующего уровня бюджетной

¹ Крохина Ю. А. Финансовое право России: учебник. 3 изд., перераб. и доп. М., Норма, 2008. С. 393.

² Додонов В. Н., Крылова М. А., Шестаков А. В. Финансовое и банковское право. Словарь-справочник / под. ред. д.ю.н. О. Н. Горбуновой. М., ИНФРА-М, 1997. С. 74.

³ Боженок С. Я. Правовое регулирование неналоговых доходов государственных и местных бюджетов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 8.

⁴ Карасев В. А. Финансово-правовое регулирование неналоговых доходов государственного бюджета Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 63–64.

системы РФ посредством взимания неналоговых платежей и обрабатываемые в собственность и распоряжение государства (муниципального образования) с целью создания финансовой базы, которая служит функционированию государственных (муниципальных) органов власти и обеспечивает выполнение их задач по осуществлению государственно-правового строительства¹. Однако И. А. Гуляев считает, что это определение справедливо только отчасти, поскольку, как было отмечено выше, платежи за использование природных ресурсов (плата за негативное воздействие на окружающую среду) не всегда имеют своей целью создание финансовой базы соответствующих публично-правовых образований².

На едином портале бюджетной системы содержится следующее определение неналоговых доходов: это поступающие в бюджет денежные средства на безвозвратной и безвозмездной основе в виде дотаций, субсидий, субвенций из других бюджетов бюджетной системы РФ, а также перечисления от физических и юридических лиц, международных организаций и правительств иностранных государств³. Представляется, что данное определение также не отражает сущности всех неналоговых доходов, в том числе формируемых за счет природо-ресурсных платежей, поскольку последние не относятся к перечислениям. Среди них есть и обязательные платежи, которые носят строго фискальный характер, при этом установлены не только законодательными актами, но и подзаконными актами, то есть обязательные платежи. Перечисления же могут носить и добровольный характер. Кроме того, как уже подчеркивалось, доходами могут считаться не поступающие, а поступившие денежные средства. Полагаем, что можно согласиться по данной дефиниции с А. Р. Батяевой о том, что неналоговые доходы государственного бюджета представляют собой добровольные и обязательные платежи, поступающие в собственность государства посредством их аккумулирования в государственном централизованном фонде на возмездной и (или) безвозмездной основе, имеющие эквивалентный характер⁴.

Подводя итог рассмотрению определений неналоговых доходов и анализу неналоговых доходов бюджетов, можно сделать вывод о том,

¹ *Пешикова Х. В.* Неналоговые доходы бюджета // Правовой режим законности. Воронеж, 2003. № 4. С. 92.

² *Гуляев И. А.* Неналоговые доходы бюджетной системы: вопросы терминологии. // Правовое государство: теория и практика. № 1 (51) 2018. С. 171. // <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=32719055>

³ http://budget.gov.ru/budget/income_types?budgetLevel=0&budgetType=-3&curDate=01.11.2013&incomeType=1 (дата обращения: 14.12.2017).

⁴ *Батяева А. Р.* Неналоговые доходы государственного бюджета в Российской Федерации. дис. ... канд. юрид. Наук. М., 2008. С. 30.

что неналоговые доходы чрезвычайно разнообразны по своей сущности, но неналоговые формы мобилизации финансовых ресурсов имеют характерные черты, отличающие их от налоговых поступлений:

- порядок установления, исчисления и взимания регламентируется комплексом нормативных документов, согласно которым неналоговые доходы могут носить обязательный и необязательный характер, взиматься на добровольной и принудительной основах;

- не определены конкретные ставки, сроки уплаты, льготы и другие налоговые элементы;

- большая целевая направленность использования поступлений, закрепленная в правовых актах по порядку исчисления и взимания каждого конкретного платежа;

- нет жесткого планирования; на практике оно осуществляется, исходя из фактических поступлений за предыдущие периоды с учетом динамики, темпов инфляции и изменений в законодательстве.

- в группу неналоговых доходов включаются довольно разнородные платежи, получение которых бюджетом имеет различные основания. Всех их объединяет тот факт, что они не являются налогами.

Неналоговые доходы являются платежами, которые классифицируются по характеру их поступления в бюджет и включают в себя возмездные операции от прямого предоставления государством разных видов услуг и продажи товаров, а также некоторые безвозмездные платежи в виде штрафов или иных санкций за нарушение законодательства, конфискации и все добровольные невозвратные текущие поступления из негосударственных источников.

Несмотря на отсутствие законодательно закрепленного понятия неналоговые доходы ст. 41 Бюджетного кодекса в п. 3 перечисляет перечень таковых:

- доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности (ст. 42 БК РФ), за исключением имущества бюджетных и автономных учреждений, а также имущества государственных и муниципальных унитарных предприятий, в том числе казенных, земельных участков и иных объектов недвижимого имущества, находящихся в федеральной собственности, используемых единым институтом развития в жилищной сфере в соответствии с Федеральным законом¹;

- доходы от продажи имущества (кроме акций и иных форм участия в капитале, государственных запасов драгоценных металлов и драгоценных камней), находящегося в государственной или муниципальной собственности, за исключением движимого имущества

¹ ФЗ «О содействии развитию жилищного строительства» от 24.07.2008 № 161-ФЗ (в ред. Федеральных законов от, от 03.07.2016 № 345-ФЗ) // http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_78700/

бюджетных и автономных учреждений, а также имущества государственных и муниципальных унитарных предприятий, в том числе казенных, земельных участков и иных объектов недвижимого имущества, находящихся в федеральной собственности, используемых единым институтом развития в жилищной сфере;

— доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями¹;

— средства, полученные в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы, конфискации, компенсации, а также средства, полученные в возмещение вреда, причиненного Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, муниципальным образованиям, и иные суммы принудительного изъятия²;

— средства самообложения граждан³;

— иные неналоговые доходы⁴.

Теперь вернемся к Бюджетному посланию Федеральному Собранию РФ от 01.03.2018, в котором в качестве приоритетных направлений модернизация российской экономики и обеспечение необходимого уровня доходов бюджетной системы. Также двумя годами ранее в 2016 году представлена Программа «Цифровая экономика

¹ Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» от 08.05.2010 № 83-ФЗ (с изменениями от 26.07.2019 № 237-ФЗ)// http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_100193/

² Ст. 46 Бюджетного кодекса Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. От 22.04.2020)// http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702

³ Ст. 56 ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» средствами самообложения граждан являются единовременные платежи, которые осуществляются для того, чтобы решить конкретные вопросы местного характера. Размер платежа для самообложения вычисляется на основании абсолютной величины, равной для всех граждан, число которых не превышает 30% от общего количества жителей муниципальных образований, для которых сумма платежа может быть уменьшена. // Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ (ред. от 27.12.2019) «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»// http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_44571

⁴ Основываясь на приказе Министерства финансов Российской Федерации от 20.06.2016 года, № 90н. Прочими неналоговыми доходами также являются поступления, источник которых не идентифицирован, возмещения потерь сельскохозяйственного производства, которые связаны с тем, что были изъяты сельскохозяйственные угодья. В статье 42 Бюджетного кодекса Российской Федерации закреплены доходы от пользования имуществом, которым владеет государство или муниципалитет.// Приказ Минфина России от 20.06.2016 № 90н «О внесении изменений в Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.07.2013 № 65н»// http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_199923

Российской Федерации», которой определены условия для развития в России цифровой экономики. Согласно представленной программе, цифровая экономика представлена тремя уровнями:

- рынки и отрасли экономики (сферы деятельности), где осуществляется взаимодействие конкретных субъектов (поставщиков и потребителей товаров, работ и услуг);
- платформы и технологии, где формируются компетенции для развития рынков и отраслей экономики (сфер деятельности);
- среда, которая создает условия для развития платформ и технологий и эффективного взаимодействия субъектов рынков и отраслей экономики (сфер деятельности) и охватывает нормативное регулирование, информационную инфраструктуру, кадры и информационную безопасность¹.

В 2017 г. Президент РФ утвердил перечень поручений по вопросу использования цифровых технологий в финансовой сфере.

Также важна проблема существования администрирования ННД с позиции цифровизации, ставшей поистине всеобъемлющим и необходимым процессом. Необходимо в рамках данной проблемы дать определение и анализ системных преобразующих эффектов в государственном управлении, которые характеризуют не просто очередной уровень автоматизации отдельных административных процессов, а полноценную цифровую трансформацию государства как путь дальнейшего современного развития². Прохождение второго уровня «платформы и технологии, где формируются компетенции для развития рынков и отраслей экономики (сфер деятельности)» или иначе концепция «Государство как платформа».

Ключевыми целевыми показателями успеха развития «Государства-как-платформы» с позиции управления ННД можно отметить:

- снижение стоимости операций в системе государственного управления;
- увеличение скорости оказания государственных сервисов (в частности, можно отметить успех МФЦ уже в современном их виде как представителя всей будущей системы новой государственности);
- принятие необходимой нормативной базы;
- сокращение количества государственных служащих с соответствующим снижением затрат на фонд оплаты труда, медицинское и социальное страхование и т.д.;

¹ Полтева Т. В., Быкова Н. Н. Указ.соч. // <http://napravo.ru/wp-content/plugins/download-attachments/includes/download.php?id=2332#4>

² Дзансолова А. А. Администрирование неналоговых доходов в бюджетной системе в условиях цифровой экономики/Евразийское научное объединение. М., 2020. С. 3//<https://www.elibrary.ru/item.asp?id=42579402>

- повышение уровня цифровизации процессов в государственном управлении, количество полностью безбумажных сервисов;
- увеличение количества пользователей Государственной цифровой платформы (в процентном соотношении от плотности населения);
- сокращение общего количества государственных информационных систем, включая, прежде всего, федеральные, за счет объединения их функционала в рамках Государственной цифровой платформы и устранения дублируемых функций в государственных информационных системах различного уровня и подведомственности¹.

При условии запуска проекта, к 2024 году возможно создание гибкой, адаптивной, высокотехнологичной системы государственного управления, основанной на данных, оптимизирующих структуру государственного аппарата, процессы взаимодействия с потребителями государственных услуг и рутинные вспомогательные процессы.

Требуется пересечь границы введенного Тимом О'Рейли термина «Государство-как-платформа» за рамки чисто технологического аспекта на новую модель построения всей системы государственного управления, следствием реализации которой станет минимизация численности государственного аппарата, повышение скорости принятия решений, исключение посредников в виде государственных органов между человеком и его данными, возможность построения индивидуальных траекторий в развитии и решения жизненных ситуаций — как в быту, так и в работе, изменение самой госслужбы во время цифровой трансформации оказания государственных услуг, ведения разрешительной и контрольно-надзорной деятельности и принятия управленческих решений².

В рамках исследуемого вопроса необходимо отметить, что специалисты в области налогообложения предлагают все более инновационные схемы и возможности в связи с цифровизацией и общеглобализированной направленностью всеобщей и детальной трансформации деятельности налоговых органов и государства в целом в области налоговых и неналоговых сборов и платежей.

Так, уже в ближайшее время предполагается включение отдельных квазианалоговых платежей, таких, как сборы курортного характера и утилизационный, кроме того, поступающие от операторов сети связи общего пользования обязательные отчисления в Налоговый Кодекс РФ согласно процессам, протекающих в соответствии с систематизацией неналоговых платежей, действующих на данный момент.

¹ Буров В. В., Петров М. В., Шклярчук М. С., Шаров А. В. «Государство-как-платформа»: эффекты реализации и управление развертыванием // Государственная служба. 2018. № 4(114). С. 17

² Там же. С. 18.

Соответственно, платежи неналогового характера данного типа предполагается перевести в сборы и налоги. Изменение платежей от утилизационного сбора обусловлено, по мнению авторов законопроекта, проблемами в области исчисления и уплаты данных на этот момент неналоговых платежей с позиции стабильности существующего процесса.

Изменение же в области туристического сбора есть, необходимость в связи с важностью заполнения местных бюджетов для соответствующих финансирования различного характера. Данный сбор непосредственно будет изыматься у физических лиц, избравших отели, гостиницы и т.д. в качестве места своего размещения. Однако это станет возможно лишь по решению муниципального органа власти и только с начала 2021 г.

Также налогами станут отдельные платежи неналогового характера, имеющие непосредственное отношение к цифровизации системы управления нашим государством, в частности, стоит отметить платежи за сведения, которые предоставляются по запросу гражданина из регистров/реестров государственного характера, а также возможность просмотра информации и работы с ней. Однако это касается тех информационных ресурсов, которые находятся под ответственностью федеральных органов исполнительной власти.

Исходя из изложенного, можно сделать следующие выводы и предложения.

На сегодняшний день в области неналоговых платежей нашего государства происходят значительные трансформации, связанные с процессами цифровизации и глобализации. Вместе с тем, изменения, предполагающиеся на ближайшее время, не несут характера системности, отдельные положения авторов предложений по трансформации НК РФ слабо передают необходимость соответствующих трансформаций. Следовательно, необходима масштабная работа именно в определении четко выраженной цели и задач, которые бы реально могли своим решением дать возможность поставленной цели осуществиться.

Именно шаткость и слабая обусловленность постоянных изменений в данной сфере есть одна из наиболее серьезных проблем в области попыток государства улучшить благосостояние страны, помочь среднему и малому бизнесу России стать реальной силой, способной помочь в решении многочисленных проблем.

Главное преимущество администрирования неналоговых доходов в бюджетной системе в условиях цифровой экономики должно стать способностью корректности и прозрачности всех операций.

Наконец, о совершенствовании администрирования неналоговых доходов в связи с цифровизацией, которое в обязательном порядке должно эволюционировать. Стоит говорить о наличии системных пре-

образующих эффектов, которые характеризуют не просто очередной уровень автоматизации отдельных процессов управления нашим государством, а полноценную цифровую трансформацию государства как путь дальнейшего развития в современных условиях. Данный путь требует не только проработки технологических вопросов, но и выстраивания управления всеми процессами, соответствующего их новым сущностям, а также создания мотивации для всех участников — как непосредственно внутри государственного управления, так и граждан.

Главное же, что следует отметить: ключевым является кадровый вопрос. Не многие сейчас на государственной службе обладают цифровыми компетенциями, а значит, потребуется приток как на государственную службу, так и в команды, производящие цифровую трансформацию, людей с новыми компетенциями и носителей новой организационной культуры. Для смягчения «культурного шока» и перестройки госслужащих, начинавших работу вне цифровой эпохи, будет необходимо обеспечить их обучение.

§ 2.5. Национальные проекты как институт бюджетного права в условиях развития цифровой экономики

Начало национальному проектированию в нашей стране было положено в 2000 годы, когда появились первые документы стратегического планирования¹. Тогда же была осуществлена попытка реформирования межбюджетных отношений, реализации нового подхода к разработке целевых программ, согласно которому сначала определялись приоритеты, а уже в соответствии с ними формулировались необходимые целевые программы², велась работа над концепцией административной реформы, предприняты первые шаги по цифровизации государственного управления³.

¹ Так, к маю 2000 г. Центр стратегических разработок завершил работу над Стратегией социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2010 года (Стратегия-2010, была одобрена Правительством РФ, но так и не принята). К 2010 году общий уровень реализации мер Стратегии-2010 составил примерно 36%. См.: Стратегия-2010: Итоги реализации 10 лет спустя. М.: Фонд Центр стратегических разработок, 2010. С. 6 [Электронный ресурс] // Режим доступа: http://riskprom.ru/_ld/2/278_Itoги_strategii.pdf (дата обращения: 01.12.2021).

² Гайдаржи С. И., Сычева Н. А. Эволюция методологии и современные проблемы разработки инвестиционной составляющей социальных государственных программ // Финансы и кредит. 2017. Т. 23. № 37. С. 2208–2225; <https://doi.org/10.24891/fc.23.37.2208> [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/evolyutsiya-metodologii-i-sovremennyye-problemy-razrabotki-investitsionnoy-sostavlyayushey-sotsialnyh-gosudarstvennyh-programm> (дата обращения: 01.12.2021).

³ Начиная с 2000-х годов ИТ входят в круг приоритетных направлений государственной политики в России. В 2002 г. была принята ФЦП «Электронная Россия (2002–2010 годы)», затем госпрограмма «Информационное общество (2011–2020 годы)» и т.д.

С целью подготовки предложений по реализации основных положений послания главы государства к июлю 2003 года были в целом сформулированы основные направления работ по социальному блоку национальных приоритетов, которые впоследствии были масштабированы в приоритетные национальные проекты¹. Сам термин «национальный проект» впервые прозвучал в ежегодном послании В. В. Путина в апреле 2005 года². Практические шаги по внедрению приоритетных проектов были предприняты в конце 2005 года.

Так, 5 сентября 2005 года было объявлено о начале реализации приоритетных национальных проектов, концентрации бюджетных и административных ресурсов на повышении качества жизни граждан России³. В октябре 2005 года для разработки мер, направленных на реализацию нацпроектов, при главе государства был образован Совет по реализации приоритетных национальных проектов⁴. 21 декабря 2015 года Президиумом Совета были сформулированы основные мероприятия и параметры проектов. С 1 января 2006 года в России началась реализация первых четырех национальных проектов: «Здоровье», «Доступное и комфортное жилье — гражданам России», «Образование» и «Развитие агропромышленного комплекса».

Приоритетные национальные проекты стали первой «попыткой соотнести финансовое планирование со стратегическими целями государства»⁵. По мнению Д. Медведева, реализация приоритетных проектов привела к форсированному переходу к долгосрочному планированию и бюджетированию⁶. В концепцию нацпроектов «была заложена их

¹ Шабанов Я. Из истории разработки и принятия приоритетных национальных проектов // Власть. 2011. № 9. С. 121 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/iz-istorii-razrabotki-i-prinyatiya-prioritetnyh-natsionalnyh-proektov> (дата обращения: 01.12.2021).

² Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 25 апреля 2005 г. // Российская газета. 2005. 26 апреля.

³ *Выступление В. В. Путина на встрече с членами Правительства, руководством Федерального Собрания и членами президиума Государственного совета* [Электронный ресурс] // <http://www.kremlin.ru/events/president/transcripts/23157> (дата обращения: 01.12.2021).

⁴ В 2006–2010 годы и в 2012–2016 годы — Совет при Президенте РФ по реализации приоритетных национальных проектов и демографической политике; в 2010–2012 годы — Комиссия при Президенте РФ по реализации приоритетных национальных проектов и демографической политике; в 2016–2018 годы — Совет при Президенте РФ по стратегическому развитию и приоритетным проектам.

⁵ Новые институты бюджетного права в условиях цифровой революции: монография / Н. А. Поветкина, Р. Е. Артюхин, А. Ю. Демидов и др.; под ред. Р. Е. Артюхина, Н. А. Поветкиной. М.: ИЗИСП: Норма: ИНФРА-М, 2021. С. 108.

⁶ *Медведев Д. Национальные проекты: от стабилизации — к развитию* [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.kommersant.ru/doc/736696> (дата обращения: 01.12.2021).

взаимосвязь с бюджетной деятельностью государства, направленность на реализацию в этой деятельности принципа результативности и эффективности использования бюджетных средств»¹.

Вместе с тем, в самом федеральном законе о федеральном бюджете на 2006 год понятие «национальные проекты» не употребляется. В заключении Счетной палаты РФ на проект федерального закона «О федеральном бюджете на 2006 год» также нет анализа программных мероприятий, запланированных в рамках нацпроектов. В целом отмечается, что из 50 федеральных целевых программ и федеральных программ развития регионов, включающих 51 подпрограмму, 11 ФЦП или 22% от общего количества не были утверждены в установленном порядке, к тому же субъектам бюджетного планирования не удалось в полной мере реализовать принципы программно-целевого метода бюджетного планирования².

29 июля 2010 г. на заседании Совета по реализации приоритетных национальных проектов и демографической политике были утверждены основные параметры нацпроектов на период с 2011 г. по 2013 г. Правительством были приняты документы государственного стратегического планирования — государственные программы³ («Обеспечение доступным и комфортным жильем и коммунальными услугами граждан Российской Федерации», «Доступная среда» на 2011–2015 годы» и т.д.). Госпрограммы по соответствующим стратегическим направлениям социально-экономического развития страны были определены в качестве новых инструментов программно-целевого финансирования расходов. В Бюджетном кодексе РФ термин «национальные проекты» так и не появился.

Исследуя правовое обеспечение реализации первых приоритетных национальных проектов, эксперты обоснованно отмечают, что они не были «имплементированы в российскую правовую систему. Ни названия проектов, ни содержание, ни процедуры их реализации и финансирования не получили закрепление в нормативных актах, в том числе в области бюджетного права. Ничего принципиально нового в порядке финансирования внедрено не было». «Фактически про-

¹ Матненко А. С. Приоритетные национальные проекты: предпосылки, сущность и проблемы правового регулирования // Вестник Омского университета. 2008. № 4. С. 125 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/prioritetnyye-natsionalnye-proekty-predposylki-suschnost-i-problemy-pravovogo-regulirovaniya> (дата обращения: 01.12.2021).

² Письмо Счетной палаты РФ от 12.09.2005 № 01-1194/15-10 «Заключение на проект федерального закона «О федеральном бюджете на 2006 год» // СЗ РФ. 2010. № 32. Ст. 4329.

³ Постановление Правительства РФ от 02.08.2010 № 588 «Об утверждении Порядка разработки, реализации и оценки эффективности государственных программ Российской Федерации» // СЗ РФ. 2010. № 32. Ст. 4329.

екты сводились к выделению дополнительных бюджетных средств... Мероприятия и методы их реализации были непродуманными и не основанными на действующем законодательстве. Они не содержали ни необходимых обоснований, ни сроков реализации, ни методов контроля внедрения, очевидным образом проигрывая государственным целевым программам. Предусмотренные в проектах меры были не прозрачны, не проходили широкого обсуждения в разных кругах российского общества. Большая нагрузка по их осуществлению легла на регионы, которые не были наделены дополнительными средствами и временем для организации выполнения новых задач»¹.

Очередная попытка определить основные направления социально-экономического развития страны до 2020 года была предпринята в 2012 году в так называемых «майских указах» главы государства. При этом в Указе Президента РФ от 07.05.2012 № 596 «О долгосрочной государственной экономической политике»² была поставлена задача — подготовить проект федерального закона о государственном стратегическом планировании, предусматривающий координацию стратегического управления и мер бюджетной политики.

Необходимость разработки документов долгосрочного бюджетного планирования была обозначена в Бюджетном послании Президента о бюджетной политике в 2014–2016 годах³, во исполнении которого в 2014 году в Бюджетный кодекс РФ была введена статья 170.1 «Долгосрочное бюджетное планирование»⁴. Начиная с 2014 года федеральный бюджет стал формироваться и исполняться в «программном» формате с классификацией расходов по госпрограммам и подпрограммам, было выделено пять направлений государственных программ.

В этом же году вышел специальный выпуск Бюллетеня Счетной палаты РФ, посвященный результатам стратегического аудита госпрограмм на предмет их соответствия социально-экономическим приоритетам развития страны, который вновь выявил типовые недостатки

¹ Запольский С., Андреева Е. Правовое сопровождение приоритетных национальных проектов // *Федерализм*. 2020. № 1. С. 83, 86; <https://doi.org/10.21686/2073-1051-2020-1-81-98> [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://federalizm.rea.ru/jour/article/view/145/144> (дата обращения: 01.12.2021).

² Указ Президента РФ от 07.05.2012 № 596 «О долгосрочной государственной экономической политике» // *СЗ РФ*. 2012. № 19. Ст. 2333.

³ Бюджетное послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 13.06.2013 «О бюджетной политике в 2014–2016 годах» // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Федеральный закон от 04.10.2014 № 283-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и статью 30 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» // *СЗ РФ*. 2014. № 40 (ч. II). Ст. 5314.

госпрограмм, в том числе: цели программ содержат нечеткие формулировки, а задачи недостаточны для обеспечения достижения заявленных целей; в некоторых госпрограммах нет анализа взаимосвязей с другими госпрограммами; ряд показателей не соответствуют целевым показателям, содержащимся в указах от 7 мая 2012 г. и документах стратегического планирования; отсутствует оценка финансовых возможностей конкретных регионов; по некоторым госпрограммам объемы ассигнований на период 2017–2020 гг. не соответствуют предельным объемам; неудовлетворительно проведена процедура идентификации рисков реализации госпрограмм и т.д.¹ Проблемные вопросы разработки и реализации госпрограмм обсуждались и научным сообществом. В частности, Шохин С. О. отмечает, что с выполнением многочисленных государственных программ из года в год возникают серьезные трудности, их неисполнение не влечет за собой никакой юридической ответственности². Указывается, что «не ресурсы планируются под показатели ФЦП, а показатели ФЦП приводятся в соответствие с финансированием в конце года, что не позволяет достигнуть ранее намеченных целей»³ и др.

В июне 2016 года был издан указ о создании Совета по стратегическому развитию и приоритетным проектам⁴, в связи с которым были упразднены два других консультативных органа: советы по реализации приоритетных национальных проектов и демографической политике, а также по жилищной политике и повышению доступности жилья. 13 июля 2016 года на первом заседании Совета был утвержден перечень из 11 основных направлений стратегического развития страны на период до 2018 г. и до 2025 г. (включает два блока — решение социальных вопросов, повышение качества жизни, второй посвящен развитию экономики)⁵. На заседании было отмечено, что проектная

¹ Информация по итогам экспертизы государственных программ Российской Федерации. По состоянию на 01.09.2014 // Бюллетень Счетной палаты. Спецвыпуск. 2014. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/statements/byulleten-schetnoj-palaty-itogi-ekspertizy-gosudarstvennyh-programm-rf-796> (дата обращения: 01.12.2021).

² Шохин С. О. Роль и место бюджета в системе государственного управления // Государственная власть и местное самоуправление. 2018. № 1. С. 45–48 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://mgimo.ru/upload/iblock/943.pdf> (дата обращения: 01.12.2021).

³ О гармонизации документов государственного стратегического планирования / А. В. Клименко, В. А. Королев, Д. Ю. Двинских, И. Ю. Сластикина. М.: ИД ВШЭ, 2015. С. 18.

⁴ Указ Президента РФ от 30.06.2016 № 306 «О Совете при Президенте Российской Федерации по стратегическому развитию и приоритетным проектам» // СЗ РФ. 2016. № 27 (ч. III). Ст. 4459.

⁵ Садовская Т. Д. Этапы становления правового регулирования приоритетных национальных проектов и их влияние на российскую экономику // Московский юридический форум онлайн-2020: сборник тезисов докладов: в 4 ч. Ч. 1. М.: РГ-Пресс, 2020. С. 230.

работа начинается не с чистого листа, реализовав национальные проекты, удалось добиться значимых результатов в образовании, здравоохранении, сельском хозяйстве, жилищной сфере. Подчеркнута была важность сохранения преемственности целей, закрепленных в майских указах 2012 года¹. Было заявлено, что участники проектов переходят на электронный формат взаимодействия и размещение отчетной информации в открытом доступе.

Анализируя эффективность реализации первых приоритетных национальных проектов, майских указов, эксперты расходятся в оценках. В целях подготовки новой долгосрочной стратегии Центром стратегических разработок в 2016 году были проанализированы результаты реализации майских указов и приоритетных проектов 2005 года: «В целом «сильной стороной проектов был высокий уровень реализации, который намного превосходил как показатели Стратегии-2010 и Стратегии-2020, так и степень реализации майских указов. В свою очередь, сильной стороной программ проектного типа, к числу которых относились майские указы, был переход от отраслевого к проблемному формату определения приоритетов. При этом майские указы — первый прецедент стратегического документа высшего уровня, где контроль осуществлялся не за исполнением мер, а за достижением целевых показателей, отражающих результаты (решение проблем). При этом контроль за их достижением осуществлялся в жестком мобилизационном формате, что повышало шансы на достижение целевых показателей. Но их слабой стороной стал кулуарный, поспешный и излишне политизированный подход к определению приоритетов. В результате значительная часть поставленных целей оказалась нереалистичной...»².

Во исполнение принятого в 2014 году Федерального закона «О стратегическом планировании в Российской Федерации»³ в 2015–2017 годах было разработано большое количество нормативных правовых актов, ставших основой для процессов стратегического планирования, управления и контроля⁴.

¹ Стенографический отчет о заседании Совета при Президенте по стратегическому развитию и приоритетным проектам от 13.07.2016 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://kremlin.ru/events2504> (дата обращения: 01.12.2021).

² *Белановский С. А., Дмитриев М. Э., Комаров В. М., Кошин М. О., Коцюбинский В. А., Никольская А. В.* Анализ факторов реализации документов стратегического планирования верхнего уровня. Аналитический доклад / под науч. ред. М. Э. Дмитриева, ЦСР, РАНХиГС, НЭР. С.-П., 2016. С. 64 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://polit.ru/media/files/2016/12/27/Report-on-strategy.pdf> (дата обращения: 01.12.2021).

³ Федеральный закон от 28.06.2014 № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2014. № 26 (ч. 1). Ст. 3378.

⁴ См., напр., постановления Правительства РФ от 25.06.2015 № 631 «О порядке государственной регистрации документов стратегического планирования и ведения федерального государственного реестра документов стратегического планирования» //

Через четыре года после принятия данного закона в Указе Президента РФ от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года»¹ была закреплена система национальных целей развития.

Совет при Президенте РФ по стратегическому развитию и приоритетным проектам Указом от 19.07.2018 № 444² был преобразован в Совет по стратегическому развитию и национальным проектам³. В октябре 2018 г. Правительство РФ внесло на рассмотрение Совета 12 национальных проектов. Президиумом Совета 24 декабря 2018 г. были утверждены паспорта всех национальных проектов, за исключением паспорта проекта «Цифровая экономика», который был принят 4 июня 2019 г. Начиная с 2019 года данные по исполнению нацпроектов в автоматизированном режиме стали вводиться в ГИИС «Электронный бюджет».

Приоритетные национальные проекты, формируемые с шестилетним горизонтом планирования, были заявлены основным инструментом достижения национальных целей развития. Во исполнение национальных целей развития были утверждены Основные

СЗ РФ. 2015. № 27. Ст. 4067; от 08.08.2015 № 823 «Об утверждении Правил разработки, корректировки, осуществления мониторинга и контроля реализации стратегии социально-экономического развития РФ» // СЗ РФ. 2015. № 34. Ст. 4895; от 20.08.2015 № 870 «О содержании, составе, порядке разработки и утверждения стратегии пространственного развития РФ, а также о порядке осуществления мониторинга и контроля ее реализации» // СЗ РФ. 2015. № 35. Ст. 4989; от 31.08.2015 № 914 «О бюджетном прогнозе РФ на долгосрочный период» // СЗ РФ. 2015. № 37. Ст. 5138; от 29.10.2015 № 1162 «Об утверждении Правил разработки, корректировки, осуществления мониторинга и контроля реализации отраслевых документов стратегического планирования РФ по вопросам, находящимся в ведении Правительства РФ» // СЗ РФ. 2015. № 45. Ст. 6253; от 27.11.2015 № 1278 «О федеральной информационной системе стратегического планирования и внесении изменений в Положение о государственной автоматизированной информационной системе «Управление» // СЗ РФ. 2015. № 49. Ст. 6972; от 30.12.2016 № 1559 «Об утверждении Правил общественного обсуждения проектов документов стратегического планирования по вопросам, находящимся в ведении Правительства РФ, с использованием федеральной информационной системы стратегического планирования» // СЗ РФ. 2017. № 2 (ч. II). Ст. 387; от 12.10.2017 № 1242 «О разработке, реализации и об оценке эффективности отдельных государственных программ РФ» // СЗ РФ. 2017. № 43 (ч. II). Ст. 6323; от 31.10.2018 № 1288 «Об организации проектной деятельности в Правительстве РФ» // СЗ РФ. 2018. № 45. Ст. 6947 и др.

¹ Указ Президента РФ от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» // СЗ РФ. 2018. № 20. Ст. 2817.

² Указ Президента РФ от 19.07.2018 № 444 «Об упорядочении деятельности совещательных и консультативных органов при Президенте Российской Федерации» // СЗ РФ. 2018. № 30. Ст. 4717.

³ Одновременно были упразднены: Советы по модернизации экономики и инновационному развитию России, по развитию финансового рынка РФ, Экономический совет, а также Комиссия при по мониторингу достижения целевых показателей социально-экономического развития РФ, определенных Президентом РФ.

направления деятельности Правительства на период до 2024 года (далее — ОНДП)¹, инструментами реализации ОНДП — государственные программы, наиболее значительные направления реализации которых выделены в национальные проекты (программы). В целях приведения перечня госпрограмм в соответствии с Указом № 204 и ОНДП Перечень государственных программ был актуализирован в части наименований госпрограмм, сроков их реализации и ответственных исполнителей, ряд государственных программ переведен на проектное управление.

В принятом в марте 2019 года в Бюджетном прогнозе на период до 2036 года² говорится, что при его подготовке учтены положения посланий Президента РФ от 1 марта 2018 г. и 1 декабря 2016 г., Указа Президента РФ от 7 мая 2018 г. № 204, Основных направлений деятельности Правительства РФ на период до 2024 года, Стратегического прогноза до 2035 года, государственных программ, а также Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов.

В мае 2019 года Правительством РФ был утвержден Единый план по достижению национальных целей развития Российской Федерации на период до 2024 года³, который оценили как новацию в системе государственного управления⁴. Единый план стал ориентиром и основным документом планирования достижения национальных целей развития Российской Федерации, в том числе в рамках национальных проектов и госпрограмм.

В Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов был включен раздел «3.1. Национальные цели развития»⁵. Формулировка «национальные проекты» появилась в текстовой части законов о федеральном бюджете (с 2019 года), Стратегии национальной безопасности, иных документах.

¹ Основные направления деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2024 года (утв. Правительством РФ 29.09.2018) // СПС «КонсультантПлюс».

² Распоряжения Правительства РФ от 29.03.2019 № 558-р «Об утверждении Бюджетного прогноза Российской Федерации на период до 2036 года» // СЗ РФ. 2019. № 14 (ч. IV). Ст. 1602

³ Единый план по достижению национальных целей развития Российской Федерации на период до 2024 года // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ *Маленький А.* Национальные проекты правительства России: у семи няnek дите без глаза [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://regnum.ru/news/polit/2799878.html> (дата обращения: 01.12.2021).

⁵ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов (утв. Минфином России) // СПС «КонсультантПлюс».

Конституция Российской Федерацией была дополнена статьей 75.1, в которой закреплено, что в России создаются условия для устойчивого экономического роста страны и повышения благосостояния граждан, для взаимного доверия государства и общества¹.

Как видно, по сравнению с предпринимаемыми до 2018 года попытками реализации национальных проектов текущий период характеризуется разработкой и принятием значительного количества нормативных правовых актов. В то же время основной законодательный акт в сфере бюджетных отношений — Бюджетный кодекс РФ не содержит норм, регламентирующих реализацию национальных проектов². Национальные проекты не упоминаются и в Федеральном законе «О стратегическом планировании в Российской Федерации».

Запольский С., Андреева Е. отмечают, что «среди нормативных правовых актов, сопровождающих национальные проекты, отсутствуют федеральные законы»; «национальные проекты не встроены в систему документов стратегического планирования» (должны относиться к документам планирования и программирования)³. По мнению Иванова О. Б. и Бухвальда Е. М., необходимы «законодательные новации, максимально конкретно позиционирующие национальные проекты в системе стратегического планирования и государственного управления в целом»⁴.

Для системы стратегического планирования в целом остается нерешенной «проблема систематизации стратегических документов, устранения в них противоречий и дублирований»⁵, о чем свидетельствуют результаты многих исследований⁶. Проведенный в 2019 году аудито-

¹ Закон РФ о поправке к Конституции Российской Федерации от 14.03.2020 № 1-ФКЗ «О совершенствовании регулирования отдельных вопросов организации и функционирования публичной власти» // СЗ РФ. 2020. № 11. Ст. 1416.

² *Вершило Т. А.* Реализация национальных проектов: правовые проблемы и пути их решения // Финансовое право. 2020. № 8. С. 23.

³ *Запольский С., Андреева Е.* Указ. соч. С. 90, 95.

⁴ *Иванов О. Б., Бухвальд Е. М.* Указы Президента РФ как инструмент стратегического целеполагания в российской экономике // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. 2019. С. 19 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/ukazy-prezidenta-rossiyskoy-federatsii-kak-instrument-strategicheskogo-tselepolaganiya-v-rossiyskoy-ekonomike> (дата обращения: 01.12.2021).

⁵ *Кудряшова Е. В.* Информационные технологии для стратегического планирования в России: этапы развития и перспективы // Государственная власть и местное самоуправление. 2021. № 2. С. 36–40 // СПС «КонсультантПлюс».

⁶ См., напр.: Стратегическое планирование в Российской Федерации: состояние методического обеспечения. Аналитический доклад (по результатам мониторинга реализации Федерального закона от 28 июня 2014 г. № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации») [Текст]: препринт WP8/2016/02 / А. В. Клименко, В. А. Королев, Д. Ю. Двинских, Н. А. Рычкова, И. Ю. Сластихина; НИУ ВШЭ. М.: ИД ВШЭ, 2016. [Электронный ресурс] // Режим доступа: https://wp.hse.ru/data/2016/10/17/1108935332/WP8_2016_02__f.pdf (дата обращения: 01.12.2021).

рами Счетной палаты РФ анализ показал, что принятые нормативные правовые акты не формируют завершённую систему стратегического планирования, не согласованы между собой и не актуализированы в соответствии с документами, определяющими национальные цели и стратегические задачи. Выявлены проблемы нормативного регулирования, методического обеспечения, организации контроля, открытости и доступности информации¹. К примеру, достижение национальных целей по росту реальных доходов и снижению уровня бедности на федеральном уровне осуществляется в рамках 992 мероприятий национальных проектов, федеральных проектов и госпрограмм. Из них 627 мероприятий могут быть сгруппированы в 53 меры государственной политики, имеющие общие механизмы достижения итоговых эффектов. Общий объем финансирования данных мер составляет 15,294 трлн рублей в 2019–2024 гг. (89% финансирования мероприятий, связанных с национальными целями согласно ОНДП и Единому плану, или 26,6% финансирования мероприятий всех федеральных проектов и госпрограмм). При этом проводимая государственная социальная политика даже без учета последствий пандемии коронавируса, по мнению аудиторов Счетной палаты РФ, не обеспечивает в полной мере достижение поставленных целей. В системе стратегического планирования не предусмотрена оценка влияния мер государственной политики на процесс достижения национальных целей, в системе мониторинга достижения национальных целей по росту реальных доходов и снижению уровня бедности отсутствуют показатели, позволяющие делать выводы не только о прогрессе, но и о качестве достижения целей, а также о рисках бедности и сокращения доходов населения².

На сегодняшний день Указ главы государства является документом, определяющим систему национальных целей, а национальные проекты — ключевым инструментом их достижения. Устанавливая определенные финансово-правовые ориентиры, Указ № 204 фактически вы-

¹ Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Стратегический аудит формирования и достижения показателей деятельности федеральных органов исполнительной власти, руководство деятельностью которых осуществляет Правительство РФ, в 2017–2018 годах и истекшем периоде 2019 года» [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/62d/62dcc8a844bfd.pdf> (дата обращения: 01.12.2021).

² Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ достижения национальных целей «Обеспечение устойчивого роста реальных доходов граждан, а также роста уровня пенсионного обеспечения выше уровня инфляции» и «Снижение в два раза уровня бедности в Российской Федерации», установленных в Указе Президента РФ от 7 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года». С. 63–64 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/3c9/3c911347504f7a96ff67c94e7ed7d2a6.pdf> (дата обращения: 01.12.2021).

глядит как «акт финансово-правового целеполагания, а Бюджетный и Налоговый кодексы РФ и иные акты финансового законодательства выступают как инструменты достижения этой цели»¹.

В 2020 году в связи с пандемией Указом Президента РФ № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года»² национальные цели развития были определены на период до 2030 года, тем самым горизонт стратегического финансового планирования расширен, а система национальных целей развития и целевые показатели скорректированы, что стоит оценить как первый шаг к их реальному исполнению. Задача содействия достижению национальных целей развития страны обозначена ключевой, в том числе и в принятом в сентябре 2020 года Общенациональном плане действий³.

Была начата масштабная корректировка нормативной правовой базы, в том числе инвентаризация мероприятий федеральных и региональных проектов, госпрограмм на предмет их вклада в достижение национальных целей развития с учетом актуализации Единого плана по достижению национальных целей развития на период до 2024 года и на плановый период до 2030 года, устранение системных проблем и недостатков, выявленных Счетной палатой⁴.

На текущий момент обновлено Положение об организации проектной деятельности в Правительстве Российской Федерации⁵, предусматривающее синхронизацию национальных и федеральных проектов с национальными целями развития. С целью упрощения и ускорения процесса формирования и изменения паспортов проектов расширяются полномочия проектных комитетов. Совершенствуется функционал информационно-коммуникационной системы реализации нацпроектов на базе ГАС «Управ-

¹ *Омелехина Н. В.* Обеспечительная функция публичных финансов в контексте конституционных принципов социального государства // Журнал российского права. 2021. № 8. С. 76–85 // СПС «КонсультантПлюс».

² Указ Президента РФ от 21.07.2020 № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года» // СЗ РФ. 2020. № 30. Ст. 4884.

³ Общенациональный план действий, обеспечивающих восстановление занятости и доходов населения, рост экономики и долгосрочные структурные изменения в экономике (одобрен Правительством РФ 23.09.2020, протокол № 36, раздел VII) (№ П113-60855 от 02.10.2020) // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Рекомендации круглого стола «О синхронизации подходов к разработке и управлению государственными программами РФ и национальными (федеральными) проектами в целях реализации Указа Президента РФ от 21 июля 2020 года № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года», организованном Комитетом СФ по бюджету и финансовым рынкам 26.04.2021 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://council.gov.ru/activity/activities/roundtables/126333> (дата обращения: 01.12.2021).

⁵ Постановление Правительства РФ от 24.06.2021 № 987 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 31 октября 2018 г. № 1288» // СЗ РФ. 2021. № 27 (часть II). Ст. 5375.

ление», ресурс позволит анализировать исполнение каждого результата нацпроекта, обеспечит финансовую прослеживаемость мероприятий, поможет лучше координировать работу участников проектов и быстрее получать обратную связь от граждан. Обновлено также ключевые понятия: проект, национальный проект, федеральный проект, входящий в состав национального проекта, федеральный проект, не входящий в состав национального проекта, ведомственный проект, региональный проект, проектная деятельность.

Национальный проект определен как проект (программа), направленный на достижение национальных целей и их целевых показателей, установленных Указом Президента РФ от 21 июля 2020 г. № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года», и обеспечивающий достижение общественно значимых результатов и их показателей, а также задач, не являющихся общественно значимыми результатами, и их показателей по поручению и (или) указанию Президента РФ, поручению Правительства РФ, Председателя Правительства РФ, решению Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и национальным проектам. Установлено, что национальные проекты определяются Президентом Российской Федерации.

С 2022 года начнет действовать обновленный Перечень государственных программ Российской Федерации¹, новая система управления государственными программами, трансформируются подходы к их разработке и реализации, включая изменение структуры и содержания госпрограммы, формирование системы управления госпрограммой и разделение программ на отраслевые и комплексные. Госпрограммы станут компактнее, хорошо структурированными, упрощены процедуры их принятия и корректировки. В цифровом формате будут увязаны все инструменты (нацпроекты, федеральные проекты, госпрограммы), изменена система целеполагания. Для каждой программы определены стратегические приоритеты, конкретный набор задач и результатов, обеспеченных финансированием².

Принятым Постановлением Правительства РФ от 26.05.2021 № 786 «О системе управления государственными программами Российской Федерации»³ установлено, что государственная программа представляет собой документ стратегического планирования, содержащий комплекс планируемых мероприятий (результатов), взаимоувязанных по задачам,

¹ Распоряжение Правительства РФ от 22.06.2021 № 1689-р «О внесении изменений в Распоряжение Правительства РФ от 11.11.2010 № 1950-р» // СЗ РФ. 2021. № 26. Ст. 5030.

² 8 июля 2021 года был утвержден перечень кураторов госпрограмм на уровне вице-премьеров.

³ Постановление Правительства РФ от 26.05.2021 № 786 «О системе управления государственными программами Российской Федерации» // СЗ РФ. 2021. № 23. Ст. 4042.

срокам осуществления, исполнителям и ресурсам, и инструментов государственной политики, обеспечивающих достижение приоритетов и целей государственной политики по соответствующим направлениям социально-экономического развития и обеспечения национальной безопасности, в том числе направленных на достижение национальных целей развития. Государственная программа (комплексная программа) в качестве структурных элементов содержит федеральные проекты и (или) мероприятия (результаты) федеральных проектов (в отдельных случаях), ведомственные проекты, в совокупности составляющие проектную часть государственной программы (комплексной программы), а также комплексы процессных мероприятий.

Минэкономразвития России разработан проект Постановления Правительства РФ «О системе управления достижением национальных целей развития Российской Федерации на период до 2030 года, в том числе об утверждении Правил разработки, корректировки, осуществления мониторинга реализации единого плана по достижению национальных целей развития Российской Федерации»¹, в котором Единый план определен в качестве центрального планового документа, его актуализацию синхронизируют с бюджетным циклом². Обозначено, что он разрабатывается на период, соответствующий периоду, на который разрабатывается прогноз социально-экономического развития на среднесрочный период (включая текущий год), а также на плановый период до 2030 года. Его корректировка будет осуществляться ежегодно (с учетом сроков формирования сводного годового доклада о ходе реализации и оценке эффективности госпрограмм). Мониторинг достижения национальных целей и фактических значений показателей национальных целей возложен на Президиум Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и национальным проектам.

В октябре 2021 года Правительство РФ представило доработанный Единый план по достижению национальных целей развития на период до 2024 года и на плановый период до 2030 года³, в который включены 42 инициативы социально-экономического развития Российской Феде-

¹ Проект Постановления Правительства РФ «О системе управления достижением национальных целей развития Российской Федерации на период до 2030 года, в том числе об утверждении Правил разработки, корректировки, осуществления мониторинга реализации единого плана по достижению национальных целей развития Российской Федерации» (по состоянию на 06.09.2021) (подготовлен Минэкономразвития России, ID проекта 01/01/09-21/00120034) // СПС «КонсультантПлюс».

² Бутрин Д. Ежегодная пятилетка. План по напроекам станет единым, обновляемым и частично трехлетним Коммерсант. 07.09.2021 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.kommersant.ru/doc/4976149> (дата обращения: 01.12.2021).

³ Единый план по достижению национальных целей развития Российской Федерации на период до 2024 года и на плановый период до 2030 года (утв. распоряжением Правительства РФ от 01.10.2021 № 2765-р) // СПС «КонсультантПлюс».

рации¹. Инициативы будут реализовываться в форме федеральных проектов, они распределены по шести направлениям: социальная сфера, строительство, экология, цифровая трансформация, технологический рывок и государство для граждан. Для каждой инициативы обозначены конкретные результаты на двух горизонтах планирования до 2024 и до 2030 годов. Таким образом, Единый план свяжет в единое целое национальные цели, социально-экономические инициативы, государственные программы и проекты. В 2021 году была начата реализация нового национального проекта «Туризм и индустрия гостеприимства».

Преобразования затронули и сферу стратегического планирования. Значимым событием стало принятие Основ государственной политики в сфере стратегического планирования², которые определяют ее цели, задачи, основные направления, а также механизмы реализации³. Пунктом 24 Основ установлено, что к документам стратегического планирования, разрабатываемым в рамках планирования и программирования на федеральном уровне, относятся:

а) основные направления деятельности Правительства Российской Федерации, единый план по достижению национальных целей развития Российской Федерации;

б) государственные программы Российской Федерации, государственные программы вооружения и национальные проекты.

Таким образом, нацпроекты наконец вошли в перечень документов стратегического планирования. Они без преувеличения являются самой масштабной государственной инициативой за последние 30 лет. В их осуществлении задействованы органы исполнительной власти всех уровней, учреждения и организации, выделяется значительный объем финансирования. В Федеральном законе «О федеральном бюджете на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов»⁴

¹ Распоряжение Правительства РФ от 06.10.2021 № 2816-р «Об утверждении перечня инициатив социально-экономического развития Российской Федерации до 2030 года» // СПС «КонсультантПлюс».

² Указ Президента РФ от 08.11.2021 № 633 «Об утверждении Основ государственной политики в сфере стратегического планирования в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2021. № 46. Ст. 7676.

³ Меры по совершенствованию системы стратегического планирования в Российской Федерации обсуждались 27 сентября 2021 года на заседании Совета Безопасности, на котором главой государства была подчеркнута необходимость комплексного подхода в стратегическом планировании, оптимизации количества принимаемых документов, прежде всего на региональном и муниципальном уровнях, обеспечения согласованности стратегического планирования и бюджетного процесса, повышения уровня информационно-аналитического обеспечения стратегического планирования, эффективности системы контроля и мониторинга, внедрения механизмов быстрой корректировки и доработки принятых планов и программ.

⁴ Федеральный закон от 06.12.2021 № 390-ФЗ «О федеральном бюджете на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 07.12.2021.

на реализацию национальных проектов в 2022 году предусмотрено 2,74 трлн рублей, в 2023 году — 2,88 трлн рублей, в 2024 году — 2,98 трлн рублей.

Согласно информации Минфина России, исполнение расходов федерального бюджета на реализацию национальных проектов по состоянию на 1 декабря 2021 года составило 1 917,0 млрд рублей или 80,3% от плановых бюджетных назначений. Исполнение расходов в разрезе национальных проектов составляет: «Демография» — 91,9%; «Здравоохранение» — 86,9%; «Образование» — 60,0%; «Жилье и городская среда» — 83,1%; «Экология» — 56,4%; «Безопасные качественные дороги» — 85,4%; «Производительность труда» — 75,6%; «Наука и университеты» — 86,6%; «Цифровая экономика Российской Федерации» — 54,2%; «Культура» — 80,3%; «Малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы» — 79,0%; «Международная кооперация и экспорт» — 74,8%; Комплексный план модернизации и расширения магистральной инфраструктуры (транспортная часть) — 76,5%; «Туризм и индустрия гостеприимства» — 50,8%¹.

Отличительной особенностью современного этапа реализации национальных проектов является то, что они осуществляются в условиях ускоренного внедрения цифровых технологий в экономике, социальной сфере, государственном управлении. Среди документов, принятых в 2021 году, отметим Стратегическое направление в области цифровой трансформации государственного управления², в котором установлены его приоритеты, цели, задачи, проблемы и вызовы. В числе вызовов (задач) цифровой трансформации определены:

создание автоматизированной системы сбора отчетности по всем социально-экономическим показателям;

цифровизация источников социально-экономических показателей, запуск процесса их непрерывной обработки с помощью сквозных технологий и дальнейшее обучение системы на основе динамической оптимизационной модели межотраслевого (межсекторного) баланса о необходимости сигнализировать в случае наступления ранее запрограммированных событий в отраслях экономики и социальной сферы;

эволюционное изменение модели контрольно-надзорной деятельности — применение новых технических средств объективного на-

¹ Исполнение расходов федерального бюджета на реализацию национальных проектов. 08.12.2021 [Электронный ресурс] // Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37716-ispolnenie_rask_hodov_federalnogo_byudzhetna_na_ryealizatsiyu_natsionalnykh_proektov (дата обращения: 09.12.2021).

² Распоряжение Правительства РФ от 22.10.2021 № 2998-р «Об утверждении стратегического направления в области цифровой трансформации государственного управления» // СЗ РФ. 2021. № 44 (часть III). Ст. 7467.

блюдения и внедрение модели дистанционного контроля и надзора по заранее установленным критериям вкупе с анализом в режиме реального времени текущей обстановки во всех сферах, подлежащих государственному и муниципальному контролю;

создание условий для повышения собираемости доходов и сокращения теневой экономики за счет цифровой трансформации государственного управления;

повышение качества государственного контроля за расходованием бюджетных средств и прохождением бюджетного процесса и др.

Как видно, создаваемая в нашей стране система стратегического планирования «интегрирует планирование государственных и муниципальных финансов с иными видами планирования: социально-экономическим, территориальным и т.д. Создание системы стратегического планирования задает направление развития информационных технологий, обеспечивающих финансовое планирование, в сторону интегрированных платформ, объединяющих данные о социально-экономическом развитии, данные о развитии территории, отраслевые данные с финансовыми показателями»¹.

Безусловно, «правовой доктрине еще предстоит оценить регулятивную сущность «национальных проектов» и «национальных целей»². Являясь документами стратегического планирования, национальные проекты представляют особый интерес для научного осмысления, в том числе, в свете последних изменений, внесенных в действующее законодательство.

§ 2.6. Цифровизация администрирования таможенных платежей в структуре неналоговых доходов федерального бюджета в условиях развития цифровой экономики

Информатизация жизни общества сегодня приводит к ускорению и упрощению его жизнедеятельности. Коснувшись всех сфер деятельности общества, цифровизация не обошла и таможенные органы.

По результатам проведенного в 2020 году Аналитическим центром при Правительстве Российской Федерации совместно с НИУ «Высшая школа экономики» исследования ФТС России третий год подряд занимает лидирующую позицию среди 12 контрольно-надзорных орга-

¹ Новые институты бюджетного права в условиях цифровой революции: монография / Н. А. Поветкина, Р. Е. Артюхин, А. Ю. Демидов и др.; под ред. Р. Е. Артюхина, Н. А. Поветкиной. М.: Изд-во СП: Норма: ИНФРА-М, 2021. С. 106–107.

² *Омелехина Н. В.* Обеспечительная функция публичных финансов в контексте конституционных принципов социального государства // Журнал российского права. 2021. № 8. С. 76–85 // СПС «КонсультантПлюс».

нов в рейтинге качества администрирования 38 видов государственного контроля (надзора)¹.

В рамках реализации задач, поставленных Президентом Российской Федерации, Федеральная таможенная служба России уделяет особое внимание «Цифровой экономике Российской Федерации». В рамках Цифровой экономики Федеральная таможенная служба России занимается развитием:

- внедрения искусственного интеллекта;
- работы с большими объемами данных (Big data), применение облачных технологий;
- дальнейшей автоматизацией и цифровизацией таможенных процессов;
- созданием Главного центра обработки данных Федеральной таможенной службы России.

По большому счету даже цифровым компаниям может потребоваться адаптировать свои системы² под новую реальность.

Таможенная политика выделяет администрирование, как один из важнейших факторов, оказывающих на нее влияние³. Именно посредством администрирования производится покрытие издержек учреждения, в связи с деятельностью которого производятся выплаты⁴. На Международном таможенном форуме — 2019 был представлен проект Стратегии развития таможенной службы с 2021 по 2030 г. Одной из целей реализации стратегии будет служить формирование «качественно новой, насыщенной «искусственным интеллектом», быстроперенастраиваемой, информационно связанной с внутренними и внешними партнерами, умная таможенная служба, незаметная для законопослушного бизнеса и результативная для государства»⁵.

В рамках проекта Стратегии развития таможенной службы с 2021 по 2030 г. конечный результат Федеральная таможенная служба представляет в следующем виде:

¹ Материалы к расширенному заседанию коллегии ФТС России // <https://customs.gov.ru/activity/results/ezhegodnyj-sbornik-tamozhennaya-sluzhba-rossijskoj-federacii>

² *Tsindeliani I., Anisina K. T., Burova A. S., Kopina A. A., Migacheva E. V., & Rjdygina V. E.* Main elements of taxation in the conditions of the development of digital economy // *Utopía y Praxis Latinoamericana* [En línea], 24.1 (2019): 129–137. Web. 10 dic. 2019.

³ Финансово-правовое регулирование обязательных платежей, уплачиваемых в федеральный бюджет Российской Федерации: монография / И. А. Цинделиани, А. Д. Селюков, М. М. Прошунин, Е. Г. Костилова, под ред.: И. А. Цинделиани, Рос. гос. Ун-т правосудия. М.: Проспект, 2018. 288 с. ISBN: 978-5-392-26902-0.

⁴ Налоговое право: учебник / под ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд., испр. и доп. М.: Проспект, 2019. 704 с. ISBN 978-5-392-28824-3.

⁵ На МТФ-2019 представлена Стратегия развития таможенной службы до 2030 года // <http://customs.ru/press/federal/document/211549>



Рис. 1. (выполнено автором)

Кроме того, главным вектором в ней обозначен переход от электронной таможни к таможне интеллектуальной. Федеральной таможенной службой России планируется реализовать ряд проектов за счет наполнения своих информационных систем элементами искусственного интеллекта. Важно отметить, что любая компьютерная программа без искусственного интеллекта может отвечать только на конкретные вопросы, на которые она запрограммирована (например, семантический анализ), в то время как программа с искусственным интеллектом может поглощать новые модификации, сортируя независимые фрагменты информации воедино¹.

Целью реализации данных проектов служит накопление, обработка и передача информации, а также обработка большие данные, решение нелинейные задачи в многомерном пространстве, для принятия, как итог юридически значимых решений².

¹ Андреева Е. И., Суглобов А. Е. Искусственный интеллект: перспективы реализации таможенных технологий // <https://iorpub.com/ru/nauka/article/29659/view>

² Подробнее см.: Финансово-правовое регулирование обязательных платежей, уплачиваемых в федеральный бюджет Российской Федерации: монография / И. А. Цинделиани, А. Д. Селюков, М. М. Прошунин, Е. Г. Костилова, под ред.: И. А. Цинделиани, Рос. гос. Ун-т правосудия. М.: Проспект, 2018. 288 с. ISBN: 978-5-392-26902-0.

Следующий этап — внедрение более развитой стадии искусственного интеллекта в таможенную службу, что обусловлено возможностью обработки больших данных. На Международном таможенном форуме — 2021 были представлены новые подходы таможенного контроля посредством применения цифровых технологий, а именно — см. рис. 2¹:

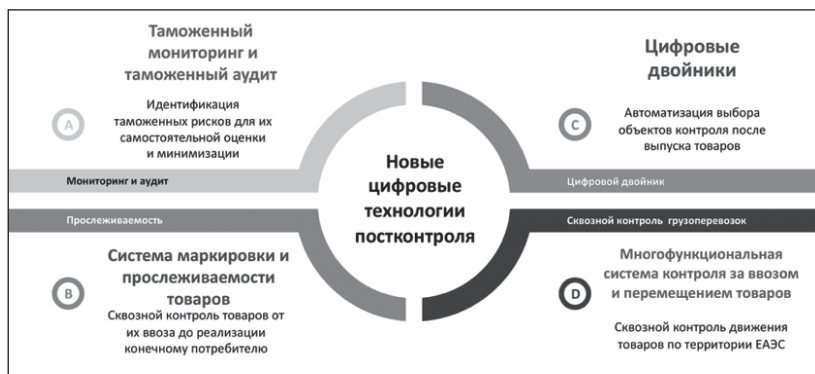


Рис. 2.

Согласно представленному рисунку, таможенный мониторинг выступает деятельностью таможенных органов по наблюдению за участниками ВЭД. В электронном досье ФТС России представлены данные на компании, подающие декларации с 2013 года. Соответственно, деятельность участников ВЭД для таможенных органов уже прозрачна. Указанные данные дополняются данными ФНС России, планируется данных ветеринарных, фитосанитарных контролей, технических регуляторов. Тем самым для ФТС России картина участника ВЭД станет более полной. Так мониторинг является по своей сути наблюдением за деятельностью участника ВЭД, но его проведение еще не означает что таможенная проверка в отношении участника проводится.

Таможенный аудит на представленном сладе есть предложение бизнеса. Когда участник ВЭД выходит на IPO, он проходит проверки банковскими, страховыми организациями, на основании которых определяются, критерии для принятия определенных решений инвестора и других лиц. Согласно позиции ФТС России и Минфина, такой аудит имеет право на жизнь, однако ФТС отказывается от какой бы то ни было инициации. Это значит, что для участника ВЭД аудит проводится на добровольной основе, и для таможенных органов он выступает лишь как дополнительное подспорье работе.

¹ Новые подходы таможенного контроля после выпуска товаров // https://www.alta.ru/expert_opinion/84570/

Что касается цифровых двойников, то они выступают производными электронного досье. Это своего рода объемная картинка деятельности участника ВЭД за определенный период. Все это позволяет деятельность участников ВЭД таможенным органам экстраполировать и прогнозировать и, в свою очередь, видеть отклонения в деятельности этой компании. Соответственно, обращаться к контролю конкретной декларации участника ВЭД таможенным органам можно реже, поскольку единожды возможно предоставить недостоверные сведения в декларации, однако это практически невозможно сделать, когда происходит в больших объемах и частой динамике.

Маркировка о каждой единице товара во многом облегчает деятельность отделов контроля за оборотом и ввозом товаров таможенных органов. Прослеживаемость товаров производится сегодня ФТС России совместно с ФНС России и представляет собой сопоставление движения товаров и движения денежных средств, а также бухгалтерско-финансовой отчетности. Ну и, соответственно, далее происходит выход на многофункциональную систему по контролю за ввозом и оборотом товаров, которые, ФТС России предлагает распространить на весь Евразийский союз, с тем чтобы эти прозрачные в таможенном отношении границы не являлись соблазном для нарушения таможенных правил на той или иной территории Союза.

Также часто озвучивается возможность перехода на бездекларационный контроль, посредством осуществления контроля всех транзакций бизнеса, в том числе банковских.

В качестве ключевых направлений стратегий развития таможенной службы Российской Федерации да 2020 и 2030 годов следует выделить следующие:

2020 год — электронная таможня	2030 год — интеллектуальная таможня
<ul style="list-style-type: none"> — Личный кабинет ВЭД — Автоматизация применения системы управления рисками — 16 мест таможенного декларирования — Автоматическая регистрация деклараций на товары и автоматический выпуск товаров — Единые лицевые счета плательщиков таможенных платежей 	<ul style="list-style-type: none"> — Применение искусственного интеллекта — Оценка уровня риска каждой товарной партии в режиме реального времени — «Интеллектуальный пункт пропуска» — Электронное межведомственное взаимодействие на пространстве ЕАЭС — Современные платежные решения — Семантическая сверка электронных разрешительных документов¹

¹ Стратегия-2030: от электронной таможни к интеллектуальной // <https://customs-forum.ru/news/big/strategiya-2030-ot-elektronnoy-tamozhni-k-intellektualnoy-553679.html>

В Стратегии-2030 впервые определена миссия таможенной службы, состоящая из четырех пунктов:

- 1) содействие развитию международной торговли, росту товарооборота и несырьевого экспорта;
- 2) обеспечение национальной безопасности Российской Федерации, полноты и правомерности взимания таможенных платежей;
- 3) достижение высокого качества таможенного администрирования;
- 4) создание конкурентных преимуществ для законопослушных участников ВЭД.

Целью Стратегии-2030 является формирование к 2030 году:	
качественно новой	Полномасштабная цифровизация и автоматизация, новые принципы организации деятельности
насыщенной «искусственным интеллектом», быстро перенастраиваемой, информационно связанной с внутренними и внешними партнерами, умной таможенной службы	Цифровая трансформация таможенного оформления и контроля, внедрение «искусственного интеллекта», обработка больших объемов данных, передового метода таможенного аудита, аналитики и управления информацией
незаметной для законопослушного бизнеса	Бесконтактность и электронный документооборот для добросовестных участников внешнеэкономической деятельности на всех стадиях совершения таможенных операций
и результативной для государства	Эффективное противодействие угрозам национальной безопасности (в части сферы ведения Федеральной таможенной службы России) и полнота взимания таможенных платежей

Как отмечают ряд авторов, таких как Т. И. Белоусова, Е. И. Антонова, Н. А. Шаланин, в рамках реализации стратегии были сформулированы способы совершенствования таможенного администрирования. «Таможенное администрирование представляется системой административных методов и технологий воздействия на сферу внешнеэкономической деятельности, организованная с целью качественной реализации функций таможенного регулирования и контроля»¹.

¹ Белоусова Т. И., Антонова Е. И., Шаланин Н. А. Современные технологии таможенного администрирования // Таможенная политика России на Дальнем Востоке. 2017. № 1(78). С. 16–27.

Таможенным органам представлены новые возможности в рамках своих полномочий в условиях современного регулирования международного товарооборота. Тут следует понимать, что возникают новые схемы и модели таможенных отношений, таможенной политики, регулирования международного товарообмена и все это в процессе применения информационного обеспечения принятия таможенных решений.

«Основной целью таможенного регулирования внешнеторговой деятельности следует считать извлечение дохода от экспорта и импорта, посредством взимания таможенных сборов, исчисляемых лицами, ответственными за уплату их уплату самостоятельно, а также таможенными органами при выставлении требований об уплате таможенных платежей»¹. По информации ФТС за 10 месяцев 2021 года таможенными органами в федеральный бюджет перечислено 5497 млрд рублей, что превышает показатели аналогичного периода прошлого года на 1800 млрд рублей или 48,7%. Федеральная таможенная служба обеспечивает формирование 27% доходов федерального бюджета. Основной вклад (72%) в формирование доходов, администрируемых таможенными органами, вносят платежи, взимаемые при импорте товаров. На фоне оживления внешнеэкономической деятельности их поступления по сравнению с аналогичным периодом 2020 года выросли на 29,6% и составили 3477 млрд рублей. Платежи, взимаемые при экспорте товаров, составили 1809 млрд рублей. На сумму таможенных платежей, взимаемых при экспорте, оказала влияние благоприятная конъюнктура мировых рынков энергоносителей, что даже на фоне очередного этапа налогового маневра, привело практически к двукратному росту нефтегазовых доходов. Фиксируется и значительный рост доходов от экспорта не сырьевых и продовольственных товаров, что обусловлено введением вывозных таможенных пошлин на зерновые и отдельные виды металлов, лесоматериалов. Сумма прочих вывозных пошлин по сравнению с аналогичным периодом прошлого года выросла в 13,5 раз и составила 173,4 млрд рублей².

Обязанность по перечислению в бюджет Российской Федерации штрафов, процентов, недоимки и других платежей, возложена на таможенные органы Российской Федерации³. Указанные обязательные перечисления есть результат применения административных нака-

¹ Цинделиани И. А. Таможенные сборы в системе фискальных платежей России // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Юридические науки. 2006. № 1. С. 59–65.

² ФТС России: о перечислении средств в федеральный бюджет // <https://customs.gov.ru/press/federal/document/312541>

³ Цинделиани И. А. Споры, связанные с таможенными платежами // Закон. М.: Известия, 2005. № 2. С. 33–37.

заний. Помимо указанного «таможенные органы, наделены правом убеждаться в достоверности декларирования таможенной стоимости исходя из действительной стоимости ввозимых товаров, которое реализуется при проведении таможенного контроля»¹, что несомненно оказывает влияние на пополнение бюджета страны.

Неналоговые доходы могут иметь форму как обязательных (плата за негативное воздействие на окружающую среду, таможенная пошлина, утилизационный сбор и т.д.), так и добровольных платежей (выпуск государственных и муниципальных ценных бумаг)², взимаемых по месту потребления.

Проводя анализ динамики состояния задолженности по уплате таможенных платежей и пеней в 2012–2020 годах, следует отметить снижение доли задолженностей (см. рис. 3).

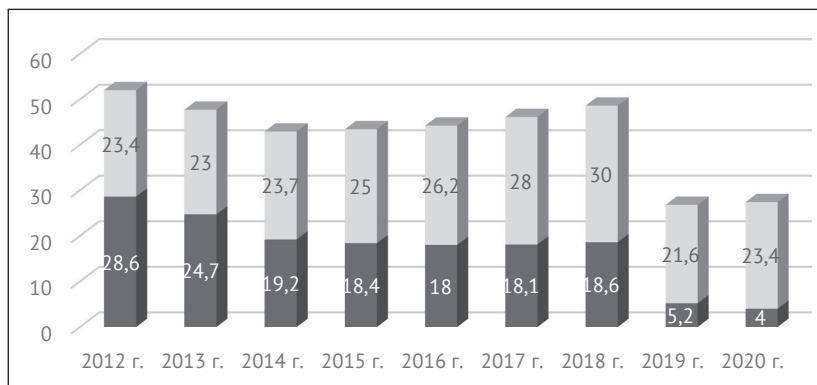


Рис. 3. Динамика состояния задолженности по уплате таможенных платежей и пеней в 2012–2020 годах (выполнено автором)

По состоянию на 1 января 2021 года общая сумма задолженности по уплате таможенных платежей и пеней составляет 27,4 млрд рублей, в том числе по таможенным платежам — 23,4 млрд рублей, по пеням — 4,0 млрд рублей.

В целях повышения оперативности и эффективности взыскания задолженности проведена доработка информационных сервисов Личного кабинета в части автоматизации процессов, связанных с фиксацией фактов неуплаты или неполной уплаты таможенных платежей, информированием о таких фактах участников ВЭД и принятием мер по взысканию задолженности.

¹ Цинделиани И. А., Разгильдеев А. В., Кикавец В. В. Таможенные споры в практике Верховного Суда Российской Федерации: учебное пособие. М.: Проспект, 2017. 592 с.

² Вершилло Н. Д., Вершилло Т. А., Горбунова О. Н. и др. Бюджетное право: учебник / под ред. И. А. Цинделиани. М.: Проспект, 2018. 400 с.

В 2020 году 95% уведомлений о не уплаченных в установленный срок таможенных платежах направлено плательщикам через Личный кабинет.

Внедрен электронный документооборот между таможенными органами и территориальными подразделениями ФССП России при взыскании задолженности за счет имущества должника. В 2020 году в ФССП России направлено в электронном виде порядка 3 тыс. постановлений таможенных органов о взыскании таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней за счет имущества должника.

В целях улучшения качества администрирования задолженности по таможенным платежам и пеням в условиях структурных изменений в системе таможенных органов разработано и утверждено типовое положение о подразделении взыскания задолженности службы таможенного контроля после выпуска товаров таможи¹.

Желая избежать снижения поступлений в федеральный бюджет, была реализована задача по совершенствованию автоматизированных систем позволяющие получать таможенные платежи, а также контролировать таможенную стоимость и классификацию товаров.

Реализация вышеназванной задачи продемонстрировала свою эффективность. По результатам за 2019 год уровень выполнения прогнозируемого задания по администрируемым таможенными органами доходам в федеральный бюджет составил 101,6% против прогнозируемых 100%².

Доля уплаченных таможенных и иных платежей, уплачиваемых юридическими лицами с применением технологий удаленной уплаты на базе технических средств оператора таможенных платежей в 2019 году, составила 93% или 1226,16 млрд рублей от суммы платежей, уплачиваемых через платежную систему, оператором которой является оператор таможенных платежей. Тем самым технология удаленной уплаты подтвердила свою эффективность.

На сегодняшний день, «для всех юридических лиц, которые ведут внешнеэкономическую деятельность и осуществляют таможенные операции, открыты единые лицевые счета. В 2018 г. в бюджет с использованием единого лицевого счета было перечислено порядка 4,6 трлн рублей, то есть почти 75% от общей суммы доходов, администрируемых таможенными органами»³. Положительный результат

¹ Приказ ФТС России от 30 октября 2020 г. № 948 // СПС «КонсультантПлюс».

² Итоговый доклад о результатах и основных направлениях деятельности ФТС России в 2019 году // <http://customs.ru/activity/results/itogovye-doklady-o-rezul-tatax-deyatel-nosti/document/229693>

³ Интервью начальника главного управления федеральных таможенных доходов и тарифного регулирования ФТС России Елены Ягодкиной, информгентство ТАСС, 27.02.2019 // <http://customs.ru/press/aktual-no/document/175686>

привлеченных денежных средств 2018 года послужил основанием для предоставления возможности открытию единого лицевого счета в соответствии с Приказом Федеральной таможенной службы от 26 июня 2019 г. № 1039 «Об апробации администрирования единого ресурса лицевых счетов плательщиков таможенных и иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы, представителей таможенных органов, а также иных лиц, которые осуществили уплату денежных средств на счет Федерального казначейства, с применением комплекса программных средств «Лицевые счета — ЕЛС».

С декабря 2020 года возможность использования преимуществ ЕЛС открыта для всех плательщиков таможенных и иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы, включая иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации. Для таких лиц при условии предоставления ими в таможенный орган идентифицирующих их сведений процесс учета таможенных платежей максимально автоматизирован.

По состоянию на 31 декабря 2020 года в ресурсе ЕЛС открыт 881 631 лицевой счет плательщиков таможенных пошлин, налогов, в том числе:

- 180 920 единых лицевых счетов российских юридических лиц;
- 692 единых лицевых счета иностранных юридических лиц, состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации;
- 483 единых лицевых счета иностранных юридических лиц, не состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации;
- 697 080 единых лицевых счетов физических лиц и индивидуальных предпринимателей, состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации;
- 3086 единых лицевых счетов иностранных физических лиц, не состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации.

Продолжена работа по совершенствованию информационного сервиса «Лицевой счет» Личного кабинета участника ВЭД (далее — Личный кабинет):

- реализована функция, позволяющая плательщикам самостоятельно уточнять ошибочно указанные сведения в расчетных (платежных) документах при заполнении реквизитов кода бюджетной классификации, ИНН и КПП получателя (ФТС России);
- с ноября 2020 года уже обеспечена возможность подачи участниками ВЭД заявлений о возврате авансовых платежей в электронной форме.

Личный кабинет участника внешнеэкономической деятельности помимо двадцати восьми информационных сервиса, содержит сервис «Лицевой счет», который предназначена для осуществления следующих действий:

- контроль самим участником внешнеэкономической деятельности состояния лицевого счета в режиме реального времени;

— электронное информирование о движении денежных средств, о банковских гарантиях, о таможенных расписках.

При этом обращение с заявлением, составленным в письменной форме не будет считаться неправомерным. По указанному заявлению таможенные органы обязаны ответить плательщику.

Информация о наличии и уплате пеней у плательщика также возможна при помощи сервиса Личного кабинета участника внешнеэкономической деятельности.

Резюмируя, можно выделить признаки цифровой таможни, изложенные на рис. 4.



Рис. 4. (выполнено автором)

Однако упрощение документооборота при проведении таможенных операций может дать обратную реакцию, ввиду отсутствия как таковой реализации уже принятых положений. Ввиду вышесказанного появляется необходимость выявления новых характеристик, отражающих публичность финансового права¹.

Перед таможенными органами сегодня стоит задача по увеличению таможенных платежей в целях пополнения бюджета². Цели должны быть установлены во всех финансовых законах в том числе³.

Кроме того, посредством внедрения цифровизации администрирования таможенных платежей, таможенные органы преследуют цель уменьшения нагрузки на участников внешнеэкономической деятельности, что обеспечит рост внешнеторговой активности. В 2020 году плани-

¹ Tsindeliani I., Miroshchnik S., Bit-Shabo I., Selyukov A., Proshunin M., Rybakova S., Kostikova E., Tropkaya S. Financial law as a public law branch: A fresh look at the signs of publicity // Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues. 2019. Volume 22. Issue 5. 1544-0044-22-5-423.

² Цинделиани И. А. Таможенная пошлина в системе фискальных платежей России // Налоги и налогообложение. 2004. № 12. С. 23–24.

³ Tsindeliani I., Selyukov A., Bochkareva E., Mironova S. Goal setting in the mechanism of public legal regulation of finance // Opción, Año 35. Regular No. 24 (2019). 247–259.

руется выпуск уже 95% деклараций в центрах электронного декларирования. Поставленные задачи подлежат скорейшему разрешению ввиду необходимости построения добропорядочных торговых взаимоотношений между странами, поскольку указанное непосредственно влияет как на экономическую стабильность страны, так и на ее безопасность¹.

Развитие цифровой таможни такие авторы, как Павлов А. П. и Кузнецова Ю. В. связывают с применением следующих аспектов:

- гиперсвязность;
- обработка больших данных;
- использование Интернета и СМИ;
- телематика².

Следует отметить, что реформы, связанные с внедрением цифровизации таможенного администрирования, привели к положительным изменениям в целом, позволив сократить время совершения таможенных операций.

Внедрение и применение цифровых технологий в таможенные процессы продемонстрировали существенное сокращение времени, затрачиваемого на совершение таможенных операций, снижение административной нагрузки на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, увеличение прозрачности для участников внешнеэкономической деятельности технологии совершения таможенного контроля.

Для более эффективной координации процессов таможенного регулирования экспортно-импортных операций внутри Евразийского экономического союза было бы полезными применить опыт Российской Федерации странам участницам. Применение цифровых технологий будет положительно влиять на социальное и культурное развитие Евразийского экономического союза, формирование условий инновационного развития секторов экономики.

Для России развитие евразийской интеграции в области цифровой экономики будет способствовать как в целом формированию условий инновационного развития секторов экономики, так и, в частности, обеспечению цифровой трансформации органов государственной власти, направленной на повышение качества предоставления государственных услуг; стимулирование цифровой трансформации компаний с использованием «сквозных» цифровых технологий; повышению уровня информационной безопасности³.

¹ Подробнее см.: Финансовое право: учебник для бакалавров / под. ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд. Москва: Проспект, 2016. 656 с. ISBN: 978-5-392-21592-8.

² Павлов А. П., Кузнецова Ю. В. Цифровизация таможенной службы Российской Федерации как способ повышения эффективности ее деятельности // Global & Regional research. 2019. № 2. С. 48–54.

³ Лузина Т. В., Молчанов Е. А. Регулирование таможенных операций в условиях цифровизации экономики // Бизнес. Образование. Право. 2019. № 3 (48). С. 131–139. DOI: 10.25683/VOLBI.2019.48.349.

Руководствуясь тем, что основной целью таможенного регулирования внешнеторговой деятельности следует считать извлечение дохода от экспорта и импорта, посредством взимания таможенных сборов, исчисляемых лицами, ответственными за их уплату самостоятельно, а также таможенными органами при выставлении требований об уплате таможенных платежей¹, законодатель предоставил новые возможности всем участникам таможенных правоотношений в рамках своих полномочий в условиях современного регулирования международного товарооборота.

Развитие цифрового администрирования таможенных платежей в России, важно поскольку влияет на интеграцию государства в общемировую систему совершенствования контроля за уплатой таможенных платежей, что, как показывает исследование, оказывает положительное влияние на рост эффективности функционирования бюджетной системы.

Возникшие новые схемы и модели таможенных отношений, таможенной политики, регулирования международного товарообмена в процессе применения информационного обеспечения принятия таможенных решений доказывают свою состоятельность и эффективность при формировании доходной части бюджета.

Библиографический список

1. Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 03.08.2018 № 289-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
2. *Андреева Е. И., Суглобов А. Е.* Искусственный интеллект: перспективы реализации таможенных технологий // <https://riorpub.com/ru/nauka/article/29659/view>
3. Проект Стратегии развития российской таможни до 2030 года рассмотрен бизнес-сообществом. Доклад руководителя ФТС России В. И. Булавина на совместном заседании Общественного совета и Экспертно-консультативного совета по реализации таможенной политики при ФТС России «О проекте Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года» // http://old.customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=27547:-2030-&catid=40:2011-01-24-15-02-45&Itemid=2094&Itemid=1835
4. *Лузина Т. В., Молчанов Е. А.* Регулирование таможенных операций в условиях цифровизации экономики // Бизнес. Образование. Право. 2019. № 3 (48). С. 131–139. DOI: 10.25683/VOLBI.2019.48.349.
5. *Павлов А. П., Кузнецова Ю. В.* Цифровизация таможенной службы Российской Федерации как способ повышения эффективности ее деятельности // Global & Regional research. 2019. № 2. С. 48–54.

¹ *Цинделиани И. А.* Таможенные сборы в системе фискальных платежей России // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Юридические науки. 2006. № 1. С. 59–65.

6. Цинделиани И.А. Таможенные сборы в системе фискальных платежей России // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Юридические науки. 2006. № 1. С. 59–65.
7. Цинделиани И. А., Разгильдеев А.В., Кикавец В.В. Таможенные споры в практике Верховного Суда Российской Федерации: учебное пособие. М.: Проспект, 2017. 592 с.
8. Цинделиани И.А. Споры, связанные с таможенными платежами // Закон. М.: Известия, 2005. № 2. С. 33–37.
9. Цинделиани И.А. Таможенная пошлина в системе фискальных платежей России // Налоги и налогообложение. 2004. № 12. С. 23–24.
10. Tsindeliiani I., Selyukov A., Bochkareva E., Mironova S. Goal setting in the mechanism of publiclegal regulation of finance // Opción, Año 35. Regular № 24 (2019): 247–259.
11. Tsindeliiani I., Gorbunova O., Vershilo T., Kikavets V., Palozyan O., Pisenko K., Matyanova E. Influence of the budgetary law on state management in the conditions of the development of the digital economy // Informatologia 52, br. 1–2 (2019): 17–27.
12. Tsindeliiani I., Miroshchnik S., Bit-Shabo I., Selyukov A., Proshunin M., Rybakova S., Kostikova E., Tropuskaya S. Financial law as a public law branch: a fresh look at the signs of publicity // Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues. 2019. Volume 22, Issue 5, 1544-0044-22-5-423.
13. Tsindeliiani I., Anisina K. T., Burova A. S., Kopina A. A., Migacheva E. V., & Rjdygina V. E. Main elements of taxation in the conditions of the development of digital economy // Utopía y Praxis Latinoamericana [En línea], 24.1 (2019): 129-137. Web. 10 dic. 2019/
14. Цинделиани И. А., Селюков А. Д., Прошунин М. М., Костикова Е. Г. Финансово-правовое регулирование обязательных платежей, уплачиваемых в федеральный бюджет Российской Федерации: монография / под ред.: И. А. Цинделиани; Рос. гос. Ун-т правосудия. М.: Проспект, 2018. 288 с. ISBN: 978-5-392-26902-0.
15. Финансовое право: учебник для бакалавров / под. ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд. М.: Проспект, 2016. 656 с. ISBN: 978–5–392–21592-8.
16. Налоговое право: учебник / под ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд., испр. и доп. М.: Проспект, 2019. 704 с. ISBN 978-5-392-28824-3.
17. Вершило Н. Д., Вершило Т. А., Горбунова О. Н. и др. Бюджетное право: учебник / под ред. И. А. Цинделиани. М.: Проспект, 2018. 400 с.
18. Интервью начальника главного управления федеральных таможенных доходов и тарифного регулирования ФТС России Елены Ягодкиной, информерагентство ТАСС, 27.02.2019 // <http://customs.ru/press/aktual-no/document/175686>
19. Итоговый доклад о результатах и основных направлениях деятельности ФТС России в 2019 году // <http://customs.ru/activity/results/itogovye-doklady-o-rezul-tatax-deyatel-nosti/document/229693>
20. Материалы к расширенному заседанию коллегии ФТС России // <https://customs.gov.ru/activity/results/ezhegodnyj-sbornik-tamozhennaya-sluzhba-rossijskoj-federaczi>

21. Пояснительная записка к отчету об исполнении федерального бюджета за 9 месяцев 2019 года // https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/federal_budget/budgeti/2019/?id_65=129225-poyasnitel'naya_zapiska_k_otchetu_ob_ispolnenii_federalnogo_byudzheta_za_9_mesyatsev_2019_goda
22. Динамика доходов федерального бюджета // http://budget.gov.ru/epbs/faces/p/Бюджет/Доходы?_adf.ctrl-state=19ik4b5db7_156®ionId=45
23. Пояснительная записка к отчету об исполнении федерального бюджета за 9 месяцев 2019 года // https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/federal_budget/budgeti/2019/?id_65=129225-poyasnitel'naya_zapiska_k_otchetu_ob_ispolnenii_federalnogo_byudzheta_za_9_mesyatsev_2019_goda
24. О перечислении средств в федеральный бюджет за март 2020 года // <http://customs.ru/activity/results/summy-tamozhennyx-platezhej-postupayushix-v-byudzheth/document/233250>

§ 2.7. Финансирование публичных закупок как институт расходов бюджетов в условиях развития цифровой экономики¹

На протяжении последних двух десятилетий в Российской Федерации происходит реформирование системы управления общественными финансами, основными направлениями которой являются:

- внедрение механизмов обеспечения долгосрочной устойчивости бюджетной системы;
- формирование бюджетной политики в соответствии с показателями государственных программ Российской Федерации;
- совершенствование системы финансового обеспечения оказания государственных услуг;
- развитие систем внутреннего финансового контроля и аудита;
- обеспечение конкурентной и прозрачной системы закупок для обеспечения государственных (муниципальных) нужд;
- формирование единого информационного пространства системы управления общественными финансами;
- повышение открытости и прозрачности бюджетного процесса².

В связи с разработанной Концепцией повышения эффективности бюджетных расходов, следует проанализировать теорию и практику финансирования публичных закупок, обозначить их место в структуре бюджета, а также исследовать правовую природу таких терминов, как «государственные расходы», «расходы бюджета», «расходные обязательства», «бюджетные обязательства» и «бюджетные ассигнования».

¹ Прим. автора: по тексту под государственными и муниципальными закупками мы понимаем публичные закупки.

² Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 годах: Распоряжение Правительства РФ от 31.01.2019 г. № 117-р (далее — Концепция) // СЗ РФ. 2019. № 6. Ст. 542.

Для выполнения поставленных задач и функций в целях социально-экономического развития государства, основное место отводится государственным расходам, связанным:

- с содержанием государственных учреждений и организаций;
- с осуществлением публичных закупок (например, в США и Великобритании это составляет около 20% валового национального продукта);
- с предоставлением трансфертов социального характера¹.

Один из первых исследователей российской финансовой науки С. Е. Десницкий, указывая на важность и значимость государственных расходов, отмечал, что без них государство не может существовать. В указанной связи он делил расходы на следующие группы:

- а) содержание публичных органов;
- б) поддержание внутреннего порядка;
- в) общественные нужды;
- г) охрана государства от внешних нападений².

В представленной классификации видно, что финансирование общественных нужд и содержание публичных органов являются жизненно-необходимыми для функционирования государства.

Ряд авторов, представляющих, как советскую, так и современную школы финансового права, раскрывая содержание понятия «государственные расходы», акцентируют внимание на целях их осуществления. По мнению Н. А. Куфаковой, государственные расходы являются планомерным использованием «советским государством централизованных и децентрализованных денежных фондов на создание материально-технической базы коммунизма, удовлетворение постоянно растущих материальных и культурных потребностей народа и укрепление обороноспособности страны»³. Л. К. Воронова рассматривает государственные расходы как затраты государства на обеспечение расширенного воспроизводства, удовлетворение социально-культурных потребностей членов общества, оборону и управление, что также способствует функционированию государства⁴.

В частности, Е. Ю. Грачева считает, что к государственным расходам относятся затраты государства на обеспечение основных на-

¹ Экономическая теория: учебное пособие / под общ. ред. В. К. Гилевой, Е. В. Чигриной. Иркутск, 2008. С. 385.

² Избранные произведения русских мыслителей второй половины XVIII века. М., 1952. Т. 2. С. 326.

³ См.: *Куфакова Н. А.* Правовые основы государственных расходов // Советское финансовое право: учебник / отв. ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкин. М., 1974. С. 316.

⁴ *Воронова Л. К.* Правовые основы государственных расходов // Советское финансовое право: учебник / отв. ред. Л. К. Воронова, Н. И. Химичева. М., 1987. С. 304.

правлений жизнедеятельности общества (государственное управление, оборону страны, развитие производства, социально-экономические и культурные потребности, пр.)¹. Целевое назначение расходов прослеживается и в определении М. М. Прошунина, который указывает на то, что это затраты государства путем распределения и использования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств осуществляются в целях реализации государственных задач и функций².

С точки зрения Ю. В. Пятковской, учитывая существующую классификацию финансовых фондов в зависимости от вида фонда, государственные расходы можно классифицировать как централизованные и децентрализованные. Централизованными расходами являются расходы бюджетной системы, закрепленные законодательно как расходы бюджетов³. Следовательно, понятие «государственные расходы» является общим по отношению к термину «расходы бюджета».

Рассматривая институт публичных закупок в системе бюджетного права, следует иметь в виду, что действующее бюджетное законодательство относит его к расходам бюджета.

Легальное определение расходов бюджета появилось в Бюджетном кодексе Российской Федерации⁴ (далее — БК РФ), в котором они представляют собой денежные средства, выплачиваемые из бюджета, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета. Однако, в научной литературе высказывается критика подобного определения расходов бюджетов. В частности, А. В. Голубев полагает не уместным определение расходов бюджетов как денежных средств, выплачиваемых из бюджета, поскольку это не соответствует роли данных средств в регулировании бюджетных отношений, поскольку о расходах можно говорить лишь тогда, когда денежные средства представлены на едином счете бюджета, реально существующие только после исполнения доходной части бюджета⁵.

¹ Финансовое право: учебник для средних специальных учебных заведений / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. М., 2013. — С. 267.

² Финансовое право: учебник [Электронный ресурс] / А. Р. Батяева, К. С. Бельский, Т. А. Вершило и др.; отв. ред. С. В. Запольский. М., 2011. [электронный ресурс]. URL: <http://ural-education.ru/wp-content/uploads/2017/01/Запольский-С.В.-Финансовое-право.pdf>

³ Пятковская Ю. В. Правовое регулирование расходов бюджета субъекта Российской Федерации: дис...докт. юрид. наук. М., 2017. С. 45.

⁴ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

⁵ Голубев А. В. Расходы бюджетов как финансово-правовое понятие // Финансовое право. 2012. № 2. С. 16.

По мнению А. Г. Грязновой и Е. В. Маркиной, расходы бюджета на оплату публичных закупок, являясь финансовой категорией, основываются на «распределительном характере финансовых операций»¹.

Формирование любых бюджетных расходов, включая и расходы на осуществление публичных закупок предполагает следующие этапы:

- возникновение расходного обязательства;
- преобразование расходного обязательства в бюджетное посредством включения затрат на соответствующие нужды в закон о бюджете с утверждением бюджетных ассигнований;
- утверждение лимитов бюджетных обязательств.

Современное законодательство определяет бюджетное обязательство как расходное обязательство, подлежащее исполнению в соответствующем финансовом году².

Для российской практики бюджетных отношений термин «расходное обязательство» относительно новый (с 2004 года), заимствованный из терминологии Международного валютного фонда, поскольку созвучен такому международному понятию как «принятие обязательств по расходованию бюджетных средств»³.

Бюджетное законодательство РФ использует термины расходные и публичные обязательства, которые также закладываются в основу финансирования государственных закупок. Под расходными обязательствами понимаются обусловленные законом, иным правовым актом, договором или соглашением обязанности публично-правового образования или действующего от его имени казенного учреждения предоставить физическому или юридическому лицу, иному публично-правовому образованию средства из соответствующего бюджета. А публичные обязательства, в свою очередь, представлены расходными обязательствами публично-правового образования, которые подлежат исполнению в установленном размере или имеющие установленный порядок его определения⁴.

По мнению Н. А. Поветкиной, расходные обязательства предопределены целями, задачами и функциями государства⁵. Указанное созвучно определению Е. В. Игнатюка, акцентировавшего внимание на

¹ См.: Грязнова А. Г., Маркина Е. В., Седова М. Л. и др. Финансы: учебник / А. Г. Грязнова, Е. В. Маркина, М. Л. Седова и др.; под ред. А. Г. Грязновой, Е. В. Маркиной. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2012. С. 12.

² Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

³ Бабкова Ю. Б. Расходные обязательства в бюджетном праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 78–79.

⁴ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

⁵ Поветкина Н. А. Расходы бюджета: понятие, признаки, особенности // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 8. С. 65–70.

том, что цель установления расходных обязательств связана с финансовым обеспечением полномочий публично-правовых образований¹.

Таким образом, приходим к выводу, что расходное обязательство по финансированию публичных закупок становится бюджетным при исполнении бюджета на соответствующий финансовый год.

В этой связи отметим, что и расходное, и бюджетное обязательство как юридическая категория обладают определенными признаками:

- денежный характер, поскольку обязательство выражается, как правило, в национальной валюте;
- санкционированность, так как государство должно предусмотреть его нормативным правовым актом, в частности законом о бюджете;
- компетентность, то есть наличие у органа государственной власти полномочий, связанных с подобным обязательством;
- реалистичность, связанная с обязанностью распорядителя бюджетных средств предоставить в соответствии с бюджетной росписью денежные средства их получателю².

Часто используемым термином в юридической науке и практике является понятие «расходные обязательства», поскольку оно наиболее общее и не имеет привязки к определенному календарному периоду.

В настоящее время расходные обязательства публично-правового образования возникают в следующих случаях:

- принятия нормативных правовых актов при осуществлении органами власти определенных полномочий;
- заключения договоров (соглашений) при осуществлении органами власти определенных полномочий;
- заключения от имени публично-правовых образований договоров (соглашений) казенными учреждениями;
- принятия нормативных правовых актов, предусматривающих предоставление из межбюджетных трансфертов, включая субвенции³.

По мнению Ю. В. Пятковской, бюджетная практика свидетельствует о том, что наибольшее количество расходных обязательств обусловлено нормативными правовыми актами, поскольку обязанность государственных органов предоставить населению услуги, гарантированные Конституцией Российской Федерации, преобразуется в расходные обя-

¹ *Игнатюк Е. В.* Правовое содержание института расходных обязательств // Законодательство и экономика. 2006. № 9. С. 21–24.

² См.: *Арзуманова Л. Л.* Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации / *Арзуманова Л. Л., Артемов Н. М., Болтинова О. В., Быля А. Б., Горлова Е. Н., Грачева Е. Ю., Карташов А. В., Мошкова Д. М., Рождественская Т. Э., Ситник А. А., Цареградская Ю. К., Чернобровкина Е. Б.*: под ред. Е. Ю. Грачевой. М., Проспект, 2016. С. 187–188.

³ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

зательства после закрепления в правовом акте, обязанности органов публичной власти профинансировать какую-либо услугу¹.

Наряду с публичными расходными обязательствами, основанными на нормативных правовых актах существуют и иные, базирующиеся на договоре или соглашении. В современной юридической науке, по мнению А. В. Мадьярова, договоры в зависимости от правовой природы делятся на: *публично-правовые* (нормативные и ненормативные), посвященные вопросам организации и осуществления публичной власти, и *частно-правовые*, направленные на регулирование гражданских прав и обязанностей². Анализируя бюджетное законодательство Российской Федерации, необходимо отметить отсутствие разделения договоров или соглашений, обуславливающих расходные обязательства, на подобные виды (публично-правовые и частно-правовые). Указанное порождает научные дискуссии в финансово-правовой литературе. И закономерный, но спорный вопрос: в каком качестве рассматривать государственные (муниципальные) контракты; могут ли они выступать основанием для расходных обязательств?

Например, А. В. Голубев считает, что обязательства по обеспечению государства товарами, работами, услугами, возникают на основании составов, включающих договоры, заключенные от имени публично-правовых образований казенными учреждениями³. Ю. В. Пятковская, напротив считает подобное суждение ошибочным, указывая на то, что сама процедура заключения государственного (муниципального) контракта предполагает наличие установленного расходного обязательства. По ее мнению, исключение будет проявляться в государственных контрактах по привлечению временно свободных денежных средств третьих лиц для финансирования дефицита бюджета⁴.

С нашей точки зрения, принимая во внимание, что норма статьи 2 Закона № 44-ФЗ⁵ прямо указывает на БК РФ, государственный (муниципальный) заказчик принимает бюджетные обязательства в пределах доведенных до него лимитов бюджетных обязательств путем заключения государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров

¹ Пятковская Ю. В. Правовое регулирование расходов бюджета субъекта Российской Федерации: дис...докт. юрид. наук. М., 2017. С. 135–136.

² Мадьярова А. В. Договоры в муниципальном праве // СПС «Консультант-Плюс», 2007.

³ Голубев А. В. Расходное обязательство как правовое основание формирования и реализации расходов бюджета, ориентированных на результат // Финансовое право. 2013. № 4. С. 12–17.

⁴ Пятковская Ю. В. Правовое регулирование расходов бюджета субъекта Российской Федерации: дис... докт. юрид. наук. М., 2017. С. 135–136.

⁵ Федеральный закон от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее — Закон № 44-ФЗ) // СПС «КонсультантПлюс» (далее — Закон № 44-ФЗ).

с физическими или юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями. Указанное полностью соответствует норме п. 2 ст. 72 и п. 3 ст. 219 БК РФ.

Таким образом, процесс осуществления публичных закупок, завершающийся заключением контракта (договора) является одним из способов исполнения бюджетных расходов, при этом общие положения БК РФ применяются к публичным закупкам как к одной из форм бюджетных расходов. При этом, государственные (муниципальные) заказчики вправе заключать государственные (муниципальные) контракты в период отзыва лимитов бюджетных обязательств в целях их приведения в соответствие с законом (решением) о бюджете. Стоимость таких контрактов не должна превышать объем принимаемых бюджетных обязательств, поставленных на учет в порядке, установленном финансовым органом.

Однако не стоит забывать, что контракты заключают не только государственные (муниципальные) заказчики, к которым относятся органы государственной (муниципальной) власти и казенные учреждения, но и иные заказчики — бюджетные, автономные учреждения, унитарные предприятия, иные юридические лица, получающие средства бюджетов, но не в порядке доведения лимитов бюджетных обязательств, а в порядке субсидий, в том числе имеющих целевое значение. Об этом немного позднее.

В соответствии со ст. 87 БК РФ органы публичной власти Российской Федерации обязаны вести реестр расходных обязательств, понимаемый как свод (перечень) законов, иных нормативных правовых актов, обуславливающих публичные нормативные обязательства и (или) правовые основания для иных расходных обязательств с указанием соответствующих положений нормативных правовых актов с оценкой объемов бюджетных ассигнований, необходимых для исполнения включенных в реестр обязательств¹.

Реестр расходных обязательств бюджета формируется высшим исполнительным органом власти на основании реестров расходных обязательств главных распорядителей средств бюджета и включает в себя следующие сведения:

- о законодательных и иных нормативных правовых актах, обуславливающих публичные нормативные обязательства и (или) правовые основания для иных расходных обязательств, подлежащих исполнению за счет бюджетных ассигнований;
- об объемах бюджетных ассигнований, распределенных по главным распорядителям средств бюджета, разделам, подразделам, целевым статьям и видам расходов бюджетов, на исполнение расход-

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

ных обязательств бюджета в текущем финансовом году и плановом периоде¹.

Например, анализируя Реестр расходных обязательств Забайкальского края на очередной финансовый 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов можно увидеть, что такое обязательство как «Расходы на обеспечение функций государственных органов», включающее в себя материально-техническое и финансовое обеспечение деятельности органов государственной власти субъекта Российской Федерации и государственных учреждений субъекта Российской Федерации, в том числе вопросов оплаты труда работников органов государственной власти субъекта Российской Федерации и работников государственных учреждений субъекта Российской Федерации, базируется на федеральных и региональных законах:

— «О государственной гражданской службе Российской Федерации»²;

— «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации»³;

— «Об оплате труда некоторых категорий работников органов государственной власти и государственных органов Забайкальского края»⁴ и пр.

Видом бюджетных ассигнований для данного расходного обязательства является «Оказание государственных услуг (выполнение работ), включая ассигнования на закупки товаров, работ, услуг для обеспечения государственных нужд», финансируемое из краевого бюджета в размере, закрепленном на текущий год и плановый период. Подобный вид бюджетных ассигнований предусмотрен также для следующих расходных обязательств:

— «расходы на содержание членов Правительства Забайкальского края и лиц, замещающих государственные должности, не являющиеся членами Правительства»;

— «расходы на содержание Губернатора Забайкальского края»;

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 07.07.2014 г. № 621 «О порядке ведения реестра расходных обязательств Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации» // СЗ РФ. 2014. № 28. Ст. 4063.

² Федеральный закон от 27.07.2004 г. № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации» // СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3215.

³ Федеральный закон от 06.10.1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» // СЗ РФ. 1999. № 42. Ст. 5005.

⁴ Закон Забайкальского края от 13.03.2013 г. № 785-ЗЗК «Об оплате труда некоторых категорий работников органов государственной власти и государственных органов Забайкальского края» // СПС «ГАРАНТ».

- «расходы на управление государственной собственностью»;
- «организация библиотечного обслуживания населения библиотеками субъекта Российской Федерации, комплектования и обеспечения сохранности их библиотечных фондов»;
- «организация проведения на территории субъекта Российской Федерации мероприятий по предупреждению и ликвидации болезней животных, их лечению, защите населения от болезней, общих для человека и животных, за исключением вопросов, решение которых отнесено к ведению Российской Федерации» и др.¹

Все расходные обязательства публично-правовых образований исполняются за счет собственных доходов и источников финансирования дефицита бюджета. В связи с этим, при установлении расходного обязательства в обязательном порядке необходимо конкретизировать источник его финансирования. Акцент на данном аспекте был сделан Конституционным Судом Российской Федерации, который указал, что отсутствие источника финансирования (или его неопределенность) может повлечь признание частично не соответствующим Конституции Российской Федерации ряда законодательных актов².

Поскольку расходы бюджета осуществляются в формах, предусмотренных бюджетным законодательством, следовательно, необходимо проанализировать данные формы. Современная философия рассматривает форму как способ внешнего выражения содержания³. Следовательно, форма расходов — это внешнее выражение денежных выплат, за исключением выплат по источникам финансирования дефицита бюджета.

До 2007 года в БК РФ существовал термин «форма расходов бюджета», закрепленный ст. 69 БК РФ, в которой устанавливалось, что предоставление бюджетных средств осуществляется в определенных формах, а именно: ассигнованиях, трансфертах населению, кредитов, субвенций и субсидий, межбюджетных трансфертов, инвести-

¹ Реестр расходных обязательств Забайкальского края на очередной финансовый 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов. [электронный ресурс]. URL: <https://minfin.75.ru/byudzheth/130377-reestr-rashodnyh-obyazatel-stv-sub-ekta-rossiyskoy-federacii> (дата обращения: 07.12.2019 г.).

² См., например: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.05.2013 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности п. 4 ст. 26 Федерального закона от 22.08.2004 г. № 122-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием федеральных законов «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» в связи с жалобой гражданки Н. М. Моренко» // СЗ РФ. 2013. № 21, ст. 2692.

³ Краткий философский словарь / под ред. А. П. Алексеева. М., 2004. С. 421.

ций в уставные капиталы, средств на обслуживание долговых обязательств¹.

После внесения изменений в БК РФ, вместо термина «форма расходов» бюджета было введено понятие «бюджетные ассигнования» с указанием конкретных видов, во многом аналогичных предыдущим формам расходов бюджета².

По мнению С. В. Запольского использование термина «формы расходов» являлось уместным, поскольку: «Как доходы принимают юридические формы налогов и неналоговых платежей, так и расходы, очевидно, получают в ближайшем будущем юридическую градацию, а не только классификацию по адресатам бюджетных ассигнований»³.

Схожую позицию озвучивает К. Б. Маркелов, указывая, что «государственные и муниципальные закупки необходимо рассматривать как определенную форму использования финансовых ресурсов, «направление» денежных средств из бюджетов»⁴.

С точки зрения М. Л. Васюниной вопрос, связанный с подменой понятий «расходы бюджета» и «бюджетные ассигнования» не лишен противоречий, так как в составе форм расходов, в предыдущей редакции БК РФ, предусматривались бюджетные ассигнования по различным направлениям, в частности, ассигнования на содержание бюджетных учреждений, на осуществление отдельных государственных полномочий, передаваемых на другие уровни государственной власти и пр.⁵

Ю. В. Пятковская указывает на то, что «расходы бюджета в буквальном толковании ст. 6 БК РФ, представляют собой реально выплачиваемые из бюджета денежные средства, приведенное выше легальное формулирование форм расходов представляется некорректным. Видимо, учитывая ошибочность приведенной формулировки в ст. 69 БК РФ были внесены изменения в указанную статью»⁶.

Н. А. Поветкина считает, что для расходов предусмотрена одна единственная форма — форма бюджета, соответственно использова-

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 20.08.2004 г. № 120-ФЗ) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823 (утратил силу).

² Федеральный закон от 26.04.2007 г. № 63-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации» // СЗ РФ. 2007. № 18. Ст. 2117.

³ Цит. по: *Запольский С. В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., РАП; Эксмо, 2008. С. 60.

⁴ *Маркелов К. Б.* Финансово-правовые аспекты государственных и муниципальных закупок // Финансовое право. 2010. № 9. С. 2.

⁵ *Васюнина М. Л.* Формы бюджетных расходов и их влияние на развитие экономики // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2013. № 12. С. 29.

⁶ *Пятковская Ю. В.* Правовое регулирование расходов бюджета субъекта Российской Федерации: дис...докт. юрид. наук. М., 2017. С. 239.

ние органами государственной власти иных форм образования и расходования денежных средств, необходимых для исполнения расходных обязательств Российской Федерацией невозможно¹.

А. В. Голубев указывает на то, что бюджетные ассигнования являются составной частью расходов бюджета и носят ограниченный характер, связанный с их целевым предназначением².

В зарубежной финансовой науке также встречается употребление термина «формы расходов», предусматривающее различные формы государственных расходов из бюджета. К ним относят прямые субсидии и косвенные субсидии, представленные: сокращением налоговых обязательств, льготных кредитов, государственных закупок товаров или услуг³.

Обращаясь к законодательно закреплённому термину «бюджетные ассигнования», следует иметь в виду, что само понятие «ассигнование» (от лат. assignare — назначать, выделять) — отпустить, предназначить определенную сумму денег для какой-либо цели⁴.

Большой юридический словарь трактует ассигнования как денежные средства, выделенные из государственных или иных источников на определенные цели или определенным организациям⁵. Схоже с этим и экономическое содержание ассигнований, предполагающее суммы денежных средств, выделенные из централизованных и децентрализованных источников (фондов предприятий, отраслей и пр.), финансовых ресурсов для покрытия затрат на определенные цели⁶. Здесь же представлено и определение ассигнований из бюджета, которое трактуется в качестве средств, предоставляемых из бюджета министерствам, ведомствам и отдельным учреждениям на определенные виды расходов целевым назначением⁷.

Под бюджетными ассигнованиями законодатель понимает предельные объемы денежных средств, предусмотренных в определенном финансовом году для исполнения бюджетных обязательств⁸. Анали-

¹ *Поветкина Н. А.* Концепция правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации // Журнал российского права. 2015. № 8. С. 65–70.

² *Голубев А. В.* Юридическое выражение целевого характера расходов бюджетов // Финансовое право. 2012. № 6. С. 10.

³ См.: *Harris C. L.* (ed.) *Government Spending and Land Values. Public Money and Private Gain.* The University of Wisconsin Press, 1973; *Федчук С. И.* Некоторые вопросы финансирования бюджетных расходов на Украине, его признаки и формы в современных условиях // Финансовое право. 2010. № 5. С. 6–10.

⁴ Словарь иностранных слов. 11-е изд., стереотип. М., Рус. Яз., 1984. С. 57.

⁵ *Борисов А. Б.* Большой юридический словарь — М., Книжный мир, 2010. С. 36.

⁶ Словарь-справочник: экономика, внешняя торговля, выставки / авт.-сост. П. А. Кошель; под общ. ред. В. Л. Малькевича. М., О-во сохранения лит. наследия, 2012. С. 15.

⁷ Там же. С. 16.

⁸ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

зируя бюджетное законодательство, видим, что бюджетные расходы осуществляются только в пределах утвержденных бюджетных ассигнований, а формы бюджетных ассигнований совпадают с формами бюджетных расходов, что подтверждается и правоприменительной практикой¹.

Бюджетное законодательство содержит полный перечень бюджетных ассигнований по разным направлениям:

- на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ), включая ассигнования на закупки товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд;
- социальное обеспечение населения;
- предоставление бюджетных инвестиций юридическим лицам, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями и государственными (муниципальными) унитарными предприятиями;
- предоставление субсидий юридическим лицам за некоторым исключением; предоставление межбюджетных трансфертов;
- предоставление платежей, взносов, безвозмездных перечислений субъектам международного права;
- обслуживание государственного (муниципального) долга; исполнение судебных актов по искам к Российской Федерации, ее субъектам, муниципальным образованиям о возмещении вреда².

Отдельная статья посвящена бюджетным ассигнованиям на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ), представленных финансированием следующих направлений:

- обеспечение выполнения функций казенных учреждений, в том числе по оказанию государственных (муниципальных) услуг физическим и (или) юридическим лицам;
- предоставление субсидий бюджетным и автономным учреждениям, включая субсидии на финансовое обеспечение выполнения ими государственного (муниципального) задания;
- предоставление субсидий некоммерческим организациям, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями, в том числе в соответствии с договорами (соглашениями) на оказание указанными организациями государственных (муниципальных) услуг физическим и (или) юридическим лицам;

¹ См., например, Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 10.10.2012 г. № Ф09-9357/12 по делу № А60-24851/2012 // [Электронный ресурс] http://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/799d4560-a0d-4559-9ea4-be4fac626be2/f3c28a47-f793-4f3c-a770-ccc3baafb1f8/A60-24851-2012_20121010_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 09.03.2020 г.).

² См.: Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823; Курбатова С. С. Субсидии в системе форм расходов бюджета: проблемы правового регулирования: Дис. ... к.ю.н. СПб, 2016. С. 11.

- осуществление бюджетных инвестиций в объекты государственной (муниципальной) собственности;
- закупку товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд (за исключением бюджетных ассигнований для обеспечения выполнения функций казенного учреждения и бюджетных ассигнований на осуществление бюджетных инвестиций в объекты государственной (муниципальной) собственности казенных учреждений)¹.

Бюджетные ассигнования на закупку товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд допускаются в следующих целях:

- оказания государственных (муниципальных) услуг физическим и юридическим лицам;
- разработки, закупки и ремонта вооружений, военной и специальной техники, продукции производственно-технического назначения и имущества в рамках государственного оборонного заказа;
- закупки товаров в государственный материальный резерв².

В целях обеспечения контроля при внесении изменений в сводную бюджетную роспись бюджетов разного уровня Министерство финансов РФ может составлять перечень видов расходов бюджетной классификации по расходам на оказание государственных услуг (выполнение работ) в котором приводится Таблица соответствия бюджетных ассигнований на оказание государственных услуг (выполнение работ) видам расходов классификации расходов бюджетов³.

В соответствии с бюджетным законодательством для планирования бюджетных ассигнований на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) при составлении проектов бюджетов формируется государственное (муниципальное) задание, представляющее собой документ, устанавливающий требования к составу, качеству и (или) объему (содержанию), категориям физических и юридических лиц, условиям, порядку и результатам оказания государственных (муниципальных) услуг, выполнения работ⁴. Согласно п. 3 ст. 69.2

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

² Там же.

³ См., например, Письмо Минфина России от 11.12.2013 г. № 02-05-010/54434 «О направлении перечня видов расходов бюджетной классификации по расходам на оказание государственных услуг (выполнение работ)» // СПС КонсультантПлюс. Документ опубликован не был.

⁴ См.: Постановление Правительства РФ от 26.06.2015 г. № 640 «О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания (вместе с «Положением о формировании государственного задания на оказание государственных услуг (выполне-

БК РФ для казенного учреждения государственное (муниципальное) задание формируется при принятии соответствующего решения исполнительным органом государственной власти, выполняющим функции главного распорядителя бюджетных средств для казенного учреждения на срок до одного года или до трех лет¹. По мнению Ю. В. Пятковской, законодатель не определил, что будет являться основанием для принятия подобного решения главным распорядителем бюджетных средств, а именно: в каком случае необходимо составлять государственное (муниципальное) задание, а в каком — нет².

Таким образом, в настоящее время порядок и правовая основа финансирования публичных закупок определены ст. 69–70 Бюджетного кодекса РФ и Постановлением Правительства РФ от 26.06.2015 № 640 «О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания», которое регулирует порядок формирования государственного задания и финансового обеспечения государственных закупок применительно к федеральным государственным учреждениям.

По справедливому замечанию Н. М. Нуриахметова, механизм финансирования закупок является поэтапным, включающим формирование государственного задания на оказание государственных (муниципальных) услуг и непосредственного финансового обеспечения выполнения услуг³.

Кроме того бюджетное законодательство содержит термин «лимит бюджетных обязательств», понимаемый как объем прав в денежном выражении на принятие казенным учреждением бюджетных обязательств и (или) их исполнение в текущем финансовом году, включая плановый период⁴. Эти два понятия не являются тождественными, поскольку лимиты, как правило, устанавливаются на законодательном уровне и являются своего рода правилом для хозяйствующих субъектов, а бюджетные ассигнования представлены денежными средствами, предоставленными государством для выполнения собственных функ-

ние работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансовом обеспечении выполнения государственного задания»» (ред. от 09.07.2019) // СЗ РФ. 2015. № 28. Ст. 4226.

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

² Пятковская Ю. В. Правовое регулирование расходов бюджета субъекта Российской Федерации: дис...докт. юрид. наук. М., 2017. С. 239.

³ Нуриахметов Н. М. Правовой механизм финансового обеспечения государственных (муниципальных) услуг // Финансовое право. 2016. № 9. С. 8.

⁴ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

ций. Если обратиться к казенному учреждению, то в соответствии со ст. 69.1 и 70 БК РФ, оно является получателем бюджетных средств и ему предоставляются бюджетные ассигнования на закупку товаров, работ, услуг для государственных (муниципальных) нужд. Специфика данных отношений заключается в том, что конкретный объем их предоставления не известен на дату утверждения закона, поэтому получателю бюджетных средств известны лишь предельные лимиты ассигнований для принятия и исполнения определенных обязательств. Таким образом, санкционирование оплаты денежных обязательств происходит после заключения государственного (муниципального) контракта и тем самым появляется конкретное основание для осуществления бюджетных расходов, фактически возникающее для исполнения обязательств по государственному (муниципальному) контракту¹.

Бюджетные и автономные учреждения финансируются из бюджета в форме субсидий, поскольку ст. 69.1 БК РФ указывает, что бюджетные ассигнования данным учреждениям предоставляются в форме субсидий на финансовое обеспечение, включая финансирование за счет их выполнения государственного (муниципального) задания².

В предыдущей редакции БК РФ субсидия определялась как бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы Российской Федерации, физическому или юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов³. В настоящее время определение субсидии в действующей редакции БК РФ отсутствует. В научной литературе содержание субсидии имеет схожее толкование. Например, Н. И. Химичева и Е. В. Покачалова рассматривают субсидию как бюджетные средства, предоставляемые на условиях долевого финансирования целевых расходов⁴. Н. В. Астафуров раскрывает субсидию как форму межбюджетного трансферта, предоставляемого из бюджета бюджету другого уровня бюджетной системы Российской Федерации в целях софинансирования расходных обязательств⁵. И. Ю. Ивлиев подходит к определению субсидии как к виду бюджетных средств, выделяемых из бюджета вышестоящего уровня бюджетной системы в бюджет нижестоящего уровня на финансиру-

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

² Там же.

³ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 02.11.2007) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823 (утратил силу).

⁴ Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М., Норма: ИНФРА-М, 2018. с. 209.

⁵ Астафуров Н. В. Правовое регулирование государственных и муниципальных расходов в Российской Федерации. Автореферат диссертации на соискание ученой степени канд. юрид. наук, Москва, 2009. с. 7.

ние определенных законодательными актами и целевыми программами мероприятий, на условиях долевого участия в этом финансировании, и подлежащие возврату в случае нецелевого (их использования)¹.

В зарубежной литературе также присутствуют различные точки зрения относительно эффективности субсидий как источника финансирования расходов². В частности, Brenner T. и Pudelko F. отмечают, что государственные субсидии оказывают положительное воздействие на региональную экономику в менее инновационных и экономически слабых регионах, а в экономически сильных регионах — низкое или даже отрицательное воздействие³. Кроме того, в зарубежной научной литературе рассматриваются и различные формы бюджетных расходов в виде субсидий: прямые денежные выплаты (субсидии) и косвенные субсидии, которые представлены: сокращением налоговых обязательств, льготными кредитами, предоставлением товаров и (или) услуг по ценам ниже рыночных, государственными закупками товаров или услуг с целью стимулирования какого-либо вида деятельности⁴.

В научном сообществе и среди практиков существуют различные точки зрения относительно субсидий как источника финансирования государственных закупок, большинство из них отрицательно относится к такой форме финансирования. В частности, О.И. Баженова указывает, что по мнению руководителя ФАС России И. Ю. Артемьева «широко распространенная практика предоставления бюджетных средств на поддержку государственных учреждений из ошибочного предположения, о том, что они будут стремиться осуществлять деятельность в интересах потребителей, приводит к уничтожению частного предпринимательства, которое было бы эффективнее в реализации подобных программ. Явные субсидии — одна из хронических бед, из-за которой конкуренция между частным и государственным сектором отсутствует»⁵.

¹ *Ивлиев И. Ю.* Правовое регулирование межбюджетных трансфертов. Автореферат диссертации на соискание ученой степени канд. юрид. наук, Москва, 2010. с. 12.

² *Ciaian, P., & Swinnen, J.* (2009). Credit market imperfections and the distribution of policy rents // *American Journal of Agricultural Economics*. 2009. № 91(4). P. 1124–1139; *Hennessy, D. A.* The production effects of agricultural income support policies under uncertainty // *American Journal of Agricultural Economics*. 1998. № 80(1). P. 46–57; *Minviel, J.J., & Latruffe, L.* Effect of public subsidies on farm technical efficiency: A meta-analysis of empirical results // *Applied Economics*. 2017. № 49(2). P. 213–226; *Brenner, T., Pudelko, F.* The effects of public research and subsidies on regional structural strength // *Journal of evolutionary economics*. 2017. V.29. Issue 5. P. 1433–1458.

³ См.: *Brenner, T., Pudelko, F.* The effects of public research and subsidies on regional structural strength // *Journal of evolutionary economics*. 2017. V.29. Issue 5. P. 1433.

⁴ *Harris C. L.* (ed.) *Government Spending and Land Values. Public Money and Private Gain.* The University of Wisconsin Press, 1973.

⁵ См.: *Баженова О. И.* Проблемы предоставления субсидий муниципальным предприятиям, или Борьба за конкуренцию продолжается // *Право и экономика*. 2014. № 2. С. 8–18. Ссылка на электронный ресурс: «Выступление руководителя

Курбатова С. С. не поддерживает точку зрения о том, что бюджетные ассигнования на оказание государственных (муниципальных) услуг следует рассматривать в качестве самостоятельной формы расходов бюджета. По ее мнению, виды ассигнований не определяют правил и закономерностей формирования расходов публичным субъектом, поскольку финансовое обеспечение подобных услуг может выражаться в предоставлении бюджетных ассигнований как на цели оплаты государственного (муниципального) заказа, так и на его субсидирование¹.

С нашей точки зрения, принимая во внимание, что заказчики в рамках Закона № 44-ФЗ финансируются, как путем доведения лимитов бюджетных обязательств, так и путем получения субсидий, целевых субсидий, правовая позиция Курбатовой С. С. представляется наиболее обоснованной в части финансового обеспечения публичных нужд. При этом, бюджетными расходами являются не сами денежные средства, которые необходимо перечислить, а непосредственно сами обязательства по передаче средств бюджета в наличной форме либо переводом с использованием электронных средств передачи информации.

Финансирование государственных услуг, включая закупку товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд, связанное с финансовым обеспечением выполнения государственного задания включает процедуру расчета объема его финансового обеспечения, который состоит из:

- 1) нормативных затрат на оказание государственных услуг, включая закупку товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд и затрат, связанных с выполнением работ, с учетом затрат на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного за федеральным государственным учреждением или приобретенного им за счет средств, выделенных федеральному государственному учреждению учредителем на приобретение такого имущества, в том числе земельных участков;
- 2) затрат на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается имущество учреждения².

ФАС России И. Ю. Артемьева 13.05.2013 г. на пресс-конференции «Развитие конкуренции и антимонопольное регулирование: «дорожная карта» [электронный ресурс]. URL: http://www.fas.gov.ru/press-center/video/video_91.html в Интернете отсутствует (дата обращения: 13.12.2019 г.).

¹ Курбатова С. С. Субсидии в системе форм расходов бюджета: проблемы правового регулирования: Дис. ... к.ю.н. СПб, 2016. С. 12.

² См.: Постановление Правительства РФ от 26.06.2015 г. № 640 «О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания (вместе с «Положением о формировании государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансовом обеспе-

Минфин России рекомендует финансовым органам субъектов Российской Федерации и муниципальных образований:

- подготовить проекты нормативных правовых актов, уточняющих действующие порядки финансового обеспечения выполнения государственных (муниципальных) заданий в соответствии с положениями ст. 69.2 БК РФ;
- определить порядок расчета и утверждения значений базовых нормативов затрат и корректирующих коэффициентов к ним и утвердить их значения;
- осуществить планирование бюджетных ассигнований на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг на основании базовых нормативов затрат и корректирующих коэффициентов к ним;
- организовать методологическую помощь финансовым органам муниципальных образований в части планирования бюджетных ассигнований на финансовое обеспечение выполнения муниципального задания на оказание муниципальных услуг (выполнение работ)¹.

Помимо этого, следует учитывать тот факт, что для финансирования публичных закупок предусмотрено казначейское сопровождение денежных средств. Согласно правовому регулированию данной сферы, операции с денежными средствами осуществляются на счетах, открытых Федеральным казначейством РФ в учреждениях Банка России для учета денежных средств юридических лиц, не являющихся участниками бюджетного процесса. Основаниями для открытия указанных лицевого счетов являются следующие:

а) соглашения (договоры) о предоставлении субсидий юридическим лицам (за исключением бюджетных и автономных учреждений), договоры о предоставлении бюджетных инвестиций, договоры о предоставлении взносов в уставный капитал юридических лиц, вкладов в имущество юридических лиц, не увеличивающих уставный капитал таких юридических лиц, источником финансового обеспечения которых являются субсидии юридическим лицам и бюджетные инвестиции;

б) государственные контракты на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг для обеспечения федеральных нужд, связанные с авансовыми платежами по государственным контрактам о поставке товаров, выполнении работ, оказании услуг; расчетами по государственным контрактам; средствами, получаемые юридическими лица-

чения выполнения государственного задания»» (ред. от 09.07.2019 г.) // СЗ РФ. 2015. № 28. Ст. 4226; Нурияхметов Н. М. Правовой механизм финансового обеспечения государственных (муниципальных) услуг // Финансовое право. 2016. № 9. С. 9.

¹ Письмо Минфина России от 13.07.2015 г. № 02-01-09/40241 «Об установлении порядка определения объема финансового обеспечения выполнения государственного задания» // СПС «КонсультантПлюс». Документ официально опубликован не был.

ми и индивидуальными предпринимателями по данным контрактам, в случаях, установленных Правительством РФ;

в) государственные (муниципальные) контракты на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, заключаемые на сумму 100 млн рублей и более государственными заказчиками для обеспечения государственных нужд субъекта РФ (муниципальными заказчиками для обеспечения муниципальных нужд), и договоры (соглашения) о предоставлении субсидий юридическим лицам из бюджета субъекта РФ (местного бюджета), если источником финансового обеспечения расходных обязательств субъекта РФ (местного бюджета) являются субсидии, предоставляемые на софинансирование капитальных вложений в объекты государственной собственности субъектов РФ;

г) контракты (договоры) на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, заключаемые на сумму 100 млн рублей и более федеральными бюджетными или автономными учреждениями, источником финансового обеспечения которых являются средства, поступающие им в соответствии с законодательством Российской Федерации на лицевые счета, открытые в казначействе;

д) договоры, контракты и соглашения, заключенные в рамках исполнения государственных контрактов, договоров о капитальных вложениях, соглашений, нормативных правовых актов о предоставлении субсидий, контрактов учреждений¹.

Все операции по списанию подобных денежных средств по расходам юридических лиц, отраженных на лицевых счетах неучастника бюджетного процесса, проводятся после осуществления казначейством санкционирования расходов и проверки представленных документов, подтверждающих возникновение денежных обязательств юридических лиц.

При казначейском сопровождении в государственные контракты должны быть включены определенные законодательством условия:

— запрет на перечисление целевых средств в качестве, определенном законодательно (например, в качестве взноса в уставный капитал, оплаты обязательств юридического лица и пр.);

— обязанность юридического лица открыть лицевой счет в казначействе для учета его операций как неучастника бюджетного процесса;

— обязанность представлять документы, предусмотренные законодательством о порядке санкционирования денежных средств;

¹ См.: Федеральный закон от 05.12.2017 г. № 362-ФЗ «О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» // СЗ РФ. 2017. № 50 (Часть I). Ст. 7533.; Постановление Правительства РФ от 30.12.2017 г. № 1722 «Об утверждении Правил казначейского сопровождения средств в случаях, предусмотренных Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» // СЗ РФ. 2018. № 3. Ст. 557.

— иные условия, предусмотренные законодательством¹.

Кроме общих положений, предусмотренных в рамках казначейского сопровождения денежных средств, выделяемых на финансирование государственных закупок, следует отметить особенности, связанные с сопровождением средств, получаемых юридическими лицами на основании государственных контрактов с единственным участником (поставщиком, подрядчиком или исполнителем). В дополнение к общим условиям обязательно должны быть включены следующие:

— о перечислении целевых средств по государственному контракту с единственным участником на счет, открытый единственному участнику-контрагенту в банке, в согласованном государственным заказчиком размере, не превышающем размера прибыли, определяемого заказчиком в соответствии с законодательством в составе цены продукции, в случае частичного исполнения государственного контракта с единственным участником, если результатом такого частичного исполнения является принятая государственным заказчиком продукция (товары, работы, услуги);

— о перечислении прибыли по договору, заключенному в рамках исполнения государственного контракта с единственным участником на счет, открытый исполнителю в банке, в размере, согласованном сторонами при заключении договора, после его исполнения, и представления исполнителем в казначейство акта приема-передачи товара (акта выполненных работ, оказанных услуг)².

Представленное выше позволяет нам прийти к выводу о возможности рассмотрения финансирования публичных закупок как института расходов бюджета в силу принятия заказчиком обязательства уплатить денежные средства поставщику, подрядчику, исполнителю в рамках заключенного по итогам осуществления закупки контракта. При этом предполагается именно легальный способ заключения контракта в строгом соответствии с нормами Закона № 44-ФЗ, поскольку в противном случае не только нарушается публичный интерес, но и отсутствуют основания для санкционирования оплаты³.

¹ Федеральный закон от 05.12.2017 г. № 362-ФЗ «О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» // СЗ РФ. 2017. № 50 (Часть I). Ст. 7533.; Постановление Правительства РФ от 30.12.2017 г. № 1722 «Об утверждении Правил казначейского сопровождения средств в случаях, предусмотренных Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» // СЗ РФ. 2018. № 3. Ст. 557.

² Постановление Правительства РФ от 30.12.2017 г. № 1722 «Об утверждении Правил казначейского сопровождения средств в случаях, предусмотренных Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» // СЗ РФ. 2018. № 3. Ст. 557.

³ См.: пункты 20, 21 Обзора судебной практики применения законодательства Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, утвержденный Президи-

Повторно акцентируем внимание на том, что легальное заключение контракта всегда начинается с планирования не только закупки, но и бюджета.

Мы видим, что на законодательном уровне уделяется пристальное внимание вопросам бюджетного финансирования публичных закупок. Несмотря на реализованные в последние годы меры, направленные на совершенствование контрактной системы в сфере закупок и ее финансирование, остаются не реализованными вопросы, связанные с планированием закупок, ограничением конкуренции, завышением цен накупаемые товары, работы, услуги, а также коррупционными проявлениями. В связи с этим, государством предусмотрена реализация следующих направлений, нацеленных на эффективное функционирование контрактной системы в сфере закупок:

- совершенствование планирования закупок;
- оптимизация процедур закупок;
- повышение взаимной ответственности сторон по контракту;
- расширение практики банковского и казначейского сопровождения;
- оптимизация полномочий контрольных органов в сфере закупок;
- развитие единого информационного пространства в сфере закупок;
- обеспечение открытости закупок;
- повышение эффективности противодействия коррупции в сфере закупок¹.

Наиболее эффективными мероприятиями для совершенствования финансового обеспечения публичных закупок, на наш взгляд, являются те, которые связаны с их планированием и повышением взаимной ответственности сторон контрактов, а именно:

- координация планирования закупочной деятельности с бюджетным планированием, особенно закупок, выходящих за сроки действия лимитов бюджетных обязательств, с ведомственными целевыми программами, и проектами в составе государственных (муниципальных) программ;
- формирование единого реестра потребностей заказчика в товарах, работах, услугах на длительный период (пять и более лет); при этом объединение плана закупок и плана-графика закупок в единый электронный документ, предполагающий поэтапную детализацию со-

утом ВС РФ от 28.06.2017 г.; Определение ВС РФ от 21.01.2015 г. № 308-ЭС14-2538 по делу № А77-602/2013; Определение ВС РФ от 03.08.2015 г. № 309-ЭС15-26 по делу № А60-7371/2014 и др.

¹ Распоряжение Правительства РФ от 31.01.2019 г. № 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 годах» // СЗ РФ. 2019. № 6. Ст. 542.

держательской в нем информации о планируемых закупках, с формированием описания объекта закупки, проекта контракта, обоснованной начальной ценой не является решением существующей проблемы (подобное объединение упрощает искусственно созданную бюрократию в процедурной сфере закупок);

— обоснование бюджетных ассигнований на осуществление закупок и их связи с параметрами самих закупок, в том числе за счет исключения повторного обоснования цен контрактов по конкретным закупкам, а также создания системы сопоставления начальных цен контрактов с данными обоснований бюджетных ассигнований;

— установление возможности начала процедур закупок, детализированных непосредственно в обоснованиях бюджетных ассигнований, до утверждения планов закупок (с возможностью прекратить заключенный контракт в связи с неподтверждением/недоведением/уменьшением финансирования заказчику);

— обеспечение на основе применения каталога товаров, работ, услуг возможности формирования и использования участниками контрактной системы информации о референтных ценах закупок;

— ограничение случаев авансирования контрактов и расширение случаев казначейского сопровождения предоставляемых авансов¹.

Библиографический список

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.
2. Федеральный закон от 05.12.2017 г. № 362-ФЗ «О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» // СЗ РФ. 2017. № 50 (Часть I). Ст. 7533.
3. Федеральный закон от 06.10.1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» // СЗ РФ. 1999. № 42. Ст. 5005.
4. Федеральный закон от 27.07.2004 г. № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации» // СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3215.
5. Федеральный закон от 26.04.2007 г. № 63-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации» // СЗ РФ. 2007. № 18. Ст. 2117.
6. Федеральный закон от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных

¹ Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 годах: Распоряжение Правительства РФ от 31.01.2019 г. № 117-р // СЗ РФ. 2019. № 6. Ст. 542.

- и муниципальных нужд» (далее – Закон № 44-ФЗ) // СПС «Консультант-Плюс».
7. Постановление Правительства РФ от 30.12.2017 г. № 1722 «Об утверждении Правил казначейского сопровождения средств в случаях, предусмотренных Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» // СЗ РФ. 2018. № 3. Ст. 557.
 8. Постановление Правительства РФ от 26.06.2015 г. № 640 «О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания (вместе с «Положением о формировании государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансовом обеспечении выполнения государственного задания»)» (ред. от 09.07.2019) // СЗ РФ. 2015. № 28. Ст. 4226.
 9. Постановление Правительства РФ от 07.07.2014 г. № 621 «О порядке ведения реестра расходных обязательств Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации» // СЗ РФ. 2014. № 28. Ст. 4063.
 10. Распоряжение Правительства РФ от 31.01.2019 г. № 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 годах» // СЗ РФ. 2019. № 6. Ст. 542.
 11. Закон Забайкальского края от 13.03.2013 г. № 785-ЗЗК «Об оплате труда некоторых категорий работников органов государственной власти и государственных органов Забайкальского края» // СПС «ГАРАНТ».
 12. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.05.2013 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности п. 4 ст. 26 Федерального закона от 22.08.2004 г. № 122-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием федеральных законов «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» в связи с жалобой гражданки Н. М. Моренко» // СЗ РФ. 2013. № 21, ст. 2692.
 13. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 10.10.2012 г. № Ф09–9357/12 по делу № А60-24851/2012 // [Электронный ресурс] http://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/799d4560-0a0d-4559-9ea4-be4fac626be2/f3c28a47-f793-4f3c-a770-ccc3baafb1f8/A60-24851-2012_20121010_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True
 14. Письмо Минфина России от 13.07.2015 г. № 02–01-09/40241 «Об установлении порядка определения объема финансового обеспечения выполнения государственного задания» // СПС «КонсультантПлюс». Документ официально опубликован не был.

15. Письмо Минфина России от 11.12.2013 г. № 02-05-010/54434 «О направлении перечня видов расходов бюджетной классификации по расходам на оказание государственных услуг (выполнение работ)» // СПС КонсультантПлюс. Документ опубликован не был.
16. Акулич Е. И. Основные принципы расходов бюджета на государственные закупки // Бизнес. Образование. Право. 2015. № 3 (32). С. 181–186.
17. Арзуманова Л. Л. Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации / Арзуманова Л. Л., Артемов Н. М., Болтинова О. В., Быля А. Б., Горлова Е. Н., Грачева Е. Ю., Карташов А. В., Мошкова Д. М., Рождественская Т. Э., Ситник А. А., Цареградская Ю. К., Чернобровкина Е. Б.: под ред. Е. Ю. Грачевой. М., Проспект, 2016. 688 с.
18. Астафуров Н. В. Правовое регулирование государственных и муниципальных расходов в Российской Федерации. Автореферат диссертации на соискание ученой степени канд. юрид. наук. М., 2009. 21 с.
19. Бабкова Ю. Б. Расходные обязательства в бюджетном праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. 199 с.
20. Баженова О. И. Проблемы предоставления субсидий муниципальным предприятиям, или Борьба за конкуренцию продолжается // Право и экономика. 2014. № 2. С. 8–18. Ссылка на электронный ресурс: «Выступление руководителя ФАС России И. Ю. Артемьева 13.05.2013 г. на пресс-конференции «Развитие конкуренции и антимонопольное регулирование: «дорожная карта» [электронный ресурс]. URL: http://www.fas.gov.ru/press-center/video/video_91.html в Интернете отсутствует (дата обращения: 13.12.2019 г).
21. Борисов А. Б. Большой юридический словарь. М., Книжный мир, 2010. 848 с.
22. Васюнина М. Л. Формы бюджетных расходов и их влияние на развитие экономики // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2013. № 12. С. 29–36.
23. Голубев А. В. Расходы бюджетов как финансово-правовое понятие // Финансовое право. 2012. № 2. С. 16–21.
24. Голубев А. В. Юридическое выражение целевого характера расходов бюджетов // Финансовое право. 2012. № 6. С. 9–12.
25. Голубев А. В. Расходное обязательство как правовое основание формирования и реализации расходов бюджета, ориентированных на результат // Финансовое право. 2013. № 4. С. 12–17.
26. Грязнова А. Г., Маркина Е. В., Седова М. Л. и др. Финансы: учебник / А. Г. Грязнова, Е. В. Маркина, М. Л. Седова и др.; под ред. А. Г. Грязновой, Е. В. Маркиной. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2012. 496 с.: ил. 2012.
27. Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., РАП; Эксмо, 2008. 160 с.
28. Ивлиев И. Ю. Правовое регулирование межбюджетных трансфертов. Автореферат диссертации на соискание ученой степени канд. юрид. наук, М., 2010. 31 с.
29. Игнатюк Е. В. Правовое содержание института расходных обязательств // Законодательство и экономика. 2006. № 9. С. 21–24.

30. Избранные произведения русских мыслителей второй половины XVIII века. М., 1952. Т. 2. 593 с.
31. Краткий философский словарь / под ред. А. П. Алексеева. – М., Проспект, 2004. 492 с.
32. Курбатова С. С. Субсидии в системе форм расходов бюджета: проблемы правового регулирования: Дис. ... к.ю.н. СПб, 2016. 188 с.
33. Мадьярова А. В. Договоры в муниципальном праве // СПС «Консультант-Плюс», 2007.
34. Маркелов К. Б. Финансово-правовые аспекты государственных и муниципальных закупок // Финансовое право. 2010. № 9. С. 2–4.
35. Нуриахметов Н. М. Правовой механизм финансового обеспечения государственных (муниципальных) услуг // Финансовое право. 2016. № 9. С. 7–12.
36. Поветкина Н. А. Расходы бюджета: понятие, признаки, особенности // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 8. С. 65–70.
37. Пятковская Ю. В. Правовое регулирование расходов бюджета субъекта Российской Федерации: дис...докт. юрид. наук. М., 2017. 499 с.
38. Реестр расходных обязательств Забайкальского края на очередной финансовый 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов. [электронный ресурс]. URL: <https://minfin.75.ru/byudzhnet/130377-reestr-rashodnyh-obyazatel-stv-sub-ekta-rossiyskoj-federacii> (дата обращения 07.12.2019 г).
39. Словарь иностранных слов. 11-е изд., стереотип. М., Рус. Яз., 1984. 608 с.
40. Словарь-справочник: экономика, внешняя торговля, выставки / авт.-сост. П. А. Кошель; под общ. ред. В. Л. Малькевича. М., О-во сохранения лит. наследия, 2012. 344 с.
41. Советское финансовое право: учебник / отв. ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкин. М., Юрид. лит., 1974. 464 с.
42. Федчук С. И. Некоторые вопросы финансирования бюджетных расходов на Украине, его признаки и формы в современных условиях // Финансовое право. 2010. № 5. С. 6–10.
43. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. – 6-е изд., перераб. и доп. М., Норма: ИНФРА-М, 2018. 800 с.
44. Финансовое право: учебник для средних специальных учебных заведений / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. 4-е изд., испр. и доп. М., Норма: НИЦ Инфра-М, 2013. 352 с.
45. Финансовое право: учебник / А. Р. Батяева, К. С. Бельский, Т. А. Вершило и др.; отв. ред. С. В. Запольский. М., 2011. [электронный ресурс]. URL: <http://ural-education.ru/wp-content/uploads/2017/01/Запольский-С.В.-Финансовое-право.pdf>
46. Экономическая теория: учебное пособие / под общ. ред. В. К. Гилевой, Е. В. Чигриной. Иркутск, Изд-во БГУЭП, 2008. 507 с.
47. Brenner, T., Pudelko, F. The effects of public research and subsidies on regional structural strength // Journal of evolutionary economics. 2017. V.29. Issue 5. P. 1433–1458.

48. *Ciaian, P., & Swinnen, J.* (2009). Credit market imperfections and the distribution of policy rents// *American Journal of Agricultural Economics*. 2009. № 91(4). P. 1124–1139.
49. *Harris C. L.* (ed.) *Government Spending and Land Values. Public Money and Private Gain.* The University of Wisconsin Press, 1973.
50. *Hennessy, D.A.* The production effects of agricultural income support policies under uncertainty // *American Journal of Agricultural Economics*. 1998. № 80(1). P. 46–57.
51. *Minviel, J.J., & Latruffe, L.* Effect of public subsidies on farm technical efficiency: A metaanalysis of empirical results // *Applied Economics*. 2017. № 49(2). P. 213–226.

§ 2.8. Бюджеты государственных внебюджетных фондов как институт бюджетного права

Бюджеты государственных внебюджетных фондов, которые являются элементами бюджетной системы Российской Федерации, составляют финансовую основу обязательного социального страхования.

Такая двойственность положения предопределяет исследования их места в бюджетном устройстве государства, а также через призму обязательного социального страхования. Отсюда отсутствие общепринятого подхода к определению места таких правовых норм, регулирующих функционирование бюджетов государственных внебюджетных фондов, в системе финансового права. Такой вывод вытекает из исследования научных взглядов и представлений о системе финансового права, проведенных И. А. Цинделиани¹.

Так, А. А. Мамедов, исследовавший финансово-правовые проблемы страхования, пришел к выводу, что совокупность правовых норм, регулирующих отношения, возникающие в сфере страхования в связи с финансовой деятельностью государства, следует считать подотраслью финансового права, которая объединяет правовые нормы, регулирующие образование, перераспределение и использование социальных государственных внебюджетных фондов, денежных средств по обязательному государственному страхованию, страховых резервов фондов страховых организаций². Однако такой подход пред-

¹ Такой вывод вытекает из исследования научных взглядов и представлений о системе финансового права, проведенных И. А. Цинделиани. См.: *Цинделиани И. А.* О системе финансового права: современное состояние научных исследований: Монография. РАП, 2011. С. 79–91; *Актуальные проблемы финансового права: учебник / коллектив авторов; под ред. А. Д. Селюкова, И. А. Цинделиани. М., ЮСТИЦИЯ, 2019. С. 112–154.*

² *Мамедов А. А.* Финансово-правовые проблемы страхования в России: дисс. ... докт. юрид. наук. М., 2006. По книге: *Грачева Е. Ю., Шекун Д. М.* Комментарии к диссертационным исследованиям по финансовому праву. М., Статут, 2009. С. 731.

ставляется спорным, в том числе с учетом разного положения этих финансовых ресурсов в финансовой системе государства.

По результатам комплексного исследования правового положения государственных социальных внебюджетных фондов как субъектов финансовых правоотношений И. В. Бит-Шабо пришла к выводу о необходимости определения системы правового регулирования деятельности государственных внебюджетных фондов как подотрасли финансового права, предметов которой являются общественные отношения по введению и взиманию страховых взносов, осуществлению контрольных мероприятий, а также привлечению к ответственности в рамках образования внебюджетных фондов, по распределению и использованию аккумулированных государственными внебюджетными фондами средств в целях решения поставленных перед государством задач социальной защиты и развития¹. В качестве институтов этой подотрасли автор выделил институт правового регулирования различных видов государственных внебюджетных фондов; институт страховых взносов; институт финансового контроля за уплатой страховых взносов; институт контроля в рамках финансовой деятельности государственных социальных внебюджетных фондов; институт ответственности государственных социальных внебюджетных фондов. Указанный вывод ученый обосновал существование отдельных правовых институтов, указанных выше, которые следует объединить в рамках подотрасли; наличием характерных только для нее источников².

Разнообразные подходы к определению статуса правовых норм, регулирующих деятельность государственных внебюджетных фондов, в системе финансового права рассмотрел Беликов Е. Г., установив, что многие авторы обособляют указанную группу правовых норм как институт, раздел или подотрасль³. Сам ученый приложил достаточно

¹ *Бит-Шабо И. В.* Государственные социальные внебюджетные фонды как субъекты финансовых правоотношений: монография / под ред. докт.юрид.наук, проф. Е. В. Покачаловой. М., Юрлитинформ, 2015. С. 172–181.

² В качестве примера автор сослался на Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» // СЗ РФ. 2009. № 30. Ст. 3738. Документ утратил силу с 01.01.2017 в связи с принятием Федерального закона от 03.07.2016 № 250-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» // СЗ РФ. 2016. № 27 (Часть I). Ст. 4183.

³ *Беликов Е. Г.* Финансовое право и его институты: проблемы социальной эффективности: монография / под ред. докт. юрид. наук, проф. Е. В. Покачаловой. М., Юрлитинформ, 2016. С. 198–234.

много усилий, чтобы обосновать свой вывод о существовании самостоятельного института финансового права — финансово-правового института функционирования государственных социальных внебюджетных фондов¹. При этом Беликов Е. Г. предлагает дифференцированно подходить к финансово-правовому регулированию функционирования государственных социальных внебюджетных фондов — с учетом двойственного понимания термина «фонд». Он считает, что к самостоятельному финансово-правовому институту следует относить комплекс правовых норм, регулирующих образование, распределение и использование бюджетов данных фондов. При этом делает вывод, что правовые нормы, которые регулируют деятельность фондов как финансово-кредитных учреждений, имеют различную внутриотраслевую принадлежность, в частности относятся к получившим широкое признание таким подразделениям финансового права как финансовый контроль, правовое регулирование государственных неналоговых доходов, финансово-правовое принуждение². Беликов Е. Г. считает, что отношения по установлению и взиманию страховых взносов следует отличать от отношений по формированию доходов бюджетов государственных внебюджетных фондов — также как разграничены нормы налогового и бюджетного права³.

Такое разнообразие подходов к определению места правового регулирования бюджетов государственных внебюджетных фондов в системе финансового права требует продолжения исследования этого вопроса.

Представляется, что исследование правовых основ функционирования бюджетов государственных внебюджетных фондов прежде всего требует изучения особенностей системы обязательного социального страхования, предназначенной для обеспечения социальных гарантий населения России как социального государства.

Статус Российской Федерации как социального государства закреплён в ст. 7 Конституции Российской Федерации, которой гарантируется социальная защита населения.

Исследуя современные правовые основы социального государства в России, Беликов Е. Г. следующим образом классифицировал основные социальные гарантии, обеспечивающие социальную защиту населению:

- 1) охрана труда и здоровья людей;
- 2) установление гарантированного минимального размера оплаты труда;

¹ Беликов Е. Г. Финансовое право и его институты: проблемы социальной эффективности. С. 41.

² Там же. С. 201–202.

³ Там же. С. 202.

- 3) обеспечение государственной поддержки семьи, материнства, отцовства и детства, инвалидов и пожилых граждан;
- 4) развитие системы социальных служб;
- 5) установление государственных пенсий и пособий;
- 6) установление иных гарантий социальной защиты¹.

Указанные гарантии социальной защиты населения России соответствуют установкам, сформулированным во Всеобщей декларации прав человека, принятой Генеральной Ассамблеей ООН 10.12.1948².

При этом конкретные меры, обеспечивающие их реализацию, определяются в России (как и в любом другом государстве) в индивидуальном порядке: с учетом имеющихся ресурсов, всеми надлежащими способами, включая, принятие законодательных мер³.

Формируя систему мер, направленных на обеспечение социальной защиты населения, государство по сути распределяет бремя затрат между различными субъектами.

Часть бремени возложена на хозяйствующих субъектов, использующих труд работоспособного населения. Эти обязательства возложены на хозяйствующих лиц как на работодателей преимущественно нормами трудового законодательства, законодательства об охране труда. Так, работодатели обязаны оплачивать заработную плату, соблюдая минимальный размер оплаты труда, который привязан к величине прожиточного минимума трудоспособного населения⁴; оплачивать время отдыха работников, а также другие периоды, когда работники фактически не выполняют трудовые функции⁵; нести расходы на охрану труда и создание безопасных условий труда (в том числе, на проведение организационно-технических, санитарно-гигиенических

¹ Беликов Е. Г. Становлении Российской Федерации как социального государства: финансово-правовые аспекты: монография / под. ред. докт. юрид. наук, проф. Е. В. Покачаловой. М., Юрлитинформ, 2015. С. 30–46.

² Российская газета., 05.04.1995. № 67.

³ См.: статья 2 Международный пакт об экономических, социальных и культурных правах, принятый 16.12.1966 Резолюцией 2200 (XXI) на 1496-ом пленарном заседании Генеральной Ассамблеи ООН // Ведомости Верховного Совета СССР. 28.04.1976. № 17. Ст. 291. Документ ратифицирован Указом Президиума ВС СССР от 18.09.1973 № 4812-VIII с заявлением.

⁴ Федеральный закон от 19.06.2000 № 82-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда» // СЗ РФ. 2000. № 26. Ст. 272.

⁵ Например, работникам сохраняется средний заработок при освобождении от основной работы для участия в коллективных переговорах, подготовки проекта коллективного договора, соглашения, выполнения функций члена комиссии по трудовым спорам сохраняется средний заработок (ст.ст. 39, 171 ТК РФ); при прохождении медицинского осмотра и диспансеризации (ст.ст. 185–185.1 ТК РФ). Лицам, которые получают образование, работодатели предоставляют дополнительные отпуска с сохранением среднего заработка, оплачивают проезд к месту учебы и обратно (ст.ст. 173–176 ТК РФ) и др.

и коллективной защиты работников; формирование системы управления охраной труда и др.)¹ и др. Со своей стороны государство обеспечивает контроль за соблюдением хозяйствующими субъектами установленных требований в социальной сфере применением превентивных и обеспечительных мер, взысканием санкций. Помимо этого государство стимулирует добросовестное поведение, оказывая поддержку субъектам, обремененным социальными расходами (в том числе, через систему льгот, включая налоговые).

Отдельные затраты, связанные с социальными гарантиями, могут нести граждане. Например, граждане могут оплачивать необходимые им медицинские услуги, финансирование которых за счет государства не предусмотрено.

Значительная доля затрат ложится непосредственно на государство. Так, Россия, будучи носителем конституционной обязанности по обеспечению социальных гарантий, выстраивает саму систему социальной помощи населению: формирует государственную и муниципальную системы здравоохранения, в которую входят подведомственные медицинские и фармацевтические организации, иные структуры в сфере здравоохранения²; организует государственную службу занятости населения³; определяет систему государственных внебюджетных фондов (Пенсионный фонд России, Фонд социального страхования, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, территориальные фонды обязательного медицинского страхования) и др.

Посредством этой инфраструктуры государство оказывает государственные услуги⁴ населению в социальной сфере, а также обеспечивает оказание и финансирование медицинских услуг населению. Государ-

¹ См.: раздел X ТК РФ, Федеральный закон от 28.12.2013 № 426-ФЗ «О специальной оценке условий труда» // СЗ РФ. 2013. № 52 (часть I). Ст. 6991.

² Федеральный закон от 21.11.2011 № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2001. № 48. Ст. 6724; Приказ Минздрава России от 27.02.2016 № 132н «О Требованиях к размещению медицинских организаций государственной системы здравоохранения и муниципальной системы здравоохранения исходя из потребностей населения» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». Дата обращения: 03.04.2020; Федеральный закон от 29.06.2015 № 160-ФЗ «О международном медицинском кластере и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2015. № 27. Ст. 3951; и др.

³ Закон РФ от 19.04.1991 № 1032-1 «О занятости населения в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1996. № 17. Ст. 1915; Приказ Минтруда России от 29.04.2019 № 302 «Об утверждении Единых требований к организации деятельности органов службы занятости» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». Дата обращения: 03.04.2020.

⁴ Федеральный закон от 27.07.2010 № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг» // СЗ РФ. 2010. № 31. Ст. 4179.

ственные услуги в социальной сфере оказываются, в том числе, путем установления и предоставления социальных выплат населению: пенсий¹, пособий², доплат³, оплаты расходов⁴, компенсаций⁵, субсидий⁶,

¹ См.: Постановление Правления ПФ РФ от 23.01.2019 № 16п «Об утверждении Административного регламента предоставления Пенсионным фондом Российской Федерации государственной услуги по установлению страховых пенсий, накопительной пенсии и пенсий по государственному пенсионному обеспечению» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». дата обращения: 03.05.2020; Постановление Правления ПФ РФ от 25.07.2019 № 404п «Об утверждении Административного регламента предоставления Пенсионным фондом Российской Федерации государственной услуги по выплате страховых пенсий, накопительной пенсии и пенсий по государственному пенсионному обеспечению» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». дата обращения: 03.05.2020; и др.

² См.: Приказ ФСС РФ от 08.04.2019 № 157 «Об утверждении Административного регламента предоставления Фондом социального страхования Российской Федерации государственной услуги по назначению и выплате единовременного пособия женщинам, вставшим на учет в медицинских организациях в ранние сроки беременности, в случае невозможности его выплаты страхователем» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». дата обращения: 03.05.2020; Приказ ФСС РФ от 08.04.2019 № 156 «Об утверждении Административного регламента предоставления Фондом социального страхования Российской Федерации государственной услуги по назначению и выплате застрахованным лицам пособия по временной нетрудоспособности в случае невозможности его выплаты страхователем» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». Дата обращения: 03.05.2020 и др.

³ См., напр.: Постановление Правления ПФ РФ от 19.08.2019 № 415п «Об утверждении Административного регламента предоставления Пенсионным фондом Российской Федерации государственной услуги по установлению федеральной социальной доплаты к пенсии» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». Дата обращения: 03.05.2020.

⁴ См., напр.: Приказ ФСС РФ от 14.05.2019 № 252 «Об утверждении Административного регламента Фонда социального страхования Российской Федерации по предоставлению государственной услуги по назначению обеспечения по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в виде оплаты дополнительных расходов, связанных с медицинской, социальной и профессиональной реабилитацией застрахованного при наличии прямых последствий страхового случая» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». Дата обращения: 03.05.2020.

⁵ См., напр.: Приказ ФСС РФ от 16.05.2019 № 256 «Об утверждении Административного регламента Фонда социального страхования Российской Федерации по предоставлению государственной услуги по обеспечению инвалидов техническими средствами реабилитации и (или) услугами и отдельных категорий граждан из числа ветеранов протезами (кроме зубных протезов), протезно-ортопедическими изделиями, а также по выплате компенсации за самостоятельно приобретенные инвалидами технические средства реабилитации (ветеранами протезы (кроме зубных протезов), протезно-ортопедические изделия) и (или) оплаченные услуги и ежегодной денежной компенсации расходов инвалидов на содержание и ветеринарное обслуживание собак-проводников» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». Дата обращения: 03.05.2020.

⁶ См., напр.: Постановление Правительства Москвы от 27.03.2012 № 111-ПП «Об утверждении административных регламентов предоставления государственных услуг города Москвы в сфере жилищно-коммунального хозяйства и внесении изме-

других выплат¹. Финансирование указанных социальных выплат за счет средств бюджетной системы государства в большинстве случаев предопределено их особой значимостью для получателей. Закрепляя эти затраты за собой, государство тем самым гарантирует их выплату.

Следует отметить, что подобный подход к распределению бремени затрат в социальной сфере предопределен в международном законодательстве. Так, распределение затрат на обеспечение безопасности и гигиены труда между государством и работодателями предусмотрено в Конвенции № 155 Международной организации труда «О безопасности и гигиене труда и производственной среде» (Заключена в г. Женеве 22.06.1981)². Долевое финансирование стоимости медицинского обслуживания со стороны физического лица предусмотрено Конвенцией № 102 Международной организации труда «О минимальных нормах социального обеспечения»³ (ч. 2 ст. 10), при этом сделана оговорка, что правила такого долевого участия должны устанавливаться с таким расчетом, чтобы оно не оказалось слишком обременительным.

Обременение указанными затратами требует определения источников их финансирования. Для хозяйствующих субъектов и физических лиц таким источником будут собственные средства. Для государства — налоги или страховые взносы. В ч. 1 ст. 71 Конвенции № 155 Международной организации труда предусмотрено: «затраты на все виды обеспечения ... и затраты на управление ими должны финансироваться коллективно путем страховых взносов или налогообложения, либо и тем и другим путем одновременно таким образом, чтобы это

нений в правовые акты Правительства Москвы» (вместе с «Административным регламентом предоставления государственной услуги города Москвы «Предоставление гражданам субсидий на оплату жилого помещения и коммунальных услуг», «Административным регламентом предоставления государственной услуги города Москвы «Предоставление информации жилищного учета», «Административным регламентом предоставления государственной услуги города Москвы «Предоставление мер социальной поддержки по оплате жилого помещения, коммунальных услуг и услуг связи») // Вестник Мэра и Правительства Москвы. 10.04.2012. № 21.

¹ См., напр.: Приказ ФСС РФ от 20.05.2019 № 262 «Об утверждении Административного регламента Фонда социального страхования Российской Федерации по предоставлению государственной услуги по назначению обеспечения по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в виде единовременной и (или) ежемесячной страховых выплат застрахованному либо лицам, имеющим право на получение страховых выплат в случае его смерти» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». Дата обращения: 03.05.2020.

² СЗ РФ. 10.12.2001 № 50. Ст. 4652. Россия ратифицировала данный документ (Федеральный закон от 11.04.1998 № 58-ФЗ).

³ Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». Дата обращения: 03.05.2020. Россия ратифицировала данный документ с принятием обязательств в отношении разделов II, III, V, VI, VIII, IX и X (Федеральный закон от 03.10.2018 № 349-ФЗ).

не было слишком обременительным для лиц с небольшими доходами и чтобы учитывалось экономическое положение государства-члена и категорий защищенных лиц».

Представляется, что выбор государством источника финансирования обусловлен спецификой тех или иных затрат на социальную защиту населения. Так, если затраты носят предполагаемый характер, поскольку события, с которыми они связаны обладают признаками вероятности и случайности наступления, при этом направлены на возмещение потерь (затрат), а следовательно, их объем будет различаться в каждом конкретном случае выплаты, целесообразно предусмотреть их финансирование посредством страхования, предусматривающего уплату страховых взносов, сумма которых поставлена в зависимость от размера выплат, на которые претендует получатель¹. В остальных случаях источником финансирования затрат государства на социальные гарантии могут выступать налоги.

Таким образом, государство по сути разделяет затраты на социальную помощь населению на две группы, предусматривая для каждой отдельный способ финансирования. При этом если финансирование затрат на социальные гарантии за счет налогов не требует формирования дополнительной инфраструктуры, поскольку она уже существует и используется для финансирования любых других расходов государства, то для организации финансирования посредством страхования государству требуется выстроить отдельную инфраструктуру — соответствующую систему страхования.

Система страхования состоит из совокупности элементов, определяющих ее создание и функционирование.

Система обеспечивает взаимодействие специального круга лиц — страховщика, страхователей и застрахованных лиц. Страховщик формирует финансовые ресурсы, которые использует для страховых выплат в пользу застрахованных лиц при наступлении страховых случаев. Также задачей страховщика является обеспечение сохранности финансовых ресурсов, их целевое использование, управление привлеченными денежными средствами. Осуществляя эти функции, страховщик обеспечивает достижение определенных целей (в случае социального страхования — предоставление социальных гарантий населению). Страхователь оплачивает страховые взносы, за счет которых формируются финансовые ресурсы системы страхования. Оплата денежных средств осуществляется на добровольной основе (при наличии заинтересованности у страхователя в защите имеющихся рисков и получении возмещения при наступлении страховых случаев) либо принудительно, когда государство обязывает страхователя вно-

¹ См.: ст.ст. 9–11 Закона РФ от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РФ. 14.01.1993. № 2. Ст. 56.

сать такие платежи. Система обязательного социального страхования предусматривает обязательную уплату страховых взносов, при этом допускаются и добровольные платежи (например, при добровольном вступлении в отношения по обязательному социальному страхованию). Застрахованные лица являются получателями страхового обеспечения в случае наступления страховых случаев.

В рамках страхования определяются страховые риски, страховые случаи и связанные с ними страховые выплаты. Установление этих элементов системы обязательного социального страхования соответствует международным правовым актам¹. Страховые выплаты представляют собой социальные гарантии.

Важным для системы страхования является установление соотношения размера страховых взносов и страховых выплаты, поскольку последние должны различаться для разных получателей, будучи направленными на возмещение именно их, личных, потерь (затрат). При уравнительном подходе, когда выплаты осуществляются в одинаковом размере, они могут финансироваться государством за счет налогов, а не страховых взносов. Для обеспечения такого соотношения страховщик организует систему учета застрахованных лиц, а также сумм поступающих платежей в разрезе каждого лица.

Российское государство предусмотрело финансирование затрат на отдельные социальные гарантии населению посредством страхования, сформировав систему обязательного социального страхования.

Обязательное социальное страхование представляет собой систему создаваемых государством правовых, экономических и организационных мер, направленных на компенсацию или минимизацию последствий изменения материального и (или) социального положения работающих граждан, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, иных категорий граждан вследствие достижения пенсионного возраста, наступления инвалидности, потери кормильца, заболевания, травмы, несчастного случая на производстве или профессионального заболевания, беременности и родов, рождения ребенка (детей), ухода за ребенком в возрасте до полутора лет и других событий, установленных законодательством Российской

¹ См., напр.: Рекомендация № 43 Международной организации труда «Об общих принципах страхования по инвалидности, старости и на случай потери кормильца» (Принята в г. Женеве 29.06.1933 на 17-ой сессии Генеральной конференции МОТ) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»; Рекомендация № 29 Международной организации труда «Об общих принципах страхования по болезни» (Принята в г. Женеве 15.06.1927 на 10-ой сессии Генеральной конференции МОТ) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»; Рекомендация № 67 Международной организации труда «Об обеспечении дохода» (Вместе с «Руководящими принципами») (Принята в г. Филадельфии 12.05.1944 на 26-ой сессии Генеральной конференции МОТ) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

Федерации об обязательном социальном страховании¹. Оно — часть государственной *системы социальной защиты населения*, спецификой которой является осуществляемое в соответствии с федеральным законом страхование работающих граждан *от возможного изменения материального и (или) социального положения*, в том числе по независящим от них обстоятельствам².

В настоящее время российская система обязательного социального страхования включает (1) обязательное пенсионное страхование, (2) обязательное медицинское страхование; (3) обязательное социальное страхование трудящихся на случай временной нетрудоспособности, в связи с материнством; (4) обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Правовую основу обязательного социального страхования составляют Федеральный закон от 16.07.1999 № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования», Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»³, Федеральный закон от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»⁴, Федеральный закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»⁵, Федеральный закон от 29.11.2010 № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации»⁶, Налоговый кодекс Российской Федерации и др.

Каждый вид обязательного социального страхования имеет специфику, на кратком рассмотрении которой следует остановиться.

Обязательное пенсионное страхование обеспечивает выплату пенсий трудящимся, которые достигли пенсионного возраста либо получили инвалидность. Пожилые люди, а также люди, признанные инвалидами, не имеют возможности полноценно трудиться как прежде, а следовательно, утрачивают заработок (доход), который являлся источником средств к существованию — на длительное время либо навсегда. Чтобы исключить лишение этих лиц средств к существованию, государство предусмотрело выплату пенсий взамен утраченного заработка. Такое

¹ Статья 1 Федерального закона от 16.07.1999 № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования» // СЗ РФ. 1999. № 29. Ст. 3686.

² Там же.

³ СЗ РФ. 2001. № 51. Ст. 4832.

⁴ СЗ РФ. 2007, № 1 (1 ч.). Ст. 18.

⁵ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3803.

⁶ СЗ РФ. 2010. № 49. Ст. 6422.

страхование осуществляется в отношении всех трудящихся¹. Также пенсии по случаю потери кормильца выплачиваются лицам, для которых доходы умершего кормильца были постоянным и основным источником средств к их существованию (иждивенцам).

Страхователями выступают работодатели. Если лицо самостоятельно обеспечивает себя работой, то оно, будучи застрахованным лицом, также выполняет функции страхователя.

Важно отметить, что отношения по обязательному пенсионному страхованию могут строиться и на добровольной основе в соответствии со ст. 29 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании»². В этом случае круг застрахованных лиц и страхователей меняется.

Страховщиком по этому виду страхования выступает специализированное финансово-кредитное учреждение — Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФР), который вместе с его территориальными подразделениями (управлениями и отделениями³) образует единую централизованную систему органов управления средствами обязательного пенсионного страхования в Российской Федерации⁴. Пенсионный фонд был создан 22.12.1990⁵.

ПФР организует формирование финансовых ресурсов системы обязательного пенсионного страхования, осуществляя учет полученных денежных средств, хранение, управление, включая инвестирование, целевое использование на социальные выплаты населению. Ука-

¹ Застрахованными лицами являются как наемные работники, так и лица, самостоятельно обеспечивающие себя работой (индивидуальные предприниматели; адвокаты; лица, занимающиеся частной практикой и др.) — независимо от гражданства при условии, что они работают (ведут деятельность) на территории Российской Федерации.

² См. также: Федеральный закон от 30.04.2008 № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» // СЗ РФ. 2008. № 18. Ст. 1943.

³ В структуре Пенсионного фонда 8 Управлений в Федеральных округах Российской Федерации, 83 Отделения Пенсионного фонда в субъектах РФ, а также ОПФР в г. Байконур (Казахстан), а также почти 2500 территориальных управлений во всех регионах страны // http://www.pfrf.ru/about/isp_dir/. Дата обращения: 01.06.2016.

⁴ Правовой статус ПФР определен в Постановлении ВС РФ от 27.12.1991 № 2122-1 «Вопросы Пенсионного фонда Российской Федерации (России)» (вместе с «Положением о Пенсионном фонде Российской Федерации (России)», «Порядком уплаты страховых взносов работодателями и гражданами в Пенсионный фонд Российской Федерации (России)») // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1992, № 5. Ст. 180. Также элементы правового статуса ПФР закреплены Федеральном законе от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (ст. 5 и др.).

⁵ Постановление ВС РСФСР от 22.12.1990 № 442-1 «Об организации Пенсионного фонда РСФСР» // Ведомости СНД и ВС РСФСР, 1990, № 30, ст. 415.

занные функции осуществляются через специализированный бюджет в пределах, установленных Бюджетным кодексом РФ, а также другими нормативными правовыми актами.

Функции ПФР, связанные с непосредственным привлечением (администрированием) страховых взносов, существенным образом ограничены: в настоящее время фонд фактически администрирует уплату страховых взносов только по «добровольному» страхованию¹. Контроль за уплатой «обязательных» страховых взносов, принудительное взыскание недоимки по ним осуществляют налоговые органы².

Тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование определены в процентах от суммы дохода застрахованного физического лица — наемного работника либо в фиксированном размере, если они уплачиваются лицами, самостоятельно обеспечивающими себя работой. Однако если сумма дохода превышает 300 тысяч рублей, то дополнительно к фиксированной сумме уплачиваются страховые взносы, исчисляемые по тарифу, установленному в процентах от суммы доходов. Также в системе обязательного пенсионного страхования предусмотрена уплата дополнительных страховых взносов, средства которых предназначены для финансирования дополнительных затрат ПФР на социальные гарантии определенных категорий работников. Тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование установлены в федеральном законодательстве. Полномочий, связанных с оперативным изменением размеров страховых взносов, ПФР не имеет.

Дифференцированность страховых выплат каждому застрахованному лицу — с учетом поступивших страховых взносов, тариф по которым делится на солидарную и индивидуальные части — государство обеспечивает комплексом мер. Так, застрахованные лица вправе получать не

¹ См.: Приказ Минтруда России от 31.05.2017 № 462н «Об утверждении Правил подачи заявления о добровольном вступлении в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию и заявления о прекращении правоотношений по обязательному пенсионному страхованию» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

² Делегирование налоговым органам функций по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством произошло в 2017 году. См.: Указ Президента РФ от 15.01.2016 № 13 «О дополнительных мерах по укреплению платежной дисциплины при осуществлении расчетов с Пенсионным фондом Российской Федерации, Фондом социального страхования Российской Федерации и Федеральным фондом обязательного медицинского страхования» // СЗ РФ. 2017. № 3. Ст. 474; Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» // СЗ РФ. 2016. № 27 (Часть I). Ст. 4176.

только страховую пенсию, но и накопительную, которая, в том числе, может формироваться за счет страховых взносов¹; страховая пенсия выплачивается с учетом индивидуального пенсионного коэффициента, который определяется с учетом страховых взносов на страховую пенсию, продолжительности страхового стажа и др.² Чтобы организовать индивидуальный подход к расчету и выплате страхового обеспечения (пенсий), ПФР ведет индивидуальный (персонифицированный) учет застрахованных лиц, в котором содержится информация, в том числе, о суммах начисленных и выплаченных за застрахованное лицо страховых взносов, а также иных поступлений, обеспечивающих формирование пенсионных накоплений³. Учетным застрахованным лицам ПФР выдает полисы обязательного пенсионного страхования (СНИЛС).

С учетом этого отличительной функцией ПФР является организация накопления денежных средств для выплаты будущим пенсионерам в течение достаточно длительного периода времени, что требует их сбережения, а также преумножения за счет инвестирования⁴.

Примечательно, что не все выплаты из финансовых ресурсов, сформированных за счет страховых взносов, имеют страховую природу. Так, например, согласно ст. 9 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании», в качестве страхового обеспечения предоставляется социальное пособие на погребение умерших пенсионеров, не подлежавших обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством на день смерти⁵. Представляется, что вопрос об использовании финан-

¹ В период 2014–2022 гг. пенсионные накопления за счет средств страховых взносов не формируются.. См.п. 4 ст. 33.3 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании».

² См.: Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании»; Федеральный закон от 28.12.2013 № 400-ФЗ «О страховых пенсиях» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»; Федеральный закон от 28.12.2013 № 424-ФЗ «О накопительной пенсии» // СЗ РФ. 2013. № 52 (часть I). Ст. 6989.

³ См.: Федеральный закон от 01.04.1996 № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования» // СЗ РФ. 1996. № 14. Ст. 1401.

⁴ См.: Федеральный закон от 24.07.2002 № 111-ФЗ «Об инвестировании средств для финансирования накопительной пенсии в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3028; Федеральный закон от 30.11.2011 № 360-ФЗ «О порядке финансирования выплат за счет средств пенсионных накоплений» // СЗ РФ. 2011. № 49 (ч. 1). Ст. 7038; Федеральный закон от 28.12.2013 № 422-ФЗ «О гарантировании прав застрахованных лиц в системе обязательного пенсионного страхования Российской Федерации при формировании и инвестировании средств пенсионных накоплений, установлении и осуществлении выплат за счет средств пенсионных накоплений» // СЗ РФ. 2013. № 52 (ч. I). Ст. 6987.

⁵ См.: Федеральный закон от 12.01.1996 № 8-ФЗ «О погребении и похоронном деле» // СЗ РФ. 1996. № 3. Ст. 146.

совых ресурсов системы обязательного социального страхования на выплаты нестрахового характера требует изучения.

В рамках системы *обязательного медицинского страхования* людям бесплатно предоставляется медицинская помощь за счет того, что полученные медицинские услуги оплачиваются из средств системы обязательного медицинского страхования.

Страхованию подлежат все лица — как работающие, так и неработающие — поскольку потребность в медицинской помощи может возникнуть у каждого. При этом круг страхователей для этих категорий застрахованных лиц будет различаться: наемных работников страхуют работодатели; лица, самостоятельно обеспечивающие себя работой, страхуются самостоятельно; неработающее население страхуют субфедеральные «медицинские» органы исполнительной власти (региональные департаменты, министерства здравоохранения и т.п.), которые перечисляют страховые взносы за счет средств бюджета соответствующего субъекта Российской Федерации.

Функции страховщика выполняет Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС), созданный для реализации государственной политики в сфере обязательного медицинского страхования¹. Создание фондов обязательного медицинского страхования было предусмотрено Законом РСФСР от 28.06.1991 № 1499-1 «О медицинском страховании граждан в РСФСР»² (ст. 12); фактически ФФОМС был сформирован в 1993 году в соответствии с Постановлением ВС РФ от 24.02.1993 № 4543-1 «О порядке финансирования обязательного медицинского страхования граждан на 1993 год»³.

Как страховщик ФФОМС осуществляет формирование финансовых ресурсов системы обязательного медицинского страхования за счет страховых взносов: аккумулирует и осуществляет учет полученных денежных средств, перераспределение, передачу для целевого использования. Указанные функции осуществляются через специализированный федеральный бюджет в пределах, установленных Бюджетным кодексом РФ, а также другими нормативными правовыми актами.

В отличие от ПФР этот фонд не имеет территориальных (региональных) подразделений. «На местах» функционируют территориальные фонды обязательного медицинского страхования (ТФОМС),

¹ Правовой статус Федерального фонда обязательного медицинского страхования закреплен в следующих нормативных правовых актах: Федеральный закон от 29.11.2010 № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации»; Устава Федерального фонда обязательного медицинского страхования, утв. Постановлением Правительства РФ от 29.07.1998 № 857 // СЗ РФ. 1998, № 32. Ст. 3902. Сайт ФФОМС: <http://ffoms.ru/system-oms/about-fu> № d (дата обращения: 10.06.2016).

² Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

³ Там же.

которые статуса страховщика не имеют, но осуществляют отдельные его полномочия на территориях субъектов Российской Федерации; для реализации этих полномочий территориальные фонды могут создавать филиалы и представительства¹. Предложение регионам формировать территориальные фонды было сделано Правительством РФ также в 1993 году².

ФФОМС выделяет территориальным фондам субвенции на организацию оказания медицинской помощи населению соответствующего региона. Также в ТФОМС выделяются межбюджетные трансферты из региональных бюджетов. ТФОМС осуществляют учет полученных средств, их целевое использование также посредством специализированного бюджета.

Организуя оказание медицинской помощи населению, ТФОМС взаимодействуют со страховыми медицинскими организациями: на основании договоров о финансовом обеспечении обязательного медицинского страхования этим организациям поручается оформление полисов обязательного медицинского страхования (в отличие от системы обязательного пенсионного страхования, где полисы оформляет страховщик); оплата медицинской помощи, оказанных медицинскими организациями населению, за счет средств, полученных от ТФОМС. Между страховыми медицинскими организациями и медицинскими организациями заключаются договоры на оказание и оплату медицинской помощи по обязательному медицинскому страхованию. С учетом такой организации состав субъектов обязательного медицинского страхования шире, чем по остальным видам обязательного социального страхования.

ФФОМС осуществляет администрирование страховых взносов, которые поступают за неработающее население. Контроль за исчислением и уплатой страховых взносов за трудящихся осуществляется силами налоговых органов³.

Тарифы страховых взносов на обязательное медицинское страхование определены в федеральном законодательстве в процентах от суммы дохода застрахованного физического лица — наемного работника либо в фиксированном размере, если они уплачиваются лицами, самостоятельно обеспечивающими себя работой. Каких-либо дополнительных тарифов не предусмотрено. Полномочий, связанных

¹ См.: ст.ст. 13, 34 Федерального закона от 29.11.2010 № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации»; Приказ Минздравсоцразвития России от 21.01.2011 № 15н «Об утверждении Типового положения о территориальном фонде обязательного медицинского страхования» // Российская газета, № 29, 11.02.2011.

² См.: Постановление ВС РФ от 24.02.1993 № 4543-1 «О порядке финансирования обязательного медицинского страхования граждан на 1993 год».

³ До 2017 года эти функции в отношении страховых взносов на обязательное медицинское страхование осуществлял ПФР.

с оперативным изменением размеров страховых взносов, ни ФФОМС, ни ТФОМС не имеют.

В системе обязательного медицинского страхования не формируются «длинные деньги» как в системе обязательного пенсионного страхования, когда в течение длительного времени происходит накопление ресурсов для будущих пенсионных выплат. Управление денежными средствами, аккумулированными в бюджетах ФФОМС и ТФОМС, осуществляется посредством размещения в депозиты на срок до 6 месяцев временно свободных денежных средств¹.

Объем медицинских услуг, предоставляемый каждому застрахованному лицу, определяется его потребностями в медицинской помощи, не зависимо от того, в каком размере за него были уплачены страховые взносы. Такой подход не отвечает сущности страхования. Возможности получения медицинской помощи ограничены программами обязательного медицинского страхования, в которых определены случаи, когда она подлежит оказанию. Программы подразделяются на базовую, которая закрепляет единые права на бесплатное получение медицинской помощи все территории России, и территориальные, которые могут различаться по регионам.

При этом в системе обязательного медицинского страхования — также как и в системе обязательного пенсионного страхования — ведется персонифицированный учет по каждому застрахованному лицу, который объединяет центральный и региональный сегменты². Однако этот учет организован в целях определения потребности в объемах медицинской помощи исходя из объема оказанных медицинских услуг каждому застрахованному лицу, а также для контроля за использованием средств обязательного медицинского страхования. Персонифицированный учет не предназначен для учета сумм уплаченных за каждое застрахованное лицо страховых взносов и расчета дополнительного объема персональных медицинских услуг, которые могут быть оказаны исходя из размера поступивших платежей.

Обязательное социальное страхование трудящихся на случай временной нетрудоспособности, в связи с материнством предусматривает оказание материальной помощи лицам, которые утратили возможность трудиться на тот или иной непродолжительный срок в связи с заболе-

¹ См., напр.: Постановление Правительства РФ от 31.12.2010 № 1225 «О размещении временно свободных средств Федерального фонда обязательного медицинского страхования и территориальных фондов обязательного медицинского страхования» (вместе с «Правилами размещения временно свободных средств Федерального фонда обязательного медицинского страхования и территориальных фондов обязательного медицинского страхования») // СЗ РФ. 2011, № 2. Ст. 388.

² Приказ Минздравсоцразвития России от 25.01.2011 № 29н «Об утверждении Порядка ведения персонифицированного учета в сфере обязательного медицинского страхования» // Российская газета. 11.02.2011. № 29.

ванием, травмой, беременностью, рождением ребенка, необходимостью ухода за ним, в связи с чем лишились средств к существованию. Государство предоставляет этим лицам материальную помощь в виде пособия по временной нетрудоспособности, пособия по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком до полутора лет.

Такое страхование в обязательном порядке осуществляется в отношении наемных работников, для которых страхователями выступают работодатели.

Для лиц, самостоятельно обеспечивающих себя работой, участие в отношениях по такому обязательному социальному страхованию возможно на добровольной основе: при желании они могут застраховать сами себя¹.

Функции страховщика выполняет Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС), совместно с его территориальными органами (региональными отделениями) образующий единую централизованную систему органов управления средствами обязательного социального страхования трудящихся². ФСС был создан 01.01.1991 на основании Постановления Совета Министров РСФСР, Федерации Независимых Профсоюзов РСФСР от 25.12.1990 № 600/9-3 «О совершенствовании управления и порядка финансирования расходов на социальное страхование трудящихся РСФСР»³.

ФСС организует формирование финансовых ресурсов системы обязательного социального страхования, осуществляя учет полученных денежных средств, управление, целевое использование на социальные выплаты населению. Указанные функции осуществляются через специализированный бюджет в пределах, установленных Бюджетным кодексом РФ, а также другими нормативными правовыми актами.

ФСС в части страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с мате-

¹ Постановление Правительства РФ от 02.10.2009 № 790 «О порядке уплаты страховых взносов лицами, добровольно вступившими в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (вместе с «Правилами уплаты страховых взносов лицами, добровольно вступившими в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством») // СЗ РФ. 2009. № 41. Ст. 4776.

² Правовой статус Фонда социального страхования Российской Федерации закреплен в следующих нормативных правовых актах: Указ Президента РФ от 07.08.1992 № 822 «О Фонде социального страхования Российской Федерации» // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 10.08.1992, № 6. Ст. 319; Постановление Правительства РФ от 12.02.1994 № 101 «О Фонде социального страхования Российской Федерации» // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 21.02.1994, № 8. Ст. 599; Федеральный закон от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

³ Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

ринством осуществляется администрирование только «добровольных» платежей. Обязательные платежи контролируют и принудительно взимают налоговые органы. Этой функции фонд был лишен также как и ПФР.

Тарифы страховых взносов на указанное обязательное социальное страхование определены — также как и по пенсионному и медицинскому страхованию — в процентах от суммы дохода застрахованного физического лица — наемного работника либо в фиксированном размере, если они уплачиваются лицами, самостоятельно обеспечивающими себя работой (в случае, если они добровольно вступили в страховые отношения). При этом тариф, установленный для иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации¹, отличается от тарифа, установленного для остальных: для первых он составляет 1,8%, для остальных — 2,9%. Такое отличие объясняется «усеченным» объемом социальных гарантий, предоставляемых застрахованным лицам из числа временно пребывающих в России иностранных граждан и лиц без гражданства.

Обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством демонстрирует определенную связь сумм страховых взносов и размера страховых выплат по каждому застрахованному лицу: для наемных работников и взносы, и пособия установлены в процентах к заработку, однако максимальный размер пособия ограничен. Лица, самостоятельно обеспечивающие себя работой, которые уплачивают страховые взносы в фиксированном размере, получают пособия, исчисленные исходя из минимального размера оплаты труда.

Пособия по указанному виду социального страхования наемным работникам выплачиваются напрямую органами ФСС².

Существующий порядок организации обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством не требует введения учета застрахованных лиц и выдачи им полисов страхования.

Следует отметить, что также как и по обязательному пенсионному страхованию не все выплаты из финансовых ресурсов ФСС, сформированных за счет страховых взносов, имеют страховую природу. К таковым сложно отнести единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских организациях в ранние сроки беременности; единовременное пособие при рождении ребенка; социальное пособие на погребение (ст. 1.4 Федерального закона

¹ За исключением высококвалифицированных специалистов в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3032.

² См.: <http://fss.ru/ru/consultation/255319/index.shtml>. Дата обращения: 11.05.2020.

«Об обязательном социальном страховании трудящихся на случай временной нетрудоспособности, в связи с материнством»). Такой подход требует изучения.

Обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний обусловлено существованием профессионального риска, то есть вероятности повреждения (утраты) здоровья или смерти работника при выполнении им обязанностей по трудовым или гражданско-правовым договорам¹. В таких случаях работники утрачивают возможность трудиться. В замен утраченного заработка, а также в целях компенсации расходов, связанных с такими повреждениями здоровья государство выплачивает обеспечение по страхованию — пособие по временной нетрудоспособности, которое выплачивается за счет средств на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; единовременные и ежемесячные страховые выплаты; производит оплату дополнительных расходов, связанных с медицинской, социальной и профессиональной реабилитацией застрахованных. Единовременные и ежемесячные страховые выплаты могут осуществляться иждивенцам умершего работника.

Страхованию подлежат наемные работники. Рассматриваемая система страхования не предполагает ведения учета застрахованных лиц и оформления им страховых полисов.

Страхователями выступают работодатели.

Страховщик — ФСС, который организует формирование финансовых ресурсов системы обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Финансовые ресурсы двух систем обязательного социального страхования, где страховщиком выступает ФСС, обособлены, хотя и аккумулируются в общий специализированный бюджет. Обособление финансовых ресурсов обеспечивается посредством учета. Фонд осуществляет управление средствами, размещая временно свободные².

Размер пособий и выплат определяется в процентах от заработка, кроме единовременной страховой выплаты, которая рассчитывается в учетом степени утраты застрахованным профессиональной трудо-

¹ Лицо, выполняющие работы (оказывающее услуги) по гражданско-правовому договору, подлежит обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, если условиями гражданско-правового договора такое страхование предусмотрено.

² Постановление Правительства РФ от 24.12.2012 № 1396 «Об утверждении Правил формирования, размещения и расходования резерва средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» // СЗ РФ. 2012. № 53 (ч. 2). Ст. 7947.

способности. В отношении этих выплат также реализуется проект «Прямые выплаты»¹.

Важно отметить принципиальные отличия обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от прочих видов обязательного социального страхования.

Так, ФСС в полном объеме реализует функции администратора страховых взносов по этому виду обязательного социального страхования. Правила администрирования (контроля, принудительного взимания недоимки) установлены в Федеральном законе от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Также ФСС вправе в оперативном порядке своими решениями определять суммы страховых взносов, подлежащих уплате каждым страхователем: при том что тариф страховых взносов ежегодно устанавливается в специальном федеральном законе² дифференцированным по классам профессионального риска, страховщик вправе предоставлять скидки и устанавливать надбавки к общему, базовому, тарифу. Размер скидки или надбавки рассчитывается по итогам работы страхователя за три года и устанавливается с учетом состояния охраны труда и расходов на обеспечение по страхованию; их размер не может превышать 40 процентов базового страхового тарифа³.

Такой подход обусловлен тем, что обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний — это единственный вид обязательного социального страхования, где риски зависят от страхователя. Уровень производственного травматизма и заболеваемости зависит от состояния охраны труда, которое обеспечил работодатель. С учетом этого государство предусмотрело скидки и надбавки к базовому тарифу, чтобы обеспечить формирование экономической заинтересованности у страхователей в снижении профессионального риска. По остальным видам социального страхования вероятность наступления страховых случаев от страхователя не зависит, следовательно, установление персональных тарифов (в том числе, за счет скидок и надбавок) не имеет экономического обоснования.

¹ См.: <http://fss.ru/ru/consultation/255319/index.shtml>. Дата обращения: 11.05.2020.

² См., напр.: Федеральный закон от 27.12.2019 № 445-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов» // СЗ РФ. 2019. № 52 (ч. 1). Ст. 7763.

³ Постановление Правительства РФ от 30.05.2012 № 524 «Об утверждении Правил установления страхователям скидок и надбавок к страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» // СЗ РФ. 2012. № 23. Ст. 3021.

Достаточно подробная характеристика отдельных видов обязательного социального страхования демонстрирует многообразие общественных отношений, складывающихся внутри каждой системы, а также существование значительного массива нормативных правовых актов. Представляется, что наиболее общо финансово-правовыми могут считаться нормы (1) связанные с установлением страховых взносов на обязательное социальное страхование, контролем за их исчислением и уплатой; (2) формированием, распределением, учетом, хранением, управлением, использованием финансовых ресурсов, что преимущественно обеспечивается посредством специализированных бюджетов в составе бюджетной системы Российской Федерации. При этом специфика этой совокупности финансово-правовых норм заключается в их более тесной связи по сравнению с соотношением норм налогового и бюджетного права, что обусловлено особенностью страхования как способа финансирования публичных расходов. Эта связь предполагает системное регулирование этой совокупности общественных отношений.

Между тем следует констатировать отсутствие системного подхода к правовому регулированию общественных отношений в сфере обязательного социального страхования. Так, в настоящее время установление, исчисление, уплата страховых взносов, их администрирование по трем из четырех видов обязательного социального страхования¹ регулируется нормами Налогового кодекса РФ. Операции с финансовыми ресурсами системы обязательного социального страхования (аккумуляция, учет, распределение, хранение, управление) осуществляются посредством бюджетов на основе норм Бюджетного кодекса РФ. При этом бюджеты государственных внебюджетных фондов встроены в бюджетную систему государства. Некую системность и обособленность правового регулирования можно отметить в части обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, по которому страховые взносы на обязательное социальное страхование устанавливаются и администрируются на основании отдельного Федерального закона². Однако финансовые ресурсы этого социального страхования также включены в единый бюджет ФСС.

Бюджетный кодекс РФ включает главу 17 «Бюджеты государственных внебюджетных фондов». Статьи этой главы определяют состав доходов — как и для прочих бюджетов бюджетной системы

¹ Речь идет об обязательном пенсионном страховании, обязательном медицинском страховании, обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

² Федеральный закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

государства, что требуется для организации бюджетного процесса, при этом по общему правилу доходы этих бюджетов подразделяются на налоговые, неналоговые и безвозмездные поступления. В части расходов нормы носят в большей степени декларативный характер: так, в ч. 1 ст. 147 указано, что расходы бюджетов государственных внебюджетных фондов осуществляются исключительно на цели, определенные законодательством Российской Федерации, включая законодательство о конкретных видах обязательного социального страхования (пенсионного, социального, медицинского), в соответствии с бюджетами указанных фондов, утвержденными федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации. При этом правила, касающиеся расходов бюджетов и расходных обязательств публично-правовых образований, являются общими для всех бюджетов бюджетной системы. Особенности бюджетного процесса закреплены в ст. 145 БК РФ. Но при том, что статья достаточно объемная, принципиальных отличий от общих процедур можно выделить немного. В целом из норм Бюджетного кодекса РФ следует, что основное отличие заключается в участии в бюджетном процессе органов управления государственными внебюджетными фондами, то есть страховщиков. Эти субъекты имеют отдельные полномочия как самостоятельные участники бюджетного процесса. В частности, они составляют проекты законов о соответствующих бюджетах государственных внебюджетных фондов, которые представляют в «профильные» министерства для последующего внесения в Правительство РФ и Государственную Думу¹; готовят отчеты об исполнении этих бюджетов; составляют и ведут сводную бюджетную роспись; составляют и ведут перечень и реестры источников доходов бюджетов. Также они участвуют в бюджетном процессе в статусе администраторов, в том числе главных, доходов бюджетов, источников финансирования дефицита бюджета; главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств. Отдельные особенности бюджетного процесса для этих бюджетов заключаются в составе сопутствующей бюджету документации. Так, вместе с проектом федерального закона о бюджете ФСС помимо прочих документов вносится проект федерального закона о тарифах страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Принципиальные отличия обусловлены спецификой страховых финансовых ресурсов. Так, проект бюджета Пенсионного фонда РФ должен содержать показатели, характеризующие объем средств пенсионных накоплений, обособленный учет которых ведется на начало и конец

¹ Для территориальных фондов — в аналогичные органы власти, формируемые на субфедеральном уровне.

очередного финансового года, в том числе: объем средств резерва Пенсионного фонда РФ по обязательному пенсионному страхованию; объем средств выплатного резерва Пенсионного фонда РФ; объем средств пенсионных накоплений, сформированных в пользу застрахованных лиц, которым Пенсионным фондом РФ установлена срочная пенсионная выплата. В этой части подлежат подготовке отдельные отчеты, которые прилагаются к общему отчету об исполнении бюджетов государственных внебюджетных фондов.

Таким образом, специфика правового регулирования бюджетов государственных внебюджетных фондов, которая может проявляться в существовании отдельных правовых норм, регламентирующих соответствующие общественные отношения, несущественна. При этом нормы отраслевого законодательства об обязательном социальном страховании в большей степени носят декларативный характер в части непосредственного управления страховыми финансовыми ресурсами (аккумуляция, учет, распределение, хранение, управление). Это объясняется тем, что бюджеты государственных внебюджетных фондов самым тесным образом встроены в бюджетную систему Российской Федерации, на что многократно указывалось¹. В рамках единой бюджетной системы государства происходит перераспределение источников доходов, расходных обязательств; существующая взаимосвязь также прослеживается в комплексном подходе к рассмотрению и принятию законов о бюджетах, когда законы о бюджетах, в том числе государственных внебюджетных фондов, проходят через представительный орган власти по сути единым пакетом. Важно отметить, что глава 17 «Бюджеты государственных внебюджетных фондов» включена в раздел IV «Сбалансированность бюджетов».

С учетом изложенного представляется допустимым говорить о существовании в системе бюджетного права института правового регулирования бюджетов государственных внебюджетных фондов². Оснований для обособления общественных отношений, связанных с функционированием таких бюджетов, из состава бюджетных правоотношений, а следовательно о формировании предмета отдельного самостоятельного института (подотрасли) в рамках финансового права, не имеется³. В настоящее время очевидна более тесная связь финан-

¹ См., напр., *Комягин Д. Л.* Бюджетное право России: учеб. пособие / общ. ред. А. Н. Козырина. М., Ин-т публично-правовых исследований, 2011. С. 117–118.

² О существовании института государственных внебюджетных фондов в системе бюджетного права писала *Конюхова Т. В.* См.: *Конюхова Т. В.* Институты бюджетного права Российской Федерации: научно-практическое пособие. М., 2009.

³ Замечу, что отдельные параграфы или главы, посвященные государственным внебюджетным социальным фондам, включены в учебники по бюджетному праву. См., напр: *Бюджетное право: учеб. пособие для студентов, обучающихся по направлениям «Юриспруденция» и «Экономика» / Н. Д. Эриашвили [и др.]*; под ред. Г. Б. По-

совых ресурсов обязательного социального страхования с бюджетной системой государстве нежели с собственно системой обязательного социального страхования: государство управляет аккумулируемыми финансовыми ресурсами независимо от используемого способа финансирования (налогообложение, страхование) посредством единой бюджетной системы.

Вместе с тем правильность такого подхода к управлению финансовыми ресурсами обязательного социального страхования вызывает сомнения с учетом необходимости обеспечения их автономности, обособления. Ногина О. А., изучая государственные внебюджетные фонды в составе бюджетной системы России¹, пришла к выводу, что финансовое обеспечение автономности системы социального страхования возможно в рамках двух организационно-правовых моделей: (1) при установлении более высокой степени самостоятельности и обособления средств бюджетов государственных внебюджетных фондов внутри бюджетной системы и введения особого бюджетно-правового регулирования их формирования и исполнения; (2) путем выведения за рамки бюджетной системы и введения нового финансово-правового регулирования отношений по формированию, распределению и использованию таких фондов, что потребует принятия нового федерального закона².

О необходимости принятия отдельного закона, полноценно регулирующего финансовое обеспечение системы обязательно социального страхования, неоднократно указывали ученые³.

ляка, С. Н. Бочарова, Е. Н. Барикаева. 9-е изд., перераб. и доп. М., ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2017. С. 191–199; *Пешкова Х. В.* Бюджетное право России: учебник / Х. В. Пешкова. 2-е изд., перераб. и доп. М., ИНФРА-М, 2018. С. 152–162; Бюджетное право: учебник / Н. Д. Вершило, Т. А. Вершило, О. Н. Горбунова и др.; под ред. И. А. Цинделиани. М., Проспект, 2018 // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

¹ См.: *Ногина О. А.* Государственные внебюджетные фонды в составе бюджетной системы России: проблемы правового регулирования / О. А. Ногина. М., Статут, 2012. 462 с. ISBN 978-5-8354-0876-4, 1000 экз. Текст: электронный. URL: <https://new.znanium.com/catalog/product/391964> (дата обращения: 12.05.2020); *Ногина О. А.* Правовое регулирование государственных внебюджетных фондов в составе бюджетной системы России: проблемы правового регулирования: дисс. ... докт. юрид. наук. М., 2013.

² *Ногина О. А.* Правовое регулирование государственных внебюджетных фондов в составе бюджетной системы России: проблемы правового регулирования: дисс. ... докт. юрид. наук. М., 2013. По книге: *Грачева Е. Ю., Шекин Д. М.* Комментарии к диссертационным исследованиям по финансовому праву (2008–2015 гг.). М., Статут, 2016. С. 316–317.

³ См.: *Бит-Шабо И. В.* Указ.соч. С. 162, 168–171; *Журавлева С. В.* Правовые основы функционирования бюджетов государственных внебюджетных социальных фондов: дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2004. По книге: *Грачева Е. Ю., Шекин Д. М.* Комментарии к диссертационным исследованиям по финансовому праву. М., Статут, 2009. С. 263; *Древаль Л. Н.* Финансово-правовое регулирование внебюджетных фондов в Рос-

Представляется, что такой подход заслуживает поддержки с учетом особенностей страхования как отдельного способа (модели) финансирования затрат государства. А появление новых правовых норм даст почву для размышлений об их месте в системе финансового права, и возможно будет обосновано их объединены в рамках его отдельной подотрасли.

В заключении хотелось бы отменить, что современная цифровая экономика оказывает влияние как на бюджетную системы Российской Федерации, включая государственные внебюджетные фонды, так и на систему обязательного социального страхования. Цифровизация процессов управления, возможность формирования и оперативного использования больших объемов данных посредством компьютерных программ существенно видоизменяет способы и порядок осуществления финансовой деятельности¹.

В отношении бюджетов государственных внебюджетных фондов (также как и в отношении прочих бюджетов бюджетной системы Российской Федерации) используются такие цифровые сервисы (платформы) как государственная информационная система о государственных и муниципальных платежах (ГИС ГМП)², созданная в соответствии с Федеральным законом от 27.07.2010 года № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг»³, предназначенная для учета информации о доходах бюджетов

сийской Федерации: дисс. ... канд. юрид. наук. Хабаровск, 2000. По книге: *Грачева Е. Ю., Шекин Д. М.* Комментарии к диссертационным исследованиям по финансовому праву. М., Статут, 2009. С. 264 и др.

¹ Вопросы цифровизации финансовой деятельности и финансовой системы активно исследуются учеными. См., напр.: Influence of the budgetary law on state management in the conditions of the development of the digital economy / I. A. Tsindeliani, O. N. Gorbunova, T. A. Vershilo [et al.] // *Informatologia*. 2019. Vol. 52. No 1–2. P. 17–27; Main elements of taxation in the conditions of the development of digital economy / I. A. Tsindeliani, K. T. Anisina, A. S. Burova [et al.] // *Utopia y Praxis Latinoamericana*. 2019. Vol. 24. No Extra 5. P. 129–137; Transformation of the Legal Mechanism of Taxation Under the Influence of Digitalization: Russian Case Study / I. A. Tsindeliani, K. T. Anisina, M. A. Davydova [et al.] // *Intertax*. 2021. Vol. 49. No 5. P. 435–446; *Tsindeliani I. A., Proshunin M. M., Sadovskaya T. D., Popkova Z. G., Davydova M. A. and Babayan O. A.* (2021). Digital transformation of the banking system in the context of sustainable development // *Journal of Money Laundering Control*. <https://doi.org/10.1108/JMLC-02-2021-0011>; Digitalization of Public Procurement in the Russian Federation: Case Study / M. Egorova, L. Andreeva, V. Andreev [et al.] // *The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*. 2021. Vol. 14. No 1. P. 87–106.

² См.: [http://roskazna.ru/gis/gosudarstvennaya-informacionnaya-sistema-og-osudarstvennykh-i-municipalnykh-platezhakh-\(gis-gmp\)/](http://roskazna.ru/gis/gosudarstvennaya-informacionnaya-sistema-og-osudarstvennykh-i-municipalnykh-platezhakh-(gis-gmp)/); Приказ Казначейства России от 12.05.2017 № 11н «Об утверждении Порядка ведения Государственной информационной системы о государственных и муниципальных платежах» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

³ СЗ РФ. 2010. № 31. Ст. 4179.

бюджетной системы Российской Федерации; государственная автоматизированная информационная система (ГАС «Управление», ГАСУ)¹, которая представляет собой единую распределенную государственную информационную систему, обеспечивающую формирование и обработку данных, содержащихся в государственных и муниципальных информационных ресурсах, данных официальной государственной статистики, сведений, необходимых для обеспечения поддержки принятия управленческих решений в сфере государственного управления, в том числе для информационного обеспечения стратегического планирования, а также предоставление и анализ информации на основании указанных данных; государственная интегрированная информационная система управления общественными финансами «Электронный бюджет»², которая обеспечивает прозрачность, открытость и подотчетность деятельности государственных органов и органов управления государственными внебюджетными фондами, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, а также повышает качество их финансового менеджмента за счет формирования единого информационного пространства и применения информационных и телекоммуникационных технологий в сфере управления государственными и муниципальными (общественными) финансами³; другие электронные сервисы.

В рамках обязательного социального страхования также используются технологические новации, направленные, в том числе, на повышение доступности государственных услуг населению. В качестве примеров, можно привести такие цифровые инструменты как электронная трудовая книжка⁴, электронный листок нетрудоспособности⁵, личные кабинеты граждан, которые позволяют каждому получать информацию об индивидуальном лицевом счете, управлении средствами пенсионных накоплений и др.⁶

Таким образом, «цифрой» охвачены все сферы государственного управления, что позволяет повысить его эффективность, улучшить качество.

¹ См.: <http://roskazna.ru/gis/gosudarstvennaya-avtomatizirovannaya-sistema-upravlenie/>; <http://gasu.gov.ru/>.

² <http://roskazna.ru/gis/ehlektronnyj-byudzhel/>.

³ Пункт 2 Положения о государственной интегрированной информационной системе управления общественными финансами «Электронный бюджет», утв. Постановлением Правительства РФ от 30.06.2015 № 658 «О государственной интегрированной информационной системе управления общественными финансами «Электронный бюджет» // СЗ РФ. 2015. № 28. Ст. 4228.

⁴ См.: <http://www.pfrf.ru/etk>. Дата обращения: 03.05.2020.

⁵ См.: <http://fss.ru/ru/fund/disabilitylist/index.shtml>. Дата обращения: 03.05.2020.

⁶ См.: <https://es.pfrf.ru/#services-f>. Дата обращения: 03.05.2020.

§ 2.9. Налоговые расходы публично-правового образования как субинститут института бюджетных доходов

Эффективное управление бюджетной сферой, в том числе, расходами бюджетов, является трендом развития России последнего времени. Данному направлению уделяется пристальное внимание, поскольку от того, как расходуются денежные средства централизованного публичного денежного фонда, зависит качество жизни не только каждого гражданина, в частности, но и экономическое развитие страны в целом¹.

Задача по эффективному использованию финансовых ресурсов, в том числе за счет анализа бюджетных расходов и повышения их эффективности в настоящее время является чрезвычайно важной и актуальной.

Меры государственной поддержки физическим и юридическим лицам в соответствии с приоритетами социально-экономической политики в виде предоставления льгот и преференций по налогам, сборам и таможенным платежам в бюджет являются, по сути, аналогом прямых бюджетных расходов, поэтому могут быть отнесены к налоговым расходам. Установление государством различных видов налоговых льгот (освобождений, вычетов и др.) фактически предусматривает недополучение в качестве налоговых доходов бюджетов объема денежных средств на сумму предоставленных налоговых льгот.

Согласно п. 1 ст. 56 НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Налоговые льготы включают: освобождения от налогообложения, изъятия объектов налогообложения, вычеты налогооблагаемой базы, пониженные ставки для отдельных категорий плательщиков и определенных операций, отсрочки выплаты налогов, льготы по амортизации, налоговые кредиты и другие.

Таким образом, периметр налоговых льгот охватывает любые положения законодательства, предоставляющие одним налогоплательщикам, видам деятельности и/или операциям преимущества перед другими. Вместе с тем, подобный подход может быть не всегда корректным для целей определения налоговых расходов.

¹ Более подробно см.: *Вершило Т. А.* Бюджет и его роль в управлении государством // Финансовое право. 2015. № 12. С. 12–14.

Ст. 56 НК РФ установлено, что нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Согласно п. 2 ст. 56 НК РФ налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

В соответствии с п. 3 НК РФ льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются НК РФ. Льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) законами субъектов Российской Федерации о налогах. Льготы по местным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя о налогах).

Необходимо подчеркнуть, что налоговые льготы являются факультативным элементом юридической конструкции налога; они предусмотрены не для всех налогов. В то же время, предоставление налоговых льгот, с одной стороны, направлено на достижение социальной справедливости для налогоплательщиков, обладающих разными финансовыми возможностями (например, на снижение налогового бремени для малоимущих и социально незащищенных лиц); с другой стороны, призвано стимулировать развитие разных сфер общественной жизни, способствовать увеличению числа рабочих мест и т.д.

А. М. Соколовская указывает, что *налоговая льгота* является одной из наиболее сложных и дискуссионных финансовых проблем. Налоговая льгота представляет собой «предусмотренное налоговым законодательством отклонение от базовой (нормативной) структуры налога, обусловленное необходимостью достижения целей социально-экономической политики государства, позволяющее отдельным плательщикам налогов и сборов получать те или иные преимущества, состоящие в облегчении налогового бремени»¹.

К наиболее существенным характеристикам налоговой льготы А. М. Соколовская относит: 1) отклонение от базовой (нормативной) структуры налога; 2) предоставление преимуществ отдельным плательщикам налогов; 3) использование в качестве инструмента налогового регулирования².

¹ Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И. А. Майбуров и др.]; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. М., ЮНИТИ-ДАНА, 2016. 503 с. (Серия «Encyclopedia»). С. 127.

² Указ. соч. С. 127.

Т. А. Логинова и Т. И. Семкина выделяют четыре, по их мнению, основных критерия, которым должна соответствовать налоговая льгота:

- 1) представлять собой преимущество в виде неуплаты налога или уплаты налога в пониженном размере (ст. 56 НК РФ);
- 2) представлять собой норму, являющуюся объектом обложения налогом;
- 3) не являться элементом методологии расчета налога;
- 4) наличие возможности соотнесения элемента налогообложения с определенной категорией налогоплательщиков, получающих преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками независимо от вида деятельности и вида получаемого дохода¹.

Рассматривая *налоговые льготы* в контексте и в роли инструмента налоговой конкуренции, В. В. Громов указывает, что в этом качестве они (льготы — *прим. авт.*) призваны превратить территорию их действия в точку «притяжения», прежде всего, — инвестиций, — поскольку в процессе налоговой конкуренции задействуются налоги, нагрузка по уплате которых учитывается налогоплательщиками при принятии решений о территории ведения деятельности и вложения капитала (в первую очередь, налоги на доходы и прибыль). По мнению автора, установление налоговых льгот может быть нацелено на увеличение доходов территории как источника функционирования и развития национальной или региональной экономики. Классический пример этого, по мнению автора — зоны офшорного типа как низконалоговые юрисдикции, регистрация в которых позволяет налогоплательщикам минимизировать налоги при получении доходов и вложении капитала на территории других государств. Автор допускает также возможность формирования зон такого типа внутри страны за счет налоговых льгот, не требующих осуществления реальной деятельности как условия снижения налоговой нагрузки, но ведущих к «оседанию» налогов в бюджете региона, где налогоплательщик зарегистрирован, а не региона, где совершаются операции и возникает налоговая база².

В науке не раз обращалось внимание на отсутствие в существующей мировой практике единой концептуальной модели нормативной (базовой) структуры налогов, хотя исследования налоговых льгот в западной финансовой науке, — в том числе, и в контексте обсуждения концепции налоговых расходов, — ведутся с 1960–1970-х гг. XX века.

¹ Логинова Т. А., Семкина Т. И. Налоговые расходы (налоговые льготы): проблемы налогов на имущество и НДС // *Налоги*. 2019. № 6. С. 27–33; СПС КонсультантПлюс.

² Громов В. В. Внутренняя налоговая конкуренция: сущность, особенности, регулирование в РФ // *Налоги*. 2020. № 1. С. 5–9 // СПС «КонсультантПлюс».

При этом разные страны устанавливают свои критерии (признаки), позволяющие идентифицировать налоговые льготы с целью отнесения их либо к нормативной (базовой) структуре налогов, либо к налоговым расходам¹.

Министерство финансов РФ под «базовыми» предлагает понимать те элементы действующего законодательства, которые формально и/или качественно определяют его структуру. Соответственно, к *формальным* элементам отнесены: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок и сроки исчисления и уплаты налога; к *качественным* — положения законодательства, улучшающие качественные характеристики налоговой системы, то есть ее нейтральность, справедливость и эффективность, включая простоту администрирования и исполнения законодательства².

Многочисленность налоговых льгот, в том числе, в российской системе налогообложения, обусловлена разнообразием целей государственной налоговой политики и путей их достижения. В связи с этим в науке предлагаются различные основания их классификации. В частности, А. М. Соколовская предлагает классифицировать налоговые льготы по ряду оснований: а) *в зависимости от вида налога*: льготы по налогу на прибыль организаций, по налогу на доходы физических лиц, по НДС, по транспортному налогу, налогу на имущество физических лиц и др.; б) *в зависимости от элемента налога*: освобождение от налогообложения отдельных категорий плательщиков налогов и сборов (страховых взносов), уменьшение объекта налогообложения; уменьшение налоговой базы; использование пониженной налоговой ставки; применение специальных методов налогового учета; увеличение налогового (отчетного) периода; уменьшение суммы налога, подлежащей уплате в бюджет; изменение срока уплаты налога; в) *по форме предоставления льготы*: освобождение от уплаты налогов, налоговые вычеты, налоговые скидки, налоговые кредиты, рассрочки, отсрочки; г) *по характеру целей государственной налоговой политики*: экономические, социальные, общие (призванные комплексно решать как экономические, так и социальные задачи); д) *в зависимости от назначения льготы* (по характеру ее воздействия на экономического агента): стимулирую-

¹ Иванов А., Милоголов Н. С., Пинская М. Р. Формирование реестра налоговых льгот: принципы и подходы // *Налоги*. 2019. № 1. С. 6–10 // СПС «КонсультантПлюс»; см. также: *Энциклопедия теоретических основ налогообложения* / [И. А. Майбуков и др.]; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. М., ЮНИТИ-ДАНА, 2016. 503 с. (Серия «Encyclopedia»). С. 127.

² См.: Приложение 1 к Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и плановый период 2020 и 2021 годов. URL: https://www.minfin.ru/common/gen_html/?id=123007&fld=FILE_MAIN. Дата обращения 08.05.2020.

ющие, поддерживающие; е) *по сроку применения*: постоянные (период применения которых не определен), временные; ж) *по компетенции установления и масштабу применения*: общегосударственные, региональные, местные; з) *в зависимости от характера (механизма) предоставления*: безусловные, условные¹.

Как уже упоминалось, легальное определение понятия «налоговые льготы» не только закреплено в ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), но также установлен важный принцип: предоставление льгот, согласно абз. 2 ч. 1 ст. 56 НК РФ, не может быть индивидуализировано². Следовательно, как указал Конституционный Суд РФ, *налоговая льгота* — это исключение из закрепленных в Конституции РФ правил налогообложения³, которые позволяют достичь определенного баланса интересов всех участников в налоговых правоотношениях, т.е. сочетать возможности налогоплательщиков уплатить налог, с одной стороны, и государства в получении доходов, с другой.

В противном случае, если этот принцип нарушается, во-первых, усложняется, налоговое администрирование, поскольку есть возможность для злоупотреблений в данной сфере; во-вторых, увеличиваются расходы государства на исполнение требований налогового законодательства, связанные с осуществлением налогового контроля.

С этой позиции предоставление налоговых льгот определяет уязвимость бюджетного процесса — из-за недополучения соответствующих доходов на суммы предоставленных налоговых льгот в текущем финансовом году; в то же время, в налоговом процессе нарушается принцип справедливости, удобства и эффективности налогообложения⁴. А поскольку налоги предназначены для финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований, — между бюджетным и налоговым процессами возникает «диссонанс», устранить который призваны новейшие цифровые технологии, используемые как в бюджетном, так и налоговом процессах.

В то же время, отказаться от наличия такого инструмента в регулировании налоговых отношений как налоговые льготы государство

¹ См.: Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И. А. Майбуков и др.]; под ред. И. А. Майбукова, Ю. Б. Иванова. М., ЮНИТИ-ДАНА, 2016. (Серия «Encyclopedia»). С. 129.

² Более подробно см.: *Копина А. А.* Равенство, дискриминация и дифференциация налогоплательщиков // *Налоги*. 2017. № 22. С. 1–8.

³ Определение Конституционного Суда РФ от 17.07.2018 № 1713-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Белоцерковца Сергея Ивановича на нарушение его конституционных прав статьей 3 Закона Астраханской области «О транспортном налоге»// СПС «Консультант Плюс».

⁴ *Малинина Т. А.* Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. Малинина — М., Ин-т Гайдара, 2010. 212 с.

не может; в противном случае, будет нарушен «хрупкий» баланс сочетания интересов государства и интересов налогоплательщика. Таким образом, предоставление налоговых льгот фактически является налоговыми расходами бюджетов публично-правового образования, т.е. на практике «налоговые расходы» являются альтернативой другим мерам государственной поддержки (например, предоставление субсидий на возмещение затрат товаропроизводителям, на регулирование цен по тарифам), включая непосредственные расходы бюджетов.

Налоговые льготы, являясь институтом налогового права, тесно и неразрывно связаны с налоговыми расходами, детерминируют их. Именно налоговые льготы обусловили появление в бюджетном праве *налоговых расходов* в качестве *категории* и *субинститута* в рамках института бюджетных доходов.

Субинститут права — это упорядоченная совокупность юридических норм, регулирующих конкретную разновидность общественных отношений, находящихся в рамках определенного института *права*¹. Субинститут является органичной частью *института права*, представляющего собой «обособленную группу юридических норм, регулирующих однородные общественные отношения и входящие в соответствующую отрасль права»².

Концепция налоговых расходов появилась во второй половине XX в., вскоре после Второй мировой войны, когда налоговые системы ведущих стран мира начали усложняться, и стало очевидным усиление регулирующей функции налогов. Следствием этого стало расширение практики налоговых льгот.

Концепция налоговых расходов возникла в Германии в 1954 г. при анализе бюджетных расходов (впервые введено понятие «налоговые расходы»), но только в 1965 г. она получила законодательное закрепление. С тех пор каждые два года Бундестагу в целях анализа мер налоговой политики стал представляться «Отчет о налоговых субсидиях». Основным объектом оценки стали а) налоговые льготы для корпоративного сектора, б) отраслевые субсидии, — с позиции их влияния на доходы населения и конечное потребление³.

В 1968 г. Министерство финансов США инициировало формирование перечня налоговых расходов, был составлен список всех налоговых

¹ URL: <http://uristinfo.net/>; см. также: URL: <http://www.grandars.ru/college/pravovedenie/institut-prava.html>. Дата обращения: 28.04.2020.

² См.: Юридически энциклопедический словарь / Под общ. ред. В. Е. Крутских 3-е изд., перераб. и доп. М., ИНФРА-М, 2001. VI. (Библиотека словарей ИНФРА-М). С. 147.

³ Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И. А. Майбуков и др.]; под ред. И. А. Майбукова, Ю. Б. Иванова. М., ЮНИТИ-ДАНА, 2016 (Серия «Encyclopedia»). С. 386.

льгот, относящихся к налоговым расходам. С 1971 г. на основании этого перечня Комитет Конгресса США по вопросам налогообложения стал осуществлять ежегодную оценку налоговых расходов бюджета. 1974 г. ознаменовался принятием Закона о контроле за расходованием бюджетных средств (Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974; PL 93-344), предусматривающим включение перечня налоговых расходов в ежегодный отчет о бюджете. Первоначальная идея оценки налоговых льгот С. Суррея (Staley S. Surrey) касалась исключительно индивидуального подоходного налога и налога на прибыль корпораций. В дальнейшем анализ потерь бюджета от налоговых льгот был расширен за счет включения в объект анализа налогов на потребление и собственность¹.

В дальнейшем, отмечает А. М. Соколовская, концепция налоговых расходов получила распространение в других странах — Южной Корее, Японии (1976), Испании (1978), Австрии, Канаде, Великобритании (1979), Франции (1980), Австралии (1981), Бельгии (1984), Нидерландах (1987), Финляндии (1988), Дании, Швеции (1996), Норвегии (1999), а также в начале 2000-х в Греции, Италии, Мексике, Новой Зеландии, Польше, Португалии, Чили, Швейцарии. Необходимость этой меры вызвана, прежде всего, увеличением бюджетных дефицитов, а также необходимостью оптимизации государственных расходов².

Применение концепции налоговых расходов, согласно А. М. Соколовской, включает следующие этапы:

- 1) Установление целей и задач концепции.
- 2) Выбор концептуальной основы для определения базовой (нормативной) структуры налога и отклонений от нее.
- 3) Формирование перечня налоговых льгот, подлежащих оценке.
- 4) Выбор метода/модели учета и оценки.
- 5) Установление порядка (формы, периодичности, целевой аудитории) публичной отчетности о налоговых расходах в бюджетном процессе.
- 6) Определение правил управления налоговыми льготами, относящимися к налоговым расходам (правила ведения, принципы применения, правила прекращения/продления, формы ограничения расширения и/или увеличения), методик анализа их эффективности и результативности³.

¹ Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И. А. Майбуров и др.]; под ред. И. А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М., ЮНИТИ-ДАНА, 2016 (Серия «Encyclopedia»). С. 386.

² Там же.

³ Там же. С. 387.

В российском законодательстве понятие «налоговых расходов» отсутствовало вплоть до января 2019 года. В этой связи Международный валютный фонд (далее — МВФ) рекомендовал урегулировать данный вопрос в России¹; при этом МВФ не только сформулировал дефиницию «налоговые расходы», но и описал опыт таких стран как Германия, США, Великобритания и др. по использованию информации, касающейся налоговых расходов, и их влияния на формирование доходов в бюджетном процессе этих стран.

Определяя понятие «налоговые расходы», МВФ указал, что в налоговом законодательстве большинства стран, учитывающих налоговые расходы, наличествуют существенные пробелы, снижающие эффективность бюджетного процесса², вследствие чего бюджет страны недополучает соответствующие доходы. Для решения данной проблемы МВФ дана рекомендация этим странам осуществить оценку влияния налоговых расходов на бюджетный процесс.

«Современный экономический словарь» определяет *налоговые расходы* как «расходы государства в результате установления налоговых льгот, предусмотренных законом»³.

По мнению А. М. Соколовской, налоговые расходы представляют собой «упущенные бюджетные налоговые доходы в результате отклонения от базовой (нормативной) структуры налога для достижения определенных целей и государства, представляющие собой альтернативу прямым бюджетным расходам»; автор уточняет, что «налоговые расходы — это налоговые льготы, отвечающие определенным критериям: (1) приводят к потерям бюджета; (2) служат достижению целей социально-экономической политики; (3) являются альтернативой прямым бюджетным расходам»⁴.

Минфин России под *налоговыми расходами* предлагает понимать *налоговые льготы*, а также не относимые к налоговым льготам *пониженные ставки соответствующих налогов для отдельных категорий*

¹ Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Вашингтон, округ Колумбия: Международный Валютный Фонд, Управление по бюджетным вопросам. 2001. //Электронный ресурс. Режим доступа: <https://ru.b-ok.org/book/523638/77cd55>. Дата обращения: 12.03.2019.

² Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. 2007. П. 187. Налоговые расходы. Международный валютный фонд. //Электронный ресурс. Режим доступа: http://www.misbfm.ru/sites/all/files/rukovodstvo_po_obespecheniyu_prozrachnosti_v_byudzhethno-nalogovoy_sfere_2007.pdf. Дата обращения: 12.3.2019.

³ *Райсберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б.* Современный экономический словарь. 6-е изд., перераб. и доп. М., ИНФРА-М, 2011 // СПС «Консультант-Плюс».

⁴ Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И. А. Майбуrows и др.]; под ред. И. А. Майбуrowa, Ю. Б. Иванова. М., ЮНИТИ-ДАНА, 2016. 503 с. (Серия «Encyclopedia»). С. 385–390.

налогоплательщиков, установленные законами [Российской Федерации — авт.] субъектов РФ и актами представительных органов муниципальных образований в качестве мер государственной (муниципальной) поддержки в соответствии с целями государственных программ [Российской Федерации — авт.] субъекта РФ (муниципальных программ) и целями социально-экономической политики соответствующего публично-правового образования, не относящимися к государственным (муниципальным) программам»¹.

Включение понятия «налоговые расходы» в российское бюджетное законодательство стало возможным только после того, как Министерством финансов были разработаны направления совершенствования бюджетного законодательства, нашедшие отражение в «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов», где предусмотрены параметры определения налоговых расходов по различным видам налоговых доходов бюджетов бюджетной системы РФ.

Таким образом, Министерством финансов РФ, с одной стороны, были выполнены рекомендации МВФ, с другой — проанализированы дополнительные возможности по получению доходов бюджетами Российской Федерации, и тем самым реализованы указанные рекомендации при подготовке федерального бюджета на 2019 год.

Тогда же Министерством финансов РФ разработан и представлен проект «Создание комплексной системы учета, анализа и оценки эффективности налоговых льгот на основе концепции «налоговых расходов», целью которого объявлено создание единой системы учета, прогнозирования и оценки налоговых льгот и иных преференций как на федеральном, так и на региональном уровнях. Руководителем проекта назначена директор Департамента доходов Е. В. Лебединская. Срок его начала 19.01.2018 г. и окончания — 01.11.2019 г.

При опубликовании проекта Минфином было подчеркнуто, что налоговые льготы, освобождения и иные преференции являются неотъемлемой частью налоговой системы Российской Федерации, а их предоставление, в том числе, обеспечивает решение поставленных задач государственной политики. Связанные с налоговыми льготами и иными преференциями, направленными на достижение целей государственной политики, выпадающие доходы бюджетов являются альтернативой прямым расходам бюджетов и в международной практике относятся к «налоговым расходам».

¹ Проект Постановления Правительства РФ «Об утверждении Методики оценки эффективности налоговых льгот (налоговых расходов) субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (по состоянию на 16.03.2018) (подготовлен Минфином России) // Текст опубликован на сайте <http://regulation.gov.ru/> по состоянию на 16.03.2018 // СПС «КонсультантПлюс».

По предварительной оценке Минфина РФ, объем налоговых льгот и иных преференций, относимых к «налоговым расходам», к 2018 г. превысил 2 трлн рублей. В то же время, подчеркнуто, что, в отличие от прямых расходов бюджета, «налоговые расходы» прежде не являлись объектом бюджетного контроля. Одновременно указывалось на отсутствие правовых основ, обеспечивающих проведение учета, прогнозирования и оценки налоговых льгот в рамках бюджетного процесса не установлены, следствием чего, по мнению Минфина, явилась, во-первых, нерегулярность и несопоставимость оценок, невозможность использования их при принятии решений относительно мер социально-экономической поддержки; во-вторых, это создавало предпосылки для снижения эффективности мер государственной политики, недооценки фактических объемов ресурсов, направленных на поддержку того или иного направления, неоптимального распределения дефицитных бюджетных ресурсов.

В этой связи в Проекте указано на необходимость установления законодательной и методологической основы, обеспечивающей комплексный и системный подход при проведении контроля, учета и оценки налоговых льгот на основе концепции «налоговых расходов» на всех уровнях бюджетной системы и осуществлять его в рамках государственных (муниципальных) программ. Оценка «налоговых расходов» осуществлять ежегодно с соблюдением общих требований, установленных Правительством Российской Федерации.

Результаты оценки, по мнению разработчиков проекта, должны учитываться, в том числе, при проведении оценки эффективности реализации государственных программ Российской Федерации (государственных программ субъектов РФ, муниципальных программ), а также при формировании *Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации* (а также основных направлений бюджетной и налоговой политики субъекта Российской Федерации, основных направлений бюджетной и налоговой политики муниципального образования).

Реализация данного проекта нацелена на формирование всей необходимой нормативной базы, а также внедрение оценки «налоговых расходов» в регулярный бюджетный процесс¹.

Фактически урегулировать вопросы, связанные с недополучением доходов государством в результате предоставления налоговых льгот, стало возможным с принятием Федерального закона от 25.12.2018 № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской

¹ URL: <https://www.minfin.ru/ru/performance/projects/departamental/> (Дата обращения: 15.03.2020 г.).

Федерации»¹, дополнившего Бюджетный кодекс РФ двумя статьями, непосредственно затрагивающими налоговые расходы, отдельные нормы которого вступили в силу с 01.01.2019

Принятие данного Закона, безусловно, явилось одним из результатов выполнения Российской Федерацией рекомендаций МВФ о повышении прозрачности бюджетно-налоговой сферы и совершенствования бюджетного и налогового федерализма, которому в последнее время не уделялось достаточного внимания.

Бюджетный федерализм — не только залог успеха развития государства в целом, но это также стимул для увеличения налогового потенциала как страны в целом, так и каждого региона и муниципального образования в Российской Федерации. Лишь выстроив оптимальную модель бюджетного и налогового федерализма, присущую только Российской Федерации, можно достичь оптимизации и серьезных успехов в управлении бюджетной системой Российской Федерации².

В результате принятия Федерального закона от 25.12.2018 г. № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» ст. 6 Бюджетного кодекса РФ (далее — БК РФ) была дополнена тридцать пятым абзацем, а также ст. 174.3.

В тридцать пятый абзац ст. 6 включена дефиниция «налоговые расходы публично-правового образования».

Федеральным законом от 25.12.2018 г. № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» ст. 6 Бюджетного кодекса РФ (далее — БК РФ) была дополнена абзацем тридцать пятым, а также ст. 174.3.

В тридцать пятый абзац ст. 6 включена дефиниция «налоговые расходы публично-правового образования», определяемые как «выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленные налоговыми льготами, освобождениями и иными преференциями по налогам, сборам, таможенным платежам, страховым взносам на обязательное социальное страхование, предусмотренными в качестве мер государственной (муниципальной) поддержки в соответствии с целями государственных (муниципальных) программ и (или) целями социально-экономической политики публично-правового образования, не относящимися к государственным (му-

¹ Федеральный закон от 25.12.2018 № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» // СЗ РФ. 2018. № 53 (часть I). Ст. 8420.

² См.: *Вершило Т. А.* Налоговые расходы публично-правового образования как средство эффективного управления расходами бюджетов бюджетной системы в условиях становления цифровой экономики (правовой аспект) // Правовое государство: теория и практика. 2019. № 3 (57). С. 109.

ниципальным) программам». Таким образом, не только легализована и определена категория «налоговые расходы», но и дан импульс появлению в бюджетном праве и формированию в рамках института бюджетных доходов нового правового субинститута.

Анализ данного определения позволяет отметить следующее. Во-первых, законодательно определены налоговые расходы публично-правового образования как выпадающие доходы, т.е. те доходы, которые недополучило публично-правовое образование в связи с предоставлением льгот. Во-вторых, в качестве налоговых расходов публично-правового образования законодательно установлен исчерпывающий перечень льгот, которые необходимо учитывать в качестве налоговых расходов. В-третьих, к налоговым расходам публично-правового образования законодатель отнес не только льготы, обусловленные налоговым законодательством, но также и льготы, которые установлены неналоговым законодательством, а именно — таможенным и законодательством об обязательном социальном страховании. Однако, в-четвертых, возникает вопрос: как рассматривать и куда следует отнести льготы, предусмотренные иным законодательством, предоставление которых также затрагивает выпадающие доходы бюджетов?

В *Приложении 1* к «Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов» приведен отчет «Налоговые расходы Российской Федерации 2015–2021», содержащий описание и стоимостную оценку налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

В силу того, что налоговые расходы представляют собой разницу между доходами бюджета при использовании «базовой» структуры налогов (иных платежей) и фактически закрепленной в законодательстве, их учет и оценка необходимы для корректного прогнозирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, что является одним из важнейших этапов бюджетного процесса.

Отсутствие отдельного учета налоговых расходов также приводит к недооценке влияния государства на экономику. Так, несмотря на то, что налоговые расходы приводят к росту государственного вмешательства, в отсутствие отдельного учета расширенное применение налоговых расходов будет отражаться как сокращение доходов, что может некорректно интерпретироваться как снижение роли государства в экономике.

Таким образом, основными целями формирования и представления информации о налоговых расходах в данном отчете являются:

- повышение прозрачности бюджетной и налоговой политики;
- формирование полномасштабного представления об использовании бюджетных ресурсов в разрезе тех или иных целей социально-экономической политики;

— повышение эффективности государственной политики на основе информированного выбора оптимального способа достижения тех или иных целей социально-экономической политики;

— улучшение качественных характеристик налоговой системы — нейтральность, справедливость, эффективность — и повышение эффективности налоговых реформ;

— повышение качества прогнозирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации¹ (См. Приложение к параграфу 2.9).

Статья 174.3, включенная в БК РФ в связи с налоговыми расходами, устанавливает новую обязанность для каждого публично-правового образования — формировать перечень соответствующих налоговых расходов. При этом при формировании такого перечня органы власти обязаны ежегодно проводить оценку налоговых расходов публично-правовых образований.

Следует отметить, что положения ст. 174.3 БК РФ в отношении муниципальных образований применяются согласно Закону от 25.12.2018 г. № 494-ФЗ с 01.01.2020.

Законом также закрепляется обязанность кураторов налоговых расходов оценить все риски, связанные с предоставлением налоговых льгот органами власти для достижения выполнения параметров, заложенных в государственных или муниципальных программах; в то же время, Законом не предусмотрена ответственность кураторов налоговых расходов в случае неправильной (неправомерной) оценки ими налоговых расходов публично-правового образования. В связи с этим представляется необходимым законодательное установление персональной ответственности для кураторов налоговых расходов за достоверность предоставленной информации о налоговых расходах, которая является одним из источников для составления проектов бюджетов бюджетной системы.

Постановлением Правительства РФ от 12.04.2019 № 439 утверждены *Правила формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации*², устанавливающие состав, полномочия и функции участников бюджетного процесса в целях формирования перечня и оценки налоговых расходов; кроме того, вводится и раскрывается ряд новых дефиниций:

¹ URL: https://www.minfin.ru/common/gen_html/?id=123007&fld=FILE_MAIN. Дата обращения: 08.05.2020.

² Постановление Правительства РФ от 12.04.2019 № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 15.04.2019; СЗ РФ. 2019. № 16. Ст. 1946 // СПС КонсультантПлюс.

— *куратор налогового расхода* — федеральный орган исполнительной власти (иной федеральный государственный орган, организация), ответственный в соответствии с полномочиями, установленными нормативными правовыми актами РФ, за достижение соответствующих налоговому расходу целей государственной программы РФ и (или) целей социально-экономической политики РФ, не относящихся к государственным программам РФ;

— *соисполнитель куратора налогового расхода* — федеральный орган исполнительной власти (иной федеральный государственный орган, организация), ответственный в соответствии с полномочиями, установленными нормативными правовыми актами Российской Федерации, за реализацию мероприятий, связанных с осуществлением налоговых расходов Российской Федерации в рамках государственных программ Российской Федерации и (или) непрограммных направлений деятельности, и участвующий совместно с куратором налоговых расходов в проведении оценки налоговых расходов Российской Федерации в соответствии с полномочиями, установленными пунктом 5(1) настоящих Правил;

нормативные характеристики налоговых расходов Российской Федерации — сведения о положениях нормативных правовых актов и международных договоров, которыми предусматриваются налоговые льготы, освобождения и иные преференции по налогам, сборам, таможенным платежам, страховым взносам на обязательное социальное страхование (далее — льготы), наименованиях налогов, сборов, таможенных платежей и страховых взносов на обязательное социальное страхование, по которым установлены льготы, категориях плательщиков, для которых предусмотрены льготы, а также иные характеристики по перечню согласно приложению;

— *оценка налоговых расходов Российской Федерации* — комплекс мероприятий по оценке объемов налоговых расходов Российской Федерации, обусловленных льготами, предоставленными плательщикам, а также по оценке эффективности налоговых расходов Российской Федерации;

— *оценка объемов налоговых расходов Российской Федерации* — определение объемов выпадающих доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленных льготами, предоставленными плательщикам;

— *оценка эффективности налоговых расходов Российской Федерации* — комплекс мероприятий, позволяющих сделать вывод о целесообразности и результативности предоставления плательщикам льгот исходя из целевых характеристик налоговых расходов Российской Федерации;

— *сводная оценка эффективности налоговых расходов Российской Федерации* — комплекс мероприятий, позволяющих сделать вывод

о целесообразности и результативности предоставления плательщикам налоговых льгот исходя из целевых характеристик налоговых расходов Российской Федерации, соответствующих целям нескольких государственных программ Российской Федерации или целям социально-экономического развития Российской Федерации, определенным в документах стратегического планирования Российской Федерации, разрабатываемых в рамках целеполагания;

— *нормативные характеристики налоговых расходов Российской Федерации* — сведения о положениях нормативных правовых актов и международных договоров, которыми предусматриваются налоговые льготы, освобождения и иные преференции по налогам, сборам, таможенным платежам, страховым взносам на обязательное социальное страхование (далее — льготы), наименованиях налогов, сборов, таможенных платежей и страховых взносов на обязательное социальное страхование, по которым установлены льготы, категориях плательщиков, для которых предусмотрены льготы, а также иные характеристики по перечню согласно приложению;

— *оценка налоговых расходов Российской Федерации* — комплекс мероприятий по оценке объемов налоговых расходов Российской Федерации, обусловленных льготами, предоставленными плательщикам, а также по оценке эффективности налоговых расходов Российской Федерации;

— *оценка объемов налоговых расходов Российской Федерации* — определение объемов выпадающих доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленных льготами, предоставленными плательщикам;

— *оценка эффективности налоговых расходов Российской Федерации* — комплекс мероприятий, позволяющих сделать вывод о целесообразности и результативности предоставления плательщикам льгот исходя из целевых характеристик налоговых расходов Российской Федерации;

— *паспорт налогового расхода Российской Федерации* — документ, содержащий сведения о нормативных, фискальных и целевых характеристиках налогового расхода Российской Федерации, составляемый куратором налогового расхода;

— *перечень налоговых расходов Российской Федерации* — документ, содержащий сведения о распределении налоговых расходов Российской Федерации в соответствии с целями государственных программ Российской Федерации, структурных элементов государственных программ Российской Федерации и (или) целями социально-экономической политики Российской Федерации, не относящимися к государственным программам Российской Федерации, а также о кураторах налоговых расходов;

— *стимулирующие налоговые расходы Российской Федерации* — целевая категория налоговых расходов Российской Федерации, предполагающих стимулирование экономической активности субъектов предпринимательской деятельности и последующее увеличение доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

— *технические налоговые расходы Российской Федерации* — целевая категория налоговых расходов Российской Федерации, предполагающих уменьшение расходов плательщиков, имеющих право на льготы, финансовое обеспечение которых осуществляется в полном объеме или частично за счет бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

— *фискальные характеристики налоговых расходов Российской Федерации* — сведения об объеме льгот, предоставленных плательщикам, о численности получателей льгот, об объеме налогов, сборов, таможенных платежей и страховых взносов на социальное страхование, задекларированных ими для уплаты в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, а также иные характеристики;

— *целевые характеристики налоговых расходов Российской Федерации* — сведения о целевой категории налоговых расходов Российской Федерации, целях предоставления плательщикам налоговых льгот, а также иные характеристики.

Постановлением от 12.04.2019 № 439 определен круг и полномочия органов, осуществляющих оценку налоговых расходов Российской Федерации.

Министерство финансов РФ: формирует перечень налоговых расходов, а также обеспечивает сбор и формирование информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках налоговых расходов Российской Федерации, необходимой для проведения их оценки, в том числе формирует а) оценку объемов налоговых расходов Российской Федерации за отчетный финансовый год, а также б) оценку объемов налоговых расходов Российской Федерации на текущий финансовый год, очередной финансовый год и плановый период; осуществляет обобщение результатов оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, проводимой кураторами налоговых расходов; определяет правила формирования информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках налоговых расходов Российской Федерации, подлежащей включению в паспорта налоговых расходов Российской Федерации.

Главные администраторы доходов федерального бюджета: представляют в Министерство финансов Российской Федерации информацию о фискальных характеристиках налоговых расходов Российской Федерации за отчетный финансовый год, а также информацию о сти-

мулирующих налоговых расходах Российской Федерации за 6 лет, предшествующих отчетному финансовому году.

Кураторы налоговых расходов (федеральный орган исполнительной власти (иной федеральный государственный орган, организация), ответственный в соответствии с полномочиями, установленными нормативными правовыми актами РФ, за достижение соответствующих налоговому расходу целей государственной программы РФ и (или) целей социально-экономической политики РФ, не относящихся к государственным программам РФ):

а) формируют паспорта налоговых расходов Российской Федерации, содержащие информацию, предусмотренную приложением к настоящим Правилам;

б) осуществляют оценку эффективности налоговых расходов Российской Федерации и направляют результаты такой оценки в Министерство финансов Российской Федерации.

Соисполнитель куратора налоговых расходов:

а) представляет куратору налоговых расходов Российской Федерации информацию для оценки налоговых расходов Российской Федерации (данные статистической отчетности, иные сведения, необходимые для проведения оценки налоговых расходов);

б) представляет куратору налоговых расходов предложения для включения в проекты методик оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации в пределах полномочий, в соответствии с которыми они являются ответственными за достижение соответствующих налоговому расходу Российской Федерации и (или) целей государственной программы Российской Федерации и (или) целей социально-экономической политики Российской Федерации, не относящихся к государственным программам Российской Федерации;

в) осуществляет оценку эффективности налоговых расходов Российской Федерации в пределах полномочий, определенных методикой оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, в соответствии с которыми он является ответственным за достижение соответствующих налоговому расходу целей государственной программы Российской Федерации и (или) целей социально-экономической политики Российской Федерации, не относящихся к государственным программам Российской Федерации, и направляет результаты оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации куратору налоговых расходов, осуществляющему сводную оценку эффективности налоговых расходов Российской Федерации, ежегодно, не позднее 1 декабря (уточненные данные — до 15 февраля).

В целях повышения оценки эффективности налоговых расходов бюджетов субъектов РФ и муниципальных образований Министерством

финансов в 2018 г. подготовлен проект Постановления Правительства РФ «Об утверждении Методики оценки эффективности налоговых льгот (налоговых расходов) субъектов Российской Федерации и муниципальных образований»¹, где содержатся правила определения требований к порядку, критериям оценки эффективности налоговых расходов. Методикой также определяются особенности учета оценки эффективности налоговых расходов субъектов РФ. Предполагается применение данной методики в целях распределения дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации.

Методикой устанавливаются две основные группы налоговых расходов: программные и непрограммные. *Программные налоговые расходы* являются таковыми, согласно Методике, если соответствуют целям указанных льгот (расходов) приоритетам и целям социально-экономического развития. Такие цели должны быть определены в соответствующих программах. Налоговые льготы (налоговые расходы), соответствующие нескольким целям, заложенным в разных программах, согласно Методике, отнесены к налоговым льготам, которые не могут быть распределены, а, соответственно, являются *непрограммными налоговыми льготами (налоговыми расходами)*.

Оценку эффективности налоговых льгот (налоговых расходов) Минфин РФ предлагает осуществлять в два этапа:

1 — оценка целесообразности осуществления налоговых льгот (налоговых расходов);

2 — оценка результативности налоговых льгот (налоговых расходов).

В целях оценки эффективности налоговых льгот (налоговых расходов) указанные льготы (расходы) разделяются на три типа в зависимости от целевой категории:

- 1) *социальная* — поддержка отдельных категорий граждан;
- 2) *финансовая* — устранение/уменьшение встречных финансовых потоков;
- 3) *стимулирующая* — привлечение инвестиций и расширение экономического потенциала.

К *социальным льготам (расходам)* отнесены налоговые льготы (налоговые расходы), установленные для отдельных социально незащищенных групп населения, социально ориентированных некоммерческих организаций, организаций, конечной целью которых является поддержка населения, а также иных категорий налогоплательщиков,

¹ Проект Постановления Правительства РФ «Об утверждении Методики оценки эффективности налоговых льгот (налоговых расходов) субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (по состоянию на 16.03.2018) (подготовлен Минфином России) // Текст опубликован на сайте <http://regulation.gov.ru/> по состоянию на 16.03.2018 // СПС «КонсультантПлюс».

в случае если целью налоговых льгот (налоговых расходов) не является стимулирование экономической активности и увеличение налоговых поступлений в бюджет субъекта Российской Федерации (местный бюджет).

К *финансовым льготам (расходам)* относятся налоговые льготы (налоговые расходы), установленные в целях уменьшения расходов налогоплательщиков, финансовое обеспечение которых осуществляется в полном объеме или частично за счет бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

К *стимулирующим льготам (расходам)* относятся налоговые льготы (налоговые расходы), установленные в целях стимулирования экономической активности для увеличения налоговых поступлений в бюджет субъекта Российской Федерации (местный бюджет).

Однако до настоящего времени проект Постановления Правительства РФ «Об утверждении Методики оценки эффективности налоговых льгот (налоговых расходов) субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» не принят.

22.06.2019 Постановлением Правительства РФ № 796 утверждены *Общие требования к оценке налоговых расходов*¹, определившие, что оценка эффективности налоговых расходов должна осуществляться *кураторами налоговых расходов*, на которых дополнительно возложена ответственность за достижение целей, заявленных в государственных (муниципальных) программах, или не относящихся к государственным (муниципальным) программам целей социально-экономической политики соответствующих налоговому расходу субъекта РФ (муниципального образования) — т.е. объемам налоговых льгот, предоставленных публично-правовыми образованиями различным категориям налогоплательщиков.

Наряду с этим кураторы налоговых расходов должны оценивать эффективность предоставленных налоговых льгот для бюджетного процесса.

В Постановлении Правительства РФ от 22.06.2019 № 796 также установлены критерии оценки целесообразности налоговых расходов, перечень которых является открытым.

В необходимых случаях сами кураторы налоговых расходов могут установить дополнительные критерии. Однако, содержание понятия такой «необходимости» в указанном постановлении не раскрывается. Соответственно, создаются дополнительные возможности для орга-

¹ Постановление Правительства РФ от 22.06.2019 № 796 «Об общих требованиях к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований»// СЗ РФ. 2019. 26. Ст. 3450.

Федеральный закон от 25.12.2018 № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации»// СЗ РФ. 2018. № 53 (часть 1). Ст. 8420.

нов власти самостоятельно устанавливать критерии, позволяющие, с одной стороны, уменьшить налоговые расходы в связи с отказом в предоставлении налоговых льгот, а с другой стороны, остается некая «лазейка» для злоупотреблений в этой сфере.

Постановлением Правительства РФ № 796 также устанавливаются критерии и оценка результативности налоговых расходов, отражающие разные виды налоговых расходов — социальный, фискальный, стимулирующий, технический и целевой. В качестве критерия определяется как минимум один показатель (индикатор) программы, позволяющий судить о достижении ее целей.

Оценить результативность налоговых расходов, согласно Постановлению, возможно только на основании сравнительного анализа результативности предоставления льгот и результативности применения альтернативных механизмов достижения целей, таких как предоставление субсидий, государственных гарантий и др., результатом которой будет бюджетная эффективность или неэффективность. При этом оценка совокупного бюджетного эффекта (самоокупаемости) стимулирующих налоговых расходов осуществляется за период с начала действия соответствующих льгот или за 5 отчетных лет, а в случае, если указанные льготы действуют более 6 лет, — на день проведения оценки эффективности налогового расхода (Е) по установленной формуле.

Следует подчеркнуть, что результаты рассмотрения оценки налоговых расходов публично-правовых образований должны быть учтены, в частности, при формировании основных направлений бюджетной и налоговой политики субъектов Российской Федерации (муниципальных образований).

В международной практике выделяют три метода количественной оценки налоговых расходов:

- метод упущенных доходов оценивает сумму потерь доходов бюджета от предоставления льготы;
- метод восстановленных доходов оценивает сумму вероятного увеличения доходов бюджета в случае отмены льготы;
- метод эквивалентных расходов оценивает сумму прямых расходов бюджета в случае замены льготы трансфертом (отличается от метода восстановленных доходов в случае если заменяющий льготу трансферт облагается налогом).

Наиболее широкое признание и распространение в мировой практике получил метод упущенных доходов — за его большую надежность.

Оценка стоимостного объема налоговых расходов по методу упущенных доходов в отчете Минфина РФ произведена преимущественно на основе данных, содержащихся в формах статистической налоговой отчетности о налоговой базе и структуре начислений по конкретным

налогам: в частности, в формах 1-НДС, 5-П, 5-НДПИ, 5-НИО, 5-ТН; 5-НДФЛ, 5-МН¹.

Таким образом, можно констатировать, что Правительством РФ и Министерством финансов РФ, в частности, в короткие сроки разработан механизм оценки налоговых расходов, подлежащий применению в бюджетном процессе уже на 2020 год для субъектов РФ и муниципальных образований. Аналогичная норма действует и для оценки налоговых расходов Российской Федерации в связи с принятием 12.04.2019 Постановления Правительства РФ № 439 «Об утверждении правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации»².

Абзацем двадцать шестым ст. 192 БК РФ устанавливается дополнительный обязательный документ при внесении на рассмотрение Государственной Думы проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и плановый период — *отчет об оценке налоговых расходов Российской Федерации* за отчетный финансовый год, который формируют кураторы налоговых расходов, определяемые на всех уровнях власти. Поскольку этот документ является обязательным, органы исполнительной власти должны просчитать все риски, связанные с предоставлением льгот. Представляется, что включение в ст. 192 БК РФ данного абзаца призвано обеспечить возможность осуществления парламентского контроля за качеством и достоверностью указанной оценки, поскольку в настоящее время контроль за оценкой налоговых льгот со стороны Федерального Собрания РФ отсутствует.

Таким образом, в условиях увеличения возможностей налоговых органов применять различные инструменты и методы при осуществлении налогового контроля, одновременно отсутствуют механизмы контроля за предоставлением налоговых льгот, имеющих постоянный и не заявительный характер; тем самым оказывается влияние на формирование доходной части бюджета. Нормы Закона № 494-ФЗ создают потенциал для дополнительных источников дохода бюджета, поскольку предусматривают обязанность в рамках осуществления бюджетного процесса органами власти всех уровней проводить постоянный мониторинг и осуществлять оценку предоставленных налоговых льгот, с точки зрения влияния их на формирования доходной части бюджета.

Налоговые расходы представляют собой разницу между доходами бюджета при использовании «базовой» структуры налогов (иных платежей) и фактически закрепленной в законодательстве; их учет и оцен-

¹ URL: https://www.minfin.ru/common/gen_html/?id=123007&fld=FILE_MAIN. Дата обращения: 08.05.2020.

² Постановление Правительства РФ от 12.04.2019 № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации»// СЗ РФ. 2019. № 16. Ст. 1946.

ка необходимы для корректного прогнозирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, что является одним из важнейших этапов бюджетного процесса.

Отсутствие отдельного учета налоговых расходов приводит к недооценке влияния государства на экономику. Несмотря на то, что налоговые расходы приводят к росту государственного вмешательства, при отсутствии отдельного учета расширенное применение налоговых расходов будет отражаться как сокращение доходов, что может некорректно интерпретироваться как снижение роли государства в экономике.

Таким образом, основными целями формирования и представления информации о налоговых расходах являются:

- повышение прозрачности бюджетной и налоговой политики;
- формирование полномасштабного представления об использовании бюджетных ресурсов в разрезе тех или иных целей социально-экономической политики;
- повышение эффективности государственной политики на основе информированного выбора оптимального способа достижения тех или иных целей социально-экономической политики;
- улучшение качественных характеристик налоговой системы — нейтральность, справедливость, эффективность — и повышение эффективности налоговых реформ;
- повышение качества прогнозирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

В «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов» заявлено, что расширение охвата обзоров бюджетных расходов, совершенствование системы государственных закупок, а также *полноценное внедрение концепции налоговых расходов с оценкой их эффективности* (выделено авт.) Правительство РФ считает ключевыми мерами операционной эффективности для повышения вклада мер государственной поддержки в достижение национальных целей развития¹.

22.04.2020 Президент России Владимир Путин подписал Федеральный закон от № 121-ФЗ, в соответствии с которым доходы малых и средних предприятий, полученные в виде субсидий из федерального бюджета в связи с неблагоприятной ситуацией, связанной с распространением новой коронавирусной инфекцией, освобождаются от уплаты налога на прибыль².

¹ URL: https://www.minfin.ru/common/gen_html/?id=123007&fld=FILE_MAIN. Дата обращения: 08.05.2020.

² Федеральный закон от 22.04.2020 № 121-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 24.04.2020 // СПС «КонсультантПлюс». В соответствии со ст. 3 данный документ вступил в силу со дня официального опубликования.

В частности, данным законом ст. 217 НК РФ дополнена п. 80, 81, 82, устанавливающими освобождение от уплаты *налога на доходы физических лиц* доходы:

— в виде ежегодной денежной выплаты лицам, награжденным нагрудным знаком «Почетный донор России», установленной Федеральным законом от 20.07.2012 года № 125-ФЗ «О донорстве крови и ее компонентов» (п. 80);

— в виде денежной выплаты стимулирующего характера за особые условия труда и дополнительную нагрузку медицинским работникам, оказывающим медицинскую помощь гражданам, у которых выявлена новая коронавирусная инфекция, и лицам из групп риска заражения новой коронавирусной инфекцией, источником финансового обеспечения которых являются бюджетные ассигнования федерального бюджета (81);

— в виде субсидий, полученных из федерального бюджета в связи с неблагоприятной ситуацией, связанной с распространением новой коронавирусной инфекции, налогоплательщиками, включенными по состоянию на 01.03.2020 в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2007 № 09-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» в единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства и ведущими деятельность в отраслях российской экономики, в наибольшей степени пострадавших в условиях ухудшения ситуации в результате распространения указанной инфекции, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации (п. 82; подп. 60 п. 1 ст. 251).

Таким образом, льгота будет предоставляться предпринимателям, ведущим деятельность в отраслях российской экономики, в наибольшей степени пострадавших в результате распространения коронавируса COVID-19 (перечень этих отраслей утверждается правительством РФ). Обязательное условие — налогоплательщик должен быть включен по состоянию на 1 марта в Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства.

Федеральный закон от 22.04.2020 № 121-ФЗ позволяет при определении налоговой базы по налогу на прибыль учитывать расходы малых и средних предприятий, сделанные за счет этих субсидий, что позволит дополнительно снизить налоговую нагрузку на малый и средний бизнес¹.

Именно гл. 25 НК РФ — *Налог на прибыль организаций* — дополнения затронули в наибольшей степени.

Пункт 2 ст. 256 НК РФ дополнен подп. 11, согласно которому из состава амортизируемого имущества исключены медицинские изделия,

¹ <https://rg.ru/2020/04/22/putin-osvobodil-ot-naloga-subsidii-dlia-biznesa-v-svizi-s-covid-19.html>

расходы на приобретение которых учтены налогоплательщиком в соответствии с подп. 48¹² п. 1 ст. 264, а именно расходы на приобретение медицинских изделий для диагностики (лечения) новой коронавирусной инфекции по перечню, утверждаемому Правительством РФ, а также на сооружение, изготовление, доставку и доведение указанных медицинских изделий до состояния, в котором они пригодны для использования (п. 48¹² ст. 264).

Кроме того, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией по налогу на прибыль организаций, помимо ранее установленных подп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ расходов на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, на гражданскую оборону в соответствии с законодательством РФ, а также расходов на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходов, связанных с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации законом дополнительно отнесены расходы на дезинфекцию помещений и приобретение приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты для выполнения санитарно-эпидемиологических и гигиенических требований органов государственной власти и органов местного самоуправления, их должностных лиц в связи с распространением новой коронавирусной инфекции.

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией по налогу на прибыль организаций дополнениями в подп. 48¹² п. 1 ст. 264 НК РФ также отнесены расходы на приобретение медицинских изделий для диагностики (лечения) новой коронавирусной инфекции по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, а также на сооружение, изготовление, доставку и доведение указанных медицинских изделий до состояния, в котором они пригодны для использования.

Статья 286, регулирующая порядок исчисления налога на прибыль организаций и авансовых платежей, дополнена п. 2¹, в соответствии с которым налогоплательщики, уплачивающие в налоговом периоде 2020 года ежемесячные авансовые платежи в течение отчетного (налогового) периода, вправе перейти до окончания налогового периода 2020 года на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли. При этом указанные налогоплательщики вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли начиная с отчетного периода четыре месяца, пять месяцев и так далее до окончания календарного года. Сумма авансовых платежей, подлежащих уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

Изменение порядка исчисления авансовых платежей по налогу должно быть отражено в учетной политике организации. Чтобы воспользоваться правом перехода на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган по месту нахождения организации (по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика) не позднее 20-го числа месяца, на который приходится окончание отчетного периода, начиная с которого он переходит на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли. При переходе на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли начиная с отчетного периода четыре месяца налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган не позднее 08.05.2020.

06.05.2020 г. «Российская газета» опубликовала сообщение о представленной главой Федеральной налоговой службы Даниилом Егоровым презентации к совещанию у Президента РФ, из которой следует, что в апреле 2020 года фактические налоговые поступления в бюджетную систему РФ составили 1,716 трлн рублей, что на 31,4% меньше уровня апреля 2019 года. В федеральный бюджет в апреле поступило 784,2 млрд рублей — на 31,2% меньше, чем год назад. В том числе, в апреле 2020 к апрелю 2019 поступления по налогу на прибыль снизились на 40,8% (до 438,4 млрд рублей), НДС — на 14,1% (до 302,8 млрд рублей), НДС — на 26,7% (до 220,1 млрд рублей), НДС — на 50,8% (до 269,8 млрд рублей). На этом же совещании глава ФНС указал, что бизнес, пострадавший от пандемии коронавируса, получит отсрочки по налогам. Автоматически их получат 1,5 млн компаний на 217 млрд рублей, еще более 50 тысяч компаний получают отсрочку после подачи заявления в ФНС¹.

Указанные меры неизбежно влекут увеличение объема налоговых расходов и, соответственно, уменьшение поступлений налоговых доходов в бюджеты бюджетной системы РФ.

Необходимость внедрения в бюджетный процесс системы учета, анализа и контроля налоговых расходов обусловлена их значимостью для достижения целей социально-экономической политики, необходимостью оценить полный объем бюджетных ресурсов, направленных на достижение таких целей.

Представляется, что своевременная и обоснованная информация о налоговых расходах публично-правового образования призвана послужить одним из важнейших средств эффективного управления расходами бюджетов бюджетной системы в условиях развития цифровой экономики.

¹ <https://rg.ru/2020/05/06/postupleniia-nalogov-v-rossii-upali-na-tret.html>

Приложение к параграфу 2.9

НАЛОГОВЫЕ РАСХОДЫ ПУБЛИЧНО-ПРАВОВОГО ОБРАЗОВАНИЯ КАК СУБИНСТИТУТ ИНСТИТУТА БЮДЖЕТНЫХ ДОХОДОВ

Таблица 1

**Распределение налоговых расходов по государственным программам Российской Федерации
в 2015 – 2021 гг., млн рублей¹**

	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.
Итого	1 903 956	2 017 369	2 377 242	3 101 725	3 203 200	3 294 161	3 361 416
Воспроизводство и использование природных ресурсов	537 805	562 929	742 947	1 221 064	1 313 604	1 272 122	1 250 216
Развитие сельского хозяйства и регулирование рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 годы	331 539	338 368	390 324	450 995	484 432	518 580	555 806
Социально-экономическое развитие Калининградской области	124 215	104 805	123 702	186 907	204 260	218 477	232 132
Развитие фармацевтической и медицинской промышленности на 2013–2020 годы	117 770	133 904	153 937	175 756	184 162	197 128	212 021
Развитие внешнеэкономической деятельности	103 894	105 784	109 810	135 306	147 020	157 251	167 251

Развитие транспортной системы	103 121	122 483	156 439	161 954	165 735	171 362	167 239
Развитие науки и технологий	100 933	115 173	115 539	126 708	134 183	143 190	154 627
Энергоэффективность и развитие энергетики	90 959	75 281	54 738	26 812	7	8	8
Развитие здравоохранения	89 496	97 790	108 495	119 682	127 128	135 951	146 946
Развитие промышленности и повышение ее конкурентоспособности	75 882	98 222	100 814	113 517	51 658	55 282	59 059
Развитие рыбохозяйственного комплекса	55 875	55 127	47 783	49 551	51 186	54 104	58 648
Развитие образования	54 470	51 582	54 220	59 140	62 516	66 723	72 157
Информационное общество (2011—2020 годы)	28 454	36 026	39 275	43 368	45 938	48 692	15 471
Экономическое развитие и инновационная экономика	26 862	33 319	39 805	43 384	45 222	48 106	46 351
Социальная поддержка граждан	24 226	30 952	41 526	45 273	51 622	58 005	61 393
Обеспечение доступным и комфортным жильем и коммунальными услугами граждан Российской Федерации	14 526	13 020	10 941	11 104	11 512	11 899	12 376
Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков	12 927	19 780	29 047	32 154	34 207	36 603	39 558

¹ Приложение 1 к «Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов» — «Налоговые расходы Российской Федерации 2015–2020». URL: https://www.minfin.ru/common/gen_html/?id=123007&fid=FILE_MAIN. Дата обращения 08.05.2020.

Окончание табл. 1

	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.
Доступная среда на 2011–2025 годы	2092	2 352	2 749	3 028	3 334	3 666	3 871
Содействие занятости населения	1 878	2 066	2 305	2 391	2 469	2 610	2 829
Юстиция	715	968	995	1 101	1 171	1 253	1 355
Социально-экономическое развитие Дальнего Востока и Байкальского региона	702	3 992	32 198	57 164	64 861	76 229	84 724
Социально-экономическое развитие Республики Крым и г. Севастополя на период до 2020 года	79	4 010	7 563	7 854	7 684	7 713	7 866
Развитие культуры и туризма на 2013–2020 годы	17	29	31	32	33	34	36
Реализация государственной национальной политики	11	14	18	20	23	27	32
Развитие физической культуры и спорта	0	0	0	0	0	0	0
Развитие судостроения и техники для освоения шельфовых месторождений на 2013–2030 годы	0	0	0	0	0	0	0
Обеспечение обороноспособности страны	0	0	0	0	0	0	0
Социально-экономическое развитие Крымского федерального округа на период до 2020 года	0	210	372	381	368	366	373
Непрограммные направления	5 508	9 183	11 669	27 079	8 865	8 780	9 071

Распределение в разрезе функциональной классификации расходов

Распределение налоговых расходов в разрезе функциональной классификации произведено в соответствии с п. 3 ст. 21 БК РФ и Приказом Минфина России № 65н от 01.07.2013 «Об утверждении и порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации».

Налоговые расходы были отнесены к отдельным разделам и подразделам федеральной классификации расходов на основе анализа совпадения их сферы применения, определяемой исходя из формулировки соответствующей налоговой льготы в соответствии с НК РФ, с вопросами, которые отнесены к соответствующему разделу и подразделу Приказом Минфина России.

В случае если отдельные статьи налоговых расходов не могут быть однозначно отнесены к одному разделу/подразделу ФКР было произведено их разнесение: либо i) пропорционально доле в общем объеме расходов по соответствующим разделам/подразделам; или ii) пропорционально социально-экономическому индикатору, входящему в тесной зависимости с данным налоговым расходом.

Таблица 2

Распределение налоговых расходов в разрезе функциональной классификации расходов в 2015 – 2021 гг., млн рублей¹

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Налоговые расходы Федерального бюджета	1 903 956	2 017 369	2 377 242	3 101 725	3 203 200	3 294 161	3 361 416
1. Общегосударственные вопросы: прикладные научные исследования в области общегосударственных вопросов;	11 284	12 151	14 571	14 983	15 369	16 079	17 199
фундаментальные исследования;	8 749	9 514	11 969	12 411	12 821	13 552	14 690
	2 056	2 190	2 196	2 203	2 209	2 216	2 223

¹ URL: https://www.minfin.ru/common/gen_html/?id=123007&fid=FILE_MAIN. Дата обращения 08.05.2020.

Окончание табл. 2

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
международные отношения и международное сотрудничество;	479	447	406	369	339	311	286
2. Национальная оборона:	0	0	0	0	0	0	0
другие вопросы в области национальной обороны;	0	0	0	0	0	0	0
3. Национальная безопасность и правоохранительная деятельность:	715	968	995	1101	1171	1253	1355
другие вопросы в области национальной безопасности и правоохранительной деятельности;	715	968	995	1101	1171	1253	1355
4. Национальная экономика:	1 581 552	1 666 220	1 979 805	2 660 324	2 734 663	2 790 943	2 820 650
другие вопросы в области национальной экономики;	344 577	344 044	413 586	487 090	527 869	569 880	608 066
воспроизводство минерально-сырьевой базы;	487 512	513 903	692 619	1 220 199	1 313 346	1 272 099	1 250 288
сельское хозяйство и рыболовство;	387 365	393 462	438 081	500 526	535 602	572 672	614 445
прикладные научные исследования в области национальной экономики;	126 024	163 928	167 012	183 639	124 665	133 227	140 191
транспорт;	56 469	81 147	132 500	146 800	133 278	135 949	128 594
дорожное хозяйство (дорожные фонды);	46 593	45 085	27 393	31 576	32 457	35 414	38 645
топливно-энергетический комплекс;	90 031	71 570	50 583	26 812	7	8	8
связь и информатика;	42 981	53 081	58 031	63 682	67 439	71 694	40 413
5. Жилищно-коммунальное хозяйство:	3 258	1 020	-1 712	-1 894	-2 015	-2 157	-2 331
жилищное хозяйство;	3 519	2 699	2 491	2 757	2 933	3 138	3 391

коммунальное хозяйство;	-261	-1 679	-4 203	-4 651	-4 948	-5 295	-5 722
7. Образование:	54 470	51 582	54 220	59 140	62 516	66 723	72 157
общее образование;	43 195	40 428	41 857	46 320	49 273	52 725	56 983
другие вопросы в области образования;	7 152	7 276	8 302	8 609	8 893	9 400	10 190
профессиональная подготовка, переподготовка и повышение квалификации;							
высшее образование	4 123	3 878	4 061	4 211	4 350	4 598	4 984
8. Культура, кинематография:	0	0	0	0	0	0	0
другие вопросы в области культуры, кинематографии;	0	0	0	0	0	0	0
9. Здравоохранение:	207 320	231 747	262 485	295 493	311 346	333 136	359 025
другие вопросы в области здравоохранения;	122 526	139 429	160 352	182 471	191 118	204 485	219 983
стационарная медицинская помощь;	84 794	92 318	102 133	113 022	120 228	128 651	139 042
10. Социальная политика:	37 908	45 854	57 866	62 164	68 963	76 209	80 501
социальное обеспечение населения;	17 843	24 679	35 329	40 737	47 056	53 412	56 566
другие вопросы в области социальной политики;	15 697	16 855	18 057	16 832	17 120	17 836	18 775
социальное обслуживание населения;							
пенсионное обеспечение;	4 368	4 320	4 480	4 595	4 787	4 961	5 160
12. Средства массовой информации:	7 449	7 827	9 012	10 414	11 187	11 975	12 860
периодическая печать и издательства;	7 449	7 827	9 012	10 414	11 187	11 975	12 860
другие вопросы в области средств массовой информации;	0	0	0	0	0	0	0

§ 2.10. Правовое регулирование предоставления государственных и муниципальных преференций в институте бюджетных расходов в условиях развития цифровой экономики

Введение

Понятие института бюджетных расходов в контексте исследования правовых вопросов предоставления государственных и муниципальных преференций в условиях развития цифровой экономики

Необходимость исследования регулирования предоставления государственных или муниципальных преференций (далее — преференции) с позиций финансово-правового, и прежде всего, бюджетно-правового регулирования вызвана тем обстоятельством, что содержанием преференций может являться в том числе, публичное, в том числе бюджетное финансирование публично-правовым образованием хозяйствующего субъекта.

Актуальность исследования данной проблематики в контексте развития цифровой экономики связана с потребностью выработки максимально эффективных решений по использованию потенциала цифровой экономики, а это предполагает определение в том числе проблемных областей, в которых применение цифровых технологий могло бы быть востребованным и полезным. В связи с этим следует отметить, что бюджетные отношения сами по себе являются актуальной областью применения и развития цифровых технологий¹. С другой стороны, как представляется дополнительная актуальность применения цифровых технологий, алгоритмов экономического анализа и т.п. проявляется там, где финансово-бюджетные отношения переплетаются с иными отношениями, например, конкурентными, административными по обеспечению социально-экономических потребностей и т.п. Решению сложных задач нахождения оптимальных правовых решений в таких межотраслевых областях может, как представляется, способствовать умелое применение адекватных цифровых технологий.

С этой точки зрения в настоящем исследовании будет рассмотрена такая область правового регулирования как предоставление государственных и муниципальных преференций, рассматриваемая с позиций и как элемент института бюджетных расходов.

Следует отметить, что бюджетное законодательство не содержит понятия «преференция», следовательно преференция — это не особый вид публичного финансирования, а характеристика определенной поддержки государством, в том числе финансово-бюджетной,

¹ Труды кафедры финансового права Российского государственного университета правосудия. Сборник научных трудов под ред. И. А. Цинделиани. М., Проспект, 2020. 365 с. С. 65.

реализуемой посредством различных форм финансирования, предусмотренных бюджетным законодательством РФ. Антимонопольное законодательство связывает с понятием преференций особый правовой режим их регулирования, он касается особого порядка предоставления, контроля, использования, ответственности. Таким образом, преференции, выражающиеся в бюджетном финансировании, помимо бюджетного законодательства урегулированы также и антимонопольным. Или иначе — правовое регулирование предоставления бюджетного финансирования органом власти хозяйствующему субъекту в случае признания его преференцией включает в себя нормы не только бюджетного, но также и антимонопольного права.

Отсюда следует простой вывод, что правовой режим предоставления бюджетных средств, являющихся и не являющихся преференцией неодинаков. Следовательно, раскрывая вопросы содержания бюджетно-правового института бюджетных расходов в части преференций, прежде всего необходимо определить, какое бюджетное финансирование является, а какое не является преференцией.

При этом отнесение того или иного вида финансовой поддержки государством хозяйствующего субъекта к преференции определяется не только указанным выше понятием Закона о конкуренции, но также и целым рядом других положений антимонопольного и смежного законодательства. Кроме того, важное значение имеет и правоприменительная, прежде всего, судебная практика и акты судебного толкования. В ряде случаев, построению системной модели понимания регулирования предоставления финансово-бюджетных преференций, препятствует комплекс нерешенных вопросов и проблем.

Прежде всего, необходимо более четкое определение правового режима предоставления различных форм финансовой поддержки с точки зрения отнесения такой поддержки к категории преференции. Это в свою очередь вызывает необходимость разработки теоретических основ дифференциации различных видов преференций, поскольку антимонопольное законодательство и, в частности, административная правоприменительная практика антимонопольного органа дают к этому основания.

Однако, прежде чем перейти непосредственно к исследованию правовых вопросов предоставления преференций в институте бюджетных расходов в условиях цифровой экономики, следует уточнить само понятие института бюджетных расходов в контексте его соотношения с иными элементами финансового права в целом и такой его подотрасли как бюджетное право.

Следует отметить, что бюджетные расходы занимают особое место в предмете финансового права в целом и бюджетного права, как его подотрасли и выступают предметом одного и одной из предметных основ другого финансово-правового института. Некоторые авторы выделяют

институт бюджетных расходов, в этом случае бюджетные расходы выступают предметом самостоятельного бюджетно-правового института, другие выделяют институт государственных и муниципальных расходов, который безусловно строится в значительной мере вокруг бюджетных расходов, но при этом последние образуют лишь часть его предмета.

В любом случае бюджетные расходы рассматриваются в рамках институтов особенной части финансового права. Так, в учебнике финансового права под ред. Э. Д. Соколовой, отмечается, что «в Особенную часть финансового права входят следующие подотрасли и правовые институты: бюджетное право; налоговое право; правовые институты: институт правового регулирования государственных и местных доходов; институт правового регулирования государственных и местных расходов...»¹ и др.

В монографическом издании под ред. И. Б. Лагутина, посвященном региональному финансовому праву, указывается, что к особенной части регионального финансового права, относятся, в частности, такие институты как: региональное денежное право; бюджетные институты регионального финансового права (правовое регулирование публичных региональных и местных расходов; доходы региональных и местных бюджетов в Российской Федерации; особенности правового обеспечения регионального бюджетного процесса)...»² и др.

Государственные и муниципальные расходы были выделены в рамках особенной части финансового права в издании под ред. Н. И. Химичевой³. О. Н. Горбунова выделяла в особенной части финансового права институт расходов в государстве⁴. В учебнике под ред. И. А. Цинделиани, а также в учебнике под ред. С. В. Запольского в рамках подотрасли бюджетного права выделен институт сметно-бюджетного финансирования (расходного права)⁵. Расходы бюджетов — выделяются

¹ Финансовое право: учебник / под общ. ред. Э. Д. Соколовой; отв. ред. А. Ю. Ильин. М., Проспект, 2019. 592 с.

² Глава 2. Развитие науки финансового права в регионах России / Региональное финансовое право: монография / Н. М. Артемов, А. В. Богданова, Н. В. Васильева и др.; отв. ред. И. Б. Лагутин. М., Юстициформ, 2017. 316 с.

³ Химичева Н. И. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2000. С. 48.

⁴ Горбунова О. Н. Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. М., Юристь, 1996. 400 с. С. 37–38.

⁵ § 4. Система финансового права Главы II. Предмет и система финансового права / Финансовое право: учебник для бакалавров / Б. Г. Бадмаев, А. Р. Батяева, К. С. Бельский и др.; под ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд. М., Проспект, 2016. 656 с.; § 4. Система финансового права Главы II. Предмет и система финансового права / Финансовое право: учебник / А. Р. Батяева, К. С. Бельский, Т. А. Вершило и др.; отв. ред. С. В. Запольский. 2-е изд., испр. и доп. М., КОНТРАКТ, Волтерс Клувер, 2011. 792 с.

в отдельный бюджетно-правовой институт и в других работах¹. Следует вспомнить и монографическое исследование Л. К. Вороновой, посвященное правовым основам расходов государственного бюджета в СССР².

Таким образом, не вызывает сомнения наличие особого правового института, имеющего своим предметом бюджетные расходы и его принадлежность особенной части финансового права. Вместе с тем, если, как представляется, понятия института сметно-бюджетного финансирования и института бюджетных расходов в целом можно рассматривать как синонимы, несмотря на отдельные нюансы определений (далее — институт бюджетных расходов), то, напротив, очевидное несовпадение наблюдается между объемом понятий института бюджетных расходов, с одной стороны и института, который в разных изданиях определяется или как институт расходов в государстве, или как институт государственных и муниципальных расходов или как

Очевидно, что бюджетные расходы являются сердцевиной, основой публичных расходов, но при этом публичные расходы бюджетными не исчерпываются³. Как отмечается в литературе «основу всех публичных региональных расходов составляют расходы бюджетов субъектов Российской Федерации (региональные бюджетные расходы). При этом следует разграничивать понятия «расходы бюджета субъекта Российской Федерации» и «государственные расходы субъекта Российской Федерации» (региональные государственные расходы). Являясь понятием многоаспектным, государственные расходы субъекта Российской Федерации в материальном значении можно определить как государственные затраты, издержки, выплаты, осуществляемые в денежной форме за счет средств региональных государственных фондов для финансового обеспечения задач и функций субъекта Российской Федерации. Данный подход к определению государственных расходов применяется во многих финансово-правовых исследованиях»⁴.

В том числе несовпадение понятий бюджетных и публичных расходов связано с традиционным разграничением в науке финансово-

¹ Бюджетное право/Система финансового права / *Иванов И. С.* Краткий курс финансового права: учебное пособие // СПС КонсультантПлюс. 2013.

² *Воронова Л. К.* Правовые основы расходов государственного бюджета в СССР. Киев, 1981.

³ *Пятковская Ю. В.* Бюджетные расходы в системе государственных и муниципальных расходов: правовой аспект / Под общ. ред. Е. Ю. Грачевой. Иркутск, 2015. С. 25–26.; *Петрова И. В.* Соотношение государственных (муниципальных) и бюджетных расходов, их ключевые характеристики // Финансовое право. 2015. № 7. С. 11–14.

⁴ Региональное финансовое право: монография / Н. М. Артемов, А. В. Богданова, Н. В. Васильева и др.; отв. ред. И. Б. Лагутин. М., Юстицинформ, 2017. 316 с. Гл. 4.

го права разграничением централизованных и децентрализованных финансов.

По мнению И. В. Петровой финансирование государственных и муниципальных расходов осуществляется, в том числе за счет доходов бюджетных и автономных учреждений, не являющихся средствами бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Основными формами финансирования государственных и муниципальных расходов являются: самофинансирование, осуществляемое в целях покрытия расходов бюджетных, автономных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий; бюджетное финансирование в целях покрытия общегосударственных расходов...

...Итак, государственные и муниципальные расходы шире бюджетных расходов и представляют финансовую деятельность публично-территориальных образований, казенных, бюджетных, автономных учреждений, унитарных предприятий, направленную на использование централизованных и децентрализованных средств, в целях обеспечения государственных и муниципальных нужд в соответствии с нормативно-правовыми актами органов государственной власти, органов местного самоуправления, уставами учреждений и предприятий¹.

По мнению И. В. Петровой, «понятие «государственные (муниципальные) расходы» несколько шире, чем понятие «расходы бюджета», под которым понимаются выплачиваемые из бюджета денежные средства, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета. Источником государственных расходов в отличие от бюджетных расходов выступают не только средства бюджетов, но и собственные средства государственных и муниципальных унитарных предприятий и бюджетных учреждений, осуществляющих коммерческую деятельность»².

С учетом изложенного можно сделать вывод о наличии в особенной части финансового права применительно к публичным расходам двух схожих институтов, один из которых является институтом собственно финансового права — институт публичных (государственных и муниципальных) расходов, и второй — институт бюджетного права — институт бюджетных расходов.

Как будет показано далее государственной или муниципальной преференцией может рассматриваться как предоставление финансовых средств как в рамках бюджетных расходов, так и в рамках пуб-

¹ *Петрова И. В.* Соотношение государственных (муниципальных) и бюджетных расходов, их ключевые характеристики // *Финансовое право.* 2015. № 7. С. 11–14.

² § 4. Система финансового права Главы II. Предмет и система финансового права / *Финансовое право: учебник / А. Р. Батяева, К. С. Бельский, Т. А. Вершило и др.; отв. ред. С. В. Запольский.* 2-е изд., испр. и доп. М., КОНТРАКТ, Волтерс Клувер, 2011. 792 с.

личных расходов. Очевидно, что расходование бюджетных средств подлежит особому бюджетно-правовому регулированию, следовательно, при изучении финансово-правовых аспектов и определении содержания правового регулирования предоставления государственных и муниципальных преференций необходимо изначально правильно определить источник и режим публичного финансирования.

В предмет настоящего исследования входят вопросы и проблемы предоставления публичных преференций в институте именно бюджетных расходов в условиях цифровой экономики. В целях дальнейшего раскрытия темы далее необходимо обратиться к бюджетно-правовому содержанию понятия государственной (муниципальной) преференции.

***Понятие и виды государственных
и муниципальных (публичных) преференций
в институте бюджетных расходов***

Итак, регулирование предоставления преференций посредством бюджетных средств является частью в том числе бюджетно-правового института бюджетных расходов. Обратимся к понятию преференции и ее бюджетно-правовому содержанию. Согласно Закону о конкуренции преференция — это предоставление федеральными органами исполнительной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, иными осуществляющими функции указанных органов органами или организациями отдельным хозяйствующим субъектам преимущества, которое обеспечивает им более выгодные условия деятельности, путем передачи государственного или муниципального имущества, иных объектов гражданских прав, либо путем предоставления имущественных льгот, государственных или муниципальных гарантий.

Как отмечается в литературе, раскрывающем отчасти понятие преференции, последние «могут предоставляться в форме:

- государственного или муниципального имущества;
- иных объектов гражданских прав, перечень которых включает: вещи (земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукция и т.д.), деньги и ценные бумаги, имущественные права, работы и услуги, информацию, результаты интеллектуальной деятельности, нематериальные блага;
- предоставления имущественных льгот;
- государственных или муниципальных гарантий»¹.

¹ § 2. Антимонопольный контроль и надзор за предоставлением государственной и муниципальной преференции / Глава 11. Правовые механизмы антимонопольного законодательства по противодействию ограничению конкуренции со стороны властных субъектов. Антимонопольный контроль и надзор за предоставлением государственной и муниципальной преференции / Писенко К. А., Бадмаев Б. Г., Казарян К. В. Антимонопольное (конкурентное) право: учебник // СПС КонсультантПлюс. 2014.

Среди форм преференций в легальном понятии прямо не говорится о бюджетном финансировании, Закон о конкуренции, приоткрывая, но не раскрывая в полной мере содержания понятия «преференция» не выделяет отдельно такой ее разновидности, как финансовая или бюджетная поддержка, финансовая или бюджетная помощь, не использует для этого никакого специального понятия.

Однако, в составе форм предоставления преференций просматриваются и те, которые связаны с бюджетными расходами. Практика контроля предоставления финансовой поддержки через контроль преференций также обширна. Предоставление бюджетного финансирования подпадает под понятие преференций посредством положений гражданского законодательства, связывающих имущество и бюджетные средства в определенное единство посредством института казны. Предполагая, что преференция может иметь в том числе финансовое выражение, законодатель и правоприменитель, создавая и применяя антимонопольное законодательство очевидно, опираются на положения ст.ст. 214 и 215 ГК РФ, которые относят средства государственных и муниципальных бюджетов соответственно к государственному и муниципальному имуществу и которые составляют соответственно государственную или муниципальную казну¹.

Следовательно, под предоставлением имущества в качестве преференции рассматривается, в том числе и выделение бюджетных средств органами власти хозяйствующим субъектам.

При этом согласно легальному понятию преференции, бюджетные расходы «вписываются», в частности, в такие формы предоставления преференций, как:

- 1) передача государственного или муниципального имущества,
- 2) предоставление государственных или муниципальных гарантий.

Под первую форму очевидно подпадают различные формы прямого финансирования, осуществляемые, например, посредством субсидий.

Вторая форма связывает предоставление преференций с публичными гарантиями. Последние, в отличие от преференций, являются непосредственно понятием бюджетно-правовым. Они могут быть федеральными, региональными или муниципальными и представляют собой согласно ст. 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации «вид долгового обязательства, в силу которого соответственно Российская Федерация, субъект Российской Федерации, муниципальное образование (гарант) обязаны при наступлении предусмотренного в гарантии события (гарантийного случая) уплатить лицу, в пользу которого предоставлена гарантия (бенефициару), по его письменному требованию определенную в обязательстве денежную сумму за счет

¹ «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. От 16.12.2019) // «Российская газета», № 238–239, 08.12.1994.

средств соответствующего бюджета в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства отвечать за исполнение третьим лицом (принципалом) его обязательств перед бенефициаром»¹. Предоставление публичной гарантии при определенных обстоятельствах, как следует из данного определения и иных положений бюджетного законодательства может повлечь бюджетные расходы, в форме выплат из соответственно государственной или муниципальной казны, что подтверждается и судебной практикой².

Известны нормативные правовые акты Правительства Российской Федерации, которые прямо связывают предоставление гарантий с предоставлением преференций: со ссылкой на п. 14 ч. 1 ст. 19 Федерального закона «О защите конкуренции» в одном из своих постановлений Правительство Российской Федерации установило, «что государственные гарантии субъектов Российской Федерации и муниципальные гарантии могут предоставляться по кредитам либо облигационным займам, привлекаемым на реализацию инвестиционных проектов, осуществляемых в целях развития инновационных кластеров, особых экономических зон, зон территориального развития, технопарков и промышленных парков»³.

Финансовый характер может иметь и такая форма преференции, как предоставление имущественных льгот, так как она может включать в себя, например, налоговые преимущества, однако к бюджетным расходам такая преференция может относиться только косвенно, или в экономическом смысле, если понимать недополученные доходы через льготирование как квазирасходы бюджета. В юридическом смысле отнесение таких преференций к институту бюджетных расходов вряд ли возможно, так расходы и доходы имеют различные режимы и даже во многом источники правового регулирования, также различаются многие цели, задачи, процедуры, ответственность и т.п.

При этом, льгота, в частности, налоговая льгота по общему правилу скорее не будет являться преференцией, так как ее адресатом

¹ «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 27.12.2019) // «Российская газета», № 153–154, 12.08.1998.

² Решение Арбитражного суда Кировской области от 19.05.2015 по делу № А28-2100/2015 // Документ официально не опубликован. СПС КонсультантПлюс.

³ Постановление Правительства РФ от 30.12.2012 № 1487 «О предоставлении государственных гарантий субъектов Российской Федерации и муниципальных гарантий по кредитам либо облигационным займам» // «Собрание законодательства РФ», 14.01.2013, № 2, ст. 93.; См. также Постановление Правительства РФ от 23.12.2016 № 1447 (ред. От 23.05.2017) «О предоставлении государственных гарантий субъектов Российской Федерации по обязательствам хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность по управлению и эксплуатации объектов, связанных с организацией и проведением международных соревнований по автомобильному спорту» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 26.12.2016.

являются, как правило не конкретные лица, а категории налогоплательщиков. Как справедливо отмечается в литературе, «предоставление льгот по уплате налогов по своей экономической природе также является предоставлением преимуществ отдельным хозяйствующим субъектам, которое обеспечивает им более выгодные условия деятельности по сравнению с другими хозяйствующими субъектами, однако в настоящее время в рамках действующего законодательства не будет являться государственной преференцией в понимании пункта 20 статьи 4 Закона о защите конкуренции при соблюдении равных условий их предоставления. В случае если налоговые льготы будут носить индивидуальный характер и предоставляться отдельным хозяйствующим субъектам, данные льготы будут являться государственной или муниципальной преференцией»¹.

Как было отмечено выше, правовой режим предоставления бюджетных средств, являющихся и не являющихся преференцией неодинаков. Следовательно, раскрывая вопросы содержания бюджетно-правового института бюджетных расходов в части преференций, прежде всего необходимо определить, какое бюджетное финансирование является, а какое не является преференцией. Обращаясь к этому вопросу, следует отметить, что, применив формально-юридический и юридикто-герменевтический метод при исследовании легального понятия преференции, можно сделать вывод, что преференцию от не-преференции отличает несколько основных признаков. Критериями отличий здесь выступают в том числе субъекты — лицо, предоставляющее преференцию (далее — преференцедатель) и лицо, которому предоставляется финансирование (далее — преференцеполучатель).

Согласно легальному определению, преференцедателем может быть только федеральный орган исполнительной власти, орган государственной власти субъектов Российской Федерации, орган местного самоуправления, иной орган или организация, осуществляющие функции указанных органов. Следовательно, органы законодательной и судебной власти точно не могут быть преференцедателями.

В свою очередь преференцеполучателями могут быть только хозяйствующие субъекты, к которым Закон о конкуренции (ст. 4) относит таких лиц, как «коммерческая организация, некоммерческая организация, осуществляющая деятельность, приносящую ей доход,

¹ § 2. Антимонопольный контроль и надзор за предоставлением государственной и муниципальной преференции / Глава 11. Правовые механизмы антимонопольного законодательства по противодействию ограничениям конкуренции со стороны властных субъектов. Антимонопольный контроль и надзор за предоставлением государственной и муниципальной преференции / Писенко К. А., Бадмаев Б. Г., Казарян К. В. Антимонопольное (конкурентное) право: учебник // СПС Консультант-Плюс. 2014.

индивидуальный предприниматель, иное физическое лицо, не зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, но осуществляющее профессиональную деятельность, приносящую доход, в соответствии с федеральными законами на основании государственной регистрации и (или) лицензии, а также в силу членства в саморегулируемой организации».

Однако, законодатель не ограничивается субъектным критерием, определяя понятие преференции: сужение объема понятия происходит и по предметному критерию. Ч. 4 ст. 19 Закона о конкуренции содержит перечень случаев, когда предоставление поддержки, в том числе финансовой не рассматривается как преференция. При этом перечень носит закрытый характер: «Не является государственной или муниципальной преференцией:

1) предоставление имущества и (или) иных объектов гражданских прав по результатам торгов, организованных в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также по результатам иных процедур, предусмотренных законодательством Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для государственных и муниципальных нужд;

2) передача, выделение, распределение государственного или муниципального имущества отдельным лицам в целях ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций, военных действий, проведения контртеррористических операций;

3) закрепление государственного или муниципального имущества за хозяйствующими субъектами на праве хозяйственного ведения или оперативного управления;

4) предоставление имущества и (или) иных объектов гражданских прав на основании федерального закона или на основании вступившего в законную силу решения суда;

5) предоставление имущества и (или) иных объектов гражданских прав в равной мере каждому участнику товарного рынка;

6) предоставление концедентом концессионеру государственных или муниципальных гарантий, имущественных прав по концессионному соглашению, заключенному в соответствии с частями 4.1–4.12 статьи 37 Федерального закона от 21.07.2005 № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях»».

Следовательно, далеко не все виды бюджетной поддержки, даже если они соответствуют понятию преференции, будут рассматриваться как преференция по формальным основаниям. Так, исходя из приведенного перечня исключений к преференциям не будут отнесены виды и меры финансово-бюджетной поддержки, создающие преимущества отдельным хозяйствующим субъектам, предусмотренные отдельными законами, например, федеральным законом от 22.08.1996 № 126-ФЗ «О государственной поддержке кинематографии Россий-

ской Федерации»¹. Согласно ст. 7 данного закона, «одной из форм государственной поддержки кинематографии является ее частичное государственное финансирование. Государственное финансирование осуществляется на основе государственного контракта, заключенного федеральным органом исполнительной власти в области кинематографии с продюсером, прокатчиком, демонстратором национального фильма в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, в пределах расходов средств федерального бюджета, предусмотренных на кинематографию на соответствующий финансовый год, или путем предоставления субсидий из федерального бюджета в случаях и в порядке, которые предусмотрены федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год и на плановый период и принимаемыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами Правительства Российской Федерации.

Государственное финансирование не может быть использовано на иные цели, кроме целей, которые предусмотрены государственным контрактом, заключенным между федеральным органом исполнительной власти в области кинематографии и продюсером, прокатчиком, демонстратором национального фильма, федеральным законом и (или) нормативными правовыми актами Правительства Российской Федерации, принимаемыми в соответствии с федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год и на плановый период».

Следовательно, указанная поддержка не является преференцией, так как подпадает под исключение, установленное п. 1) ч. 4 ст. 19 Закона о конкуренции: «предоставление имущества и (или) иных объектов гражданских прав по результатам торгов, организованных в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также по результатам иных процедур, предусмотренных законодательством Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для государственных и муниципальных нужд».

Помимо субъектного критерия и исключений для определения понятия преференции важны и иные признаки, содержащиеся в его легальном определении. Во-первых, преференция выражается через понятие «преимущества». Преимущество всегда может быть только по отношению к иному лицу. Таким образом, понятие преференции в отличие от таких понятий как финансирование, предоставление и т.п. выражает связь поддержки, в том числе финансово-бюджетной с конкурентной проблематикой, предметом и целями

¹ СЗ РФ. 1996. № 35. Ст. 4136.

антимонопольно-(конкурентно-)правового регулирования. При этом понятие преференции определяется через понятие преимущества (одного хозяйствующего субъекта перед другим).

Далее определение преференции говорит о нем не просто как о преимуществе, а как о преимуществе, «которое обеспечивает более выгодные условия деятельности». Следовательно, хотя в тексте определения и опущено указание на иное лицо, но оно подразумевается — это иной хозяйствующий субъект, перед которым определенными мерами государственной или муниципальной поддержки другому хозяйствующему субъекту создается преимущество, обеспечивающее более выгодные, чем у другого хозяйствующего субъекта, условия деятельности.

Представляется, что легальным определением преференции, тем не менее, упущена одна важная деталь, которая, однако, вероятно предполагается, так как вытекает из самой сути и логики построения и целей антимонопольного законодательства. Эта деталь — термин «конкурент». Очевидно, что преимущества могут быть там, где есть конкурентные отношения. Игнорирование этого признака приводит к определению и регулированию преференций к непреодолимым внутренним противоречиям: так как любой производитель (в случае отсутствия привязки преференции) к конкурентным отношениям между хозяйствующими субъектами, будет всегда себя воспринимать обделенным при обнаружении факта того, что на каком-то совсем постороннем для него рынке кто-то получил поддержку.

Наконец следующая часть определения «преференции» указывает на еще один ее признак: преференция осуществляется «путем передачи государственного или муниципального имущества, иных объектов гражданских прав, либо путем предоставления имущественных льгот, государственных или муниципальных гарантий», о бюджетно-правовом содержании данных форм предоставления преимуществ уже было сказано выше.

С правовой точки зрения, с позиции толкования, самый сложный вопрос для решения, является то или иное государственное или муниципальное мероприятие предоставлением преференции — это вопрос предоставления преимущества, которое обеспечивает более выгодные условия деятельности одному хозяйствующему субъекту перед другим. Этот вопрос необходимо решать в том числе в контексте установления конкурентных отношений между хозяйствующими субъектами.

Доказательство наличия конкурентных отношений, получения преимущества перед конкурентом является необходимым условием как квалификации предоставления бюджетных средств, иного имущества в качестве преференции, так и противоправности такого предоставления, что находит подтверждение и в судебной практике.

Так, в одном из дел, оспаривалось предупреждение, выданное территориальным Управлением ФАС министерству физической культуры

и спорта Чувашской Республики предупреждение, в котором указывалось на наличие в действиях министерства признаков нарушения пункта 7 части 1 статьи 15 Федерального закона О защите конкуренции». В качестве нарушения вменялось предоставление обществу государственной преференции на рынке инвестиционно-строительных работ (услуг) в отсутствие согласия антимонопольного органа путем заключения соглашений о предоставлении субсидий из республиканского бюджета на возмещение расходов, связанных с привлечением кредитных ресурсов, и возмещение затрат на уплату процентов по кредиту.

Суды не поддержали позицию ФАС России, было указано, что целью предоставления субсидий из республиканского бюджета явилось возмещение организации-подрядчику недополученных доходов, возникших в связи с исполнением государственных контрактов, что позволяет сделать вывод о компенсационном характере спорных субсидий и об отсутствии оснований для их квалификации как государственных или муниципальных преференций по части 1 статьи 19 Закона о защите конкуренции. Доказательств улучшения положения общества на каком-либо товарном рынке или влияния на деятельность иных хозяйствующих субъектов в результате предоставления субсидии антимонопольным органом не представлено.

Дело дошло до Верховного Суда РФ, который, однако также указал, что «оценив природу выделенных обществу сумм, с учетом норм Бюджетного кодекса Российской Федерации, суды пришли к выводу о недоказанности антимонопольным органом того, что предоставленная обществу субсидия отвечает признакам муниципальной преференции, приведенным в пункте 20 статьи 4 Закона о защите конкуренции, и, как следствие, наличия у министерства обязанности получения согласия антимонопольного органа на предоставление субсидии»¹. Аналогичная позиция была высказана ВС РФ и по другому похожему делу: «судебные инстанции исходили из того, что предоставление управляющей компании субсидии осуществлено департаментом в соответствии с действующим порядком, носило компенсационный характер и направлено на возмещение понесенных затрат, связанных с реализацией ранее действовавшей целевой программы. Доказательств улучшения предоставления субсидии положения управляющей компании на каком-либо товарном рынке или влияния на деятельность иных хозяйствующих субъектов не представлено. Вместе с тем антимонопольным органом не доказано наличие признаков государственной преферен-

¹ Определение Верховного Суда РФ от 23.01.2017 № 301-КГ16-19355 по делу № А79-625/2016 // СПС КонсультантПлюс; Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 20.10.2016 № Ф01-3890/2016 по делу № А79-625/2016 // СПС КонсультантПлюс; Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 11.07.2016 по делу № А79-625/2016.

ции, приведенных в пункте 20 статьи 4 Закона о защите конкуренции, и соответственно, наличие у департамента обязанности по получению согласия антимонопольного органа на ее предоставление»¹.

Приведенная практика, равно как сама природа бюджетного финансирования и бюджетных полномочий в контексте соотношения общеэкономических, бюджетных, конкурентных задач подводит к необходимости рассмотрения задач антимонопольной политики в институте бюджетных расходов и экономическо-правовом регулировании в целом в контексте и целях обеспечения баланса интересов, о чем еще будет далее в настоящем исследовании.

Завершая рассмотрение понятия преференции следует отметить, что с точки зрения антимонопольного законодательства преференцией может быть признана любая форма и вид бюджетного финансирования, которая подпадает под понятие передачи государственного или муниципального имущества, иных объектов гражданских прав, либо под понятие предоставления имущественных льгот, либо понятие государственных или муниципальных гарантий и осуществляется преференциателем, а также адресовано хозяйствующему субъекту, создавая при этом для него преимущество перед другими хозяйствующими субъектами-конкурентами, обеспечивая более выгодные условия деятельности одному хозяйствующему субъекту-конкуренту перед другим.

Доказав наличие всех указанных признаков антимонопольный орган — единственный административный правоприменитель в части контроля предоставления преференций — оправданно определит в любой форме финансово-бюджетной поддержки такую преференцию, за исключением приведенных выше случаев, указанных в ч. 4 ст. 19 Закона о конкуренции.

Следовательно, властный субъект — участник бюджетного процесса, желающий предоставить бюджетные средства, в случае, если такое предоставление подпадает под приведенное определение, должен понимать, что правовой режим такого финансирования будет включать также и запреты, ограничения и санкции, установленные антимонопольным и смежным законодательством, в частности, законодательством об административных правонарушениях в части административной ответственности.

Определив основное содержание понятия преференции, осуществляемой в форме бюджетного финансирования (далее — финансово-бюджетная преференция), и базовые формы их предоставления, далее обратимся к вопросам дифференциации правового режима различных видов преференций.

¹ Определение Верховного Суда РФ от 11.12.2018 № 304-КГ18-20257 по делу № А75-19210/2017 // СПС КонсультантПлюс.

***Правовой режим предоставления и виды преференций,
и проблемы контроля их предоставления в институте
бюджетных расходов в условиях цифровой экономики***

Содержание антимонопольного регулирования и практика его применения дает основание дифференцировать преференции, в том числе финансово-бюджетные по такому основанию, как их противоправность. С точки зрения противоправности, можно выделить, в частности, разрешенные и запрещенные виды преференций. Запретность возникает, в частности, в связи с установлением целей их предоставления, поскольку согласно ч. 1 ст. 19 Закона о конкуренции, преференция может быть предоставлена исключительно в легально определенных целях. Таким образом, разрешенные и запрещенные преференции можно определить через понятия целевые и нецелевые, при этом определение нецелевой преференции автоматически будет означать ее запретность и незаконность. Далее будет использоваться диада понятий — целевые — нецелевые преференции.

Допустимые цели предоставления преференций указаны, во-первых, непосредственно в Законе о конкуренции — например, обеспечение жизнедеятельности населения в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях; развитие образования и науки и др. Кроме того, во-вторых, согласно ст. 19 Закона о конкуренции, цели предоставления преференций могут быть также определены другими федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента РФ и нормативными правовыми актами Правительства РФ.

Примером установления целей предоставления преференций иными, нежели Закон о конкуренции, актами в соответствии с п. 14 ч. 1 ст. 19 Закона о конкуренции, является, в частности, Постановление Правительства РФ от 23.12.2016 № 1447 «О предоставлении государственных гарантий субъектов Российской Федерации по обязательствам хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность по управлению и эксплуатации объектов, связанных с организацией и проведением международных соревнований по автомобильному спорту»¹. Как следует из текста данного постановления, оно принято во исполнение п. 14 ст. 19 Закона о конкуренции и устанавливает,

¹ Постановление Правительства РФ от 23.12.2016 № 1447 (ред. От 23.05.2017) «О предоставлении государственных гарантий субъектов Российской Федерации по обязательствам хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность по управлению и эксплуатации объектов, связанных с организацией и проведением международных соревнований по автомобильному спорту» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 26.12.2016.; См. также постановление Правительства РФ от 30.12.2012 № 1487 «О предоставлении государственных гарантий субъектов Российской Федерации и муниципальных гарантий по кредитам либо облигационным займам» // «Собрание законодательства РФ», 14.01.2013, № 2, ст. 93.

что «государственные гарантии субъектов Российской Федерации могут предоставляться в обеспечение исполнения обязательств хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность по управлению и эксплуатации объектов, которые использовались в качестве олимпийских в период проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, и объектов, связанных с организацией и проведением международных соревнований, в том числе по автомобильному спорту, по кредитам, привлекаемым на погашение задолженности по кредитным договорам (в части основного долга и процентов), ранее заключенным на цели финансирования строительства и эксплуатации указанных объектов, основной (текущей) финансово-хозяйственной деятельности и (или) рефинансирования (возмещения) ранее понесенных затрат и расходов в рамках строительства и эксплуатации указанных объектов и осуществления основной хозяйственной деятельности».

Таким образом, предоставление преференции, в том числе финансово-бюджетной, не в целях, которые определены Законом о конкуренции или иным федеральным законодательством, или нормативными правовыми актами Президента РФ или нормативными правовыми актами Правительства РФ, представляет собой нецелевую преференцию, и является незаконным, нарушая антимонопольное законодательство.

При этом следует учитывать, что поскольку антимонопольные и бюджетные нарушения не приведены законодателем в единую систему, цели и принципы антимонопольного и бюджетного законодательства и права также отличаются, не говоря уже о дифференциации защищаемых и обеспечиваемых ими публичных интересов, то правовые последствия предоставления финансово-бюджетной преференции в нарушение целей повлекут за собой применение мер принуждения, вытекающих, однако, не из бюджетного, а антимонопольного законодательства.

Следующая классификация преференций исходя из содержания антимонопольного законодательства связана с критерием обязательности согласования ее предоставления с антимонопольным органом.

По общему правилу преференция, в том числе финансово-бюджетная предоставляется с предварительного согласия в письменной форме антимонопольного органа. Следовательно, нарушение порядка предоставления преференций позволяет предложить еще одну классификацию — преференции, предоставленные с соблюдением порядка согласования и в нарушение порядка согласования. По критерию соблюдения процедуры согласования можно выделить согласованные и несогласованные преференции.

При этом необходимо учитывать, что, ч. 3 ст. 19 Закона о конкуренции устанавливает ряд исключений. Не требует согласования предоставление преференций:

1) на основании федерального закона, правового акта Президента Российской Федерации, правового акта Правительства Российской Федерации, законов субъектов Российской Федерации о бюджете, нормативных правовых актов органов местного самоуправления о бюджете, содержащих либо устанавливающих порядок определения размера государственной или муниципальной преференции и ее конкретного получателя;

2) путем направления на финансовое обеспечение непредвиденных расходов средств резервных фондов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации;

3) в размере, не превышающем установленного Центральным банком Российской Федерации предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке, если такая преференция предоставляется не чаще чем один раз в год одному лицу;

4) в соответствии с федеральными программами развития субъектов малого и среднего предпринимательства, региональными программами развития субъектов малого и среднего предпринимательства и муниципальными программами развития субъектов малого и среднего предпринимательства.

Таким образом, предоставление преференций, не указанных в данном перечне, без согласия антимонопольного органа, будет считаться противоправным само по себе, нарушением антимонопольного законодательства и влечь негативные последствия, меры принуждения, также вытекающие из положений Закона о конкуренции.

Следует отметить, что указанные в приведенном выше перечне исключения касаются только обязанности их согласования, а не целей предоставления. Они не требуют согласования, но, как и все прочие преференции они должны соответствовать только легально определенным целям, в противном случае они будут признаны незаконными и повлекут меры принуждения.

В соответствии с антимонопольным законодательством нецелевая преференция может иметь место также и в случае, когда ее предоставление было согласовано с антимонопольным органом, однако, впоследствии она была использована в целях, иных нежели было заявлено в антимонопольный орган, и в отношении которых антимонопольным органом было получено соответствующее разрешение. В силу прямого указания ч. 2. ст. 19 Закона о конкуренции, «запрещается использование государственной или муниципальной преференции в целях, не соответствующих указанным в заявлении о даче согласия на предоставление государственной или муниципальной преферен-

ции целям». Такие незаконные преференции можно обозначить как постпроцедурные нецелевые преференции.

С учетом изложенного можно сделать вывод, что противоправным финансово-бюджетным преференциям можно отнести:

- 1) внепроцедурные нецелевые преференции;
- 2) несогласованные преференции.
- 3) постпроцедурные нецелевые преференции

С учетом изложенного, следующий важный вопрос возникает о том, какие правовые последствия наступают в случае выявления противоправности предоставления финансово-бюджетной преференции, в том числе в связи с несогласованием преференции (нарушением порядка согласования преференции) или нецелевым предоставлением преференции.

На первый взгляд все правовые последствия нарушения требований к предоставлению преференций определены в ст. 21 Закона о конкуренции, которая так и называется: «последствия нарушения требований настоящего Федерального закона при предоставлении и (или) использовании государственной или муниципальной преференции».

В данной статье указаны последствия как неправомерного предоставления, так и неправомерного использования преференций с точки зрения целей предоставления. Однако, несмотря на употребление термина «использование», эти последствия распространяются только на неправомерное предоставление преференций, подлежащих процедуре согласования и неправомерное использование преференций, предоставление которых было согласовано антимонопольным органом. Это следует из того, что ст. 21 распространяется только на случаи выявления нарушений «при осуществлении контроля за предоставлением и использованием государственной или муниципальной преференции...». Как отмечается в литературе, «закон ограничивает основания для реализации правомочий на выдачу указанных предписаний случаями нарушений требований ст. 20 комментируемого Закона, соответственно, если антимонопольным органом не вменяется в вину нарушение этих требований и не выявлялись факты несоответствия ее использования заявленным целям, оснований для применения положений рассматриваемой статьи не имеется (см. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.03.2014 г. № 18АП-1415/14). Следует заметить, что предыдущая редакция данной статьи подобных ограничений не устанавливала, давая возможность реагировать как на факты нарушения нормы ч. 3 ст. 19 комментируемого Закона, требующей получения предварительного письменного согласия антимонопольного органа на предоставление преференции, так и на приводящие к ограниче-

нию конкуренции акты о предоставлении государственной и муниципальной помощи»¹.

Таким образом, указанные в ст. 21 последствия распространяются только на два вида противоправности предоставления и использования преференций: несогласованные преференции и постпроцедурные нецелевые преференции и, следовательно, под противоправностью ст. 21 понимает:

- 1) факт предоставления преференции в нарушение порядка, установленного статьей 20 Закона о конкуренции, или
- 2) несоответствие использования постпроцедурной преференции заявленным в заявлении целям.

Правовые последствия, указанные в ст. 21 выражаются в выдаче предписаний. Они выдаются антимонопольным органом:

- хозяйствующему субъекту, которому предоставлена такая преференция,
- властному субъекту, предоставившему такую преференцию.

По своему содержанию предписание может быть одним из двух видов:

- о принятии мер по возврату имущества, иных объектов гражданских прав при условии, что государственная или муниципальная преференция была предоставлена путем передачи государственного или муниципального имущества, иных объектов гражданских прав,
- о принятии мер по прекращению использования преимущества хозяйствующим субъектом, получившим государственную или муниципальную преференцию, при условии, что государственная или муниципальная преференция была предоставлена в иной форме.

На первый взгляд, с точки зрения бюджетно-правового регулирования, значение имеет, прежде всего, предписание о возврате имущества, поскольку, как отмечалось выше, в имущественный комплекс входят и бюджетные средства соответствующей казны. Под вторую форму может подпадать, в частности, как представляется, предоставление преференции в форме государственных или муниципальных гарантий на стадии, когда соответствующие бюджетные средства еще не были израсходованы в рамках гарантийных обязательств.

При этом согласно п. 6) ч. 1. ст. 23 Закона о конкуренции антимонопольный орган вправе обратиться в арбитражный суд с исками, заявлениями о нарушении антимонопольного законодательства, в том числе с исками, заявлениями о понуждении к исполнению решений и предписаний антимонопольного органа.

Однако, правовые последствия нарушения предоставления несогласованной и использования согласованной финансово-бюджетной

¹ Ст. 21 / Батрова Т. А., Артемьев Е. В. Комментарий к Федеральному закону от 26.07.2006. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» // СПС КонсультантПлюс. 2018.

преференции не ограничиваются необходимостью исполнения предписания о возврате бюджетных средств или отмене финансовой льготы. Согласно ч. 2 ст. 51 Закона о защите конкуренции неисполнение в срок предписания по делу о нарушении антимонопольного законодательства влечет за собой административную ответственность в соответствии со ст. 19.5 КоАП РФ.

Кроме того, весьма значительные негативные последствия могут наступить для властных субъектов, нарушивших требования гл. 5 Закона о конкуренции, в связи с тем, что п. 7) ст. 15 данного закона, устанавливающий проконкурентные запреты в отношении властных субъектов прямо запрещает «предоставление государственной или муниципальной преференции в нарушение требований, установленных главой 5 настоящего Федерального закона». Нарушение данного запрета является частным случаем генерального запрета, содержащегося в ч. 1 ст. 15, согласно которой властным субъектам «запрещается принимать акты и (или) осуществлять действия (бездействие), которые приводят или могут привести к недопущению, ограничению, устранению конкуренции, за исключением предусмотренных федеральными законами случаев принятия актов и (или) осуществления таких действий (бездействия)».

Из этого вытекает три основных вывода. De lege lata за предоставление государственной или муниципальной преференции в нарушение требований, установленных главой 5 Закона о конкуренции, виновные должностные лица соответствующих властных субъектов могут быть признаны нарушившими антимонопольное законодательство в соответствии с административным производством, установленным гл. 9 Закона о конкуренции, на них может быть возложена обязанность исполнить требования выданного на основании решения антимонопольного органа предписания. Кроме того, виновные должностные лица могут быть привлечены к административной ответственности по ст. 14.9. Ограничение конкуренции органами государственной власти и местного самоуправления предусмотрена КоАП РФ. При этом привлечение к ответственности не освобождает от обязанности исполнять решения и предписания антимонопольного органа, выдаваемого на основании решения.

Второй вывод связан с тем, что для такого чтобы было выявлено указанное нарушение антимонопольного законодательства, среди элементов его состава необходимо доказать, что было посягательство на конкуренцию, как объект нарушения — необходимо доказывать ограничение конкуренции соответствующим нарушением правил предоставления преференций. В случае, если негативное влияние на конкуренцию не доказано, лицо не может быть привлечено к ответственности по данной статье, даже если выявлено нарушение требований гл. 5 при предоставлении преференций.

И третий вывод связан с тем, что если правовые последствия, установленные ст. 21 Закона о конкуренции, распространяются только на случаи нарушения порядка согласования предпочтений или нецелевое использование постпроцедурной предпочтения, то формулировка «нарушение требований гл. 5» имеет более универсальный характер и включает в себя и другие виды нарушений. Под этот запрет подпадают также и не требующие согласования, но нецелевые предпочтения. Перечень таких предпочтений содержится в ст. 19 закона о конкуренции и включает предпочтения, предоставляемые:

1) на основании федерального закона, правового акта Президента Российской Федерации, правового акта Правительства Российской Федерации, законов субъектов Российской Федерации о бюджете, нормативных правовых актов органов местного самоуправления о бюджете, содержащих либо устанавливающих порядок определения размера государственной или муниципальной предпочтения и ее конкретного получателя;

2) путем направления на финансовое обеспечение непредвиденных расходов средств резервных фондов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации;

3) в размере, не превышающем установленного Центральным банком Российской Федерации предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке, если такая предпочтения предоставляется не чаще чем один раз в год одному лицу;

4) в соответствии с государственными программами (подпрограммами) Российской Федерации, государственными программами (подпрограммами) субъектов Российской Федерации и муниципальными программами (подпрограммами), содержащими мероприятия, направленные на развитие малого и среднего предпринимательства.

Предоставление данных предпочтений может быть признано нарушающим антимонопольное законодательство только, если будут установлено, что они предоставлены не для тех целей, перечень которых установлен в ст. 19 Закона о конкуренции. Помимо этого, поскольку нарушение правил гл. 5 (п. 7 ч. 1. ст. 15 Закона о конкуренции) является частным случаем генерального запрета, установленного ч. 1 ст. 15 Закона о конкуренции, то помимо несоответствия предпочтения легальным целям необходимо также доказать одновременно и ограничение конкуренции.

При этом, как уже отмечалось, для выявления такого нарушения необходимо возбудить и рассмотреть административное производство, по итогам которого может быть вынесено решение и выдано предписание, которое, однако, не может содержать требования, установленные в ст. 21, так как такие требования установлены для определенного числа случаев.

Как следует из приведенных материалов, весьма сложным и запутанным является вопрос выявления нарушения антимонопольного законодательства в предоставлении преференции, и в частности, бюджетной преференции с учетом множества исключений, нюансов, многослойности антимонопольного регулирования в части установления различных запретов и ограничений в разных статьях антимонопольного законодательства, в условиях проблем системного регулирования и сложности определения единого подхода и цели регулирования, контроля.

Помимо этого, сложности в решение вопроса о противоправности бюджетной преференции добавляет и объективный императив обеспечивать баланс интересов как в целом при осуществлении антимонопольного контроля, так и в отношении бюджетных преференций, в частности.

Как уже отмечалось, необходимость обеспечения экономических интересов страны, в том числе ее регионов и муниципалитетов, публичных потребностей и нужд, а также фискальный интерес, который связан с экономической отдачей от потраченных в виде бюджетного финансирования средств на поддержку организаций, предопределяют необходимость не формального подхода к защите конкуренции, а создания условий для максимальной пользы от использования ее потенциала в тех направлениях, сферах и рынках, где защита конкуренции гарантированно повлечет положительный экономический результат. Напротив, при формальном подходе защита конкуренции, может стать причиной срыва достижения поставленных экономических задач и результатов. Неслучайно в мировой практике антимонопольного регулирования и контроля такую существенную роль в принятии административных решений в отношении субъектов рынка и иных субъектов антимонопольного права играют принципы разумности, пропорциональности, экономической эффективности.

В этом контексте проблематика баланса интересов, нашла отражение и в судебной практике, в том числе она проявляет себя и в выше приведенных судебных актах. В еще большей степени она следует из следующих судебных дел. Так, в одном из дел, УФАС выдало предупреждение в адрес администрации, утвердившей постановление о предоставлении субсидий субъектам малого и среднего предпринимательства муниципального района, в котором содержится требование к лицам, претендующим на получение субсидии, быть зарегистрированными в данном муниципальном районе и осуществлять деятельность на его территории.

Арбитражный суд округа указал, что вопросы местного значения решаются органами местного самоуправления самостоятельно в соответствии с Конституцией Российской Федерации и Законом № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ».

Как следует из пункта 25 части 1 статьи 15 Закона № 131-ФЗ, к вопросам местного значения муниципального района относятся содействие развитию малого и среднего предпринимательства. Исходя из пунктов 1 и 2 статьи 86 Бюджетного кодекса Российской Федерации в результате принятия муниципальных правовых актов по вопросам местного значения и иным вопросам, которые в соответствии с федеральными законами вправе решать органы местного самоуправления, возникают расходные обязательства муниципального образования. Расходные обязательства муниципального образования устанавливаются органами местного самоуправления самостоятельно и исполняются за счет собственных доходов и источников финансирования дефицита местного бюджета. В рассматриваемом случае административный регламент определил категории лиц, имеющих право на получение субсидии, и критерии их отбора, что соответствует положениям статьи 78 БК РФ.

Как было отмечено в судебном акте, антимонопольным органом не указано, какие из дискриминационных условий «были созданы для хозяйствующих субъектов, осуществляющих свою деятельность на территории Омского района Омской области, но зарегистрированных на территории других муниципальных образований».

Оценка целесообразности предоставления финансовой поддержки за счет средств муниципального образования тем или иным категориям хозяйствующих субъектов к компетенции антимонопольного органа не отнесена.

При таких обстоятельствах у управления не имелось правовых оснований для вывода о нарушении администрацией запрета, предусмотренного пунктом 2 части 1 статьи 15 Закона 44-ФЗ, и для выдачи оспариваемого предупреждения¹.

В свою очередь Верховный Суд РФ, подтвердил позицию суда кассационной инстанции, который сделал вывод о недоказанности наличия в действиях администрации признаков нарушения пункта 8 части 1 статьи 15 Закона о защите конкуренции.

По мнению ВС РФ, окружной суд правомерно «исходил из того, что администрация, действуя согласно возложенным на нее обязанностям и в рамках предоставленных полномочий, определила условия по отбору субъектов предпринимательства для участия в программе «Развитие малого и среднего предпринимательства в Омской области», в целях оказания им финансовой помощи за счет средств районного бюджета».

Определяя критерии лиц, имеющих право на получении субсидии, и критерии их отбора, администрация руководствовалась по-

¹ Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17.07.2017 № Ф04-1594/2017 по делу № А46-15440/2016 // СПС КонсультантПлюс.

ложениями статьи 78 Бюджетного кодекса Российской Федерации, а также исходила из целесообразности предоставления мер финансовой поддержки хозяйствующим субъектам в рамках реализации названной программы. Суд кассационной инстанции, указав, что оценка целесообразности предоставления финансовой поддержки за счет средств муниципального образования тем или иным категориям хозяйствующих субъектов к компетенции антимонопольного органа не отнесена, пришел к выводу об отсутствии у управления правовых оснований для вывода о нарушении администрацией запрета, предусмотренного пунктом 2 части 1 статьи 15 Закона о защите конкуренции»¹.

В другом деле, как указал Верховный Суд РФ, «суд первой инстанции обоснованно исходил из того, что предусмотренная оспариваемым нормативным правовым актом субсидия является мерой государственной поддержки и предоставляется отдельным категориям действующих теплоснабжающих организаций, производственная деятельность которых имеет для публичных образований особое значение, каких-либо преимуществ отдельным хозяйствующим субъектам не предоставляются. Кроме того, данная субсидия предоставляется по инициативе органов государственной власти Амурской области, которые вправе самостоятельно определять условия ее предоставления и категории ее получателей. Увеличение числа организаций, которые вправе претендовать на такую меру государственной поддержки, свидетельствовало бы о нарушении закрепленного статьей 31 Бюджетного кодекса Российской Федерации принципа самостоятельности бюджетов, означающий право органов государственной власти самостоятельно определять формы и направления расходования бюджетных средств»².

В свою очередь установление актами администрации категорий лиц — производителей «товаров, работ, услуг, имеющих право на получение субсидий, не противоречит положениям пункта 8 части 1 статьи 4 и пункта 7 части 1 статьи 15 Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции», поскольку органы государственной власти субъектов Российской Федерации вправе самостоятельно определять условия предоставления субсидий производителям товаров, работ и услуг в целях возмещения недополученных доходов и определять категории получателей»³.

¹ Определение Верховного Суда РФ от 06.12.2017 № 304-КГ17-14456 по делу № А46-15440/2016 // СПС КонсультантПлюс.

² Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 15.12.2016 № 59-АПГ16-11 // Документ официально не опубликован. СПС КонсультантПлюс.

³ Там же.

В литературе также отмечается обоснованность судебных позиций, отражающих факт законодательно установленной дискреции уполномоченных органов публично-правовых образований определять необходимость, целесообразность предоставления стимулирующих субсидий и определении их размеров. Во взаимосвязи положений ст. ст. 69 и 78 БК РФ поддерживается позиция правомерности полномочий государства «оказывать финансовую поддержку хозяйствующим субъектам в виде предоставления денежных средств на безвозмездной и безвозвратной основе в тех случаях, когда это необходимо для решения публичных задач»¹. Следует отметить, что практические и теоретические подходы, направленные на обеспечение публичных задач, в том числе задач социально-экономического развития, баланса интересов в решении вопросов о правомерности предоставления в различных формах поддержки государством хозяйствующим субъектам нашли также развитие в актах официального судебного толкования, в частности, в постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации по вопросам применения антимонопольного законодательства № 2². Так, в п. 35 данного постановления указывается, что «установление (предоставление) правовым актом прав и вытекающих из них преимуществ на рынке для определенной категории хозяйствующих субъектов само по себе не свидетельствует о создании дискриминационных условий, если это допускается законодательством и обусловлено публичным интересом, например, необходимо для предоставления поддержки отдельным категориям хозяйствующих субъектов, определенным законодательством, для обеспечения социально-экономического развития региона». Иными словами, в основе критерия определения правомерности предоставления такой поддержки должны лежать объективно прогнозируемые результаты в виде пользы, эффективности такой поддержки для благосостояния граждан, социально-экономического состояния публично-правового образования и страны в целом, а не абстрактно, формально понимаемые интересы конкуренции. Последняя имеет смысл и силу только, если в конкретной ситуации ее положительное воздействие на интересы граждан и государства очевидно. В концептуальном смысле необходимо также отметить, что свое конституционное закрепление такой

¹ Кустова М. В., Шевелева Н. А. Коммерческая организация — получатель бюджетной субсидии может защищать свое имущественное право на получение денежных средств. Комментарий к Определению Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 06.12.2018 № 305-ЭС18-13693 // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2019. № 4. С. 4–9.

² Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 04.03.2021 №2 «О некоторых вопросах, возникающих в связи с применением судами антимонопольного законодательства» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2021. № 5.

подход получает в требованиях ст. 75.1. Конституции России, которая устанавливает, что государством «в Российской Федерации создаются условия для устойчивого экономического роста страны и повышения благосостояния граждан, для взаимного доверия государства и общества, гарантируются защита достоинства граждан и уважение человека труда, обеспечиваются сбалансированность прав и обязанностей гражданина, социальное партнерство, экономическая, политическая и социальная солидарность».

Несмотря на то, что обеспечение баланса интересов находит поддержку в теории и практике, важным подспорьем было бы не только закрепление обязательности экономического, в том числе перспективного анализа для подобных сложных дел, где необходимо принимать во внимание для просчета последствий принимаемых решений разнообразие социально-экономические условия, цели, обстоятельства, но и применение современных достижений информационных или цифровых технологий. В частности, экономико-математическое моделирование могло бы оказать содействие в решении вопроса обоснованности предоставления различных форм финансово-бюджетной поддержки различным категориям и видам хозяйствующих субъектов, например, с позиции вероятности увеличения в перспективе налоговой отдачи, вклада в экономику муниципалитета, региона, страны от предприятия, получившего финансово-бюджетную поддержку.

Как справедливо отмечается в литературе, «на использование кибернетических (цифровых) связей (технологий) в финансовых, в том числе бюджетных, отношениях впервые обратила внимание выдающийся ученый в области финансового права О. Н. Горбунова, которая указала на то, что, используя компьютерные технологии в расчетах бюджета по доходам и расходам, а также формируя план государства, можно соответственно просчитать, где, в каком объеме и куда нужнее направить бюджетные средства... ..Принципиальное решение о необходимой детализации планирования в реальной экономике (имеющей государственный и частный секторы) должно приниматься с учетом экономической целесообразности и выбранного горизонта планирования»¹.

¹ Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: монография / К. Т. Анисина, Б. Г. Бадмаев, И. В. Бит-Шабо и др.; под ред. И. А. Цинделиани. М., Проспект, 2019. 320 с. См. также *Горбунова О. Н.* Проблемы основных финансово-правовых институтов в современных условиях перестройки управления народным хозяйством: Дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1989. С. 18–38; *Она же.* Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2003. С. 6–35; *Она же.* Избранное. М., 2017. С. 51–78.; *Кешелава А. В., Буданов В. Г., Румянцев В. Ю.* и др. Введение в «Цифровую» экономику / Под общ. ред. А. В. Кешелава; гл. «цифр.» конс. И. А. Зимненко. ВНИИ-Геосистем, 2017. 28 с. (На пороге «цифрового будущего». Книга первая). С. 26.

Следует согласиться с позицией авторов, что использование в «бюджетных отношениях новейших технологий, с одной стороны, должно обеспечить прозрачность не только при формировании бюджетных средств, но и при их расходовании, а с другой — позволит обществу видеть, куда направляются и как расходуются бюджетные средства, идут ли они на развитие государства или на обогащение лиц, совершающих незаконные действия при использовании бюджетных средств, и т.д.».

Следует добавить, что дополнительную актуальность применению современных технологий в институте бюджетных расходов придаст необходимость обеспечения баланса интересов в условиях межотраслевого законодательного регулирования, отражающего и выражающего потребность обеспечения не только частных и публичных интересов, но и различных публичных интересов между собой. Во многом успех использования цифровых технологий будет зависеть, как представляется, не от формального их внедрения и использования, а от продуманности цифровых алгоритмов, программного обеспечения, уместном использовании в наиболее востребованных обстоятельствах и случаях, задачах и ситуациях, что требует также немалого понимания и адекватной оценки потребностей обеспечения баланса интересов на современном этапе социально-экономического развития страны.

§ 2.11. Бюджетный и налоговый мониторинг в условиях развития цифровой экономики

В настоящее время по сравнению со степенью научных исследований правовых вопросов осуществления финансового мониторинга в налоговой сфере (налоговый мониторинг)¹, финансового мониторинга в сфере противодействия легализации преступных доходов, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового поражения (финансовый мониторинг в сфере ПОД/ФТ/ПРОМУ)², правовые вопросы регулирования бюджетного и налогового мониторинга остаются недостаточно изученными. Так, актуальными вопросами следует считать вопросы правового регулирования

¹ См. *Мигачева Е. В.* Налоговый мониторинг как способ обеспечения финансовой безопасности // *Финансовое право*. 2016. № 1. С. 30–33; *Мирошник С. В.* Правовые основы налогового мониторинга // *Налоги*. 2019. № 5. С. 22–25.

² См. например, *Зубков В. А., Осипов С. К.* Российская Федерация в международной системе противодействия легализации (отмыванию) преступных доходов и финансированию терроризма. 2-е изд. перераб. и доп. М., Спецкнига, 2007. 752 с.; *Прошунин М. М.* Финансовый мониторинг в системе противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма (монография). М., 2010. 392 с.

цифровизации бюджетного и налогового мониторинга в Российской Федерации. Как отмечается, в условиях формирования правового режима цифровой экономики значение контрольно-надзорных мероприятий, осуществляемых в финансовой сфере, будет только возрастать¹.

Правовой анализ действующего российского бюджетного законодательства показывает, что бюджетный мониторинг рассматривается одной из функций уполномоченных органов государственного финансового контроля. Так, частью 2 ст. 157 Бюджетного кодекса РФ к бюджетным полномочиям Счетной палаты РФ, контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований отнесены бюджетные полномочия по анализу и мониторингу бюджетного процесса, в том числе подготовке предложений по устранению выявленных отклонений в бюджетном процессе и совершенствованию бюджетного законодательства РФ².

Бюджетный мониторинг выступает как форма осуществления Счетной палатой РФ финансового контроля, наряду с обследованием, проверкой, анализом и ревизией. Мониторинг применяется регулярно на системной основе для сбора и анализа информации о предмете и деятельности объекта аудита (контроля)³. И. А. Цинделиани также относит мониторинг к одной из форм финансового контроля, определяя последний аналогично указанному выше нормативному определению⁴.

При этом, в действующем бюджетном законодательстве отсутствуют нормативные правовые акты, раскрывающие содержательную сторону мониторинговой деятельности Счетной палаты Российской Федерации. Так, анализ официального сайта Счетной палаты Российской Федерации позволил выявить среди ключевых направлений деятельности органа государственного финансового контроля — мониторинг национальных проектов⁵.

Наряду со Счетной палатой Российской Федерации бюджетный мониторинг осуществляет Федеральное казначейство. Так, О. Н. Гор-

¹ Правовое регулирование контрольно-надзорных мероприятий в финансовой сфере в условиях ее цифровизации: монография / коллектив авторов; под общ. ред. А. В. Куракина. М., ЮСТИЦИЯ, 2019. С. 8.

² Ст. 157 Бюджетного кодекса Российской Федерации / Справочная правовая система «Консультант Плюс».

³ П. 8 ст. 16 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2013. № 14. Ст. 1649.

⁴ Финансовое право: учебник / под ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд. М., Проспект, 2016. С. 231.

⁵ Алексей Кудрин: главная задача Счетной палаты и региональных КСО на ближайшие шесть лет — мониторинг нацпроектов // http://www.ach.gov.ru/press_center/news/35467?sphrase_id=11857092 (доступ 03.01.2020).

бунова указывает, что «практически Федеральное казначейство осуществляет постоянный финансовый мониторинг, так как ежедневно именно на его счета зачисляются все доходы и расходы федерального бюджета»¹.

Т. В. Сорокина рассматривает в широком смысле бюджетный мониторинг как совокупность проводимых регулярно исследований, направленных на информационную поддержку бюджетного менеджмента. В субъекте Российской Федерации в ходе такого мониторинга происходит постоянный сбор информации о протекающих в бюджетной системе региона процессах, ее структурирование, оценка и анализ. Бюджетный мониторинг — важная часть целостной системы мониторинга качества управления государственными и муниципальными финансами².

Дискуссионным вопросом указанного определения является то, что автор определяет мониторинг через иные формы контрольной деятельности, а именно «анализ» и «обследование»³. На наш взгляд, это еще больше запутывает относительно содержания понятия «бюджетный мониторинг». Не помогают раскрыть содержание и ссылка на «постоянные исследования» и «бюджетный менеджмент», которые сами нуждаются в содержательных определениях. При этом нельзя не отметить отсутствие в финансовом праве единства мнений относительно содержания финансового контроля и его методологического инструментария.

Но нельзя на согласиться с автором, что бюджетному мониторингу присущи такие характеристики как взаимосвязь с деятельностью уполномоченных органов государственной и муниципальной власти в ходе бюджетного процесса и постоянство (непрерывность) данной деятельности.

В Регламенте взаимодействия при осуществлении Федеральным казначейством бюджетного мониторинга и казначейского сопровождения средств, предоставляемых из федерального бюджета, утвержденным Казначейством России 14.11.2018 № 07-04-30/2 бюджетный мониторинг определяется как сбор и анализ информации о предмете бюджетного мониторинга и деятельности объекта бюджетного мониторинга на системной и регулярной основе, в том числе непрерывный

¹ Финансовое право: учебник / под ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд. М., Проспект, 2016. С. 231; См. также Бюджетное право: учебник / Н. Д. Вершило, Т. А. Вершило, О. Н. Горбунова и др.; под ред. И. А. Цинделиани. М., Проспект, 2018. 400 с.

² Сорокина Т. В. Мониторинг качества бюджетного процесса в регионе (на примере Иркутской области) // Известия Байкальского государственного университета. 2011. № 3. С. 31–35.

³ См. п. 8 ст. 16 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2013. № 14. Ст. 1649.

сбор и анализ данных государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет», государственных информационных систем, находящихся в ведении субъектов бюджетного мониторинга, об отображаемых в указанных системах операциях и действиях объектов бюджетного мониторинга, осуществляемый в целях предупреждения нарушений законодательства Российской Федерации при предоставлении средств из федерального бюджета и их использовании на основе управления бюджетными рисками при осуществлении казначейского сопровождения¹.

К недостаткам указанного определения также отнесем определение мониторинга через другую форму финансового контроля — анализ, а также ограничение целей осуществления финансового мониторинга исключительно целью предупреждения нарушений бюджетного законодательства. В последнем случае можно также говорить о такой цели финансового мониторинга как выявление нарушений бюджетного законодательства.

В. Р. Ковтун полагает, что бюджетный мониторинг следует рассматривать как составляющую часть контроля в сфере закупок для обеспечения государственных (муниципальных) нужд². Данное определение имеет право на существование, но на наш взгляд, несколько сужает сферу бюджетного мониторинга, не принимая во внимание иные бюджетные операции и не учитывая роль Счетной палаты Российской Федерации как одного из субъектов бюджетного мониторинга.

Для целей формулирования определения термина «бюджетный мониторинг» рассмотрим особенности бюджетного мониторинга.

Субъектный состав бюджетного мониторинга представлен Федеральным казначейством России и Счетной палатой Российской Федерации, что следует из ранее приведенных ссылок на нормативные правовые акты, где функция мониторинга прямо закреплена за указанными органами. Кроме того, к субъектам бюджетного мониторинга следует отнести и Федеральную службу по финансовому мониторингу (Росфинмониторинг), которая последовательно расширяет свой арсенал мониторинговых полномочий в бюджетной и налоговой сферах³.

¹ Регламент взаимодействия при осуществлении Федеральным казначейством бюджетного мониторинга и казначейского сопровождения средств, предоставляемых из федерального бюджета от 14.11.2018 № 07-04-30/2 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».

² Ковтун Л. Р. Бюджетный мониторинг — перспективный метод государственно-казначейского контроля // *Финансы*. 2018. № 5. С. 28–33.

³ См. подробнее. Прошунин М. М. Деятельность Росфинмониторинга в сфере бюджетного и налогового контроля // *Финансовое право*. 2016. № 1. С. 3–6.

С принятием Федерального закона от 29.12.2014 № 484-ФЗ¹ на кредитные организации и некредитные финансовые институты возложена обязанность уведомления Росфинмониторинга о каждом заключении, расторжении договоров банковского счета и банковского вклада (депозита) и внесении в них изменений, открытии, закрытии, изменении реквизитов счетов, покрытых (депонированных) аккредитивов, о приобретении и об отчуждении ценных бумаг обществами стратегического значения для оборонно-промышленного комплекса и национальной безопасности РФ, а также обществ под их прямым или косвенным контролем².

Еще одним направлением деятельности Росфинмониторинга в бюджетной сфере является контроль, осуществляемый в сфере выполнения государственного оборонного заказа. Данный вид мониторинга исключительно важен для не только для обеспечения обороноспособности страны, но и с экономической точки зрения: гособоронзаказ обеспечивает работой большое количество занятых и способствует напрямую высокотехнологичному развитию российской экономики. Государство выделяет большие деньги, и нужно, чтобы они расходовались рачительно и без нарушений³.

В настоящее время мониторинга исполнения гособоронзаказа создана и позволяет органам государственного финансового контроля осуществлять мониторинг расходования средств и выявлять узкие места в системе финансирования и исполнения контрактов⁴.

Анализ международного опыта финансового контроля за использованием средств, выделяемых государством на национальную обо-

¹ Федеральный закон от 29.12.2014 № 484-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2015. № 1 (часть I). Ст. 37.

² См. подробнее: Положение о порядке уведомления кредитными организациями и некредитными финансовыми организациями уполномоченного органа об открытии, о закрытии, об изменении реквизитов счетов, покрытых (депонированных) аккредитивов, о заключении, расторжении договоров банковского счета, договоров банковского вклада (депозита) и внесении в них изменений, о приобретении и об отчуждении ценных бумаг хозяйственными обществами, имеющими стратегическое значение для оборонно-промышленного комплекса и безопасности Российской Федерации, и обществами, находящимися под их прямым или косвенным контролем, а также кредитными организациями об открытии, о закрытии, об изменении реквизитов отдельных счетов, открытых для осуществления расчетов по государственному оборонному заказу, утв. Банком России 04.12.2014 № 443-П // Вестник Банка России. 2015. № 14.

³ Президент РФ В. В. Путин провел рабочую встречу с директором Федеральной службы по финансовому мониторингу Ю. А. Чиханчиним по контролю за средствами гособоронзаказа // Официальный сайт Росфинмониторинга. URL: <http://www.fedsfm.ru/releases/1750> (дата обращения: 15.03.2017).

⁴ Росфинмониторинг подвел итоги работы в 2015 году // Финансовая безопасность. 2016. № 12. С. 11.

рону, показывает, что за рубежом уже долгое время функционируют структуры финансового мониторинга гособоронзаказа. Они входят в состав правоохранительных, надзорных органов, в отдельных случаях являются самостоятельными подразделениями или находятся в юрисдикции Министерства обороны Российской Федерации.

Таким образом, опыт работы Федеральной службы по финансовому мониторингу, учет функциональных потребностей Министерства обороны Российской Федерации, привлечение ФАС России, Банка России и банковского сектора, Минпромторга России и Счетной палаты Российской Федерации позволили создать абсолютно новую в отечественной практике модель государственного финансового контроля¹. Росфинмониторинг, как один из наиболее информационно емких федеральных органов государственной власти, наряду с другими органами обеспечивает реализацию бюджетного мониторинга»².

Бюджетный мониторинг осуществляется в отношении всех участников бюджетного процесса, а также иных субъектов хозяйственной деятельности, включая юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, физических лиц — производителей товаров, работ, услуг, получающих средства из федерального бюджета, в том числе в рамках исполнения государственного контракта, контракта, договора (соглашения), а также контрактов, договоров (соглашений), заключенных в рамках их исполнения.

При этом объектом финансового мониторинга выступают денежные отношения, возникающие при формировании, распределении и использовании централизованных фондов денежных средств. Иными словами, денежные отношения, возникающие, изменяющиеся и прекращающиеся в ходе бюджетного процесса.

В свою очередь, предметом финансового мониторинга выступают различные финансовые документы (финансовая отчетность, бюджетные сметы, сметы доходов и расходов) и финансовые операции.

Следует не согласиться с тем, что предметом бюджетного мониторинга выступают средства, предоставляемые из федерального бюджета и используемые объектами бюджетного мониторинга³, так как мониторинг предполагает осуществление деятельности участниками бюд-

¹ Шойгу С. К. Новая система финансового мониторинга гособоронзаказа как приоритетное направление ликвидации угроз национальной безопасности // Финансовая безопасность. 2015. № 9. С. 7.

² Прошунин М. М. Деятельность Росфинмониторинга в сфере бюджетного и налогового контроля // Финансовое право. 2016. № 1. С. 3–6.

³ П. 1.3.4. Регламента взаимодействия при осуществлении Федеральным казначейством бюджетного мониторинга и казначейского сопровождения средств, предоставляемых из федерального бюджета от 14.11.2018 № 07-04-30/2 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».

жетного процесса. Как таковые денежные средства, не используемые в бюджетном процессе, не представляют собой ни объекта, ни предмета бюджетного мониторинга и ничем не отличаются от денежных средств, находящихся в собственности иных субъектов хозяйственного оборота.

Наиболее дискуссионным вопросом выступает содержательная сторона бюджетного мониторинга как набор приемов и способов осуществления мониторинговой деятельности в ходе бюджетного процесса.

Не вызывает сомнения, что одним из способов бюджетного мониторинга выступает сбор информации об участниках бюджетного процесса, объекте и предмете бюджетного мониторинга путем истребования документов, заслушивания отчетов о ходе выполнения финансово-плановых актов, работа с письмами, заявлениями о нарушениях финансовой дисциплины.

Вторым способом бюджетного мониторинга выступает оценка собранной информации посредством анализа и обследования на предмет выявления сомнительных и незаконных финансовых операций.

И наконец, способом бюджетного мониторинга является информирование участников бюджетного процесса, а также уполномоченных органов государственной и муниципальной власти о выявленных финансовых операциях, которые могут привести или привели к нарушению финансового, административного, уголовного или гражданского законодательства. Данный способ можно также назвать способом обратной связи с участниками бюджетного процесса.

В зависимости от имеющихся полномочий к способу обратной связи следует отнести также реагирование на выявленные девиации со стороны субъекта бюджетного мониторинга.

Таким образом, проанализировав немногочисленные определения бюджетного мониторинга и его элементный состав можно выделить несколько его особенностей.

Во-первых, бюджетный мониторинг — это деятельность уполномоченных органов государственной и муниципальной власти, что доказывает нормативное закрепление указанного вида деятельности за Счетной Палатой Российской Федерации¹ и Федеральным казначейством России², а также Росфинмониторингом.

Во-вторых, бюджетный мониторинг неразрывно связан с бюджетным процессом на всех его этапах и стадиях, в которых субъекты бюджетного мониторинга выполняют свои функции.

¹ Ст. 157 Бюджетного кодекса Российской Федерации // Справочная правовая система «Консультант Плюс»

² Регламент взаимодействия при осуществлении Федеральным казначейством бюджетного мониторинга и казначейского сопровождения средств, предоставляемых из федерального бюджета от 14.11.2018 № 07-04-30/2 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».

В-третьих, бюджетный мониторинг обладает совокупностью методов осуществления, к которым относятся сбор данных, оценка информации и обратная связь.

В-третьих, бюджетный мониторинг направлен как на выявление бюджетных правонарушений, так и на их предупреждение в будущем.

При этом, системность (комплексность)¹ и постоянство (непрерывность) являются родовыми признаками финансового мониторинга, одним из видов которого по содержанию является бюджетный мониторинг.

Таким образом, бюджетный мониторинг следует определять, как осуществляемую в ходе бюджетного процесса постоянную и системную деятельность уполномоченных органов государственной и муниципальной власти, направленную на сбор, оценку информации об участнике бюджетного процесса и его деятельности, осуществление обратной связи на предмет возможных отклонений против заранее заданных критериев в целях выявления бюджетных правонарушений и их предупреждения в дальнейшем.

Вместе с тем, одним из прикладных правовых вопросов в области регулирования бюджетного мониторинга является правовое регулирование цифровизации последнего. Цифровизация бюджетного мониторинга призвана обеспечить эффективность государственного финансового контроля, и в частности, бюджетного мониторинга. Рассмотрим возможные пути цифровизации бюджетного мониторинга.

Одним из направлений развития бюджетного мониторинга в эпоху цифровой экономики должен стать инструмент Supervisory Technology (SupTech), под которой следует понимать автоматизацию постоянного наблюдения за деятельностью поднадзорного субъекта. Так, главные распорядители и распорядители бюджетных средства, а также главные администраторы доходов и источников финансирования дефицита бюджета осуществляют контроль за своими подведомственными бюджетополучателями и администраторами².

В этой связи финансовые технологии позволяют автоматизировать процесс финансового (бюджетного) мониторинга путем предоставления прямого доступа к базам данных получателей бюджетных средств и анализа информации об их использовании в режиме реального времени. Такой подход позволит упростить бюджетную отчетность и снизить ее объем, на что обращалось внимание еще

¹ См. например, *Алексеева Д. Г.* Теоретические основы банковской безопасности (российский и зарубежный опыт). Монография. М., 2010. С. 110.

² *Крохина Ю. А.* Бюджетное право России. М., Изд-во Юрайт. 2010. С. 429.

в Указе Президента РФ от 07.05.2012 г. № 596 «О долгосрочной государственной экономической политике»¹.

Развитие бюджетного мониторинга возможно путем создания системы RegTech, позволяющей автоматизировать процедуры предоставления бюджетной отчетности вышестоящим субъектам бюджетной деятельности, включая распорядителей и главных распорядителей бюджетных средств. Финансовые технологии позволяют автоматизировать сбор, например, информации об использовании бюджетных средств и составление бюджетной отчетности, направляемой в адрес распорядителей и главных распорядителей бюджетных средств. Представляется интересным реализация указанного подхода на принципах системы распределенного реестра данных — блокчейн, который не позволяет вносить не одобренные предварительно изменения, тем самым ограничить возможность оформления подложных финансовых документов.

Не менее важным направлением бюджетного мониторинга должно стать правовое закрепление возможности органами бюджетного мониторинга сбора и агрегирования данных из различных источников. Данный процесс может быть роботизирован: так робот может выгрузить банковские выписки, сделать сверки, выполнить контрольные процедуры и сформировать статистические отчеты в рамках бюджетной отчетности.

Для получателей бюджетных средства автоматизация может помочь с подготовкой бюджетной отчетности для контроля в реальном времени дебиторской задолженности, выполнения бюджетных целей по доходам и расходам, мониторинга остатков на банковских счетах.

Также важна автоматизация прогнозирования платежей, включая прогноз поступлений денежных средств от оказания услуг, прогнозирование платежной дисциплины контрагентов и вероятности дефолта клиентов и контрагентов. Специализированное программное обеспечение может анализировать множество факторов, включая историю оказания услуг и выполнение работ, сезонность, географическое положение, индустриальные индексы и погодные факторы.

Не менее важным является дальнейшее совершенствование электронного документооборота и использования электронно-цифровой подписи, например, для подписания бюджетной отчетности, сверки задолженности, согласования авансовых отчетов.

В настоящее время можно говорить о создании большего количества ведомственных информационно-технологических систем. Не вызывает сомнений, что вопрос объединения таких систем многократно поднимается и обсуждается. Вот и сейчас одной из инициатив стало

¹ Указ Президента РФ от 07.05.2012 г. № 596 «О долгосрочной государственной экономической политике» // Российская газета. 09.05.2012.

создание единой системы «ГосТех», призванной сократить количество ведомственных информационных систем, эксплуатация которых ежегодно обходится примерно в 100 млрд руб. Эти системы и расходы на их содержание дублируются, зачастую в разных госструктурах они выполняют одни и те же функции¹.

Представляется целесообразным установить нормативный правовой запрет на разработку информационных систем, дублирующих функции, которые имеются уже у существующих информационных системы, находящихся в ведении органов государственной и муниципальной власти. При этом в действующем законодательстве должна быть также закреплена обязанность предоставлять доступ к информационным системам для получения информации, необходимость получения которой обусловлена публично-правовыми функциями, возложенными на соответствующий орган государственной власти, за исключением специальных правовых режимов информации, например, банковская тайна, налоговая тайна и т.д.

Не менее важно создание регуляторных площадок, позволяющих тестировать новые финансовые технологии в бюджетной сфере в режиме реального времени. Определим регуляторную площадку как особый правовой режим позволяющий тестировать новые финансовые технологии.

Основой правового регулирования создания и функционирования регуляторных песочниц в бюджетной и налоговой сфере должны стать следующие принципы.

Во-первых, принцип законности: строгое соблюдение действующего бюджетного законодательства как органами государственной и муниципальной власти, так и участниками регуляторной песочницы.

Во-вторых, государственная (муниципальная инициатива): только орган государственной или муниципальной власти, включая Банк России может выступить инициатором организации регулятивной площадки в бюджетной системе;

В-третьих, правовая гибкость предполагает, что орган государственной власти вправе освободить юридическое лицо от выполнения неактуальных или чрезмерных правил и может корректировать применение правил для тестирования финансовых технологий при осуществлении бюджетного процесса.

В-четвертых, принцип прозрачности предполагает, что участники регуляторной площадки в обязательном порядке информируют орган государственной или муниципальной власти о ходе тестирования фи-

¹ Кодацегов В., Кречетова А., Кинякина Е. В России может появиться новая масштабная информационная система // <https://www.vedomosti.ru/technology/articles/2020/04/17/828356-sistema> (доступ 19.04.2020).

нансовой технологии и возможных негативных последствий своих действий.

И наконец, в-пятых, принцип завершенности связан с получением статуса участника регуляторной площадки лишь на конечной стадии разработки финансовой технологии.

Подчеркнем, что опыт использования регуляторных песочниц в Великобритании, Абу-Даби, Сингапуре связан, прежде всего, с финансовыми технологиями на финансовом рынке, чем в бюджетной системе, что, однако, не исключает возможность использования финансовых технологий для анализа получателя бюджетных средств, распорядителей и главных распорядителей бюджетных средств.

Немаловажно рассмотреть возможность использования смарт-контрактов для исполнения бюджетных обязательств. Смарт-контракты могли бы обеспечить возможность исполнения бюджетных обязательств обеими сторонами без риска неисполнения обязательства со стороны поставщика продукции, работ или услуг, а также получателей межбюджетных трансфертов: дотаций, субсидий и субвенций. Такой подход позволил бы несколько снизить использование трудовых и финансовых ресурсов контрольно-надзорных органов, в частности Федерального казначейства Российской Федерации, Счетной палата Российской Федерации и иных контрольно-счетных органов на уровне субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Основной проблемой цифровизации бюджетного контроля и в частности, бюджетного мониторинга остается необходимость создания системы правового регулирования использования финансовых технологий в бюджетной сфере и закрепления возможности использования указанных выше финансовых технологий на уровне кодифицированного акта в сфере бюджетного законодательства.

Несмотря на достаточно успешную реализацию проекта «Электронный бюджет» не теряют своей актуальности вопросы как правового, так и технологического характера, которые еще ранее были закреплены в Распоряжении Правительства РФ от 20.07.2011 № 1275-Р, которым была одобрена Концепция создания и развития государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет»¹, к которым следует отнести частичную реализацию современных и эффективных способов удаленного взаимодействия участников бюджетного процесса; дублирование операций по многократному вводу и обработке данных; отсутствие полной автоматизации с последующей интеграцией всех процессов

¹ Распоряжение Правительства РФ от 20.07.2011 № 1275-р «О Концепции создания и развития государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет» // СЗ РФ. 2011. № 31. Ст. 4773.

управления финансово-хозяйственной деятельности организаций; отсутствие внедрения информационных технологий, обеспечивающих взаимосвязь информации об исполнении бюджета с результатами деятельности организаций сектора государственного управления; отсутствие механизма реализации закрепленного в БК РФ принципа прозрачности (открытости) бюджетных данных для широкого круга заинтересованных пользователей; и наконец, не раскрытие информации об активах и обязательствах публично-правовых образований, их финансовом состоянии.

Не менее актуальными являются и вопросы правового регулирования цифровизации налогового мониторинга. В настоящее время реализация налогового мониторинга в цифровой плоскости осуществляется путем предоставления налогоплательщиками налоговым органам постоянного доступа к базам данных организаций. В регламенте информационного взаимодействия отражается порядок представления налоговому органу документов (информации), связанных с исчислением (удержанием), уплатой (перечислением) налогов, сборов, страховых взносов в электронной форме, и (или) доступа к информационным системам организации, в которых содержатся указанные документы (информация), по выбору организации¹.

Основным вопросом как для налогоплательщика, так и для налогового органа является обеспеченности ресурсами для обеспечения функционирования налогового мониторинга: с одной стороны, для обработки получаемой информации, а с другой, — для сбора и предоставления указанной информации. Представляется, что снижение критериев для допуска предприятий и организации в систему налогового мониторинга должен происходить только при предварительном анализе операционных возможностей налоговых органов. Аналогичный вопрос должны задавать субъекты налогового мониторинга — хозяйствующие субъекты, для которых налоговый мониторинг становится постоянной «проверкой онлайн» их хозяйственной деятельности.

Налоговый мониторинг за деятельностью частных домохозяйств является перспективным направлением развития деятельности налоговых органов Российской Федерации. Доходы физических лиц можно рассматривать в качестве своеобразного резерва для повышения доходной части бюджетов всех уровней бюджетной системы. В настоящее время по самым приблизительным оценкам страховые взносы не выплачиваются за 30 млн трудоспособных граждан. Так, за 2017 год для подтверждения заявленных в налоговых декларациях сведений ФНС проверила только 774 физических лица².

¹ Пункт 6 ст. 105.26 Налогового кодекса Российской Федерации.

² *Макурова Т.* Государство возьмет под контроль все доходы россиян // https://www.rbc.ru/spb_sz/23/11/2018/5bf7ed3a9a7947bc7f9e98fc (доступ 19.04.2020).

Также обратим внимание, что низкие показатели налоговых проверок доходов граждан, заявленных в декларациях, также не способствуют наполняемости доходной части бюджета.

В Методических рекомендациях органам исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органам местного самоуправления, способствующих увеличению доходной базы бюджетов субъектов РФ и муниципальных образований одной из рекомендаций является активизация работы по выявлению случаев сдачи в аренду жилья без заключения договора аренды и уплаты налога на доходы физических лиц¹.

Основным направлением развития налогового мониторинга в этой сфере считаем цифровизацию мониторинг движения средств физических лиц. Применение налогового мониторинга обособлено тем, что мониторинг будет осуществляться непрерывно на предмет выявления операций, соответствующим заранее заданным критериям, что невозможно осуществить в ручном (нецифровом) режиме.

К таким критериям можно отнести, например, перечисление одинаковых сумм денежных средств между физическим лицами (плата за коммерческий найм жилого помещения), перечисление денежных средств на ежемесячной основе на сумму, превышающую 5 тыс. рублей между физическими лицами, не состоящими в родстве (оплата различных услуг, выполнение работ).

Одним из правовых вопросов является автоматизированный постоянный доступ к информации о платежах физических лиц, что требует не только техническую интеграцию с кредитными организациями, но изменение действующего банковского законодательства, которое в рамках ст. 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности»² будет обязано легализовать доступ к банковской тайне физических лиц. В настоящее время право на доступ к банковской тайне физических лиц может быть реализовано налоговыми органами в рамках проводимых налоговых проверок.

Так, в настоящий момент кредитные организации обязаны предоставлять справки по операциям и счетам юридических лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица налоговым органам, Пенсионному фонду Российской Федерации, Фонду социального страхования Российской Федерации в случаях, предусмотренных законодательными актами об их деятельности.

¹ https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=124941-metodicheskie_rekomendatsii_organam_ispolnitelnoi_vlasti_subektov_rossiiskoi_federatsii_i_organam_mestnogo_samoupravleniya_sposobstvuyushchie_uzvelicheniyu_dokhodnoi_bazy_byud (доступ 19.04.2020).

² Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» // СЗ РФ. 1996. № 6. Ст. 492.

В соответствии с п. 1. пп. 10 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему Российской Федерации¹.

Не менее важно предоставить доступ налоговым органам к системе записей актов гражданского состояния, что позволит устанавливать наличие родственных связей между плательщиком и получателем платежа, которые являются физическими лицами. Данная информация позволит бороться с переводами денежных средств на счета физических лиц, занимающихся незаконной предпринимательской деятельностью или намеренно скрывающих весь или часть своего дохода от зарегистрированной предпринимательской деятельности.

При этом единый реестр может быть использован в рамках уже имеющейся и хорошо себя зарекомендовавшей автоматизированной системы контроля АСК НДС.

Таким образом, ст. 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности»² требует прямого указания на обязанность кредитных организаций обеспечить доступ налоговых органов к автоматизированным системам, обеспечивающим платежи физических лиц и базам данных кредитных организаций для обеспечения налогового мониторинга платежей физических лиц.

Кроме того, по примеру положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоговом мониторинге в отношении юридических лиц представляется целесообразным нормативно закрепить основополагающие начала налогового мониторинга платежей физических лиц.

К таким положениям следует отнести презумпцию добросовестности плательщика и получателя налоговых платежей, целевое использование указанной информации, обеспечение налоговой тайны, хранение указанной информации не более срока, в отношении которого может быть проведена налоговая проверка.

Не менее важно закрепить в действующем налоговом законодательстве обязанность информационных агрегаторов, маркетплейсов на предоставление в налоговые органы информации в виде реестра о физических лицах, получающих регистрацию на популярных информационных агрегаторах, включая ремонтник.ру, youdo, avito и многие другие. Кроме того, информационные агрегаторы будут обяза-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации // «Собрание законодательства РФ», № 31, 03.08.1998, ст. 3824.

² Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» // СЗ РФ. 1996. № 6. Ст. 492.

ны предоставлять информацию о заключенных указанными лицами гражданско-правовых договорах, для проведения процедур налогового мониторинга.

Здесь важно нормативно закрепить за налоговыми органами также право «проникновения» в ИТ-платформы физических и юридических лиц с возможностью использования метаданных. Так, умная программа ФНС России, зная содержимое и структуру данных, может преобразовывать и передавать другой программе данную информацию как входную информацию. В результате сотрудники ФНС России будут освобождены от выполнения множества рутинных операций¹.

Не менее важным с точки зрения цифровизации является совершенствование координации Росфинмониторинга и налоговых органов в части объединения информационных баз данных и возможного обмена информацией по проведенным юридическими и физическими лицами операций и сделок.

Обращает внимание и тот факт, что в действующем законодательстве о финансовом мониторинге, включая Федеральный закон № 115-ФЗ от 07.08.2001 «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»² закреплено достаточно много критериев и признаков необычных операций, связанных с незаконным возмещением НДС или уходом от уплаты НДС и иных налогов, но при этом практически отсутствуют критерии и признаки операций, которые могут обеспечить выявление операций физических лиц, связанных с использованием незаконных доходов.

К таким операциям можно отнести следующие. Во-первых, клиент, представитель клиента, бенефициарный владелец, выгодоприобретатель или учредитель клиента зарегистрирован в государстве или на территории, предоставляющем (предоставляющей) льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающем (предусматривающей) раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорной зоне), либо его счет открыт в банке, зарегистрированном в указанном государстве или на указанной территории.

Во-вторых, зачисление денежных средств на банковский счет клиента, осуществляющего розничную торговлю товарами, в том числе

¹ См. подробнее *Базанова Е., Ястребова С.* ФНС предложит бизнесу электронный кошелек для оплаты налоговых долгов // <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2020/02/20/823567-fns-predlozhit> (доступ 19.04.2020).

² Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» // СЗ РФ. 2001. № 33 (часть I). Ст. 3418.

посредством организации торговой сети, за наличный расчет (в частности, продовольственными товарами, строительными материалами, автомобилями, легкими автотранспортными средствами), по основаниям, не предполагающим уплату налога на добавленную стоимость (в частности, агентские договоры, договоры об оказании услуг, договоры займа, уступки прав требования), при условии, что наличные деньги от торговой деятельности на банковский счет такого клиента не вносятся либо вносятся в незначительном объеме¹.

В заключении отметим, что основным вопросом правового регулирования цифровизации бюджетного и налогового мониторинга остается вопрос нормативного закрепления норм, касающихся цифровизации контрольно-надзорной деятельности, что позволит решить и сопутствующие организационные, экономические вопросы.

Во-первых, не во всех сферах управления публичными финансами применяются современные и эффективные способы удаленного взаимодействия субъектов бюджетного и налогового мониторинга, в том числе по причине отсутствия правовых основ их применения, включая электронного доступа к информации, ее обмену. В период пандемии COVID-19 правовые вопросы регулирования удаленного взаимодействия приобретают первостепенное значение.

Во-вторых, не решены правовые вопросы исключения дублирования операций по многократному вводу и обработке данных и как итог существование у органов государственной и муниципальной власти информационных систем, дублирующих информацию.

В-третьих, не осуществлена полная автоматизация с последующей интеграцией всех процессов управления финансово-хозяйственной деятельности организаций — получателей бюджетных средств, распорядителей и главных распорядителей бюджетных средств. Аналогичная проблема свойственна взаимодействию налоговых органов и налогоплательщиков при осуществлении налогового мониторинга.

§ 2.12. Модернизация института бюджетного контроля в условиях цифровизации национальной экономики

Современная действительность, детерминированная геополитической трансформацией, появлением новых интеграционных объединений, отдельными «антиглобалистскими» настроениями, требует новых инструментов и методик управления процессами жизнедеятельности, к которым с уверенностью можно отнести цифровизацию как соци-

¹ Положение Банка России от 02.03.2012 № 375-П «О требованиях к правилам внутреннего контроля кредитной организации в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» // Вестник Банка России. № 20. 2012.

альное и технологическое явление. Использование digital-технологий имеет в настоящее время системный характер и не может быть единственным либо автономным явлением, имеющим место исключительно в рамках одной группы общественных отношений. «Цифровизация и открытость данных — это основные факторы достижения национальных целей»¹.

Обращение к обозначенной проблематике обусловлено двумя факторами, имеющими происхождение из бюджетно-фискальной политики государства, а также его ориентации на внедрение инновационных цифровых продуктов, технологий, инструментов во все сферы жизнедеятельности. Задачей настоящего исследования следует считать исследование правового базиса использования цифровых инструментов в рамках бюджетного контроля, а также представление возможных путей как правовой, так и организационной трансформации обозначенного института. «В условиях глобализации экономики финансово-бюджетная система РФ должна быть способной поддерживать стабильное состояние и сбалансированность, сохраняя эффективность управления государственными и муниципальными финансами. В этой связи оперативное управление возникающими в процессе реализации бюджетного цикла рисками приобретает особое значение»². Обозначенная оперативность возможна исключительно посредством использования цифровых инструментов и механизмов.

Современное управление, в том числе и в области финансов, невозможно без применения информационных технологий инструментов, что требует одновременного изменения правовых основ управленческой деятельности. «Цифровые технологии способны менять образ права, влиять на его эффективность и регулятивный потенциал, открывать дорогу или блокировать его действие в новых измерениях социальной реальности»³.

На необходимость применения цифровых технологий в сфере управления государственными (муниципальными) финансами указывает ст. 170 Проекта Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее — Проект БК РФ)⁴.

¹ Алексей Кудрин: открытость — эффективный мощный драйвер изменений // URL: <http://audit.gov.ru/news/aleksej-kudrin-otkrytost-effektivnyj-moshnyj-drajver-izmenenij-36118> (дата обращения: 20.03.2020).

² Исаев Э. А. Подходы к цифровизации контроля в финансово-бюджетной сфере // URL: <http://bujet.ru/article/376994.php> (дата обращения: 21.03.2020).

³ Бедоева З. Н. Роль информационных систем технологий в обеспечении государственного финансового (бюджетного) контроля // Финансовое право. 2018. № 7. С. 30.

⁴ Статья 170 проекта Бюджетного кодекса РФ: «В целях информационного обеспечения бюджетного процесса создаются и ведутся информационные системы в сфере управления государственными (муниципальными) финансами, в том числе федераль-

В рамках первого этапа решения названной задачи необходимо сформулировать унифицированное определение бюджетного контроля, что позволит определить рамки возможной трансформации.

В первую очередь, констатируем отсутствие законодательно закрепленного понятия «бюджетный контроль» и наличие в ст. 256 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее — Бюджетный кодекс РФ) понятия государственный (муниципальный) финансовый контроль, обеспечивающий соблюдение положений нормативно-правовых актов, регламентирующих бюджетные правоотношения и т.д.

Однако в ст. 279 Проекта БК РФ¹ предлагается понятие «государственный (муниципальный) бюджетный контроль», целью которого является соблюдение положений бюджетного законодательства и иных нормативно-правовых актов, регламентирующих бюджетные правоотношения. Следует отметить, что о необходимости использования в Бюджетном кодексе РФ прилагательного «бюджетный» в отношении контроля уже в 2012 г. писала доктор юридических наук, профессор Е. Ю. Грачева².

Действительно, использование термина «государственный (муниципальный) финансовый контроль» не позволяет четко дифференцировать различные понятия и может породить ошибочность в принятии определенных решений как на теоретическом уровне, так и в рамках правоприменительной деятельности.

Научные разработки позволяют утверждать, что бюджетный контроль является видом финансового контроля³ либо его направлением⁴.

Думается, в широком смысле, бюджетный контроль следует рассматривать как предусмотренную действующим законодательством

ная государственная информационная система, которые во взаимодействии с иными информационными системами обеспечивают реализацию бюджетных полномочий участников бюджетного процесса, предусмотренных настоящим Кодексом, полномочий бюджетных (автономных) учреждений и получателей средств из бюджета (далее — субъекты информационных систем), а также принципа подотчетности и прозрачности (открытости) субъектами информационных систем» // URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2018/03/main/proj_BK.pdf (дата обращения: 15.03.2020).

¹ URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2018/03/main/proj_BK.pdf (Дата обращения: 15.03.2020).

² «Бюджетный контроль — разновидность финансового контроля, проводимого в бюджетной сфере. Логично в БК РФ говорить именно о бюджетном контроле, а не о финансовом контроле в целом» // Грачева Е. Ю. Основные тенденции развития бюджетного контроля в РФ // Очерки бюджетно-правовой науки современности / Под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. М., Харьков, 2012.

³ См., например: Грачева Е. Ю., Хорина Л. Я. Государственный финансовый контроль: Курс лекций. М., 2005; Петручек А. В. Правовое регулирование бюджетного контроля в городах федерального значения в Российской Федерации (на примере города Севастополя) // Актуальные проблемы Российского права. 2019. № 7.

⁴ Кучеров И. И. Бюджетное право России: Курс лекций. М., 2002.

совокупность методов и инструментов, применяемых уполномоченными органами государственной власти и местного самоуправления с целью выявления исполнения правил как непосредственно в области бюджетных, так и обусловленных ими отношений.

В узком смысле, бюджетный контроль следует понимать, исходя из положений действующего Бюджетного кодекса РФ.

Целесообразно в рамках настоящего исследования применять расширительное толкование понятия «бюджетный контроль» в целях формирования объективного понимания потенциальных путей реформирования. Проще говоря, что бюджетный контроль — это проверка соблюдения правовых норм, регламентирующих все, что связано с бюджетом.

Думается, что отдельные цифровые инструменты, возможные к применению в рамках бюджетного контроля, обозначает еще один вопрос: «Может ли бюджетный контроль быть общественным?». Если применять широкий подход к определению бюджетного контроля, то контроль соблюдения обязанными субъектами бюджетного законодательства, может осуществляться общественностью.

Естественно, что подобный вывод способен породить терминологическую путаницу, поскольку традиционно бюджетный контроль относится к видам государственного финансового контроля. Однако это следует признать одной из современных тенденций определения и классификации финансового и бюджетного контроля. Трансформация общественных отношений, обусловленная, в том числе и их цифровизацией, предопределила определенное «миксование» видов и форм контроля и фактически заставила по-новому взглянуть на уже стоявшие классификации.

На возможные пути модернизации качественное влияние оказывает субъектный состав бюджетно-контрольных правоотношений, особенно в части контролируемых субъектов. В качестве примера можно взять Счетную палату Российской Федерации и Федеральное казначейство как базовые органы внешнего и внутреннего финансового контроля.

Анализ Положения о Федеральном казначействе позволяет выделить в качестве метода бюджетного контроля ведение сводного реестра главных распорядителей, распорядителей и получателей средств бюджета, которое в соответствии с приказом Минфина России от 23.12.2014 № 163н (в ред. от 07.06.2019) «О Порядке формирования и ведения реестра участников бюджетного процесса, а также юридических лиц, не являющихся участниками бюджетного процесса» осуществляется в электронной форме в государственной информационной системе управления общественными финансами «Электронный бюджет» (далее — информационная система «Электронный бюджет»).

Отдельное внимание целесообразно уделить упоминаемой ранее информационной системе «Электронный бюджет», отправной точ-

кой становления которой явилось Распоряжение Правительства РФ от 20.07.2011 № 1275-р (в ред. от 14.12.2018) «О Концепции создания и развития государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет» (далее — Распоряжение № 1275-р).

Цели создания и функционирования информационной системы «Электронный бюджет» (раздел 2 Распоряжения № 1275-р) следует дифференцировать на:

- организационные, например, создание инструментов для взаимосвязи стратегического и бюджетного планирования, проведения мониторинга достижения финансовых результатов реализации государственных программ и результатов, характеризующих объемы и качество оказания государственных услуг (выполнение государственных функций);

- координационные, среди которых усиление взаимосвязи бюджетного процесса и процедур планирования закупок товаров, работ и услуг для нужд публично-правовых образований, размещения заказов на их поставку и выполнения государственных (муниципальных) контрактов, заключаемых по итогам размещения заказов;

- информационные, такие как повышение доступности информации о финансовой деятельности и финансовом состоянии публично-правовых образований, об их активах и обязательствах.

Следует обратить внимание, что в Положении о государственной интегрированной информационной системе управления финансами «Электронный бюджет», утвержденном Постановлением Правительства РФ от 30.06.2015 № 658 (в ред. от 14.12.2018) (далее — Положение об Электронном бюджете), обозначенные цели переименованы в задачи функционирования указанной системы.

Для решения одной из задач — тотальной взаимосвязи и получения наибольшего объема информации в автоматизированном режиме информационная система «Электронный бюджет» взаимодействует со следующими системами:

- единая информационная система в сфере закупок (www.zakupki.gov.ru);

- аналитическая информационная система обеспечения открытости деятельности федеральных органов исполнительной власти, размещенная в сети «Интернет» (www.programs.gov.ru)

- федеральная государственная информационная система «Единая информационная система управления кадровым составом государственной гражданской службы Российской Федерации» (www.gossluzhba.gov.ru);

- федеральная государственная информационная система координации информатизации (www.portal.eskigov.ru);

— и ряд других в соответствии с разделом VII Положения об Электронном бюджете.

Следует отметить, что уровень цифровизации в рамках функционирования Казначейства России ежегодно возрастает, что доказывает доклад «Оценка открытости государственных информационных систем в России», который присвоил системе «Электронный бюджет» и единой информационной системе в сфере закупок высшую оценку «АА» в рейтинге открытости¹.

В качестве преимущества ГИС «Электронный бюджет» доклад называет обновление большинства данных в режиме реального времени, что позволяет пользователям формировать реальное представление о сложившейся ситуации. Однако не лишена система и недостатков. Так, одними из наиболее востребованных данных являются данные о региональных и муниципальных бюджетах, которые, согласно приказу Минфина России № 243н, должны публиковаться на портале ЕПБС с 01.01.2018 и с 01.01.2020 соответственно. По состоянию на конец января 2020 года ни те, ни другие данные не публикуются.

В настоящее время Казначейство России определило свои стратегические цели и задачи, в том числе и в рамках осуществления контроля в финансово-бюджетной сфере. Так согласно Стратегической задаче (проекту) «Эффективный внутренний государственный финансовый контроль» обозначены желаемые результаты к 2024 году, среди которых:

- 1) апробация и внедрение инновационных технологий контроля в финансово-бюджетной сфере, осуществляемого Казначейством России;
- 2) создание системы анализа рисков в финансово-бюджетной сфере с использованием информационных систем;
- 3) обеспечение автоматизации сопровождения контрольной деятельности в финансово-бюджетной сфере².

Высокий уровень цифровизации функционирования Казначейства России можно оценить и по Стратегической карте «Цифровое казначейство», а именно по Стратегической задаче (проекту) «Единый портал бюджетной системы», для решения которой к 2024 г. в рамках контроля в финансово-бюджетной сфере должны быть достигнуты следующие результаты:

- 1) реализация эффективной модели бюджетного мониторинга (о котором будет сказано ниже);

¹ Доклад опубликован на официальном сайте Счетной палаты Российской Федерации 26.03.2020//URL: <http://audit.gov.ru/upload/pdf/Оценка%20открытости%20ГИС%202020.pdf> (дата обращения: 27.03.2020).

² Официальный сайт Федерального казначейства России// URL: <https://roskazna.ru/o-kaznachejstve/strategicheskie-celi-i-zadachi/>(дата обращения: 20.03.2020).

2) обеспечение онлайн-доступа к данным информационных систем, оператором которых является Федеральное казначейство, в целях их анализа и осуществления бюджетного мониторинга. К 2020 году по данному результату достигнуто следующее:

— реализована технология визуализации информации по направлениям деятельности Федерального казначейства в рамках создания ситуационного центра;

— обеспечена возможность размещения информации о результатах проведения независимой оценке качества услуг в соответствии с новым (единым для всех отраслей социальной сферы) порядком, утвержденным приказом Минфина России от 07.05.2019 № 66н¹;

— обеспечено размещение информации о реализации национальных проектов на Едином портале бюджетной системы и прочее.

В функционал Счетной палаты РФ ст. 13 Федерального закона от 05.04.2013 № 43-ФЗ (в ред. от 29.05.2019) «О Счетной палате Российской Федерации» (далее — Закон о Счетной палате) вменяется обеспечение развития и функционирования информационной системы в целях обмена информацией с другими контрольными и надзорными органами, иными государственными органами, объектами аудита (контроля).

Управленческие полномочия Счетной палаты РФ представлены возможностью дачи рекомендаций федеральным органам исполнительной власти по составу и порядку формирования данных при создании и модернизации ими федеральных государственных информационных систем в целях обеспечения выполнения государственных функций и (или) предоставления государственных услуг, а также получает необходимый Счетной палате для осуществления внешнего государственного аудита (контроля) постоянный доступ к таким системам.

В рамках реализации данного полномочия Правительством РФ 20.09.2014 было издано распоряжение № 1858-р «О создании государственной информационной системы» (далее — Распоряжение № 1858-р).

¹ Приказ Минфина России от 07.05.2019 № 66н «О составе информации о результатах независимой оценки качества условий осуществления образовательной деятельности организациями, осуществляющими образовательную деятельность, условий оказания услуг организациями культуры, социального обслуживания, медицинскими организациями, федеральными учреждениями медико-социальной экспертизы, размещаемой на официальном сайте для размещения информации о государственных и муниципальных учреждениях в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», включая единые требования к такой информации, и порядке ее размещения, а также требованиях к качеству, удобству и простоте поиска указанной информации» // Официальный интернет-портал правовой информации URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 15.03.2020).

Распоряжение № 1858-р определяет Счетную палату РФ в качестве оператора Официального сайта Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» для размещения информации об осуществлении государственного (муниципального) финансового аудита (контроля) в сфере бюджетных правоотношений¹, функционирование которого осуществляется на основании Приказа Счетной палаты РФ № 128, Минфина России № 214н от 25.12.2015 (в ред. от 24.08.2017) «Об утверждении Положения о государственной информационной системе «Официальный сайт Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» для размещения информации об осуществлении государственного (муниципального) финансового аудита (контроля) в сфере бюджетных правоотношений» (далее — Положение о ЕИС ЕСГФК).

Базовой целью ЕИС ЕСГФК определено повышение эффективности всех видов государственного (муниципального) финансового контроля, осуществляемого в соответствии с бюджетным законодательством.

Следует обратить внимание на понятийный аппарат, используемый в отношении контрольных мероприятий, осуществляемых Счетной палатой РФ. В соответствии с Законом о Счетной палате к полномочиям данного органа относится именно контрольная деятельность в виде финансового аудита (контроля), аудита эффективности, стратегического аудита, иных видов аудита (контроля). С. О. Шохин обращает внимание на то, что Закон о Счетной палате фактически не делает различия между понятиями «контроль» и «аудит»².

Думается, что применение подобной терминологии оправдано, поскольку в соответствии с общими подходами к аудиту и контроль, аудит направлен на определение уровня и (или) качества чего-либо, который необходимо достигнуть, а контроль — на определение факта достижения уровня и (или) качества, а также его соблюдения³.

¹ Портал государственного и муниципального финансового аудита // URL: <https://portal.audit.gov.ru/kb> (дата обращения: 12.03.2020).

² См.: Шохин С. О. Контроль, надзор и аудит в финансовой сфере // Финансовое право. 2018. № 12.

³ Так, Е. В. Рябова пишет, что понятия «аудит» и «контроль» не тождественны, так как государственный аудит, помимо финансового контроля за своевременным и законным расходованием государственных средств, включает оценку эффективности и целесообразности использования государственных средств; оценку обоснованности доходных и расходных статей проекта бюджета; финансовую экспертизу законопроектов, предусматривающих дополнительные расходы государственных средств; анализ выявленных отклонений от установленных бюджетных показателей и выработку практических рекомендаций по совершенствованию бюджетного процесса в целом; а также оценку социально-экономических прогнозов и долгосрочных национальных проектов / Рябова Е. В. Государственный аудит: возможность закрепления данного понятия в российском законодательстве // Юридический мир. 2013. № 2. С. 13–16.

Состоящая из открытой и закрытой частей ЕИС ЕСГФК дает возможность применения размещенной в ней информации как представителям профессионального сообщества, осуществляемого бюджетный контроль, так и субъектам общественного бюджетного контроля.

Закрытая часть предназначена для обеспечения размещения в ГИС ЕСГФК представителями участников ГИС ЕСГФК, имеющими доступ к закрытой части ГИС ЕСГФК, информации об осуществлении государственного (муниципального) финансового аудита (контроля), а также получения ими доступа к информации, не предусмотренной для размещения в открытой части ГИС ЕСГФК.

В перечень участников ГИС ЕСГФК включены:

— органы государственного (муниципального) финансового аудита (контроля), которые наделены правом размещение информации об осуществлении государственного (муниципального) финансового аудита (контроля), в том числе о мерах, принятых по предписаниям, представлениям, уведомлениям о применении бюджетных мер принуждения, о привлечении к административной ответственности;

— органы власти всех уровней, которые наделены правом получения и просмотра необходимой информации, размещенной в ГИС ЕСГФК, а также всех видов отчетности, предусмотренной в ГИС ЕСГФК;

— органы управления государственными внебюджетными фондами всех уровней, правомочия которых закреплены в п. 4.5 Положения о ГИС ЕСГФК;

— объекты аудита (контроля), правомочия которых закреплены в п. 4.6 Положения о ГИС ЕСГФК.

Счетная палата РФ систематически внедряет новые технологии, позволяющие эффективно осуществлять бюджетный контроль. Так, в 2019 г. начал функционировать портал-агрегатор «Госрасходы» (www.spending.gov.ru).

Определенную модель модернизации возможно представить исходя из форм бюджетного контроля. В качестве примера можно взять бюджетный мониторинг, который осуществляется с использованием информационных технологий, что следует из его определения, закрепленного в утвержденном руководителем Федерального казначейства России Временном порядке внутренней организации работы при осуществлении Федеральным казначейством бюджетного мониторинга использования средств, предоставленных из федерального бюджета¹.

¹ Бюджетный мониторинг — сбор и анализ информации о предмете и деятельности субъекта бюджетного мониторинга на системной и регулярной основе, в том числе непрерывный сбор и анализ данных федеральной государственной информационной системы в сфере управления государственными (муниципальными) финансами «Электронный бюджет», государственных информационных систем, находящихся

Также понятие бюджетного мониторинга представлено в утвержденном Казначействе России 14.11.2018 № 07-04-30/2 Регламенте взаимодействия при осуществлении Федеральным казначейством бюджетного мониторинга и казначейского сопровождения средств, предоставляемых из федерального бюджета (далее — Регламент № 07-04-30/2) и в утвержденном Казначейством России № 07-04-30/18, Росфинмониторингом № 01-01-17/28686, ФНС России № ММВ-23-15/30@ 09.12.2016 Регламенте бюджетного мониторинга и информационного взаимодействия Федерального казначейства, Федеральной службы по финансовому мониторингу и Федеральной налоговой службы в целях проведения Федеральным казначейством бюджетного мониторинга государственных контрактов. При этом названные Регламенты дублируют понятие «бюджетного мониторинга».

Следует отметить, что отдельные авторы называют бюджетный мониторинг методом бюджетного контроля¹. Думается, что подобную позицию следует признать ошибочной, поскольку мониторинг осуществляется посредством непрерывного наблюдения, являющегося методом финансового контроля.

Основной целью бюджетного мониторинга является обнаружение возможных рисков деятельности субъекта бюджетного мониторинга. Здесь опять же возникает вопрос о необходимости использования понятия «субъект бюджетного мониторинга» исключительно в отношении органа, уполномоченного на проведение бюджетного мониторинга. Регламент № 07-04-30/2 четко разграничивает понятия, называя участников бюджетного процесса, а также юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, физических лиц — производителей товаров, работ, услуг, получающих средства из федерального бюджета, в том числе в рамках исполнения государственного контракта, контракта, договора (соглашения), а также контрактов, договоров (соглашений), заключенных в рамках их исполнения, объектами бюджетного мониторинга.

Инструменты бюджетного мониторинга исключительно информационно-цифровые и могут быть поделены на:

1) ресурсные, например, официальные сайты федеральных органов исполнительной власти, общероссийские официальные сайты Российской Федерации и справочно-информационные ресурсы в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» либо база

в введении субъектов бюджетного мониторинга, об отражаемых в указанных системах операциях и действиях субъектов бюджетного мониторинга, в целях недопущения нарушения бюджетного законодательства Российской Федерации // URL: <http://www.roskazna.ru/dokumenty/byudzhetnyy-monitoring/> (дата обращения: 16.03.2020).

¹ См.: Ковтун Л. Р. Бюджетный мониторинг — перспективный метод государственного казначейского контроля // Финансы. 2018. № 5.

данных об объектах бюджетного мониторинга (совокупность Паспортов объектов);

2) информационные, например, информация (сведения) о Клиенте, находящаяся в распоряжении участников бюджетного мониторинга и участников межведомственного взаимодействия, содержащая, в том числе признаки возможных нарушений, либо информация о результатах казначейского или казначейско-банковского сопровождения.

«В едином цифровом пространстве возможно обеспечивать не только постоянный мониторинг действий объекта контроля, но и единый доступ органов государственного финансового контроля к результатам такого мониторинга и результатам контрольных мероприятий в отношении объекта контроля.

Контролирующий орган в этой ситуации не только может изучить бизнес-процессы объектов контроля в информационных системах, которые автоматизируют их финансово-хозяйственную деятельность, но и имеет доступ к информационным системам, автоматизирующим иные аспекты их деятельности. Таким образом, цифровизация мониторинга позволит обеспечивать его непрерывность, максимальный охват и прозрачность всей деятельности объектов контроля, а также прозрачность действий контролирующих органов. Как следствие, этот подход снизит нагрузку на объект контроля и обеспечит оперативное реагирование на риски реализации нарушений»¹.

В целом можно констатировать, что бюджетный мониторинг как форма бюджетного контроля должна выходить на первый план в системе мероприятий, направленных на формирование финансовой (бюджетной) дисциплины, поскольку обладает превентивным потенциалом и в целом может осуществляться дистанционно, что способно существенно снизить затраты материальных и временных ресурсов, а также увеличить прозрачность процедур.

Более того, целесообразно закрепить понятие «бюджетного мониторинга» в Бюджетном кодексе РФ, учитывая значимость и перспективность данной формы бюджетного контроля, положения которой возможно применять в отношении иных объектов и предметов бюджетного контроля.

В июле 2019 г. был осуществлен очередной этап реформирования бюджетного контроля, результатом которого явилось развитие института «мониторинга качества финансового менеджмента», закрепленный, в первую очередь, ст. 160.2-1 Бюджетного кодекса РФ. Во исполнение положений Бюджетного кодекса РФ к настоящему времени принят ряд подзаконных нормативных актов, детализиру-

¹ Исаев Э. А. Указ.соч.

ющих и разъясняющих осуществление данной процедуры, среди которых:

— Приказ Минфина России от 14.11.2019 № 1031 «Об утверждении Методических рекомендаций по проведению мониторинга качества финансового менеджмента» (далее — Приказ Минфина № 1031);

— Приказ Казначейства России от 30.10.2019 № 326 «Об утверждении порядка проведения мониторинга качества финансового менеджмента в территориальных органах Федерального казначейства и федеральном казенном учреждении «Центр по обеспечению деятельности Казначейства России» (далее — Приказ Казначейства № 326).

При этом ряд подзаконных актов были приняты до внесения изменений в Бюджетный кодекс РФ в июле 2019 г:

— Приказ Минфина России от 29.12.2017 № 264н «О формировании отчета Министерства финансов Российской Федерации о результатах мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета (главными распорядителями средств федерального бюджета, главными администраторами доходов федерального бюджета, главными администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета)» (далее — Приказ Минфина № 264н);

— утративший силу Приказ Минфина России от 13.07.2009 № 34н (в ред. от 16.05.2016) «Об организации проведения мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главным распорядителем бюджетных средств федерального бюджета»;

— утративший силу Приказ Минфина России от 10.12.2007 № 123н «Об организации проведения мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главным распорядителем бюджетных средств федерального бюджета».

Анализ обозначенных выше нормативных актов полностью подтверждает использование цифровых инструментов в рамках осуществления бюджетно-контрольных мероприятий. Так, п. 9 Приказа Минфина № 1031 рекомендует осуществлять мониторинг качества финансового менеджмента посредством анализа и оценки бюджетной отчетности, в том числе общедоступных (размещенных на официальных сайтах в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет») сведений (в том числе информации из Единого портала бюджетной системы Российской Федерации), а также сведений, содержащихся в информационных системах субъекта мониторинга.

Пункт 9.3 Приказа Казначейства № 326 предусматривает необходимость размещения Отчета о результатах мониторинга качества финансового менеджмента в территориальных органах Федерального казначейства и федеральном казенном учреждении «Центр по обеспечению деятельности Казначейства России» на официальном сайте

Федерального казначейства в информационно-коммуникационной сети «Интернет» в разделе «Документы», подразделе «Обеспечение деятельности Федерального казначейства».

Однако обнаруживается главный системный недостаток исследуемого института — отсутствие законодательного закрепления на уровне Бюджетного кодекса РФ понятия «мониторинг качества финансового менеджмента», что порождает определенные проблемы.

На основании проведенного в настоящей части монографии анализа потенциальных путей модернизации бюджетного контроля в контексте цифровой трансформации национальной экономики можно сделать вывод, в первую очередь, о необходимости расширительного подхода в целом к институту бюджетного контроля. В настоящее время невозможно ограничиваться исключительно разделом IX Бюджетного кодекса РФ, поскольку к методам бюджетного контроля, осуществляемого с применением цифровых технологий, следует отнести учетные мероприятия, закрепленные в качестве полномочий отдельных органов законодательной и исполнительной власти.

Сложившиеся классификации финансового контроля, видом которого является бюджетный контроль, требует значительного переосмысления с учетом возрастания роли и значения общественного контроля, осуществляемого посредством цифровых технологий, например, посредством мониторинга информации, размещаемой на едином портале бюджетной системы Российской Федерации.

Бюджетный мониторинг и общественный контроль способны органично вписаться в систему государственного финансового контроля, активизировать его роль в ходе выполнения публичных полномочий, не исказив при этом сущности контроля как элемента системы государственного управления¹.

Думается, что в современном бюджетном законодательстве должно получить закрепление понятие «Государственная информационная система “Электронный бюджет”» в силу ее всеобъемлющего применения. Подобное определение должно четко ограничивать указанную систему от других информационных ресурсов (например, официальных сайтов органов власти).

Основная тенденция, которая должна получить всеобъемлющее распространение, заключается в максимальной взаимной интеграции всех информационных систем в целях увеличения объема цифровизации контрольных мероприятий и повышения их эффективности. В целом «необходимо формирование единой цифровой среды доверия

¹ См.: Меликсетян С. Н. Актуальные направления повышения эффективности использования бюджетных средств в России // Международный бухгалтерский учет. 2019. № 5. С. 544.

посредством развития доверенных сервисов: идентификация и аутентификация взаимодействующих субъектов, защита от несанкционированного доступа к документам, верификация полномочий у подписантов документов и др.»¹.

Исходя из того, что «современное понятие открытости государства базируется на трех ключевых элементах: открытости информации, открытых данных и открытом диалоге»², функционирование всех информационных систем должно быть ориентировано на повышение степени открытости данных, в том числе и в области бюджета, которые в последующем могут применяться для принятия различных управленческих решений, а также создания благоприятных условий для диалога «государство — гражданин».

¹ Цифровая экономика: глобальные тренды и практика российского бизнеса // URL: <https://imi.hse.ru/data/2017/10/07/1159564192/>! Цифровая%20экономика%20-%20глобальные%20тренды%20и%20практика%20российского%20бизнеса.pdf(дата обращения: 21.03.2020).

² URL: <http://audit.gov.ru/upload/pdf/Оценка%20открытости%20ГИС%202020.pdf>(дата обращения: 27.03.2020).

Глава 3

ИНСТИТУТЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА В УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

§ 3.1. Правовые формы институализации налоговой системы государства в условиях развития цифровой экономики

Основным инструментом, регулятором налоговых правоотношений выступает налоговая политика, основным элементом, механизмом которой является современная налоговая система Российской Федерации. Построение эффективной, безупречной и слаженной налоговой системы, является важным условием повышения инвестиционной, инновационной, предпринимательской активности в обществе. Действующая налоговая система РФ нуждается в серьезном реформировании. В настоящее время не преждевременно говорить о последовательном совершенствовании существующих норм налогового законодательства. Необходимости и своевременности создания оптимальной, сбалансированной налоговой системы. Создание соответствующих условий для развития частного предпринимательства, улучшения инвестиционного климата, упрощения системы налогов, сборов, совершенствования основ налогового администрирования, создания совершенной законодательной налоговой базы в стране. Выравнивание правового положения участников налоговых отношений не представляется обоснованным без использования современных юридических конструкций, появления новых правовых институтов. Вследствие действия этого фактора также потребуются повышение эффективности деятельности налоговых органов, повышения уровня их квалификации. Поступательное развитие национальной экономики в заданном направлении невозможно без вмешательства государства в инновационную и инвестиционную политику страны. Но действия эти должны сопровождаться проведением эффективной и сбалансированной экономической политикой, поиска сбалансированного соотношения всех вышеуказанных показателей экономической политики.

В главе будет рассмотрено современное состояние российской налоговой системы в условиях развития цифровой экономики, как базового элемента существующей системы публичных финансов государства. Дан анализ современной налоговой системе России, рассмотрены проблемы и пути ее совершенствования. Рассмотрены актуальные тенденции, развивающиеся в современной налоговой системе Российской Федерации. Выявлены изменения, происходящие при формировании качественно новой современной структуры налоговой системы, отвечающей экономическим приоритетам цифровой экономики. Изучены процессы формирования глобальной экосистемы цифровой экономики и глобального цифрового пространства. Рассмотрены основные подходы к цифровой трансформации современной налоговой системы, освещаются новые инновационные разработки и цифровые технологии в России. Технологическая модернизация, переход на цифровую экономику формируют новые отношения между государством и гражданами на современном этапе развития. Путем исследований и рассуждений отмечено, что в настоящее время налоговая система России в условиях развития цифровой экономики осуществляет переход от электронного к «проактивному государству». Что выражается в увеличении государственных услуг, предоставляемых в электронной форме; улучшение деятельности государственных органов и обеспечение их транспарентности. Перейдем непосредственно к описанию правовых форм институализации налоговой системы государства в условиях развития цифровой экономики.

Налоги в нынешних современных условиях развития цифровой экономики выступают важным институтом проводимой публичной финансовой политики РФ. Несомненно, налоги являются регулятором, основным звеном финансовой политики практически в каждом государстве. Налоги как один из древнейших институтов, так и вся налоговая система, выступают мощным инструментом управления экономикой в условиях современного хозяйствования и рынка. С помощью налогов определяются взаимоотношения хозяйствующих субъектов с соответствующими бюджетами, с банками, иными участниками рынка; регулируется внешнеэкономическая деятельность. Применение налогов является одним из экономических методов управления и обеспечения взаимосвязи общегосударственных интересов с коммерческими интересами хозяйствующих субъектов. С помощью налогов осуществляется не только стимулирующее воздействие на экономику, а также при необходимости сдерживающее воздействие, что иногда в рыночных условиях просто необходимо. Благодаря налогам, возможно, стимулировать, а иногда и ограничивать деловую активность соответствующих отраслей экономики. В настоящее время с учетом делового развития общества, внедрением

совершенных технологий в производство и промышленность стали активно развиваться инновационные процессы, новые подходы в современной налоговой системе России. Проблема инновационного развития и неразрывно связанного с ним накопления национального благосостояния занимает ведущее место в мировой экономике XXI века. Налоговая система каждой страны выступает одним из главных инструментов управления общей системой экономического регулирования, а также социально-экономическими функциями государства. Стимулирование структурных позитивных изменений в экономике, качественное улучшение налогового администрирования, последовательное снижение налоговой нагрузки и повышение собираемости налогов определены Президентом РФ как основные приоритеты налоговой политики страны.

В настоящее время в России совершенствуется налоговая система, наметилась тенденция развития экономической политики страны, создание единой концепции налогового администрирования, соблюдение налоговой культуры и налоговой дисциплины. Правительством Российской Федерации утвержден ряд дорожных карт, разработанных в рамках национальной предпринимательской инициативы по улучшению инвестиционного климата в России. Приоритетом Правительства Российской Федерации в области налоговой политики в средне и долгосрочной перспективе является дальнейшее повышение эффективности налоговой системы и налогового администрирования. Проводимая в настоящее время российская налоговая политика направлена на совершенствование и оптимизацию системы налогового администрирования с созданием комфортных условий взаимодействия бизнеса и органов государственной власти в части процедур подачи и формирования налоговой отчетности, а также усовершенствования принципов документооборота. Современная налоговая система Российской Федерации видоизменяется, совершенствуется, на постоянной основе проводятся мероприятия, направленные на совершенствование и оптимизацию системы налогового администрирования с созданием комфортных условий взаимодействия бизнеса (предпринимателей) и органов государственной власти в части процедур подачи и формирования налоговой отчетности, а также усовершенствования принципов документооборота. Следовательно, эффективное функционирование всего хозяйственного комплекса страны зависит от того насколько правильно и обоснованно выстроена налоговая система. Полагаю, что современная налоговая система России не является совершенной, она видоизменяется с учетом предъявляемых к ней экономических, политических и социальных требований. В связи с изложенным, это обуславливает соответствующее ее исследование, в необходимых случаях примене-

ние зарубежного опыта в области установления и взимания налогов¹. В данной главе раскрыты и проанализированы отдельные проблемы, существующие в деятельности налоговой системы как экономические, так и правовые с учетом происходящих инновационных изменений в экономике.

Общая характеристика налоговой системы Российской Федерации

Создание эффективной налоговой системы, позволяющей сформировать прочную основу для поступления и возобновление бюджетных ресурсов властных структур всех уровней, рассматривается как важнейшая задача экономической политики Российской Федерации. Российская налоговая система фактически оформилась еще в начале 2000-х годов с введением в действие первой части Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) с 1998 года и второй части в 2000 году. Развитие налоговой системы России связано с постепенным переходом от радикальных налоговых преобразований к обеспечению эффективности налогового администрирования. основополагающим законом, давшим понятие, закрепившим принципы построения налоговой системы, ее структуру, перечень основных налогов, права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых инспекций стал Закон Российской Федерации от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»². Так, впервые данная категория получила законодательное закрепление в России в связи с переходом ее к рыночной экономике. Данное законодательное определение «налоговой системы» вызвало в юридической науке дискуссию. Из-за неточностей данной формулировки, связанной с включением в налоговую систему не только налогов, но и всех платежей, имеющих налоговый характер. В последующем, после принятия первой части Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) — как комплексного кодифицированного акта начались существенные преобразования, принципиально изменившие роль налоговой системы в экономике, сделавшие ее рациональной, эффективной, стабильной, упрощенной и справедливой, обеспечивающей баланс частных и публичных интересов.

В законодательстве в настоящее время отсутствует легальное определение понятия налоговой системы³. Действующая, современ-

¹ Tsindeliани, I.; Kot, S.; Vasilyeva, E.; Narinyan, L. Tax System of the Russian Federation: Current State and Steps towards Financial Sustainability. Sustainability 2019, 11, 6994.

² Утратил силу с 01.01.2005 в связи с принятием Федерального закона от 29.07.2004 № 95-ФЗ.

³ Налоговое право: учебник для бакалавров / под ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд., испр. и доп. М., Проспект; 2019. С. 70.

ная налоговая система России, существующая с декабря 1991 года в результате принятия Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», является трехуровневой, использует такие принципы построения, как однократность обложения, строгий порядок ведения и отмены налогов, распределение налоговых доходов между федеральным, региональными и местными бюджетами. Несмотря на видимый прирост налоговых поступлений, современная налоговая система России отличается в отдельных моментах нестабильностью политики, чрезмерным налоговым бременем, отсутствием стимулов для развития реального сектора экономики, единой ставкой налога на доходы физических лиц (без учета объема дохода налогоплательщика), основную нагрузку, по которой несут низкооплачиваемые работники.

Итак, из сказанного вытекает, что ранее в законодательстве РФ была предпринята попытка дать определение налоговой системы. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.1991 № 2118-1 (ред. от 29.12.1998, с изм. от 15.07.1999¹) в части 2 статьи 2 определял «налоговую систему» — как совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке. Данное определение неоднократно подвергалось критике со стороны ученых и юристов-практиков². Основная причина состояла в том, что данное определение сводилось к простой совокупности обязательных платежей, без указания иных элементов и связей между ними, без которых не существует система в целом.

Основы налоговой системы РФ были заложены и сформированы с принятием законов об отдельных налогах и сборах, вступивших в силу с 01.01.1992, Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.1991 № 2118-1 (Закон № 2118-1³), действовавших до вступления в силу части первой НК РФ. Закон № 2118-1 формулировал общие принципы построения налоговой системы в РФ, устанавливал перечень налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, определял права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов.

НК РФ от 31.07.1998 № 146-ФЗ в статье 1 (в ред. Федерального закона от 03.07.2016) определяет: «... настоящий кодекс устанавливает систему налогов и сборов, страховые взносы и принципы обложения страховыми взносами, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации...».

¹ Утратил силу с 01.01.2005 в связи с принятием Федерального закона от 29.07.2004 № 95-ФЗ.

² Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право: Учебное пособие. М., Юриспруденция; 2000. 304 с.

³ Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 527.

Теоретическая трактовка понятия «налоговая система» в настоящее время окончательно не сформировалась и является предметом научной дискуссии в российской науке финансового права. Понятие «налоговая система» в современной российской юридической науке до сих пор не обрело единого понимания, не имеет легальной дефиниции¹. Исследование исторических процессов показало следующее.

В. М. Пушкарева в своем исследовании «История финансовой мысли и политики налогов» отмечает, что впервые понятие «податная система» применено в 1793 г. немецким финансистом Лангом в работе «Развитие немецкого налогового законодательства»: «Развитие податной системы есть необходимый продукт эволюции военной организации...». Современный аналог этого термина — «налоговая система»². Д. С. Милль, «не давая определения налоговой системы, высказывает идею использования совокупности разнообразных налогов» и в середине XIX в. одним из первых излагает «свое представление о системе налогов». А. Вагнер, сформулировав к 1880 г. принципы обложения и разделив их на этические, управления налогами и финансово-политические, восьмым пунктом фактически «дает определение налоговой системы, как совокупности налогов, соответствующей научным принципам». Этот принцип приводится в изложении Г. И. Болдырева, написавшего в 1924 г. работу «Подходный налог на Западе и в России»: «комбинация совокупности налогов в такую систему, которая обеспечивала бы, при возможном соблюдении вышеупомянутых этических принципов и принципов управления, достаточность поступления и эластичность на всякий случай чрезвычайных государственных нужд»³.

В 1925 г. М. Н. Соболевым было сформулировано определение налоговой системы: «Взаимно связанная совокупность налогов, сложившаяся в данном государстве под влиянием всех социально-политических, экономических и финансовых влияний, носит название налоговой системы»⁴. Им отмечены взаимосвязь и сбалансированность налогов, которые не получили в дальнейшем соответствующее научное обоснование⁵.

¹ Налоговое право: учебник для бакалавров / под ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд., испр. и доп. М., Проспект; 2019. 704 с.

² Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. Пособие. М., ИНФРА-М, 1996.

³ Болдырев Г. И. Подходный налог на Западе и в России. Ленинград, 1924. С. 30.

⁴ Соболев М. Н. Очерки финансовой науки: (Общедоступные беседы) / М. Н. Соболев. Харьков: Пролетарий; 1925. 186 с. Адрес хранения: НЛ 191 <http://books.e-heritage.ru/book/10076789>.

⁵ Налоговое право: учебник для бакалавров / под ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд., испр. и доп. М., Проспект; 2019. С. 69.

В начале XX в. российская финансовая наука уже сформировала достаточно ясное представление о системе налогов, что нашло свое отражение в Малом энциклопедическом словаре издания Брокгауза — Ефрона (1907 г.)¹.

В современных определениях налоговой системы, приводимых в российской учебной и научной литературе, находят отражение два основных методологических подхода. В основе так называемого первого, или правового подхода лежит формулировка, изначально установленная Законом РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», действовавшем в Российской Федерации с 1992 по 2005 г., в соответствии с которым налоговую систему образует «совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке». Вместе с тем трактовка налоговой системы как совокупности налогов не в полной мере раскрывает сущность такого сложного организационно-экономического и правового явления, как налоговая система, не обеспечивает понимания ее роли и значения в регулировании экономических и социальных процессов и не отражает того влияния, которое оказывают эти процессы на саму налоговую систему и ее совершенствование. В действующем НК РФ (часть первая) используется конституционно закрепленное понятие «система налогов и сборов», которое призвано отразить сосуществование двух основных организационных форм налогов в современной налоговой системе, однако содержание этой системы как таковой законодательно не определено. Указанные теоретические пробелы восполняются при помощи системного подхода. С целью приближения определения налоговой системы к классическому пониманию проявлений системности (взаимосвязанность элементов, целостность и единство, поступательное развитие и непрерывность совершенствования), ряд российских исследователей (К. С. Бельский, А. В. Брызгалин, Д. В. Винницкий, Е. Ю. Грачева, Ю. А. Крохина, И. И. Кучеров, С. Г. Пепеляев, Н. И. Химичева, И. А. Цинделиани и другие) расширяет сферу функционирования налогов, включая в налоговую систему такие элементы, как: налоговые администрации, налоговое законодательство, налоговый контроль, налоговое производство и другие элементы управленческого назначения. Отметим, что любой системе свойственно развитие, требующее наличия управляющего воздействия, устанавливаемого посредством прямых и обратных связей между субъектом и объектом. Явный недостаток субъективного управляющего воздействия при рассмотрении сущности налоговой системы в рамках правового подхода восполняется за счет включения в рамки налоговой системы

¹ Малый энциклопедический словарь: в 4 т. / Репринтное воспроизведение издания Брокгауза — Ефрона. М., ТЕРРА, 1994. Т. 3. С. 671.

элементов налогового механизма. Как видно, в исследованиях имеется различный подход к пониманию налоговой системы и составных элементов, формирующих ее¹.

Анализ вышеперечисленных примеров «правового» и «системного» определения налоговой системы свидетельствует о том, что в первом случае суть данного явления отражена весьма недостаточно, а во втором случае указано слишком широкое определение. Необходимо учитывать, что в российской финансовой науке классический системный подход при определении системы финансовых отношений не нашел своей реализации в виде связанных субъекта и объекта, поскольку финансовые отношения сами по себе обеспечивают взаимодействие между экономическим базисом и надстроечными институтами². Современное финансовое право отягощено приоритетом публичных интересов под личиной общего блага для всех, что само по себе хорошо, но реалии таковы, что интерес публично-правовых образований становится абсолютным. Наглядным свидетельством служит ситуация в бюджетной и налоговой сферах государства³.

Существование комплексных правовых образований, это объективно существующее явление, имеющее как законодательное закрепление, так и правоприменительную основу. В настоящее время отраслевое построение системы права РФ — предмет дискуссии⁴. Продолжая исследование понятия «налоговая система», рассмотрим существующие взгляды современных российских ученых, и проанализируем доктринальные понятия налоговой системы. В современной российской научной литературе существуют различные подходы к определению «налоговой системы»⁵. К. С. Бельский определяет налоговую систему как основанную на определенных принципах совокупность взаимосвязанных частей (элементов) в сфере налогообложения, к которым относятся налоговая система платежеспособность граждан, система установленных законом налогов и сборов, налоговая администрация и применяемые государством методы налогообложения⁶.

¹ Цинделиани И. А. Система финансового права // Финансовое право. 2018. № 10. С. 23–29.

² Цинделиани И. А. Структуризация финансового права как отрасли права в современной финансово-правовой литературе // Российское правосудие. 2011. № 3. С. 85–94.

³ Цинделиани И. А. О системе финансового права: современное состояние научных исследований: Монография / И. А. Цинделиани. М., РАП; 2011. 158 с.

⁴ Цинделиани И. А. Комплексные образования в системе финансового права // Финансовое право. 2014. № 12. С. 37–46.

⁵ Цинделиани И. А. Финансовое право: учебник для бакалавров / под ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд. М., Проспект; 2017. 656 с.

⁶ Бельский К. С. Налоговая система и социальный контроль (политологический и криминологический аспекты) // Государство и право. 2000. № 11. С. 40–46.

Е. Ю. Грачева определяя налоговую систему, предлагает включить в нее не только систему налогов и сборов, но и принципы ее построения, закрепленные в существенных условиях налогообложения, а именно: в порядке установления, введения, изменения, отмены налогов и сборов, в порядке распределения налогов и сборов между бюджетами разных уровней и государственными внебюджетными фондами, в правах и обязанностях налогоплательщиков, в организации отчетности субъектов налоговых правоотношений и т.д.¹ Как отмечает Ю. А. Крохина, «налоговая система — это совокупность законно установленных налогов и сборов, взимаемых в государстве, а также форм и методов ее построения²».

Таким образом, в российской учебной литературе общепринятое определение налоговой системы в настоящее время отсутствует. Отсутствует оно и в НК РФ. Поэтому, несомненно, вопросы определения налоговой системы, структурных элементов, ее формирующих, остаются актуальными, требующими научного осмысления. Представляется, что налоговая система, как и любая другая система, — это целостное явление, включающее в себя определенные части, элементы, объединенные общими признаками, целями и задачами, находящимися в определенной соподчиненности между собой³. Следовательно, остается открытым вопрос о составе и структуре российской налоговой системы. Таким образом, правильному решению этой важной задачи способствует понимание налоговой системы не просто как совокупности налогов, сборов и других обязательных платежей, но как комплекса, совокупности налоговых институтов, регулирующих поведение экономических субъектов. Также немаловажным фактором при характеристике налоговой системы, ее элементов, должны выступать мнения ученых, в основном носящих взаимоисключающий характер⁴ о месте налогового права в системе российского права (подотрасль финансового права⁵, самостоятельная отрасль права⁶, комплексная отрасль законодательства⁷, институт бюджетного пра-

¹ Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Налоговое право. Вопросы и ответы. М., Юриспруденция; 2001. 202 с.

² Налоговое право России: Учебник для вузов / Ю. А. Крохина, Н. С. Бондарь, В. В. Гриценко, И. И. Кучеров; Отв. ред. Ю. А. Крохина. 5-е изд., испр. М., Норма: НИЦ ИНФРА-М; 2015. 704 с.

³ Налоговое право: учебник для бакалавров / под ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд., испр. и доп. М., Проспект; 2019. С. 72.

⁴ Цинделиани И. А. Система налогового права // Государство и право. 2013. № 1. С. 48–56.

⁵ Налоговое право. Учебник / Отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2004. С. 83.

⁶ Парыгина В. А., Тедеев А. А. Налоговое право. Учебник. М., Воронеж, 2011. С. 7–33.

⁷ Верстова М. Е. К вопросу о месте налогового права в системе права // Законодательство и экономика. 2007. № 8. С. 5–8.

ва¹, сложный институт финансового права²). Необходимо привести мнение Н. И. Химичевой, согласно которому «финансовое право стало крупной отраслью права с определившимися в его структуре подотраслями — бюджетным и налоговым правом, с детализированной системой правовых институтов, многие из которых появились именно в его современной версии»³.

Полностью разделяю позицию И. А. Цинделиани о том, что налоговое право имеет довольно высокий уровень обособленности, однако делать выводы о том, что оно представляет собой самостоятельную отрасль права, на данном этапе не представляется возможным, поскольку налоговое право произошло и развивалось в рамках финансово-правового регулирования. Трансформация налогового права из института финансового права в подотрасль обуславливается изменением самой роли налогов и сборов в процессе государственного регулирования экономической деятельности, а также возрастанием роли налоговых доходов. Наличие кодифицированного нормативного правового акта само по себе не влечет образования самостоятельной отрасли права, что наглядно демонстрирует современная история права⁴.

Следует констатировать, что в современных условиях в рамках финансового права налоговое право трансформировалось из института финансового права. Соответственно, рассмотрение налогового права вне отрасли финансового права представляется весьма дискуссионным. До настоящего времени остается предметом дискуссии установление единого критерия, на основе которого осуществляется систематизация налогово-правовых норм в институты и их отнесение к общей и особенной частям. Фактически в большинстве литературных источников приводится различный институциональный набор общей и особенной частей, исходя из авторских подходов представления системы налогового права⁵. Более того, в настоящее время место международного налогового права в системе права в целом является предметом острых научных дискуссий. Так, Д. В. Винницкий исследует международное налоговое право в контексте сложившихся по указанному вопросу теорий: — международное налоговое право как составляющая системы международного частного права; — правила

¹ Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть. Учеб. Алматы, 2003. С. 214–221.

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 2-х т. Т. 1. Общая часть / Под ред. Д. М. Шекина. М., 2009. С. 8–24.

³ Химичева Н. И. Проблемы финансового права на новом этапе развития Российского государства // Финансовое право. 2006. № 4. С. 27.

⁴ Цинделиани И. А. Система налогового права // Государство и право. 2013. № 1. С. 48–56.

⁵ Там же. С. 53.

о международном налогообложении как элемент международного административно-хозяйственного права; — правила о международном налогообложении как элемент международного финансового права либо международного экономического права; — международное налоговое право как элемент национальных отраслевых систем; — международное налоговое право как самостоятельная система права¹.

В российской финансовой науке до настоящего времени отсутствует единая научная концепция и правовые основания включения или не включения тех ли иных сборов в налоговую систему страны. Вследствие этого, многие существующие в стране сборы, обладающие всеми признаками сбора, данного в НК РФ до настоящего времени не включены в систему налогов и сборов и относятся к парафискальным сборам. Некоторые авторы выделяют так называемые парафискальные сборы (парафискалитеты), термин, заимствованный отечественной наукой финансового права из права зарубежных стран. В России данное понятие не закреплено в нормативных правовых актах. Российская наука финансового права не дает однозначного ответа на вопрос о правовой природе парафискальных платежей. В настоящее время этот вопрос остается актуальным и дискуссионным. В связи с этим в науке финансового права выделяют вопросы, затрагивающие самостоятельность парафискальных платежей, а также вопросы формирования самостоятельных критериев классификации парафискальных платежей. Следовательно, можно смело утверждать, что в настоящее время законодатель не урегулировал их признаки, классификацию, правовую природу и их место в системе современного налогового права.

В свою очередь финансово-правовая доктрина использует «неналоговый сбор» и «парафискалитет» для того, чтобы разграничить платежи, которые поступают в бюджет государства и платежей, пополняющих фонды публичных (частных) субъектов. Обратим внимание, что НК РФ не содержит исчерпывающего перечня видов фискальных сборов, и значительная часть данного рода платежей оказалась за рамками налогового законодательства. Конституционный Суд РФ в постановление от 28.02.2006 № 2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона «О связи» в связи с запросом Думы Корякского автономного округ»² допускает возможность установления фискальных сборов, не подпадающих под определение сбора, закрепленное НК РФ, и не указанных в НК РФ в качестве таковых за рамками НК РФ. Представляется, что внесение изменений в налоговое законодательство привело к кардинальному изменению системы налогов и сборов, установленной НК РФ.

¹ Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., Статут, 2017. С. 56–57.

² Собрание законодательства РФ. 2006. № 11. Ст. 1230.

Это послужило обострению проблемы более корректного законодательного определения налога и сбора, их правовой природы и целей, с целью необоснованного усиления налогового бремени и расширения содержания принципа определенности. Так с появлением торгового сбора (главы 33 НК РФ, в результате принятия Федерального закона от 29.11.2014 № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации¹») претерпела существенные изменения правовая конструкция сбора.

Неожиданным и дискуссионным для российского налогового законодательства стало включение в НК РФ неоднозначных по правовой природе — страховых взносов в государственные внебюджетные фонды в налоговом праве (страховые взносы). 2017 год в России стал новым этапом в сфере правового регулирования страховых взносов, фактически произведена замена правового регулирования страховых взносов. Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования²» признан утратившим силу с 01.01.2017 на основании Федерального закона от 03.07.2016 № 250-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование»³. С 01.01.2017 страховые взносы уплачиваются в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах. Не утратили свое действие правовые нормы, закрепленные в федеральных законах по каждому виду социального страхования, касающиеся особенностей уплаты страховых взносов.

Таким образом, законодатель ввел универсальную систему правил исчисления, уплаты и администрирования налогов, сборов и страховых взносов. Передача администрирования страховых взносов существенно модернизировала систему обязательных платежей в социальной сфере. С 01.01.2007, Федеральным законом от 03.07.2016 № 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхова-

¹ Собрание законодательства РФ. 2014. № 48. Ст. 6663.

² Собрание законодательства РФ. 2009. № 30. Ст. 3738.

³ Собрание законодательства РФ. 2016. № 27 (Часть I). Ст. 4183.

ние»¹ введена в действие глава 34 НК РФ «Страховые взносы», действующая до настоящего времени. В результате изложенного, а также с появлением главы 2.1, главы 34 НК РФ страховые взносы условно входят в систему налогов и сборов, установленную НК РФ, несмотря на отсутствие изменений в главе 2 НК РФ. На основании Федерального закона от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»², статьи 419 НК РФ плательщиками страховых взносов стали индивидуальные предприниматели, адвокаты, медиаторы, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой. НК РФ четко закрепляет круг плательщиков страховых взносов, что дополнительно свидетельствует о включении страховых взносов в систему налогов и сборов.

Раскрывая содержание понятия «законно установленные налоги и сборы», Конституционный Суд РФ в определении от 10.12.2002 № 284-О «По запросу Правительства Российской Федерации о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» и статьи 7 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»³ указал, что установить налог или сбор можно только законом и только путем прямого перечисления в законе существенных элементов налогового обязательства (постановления от 04.04.1996 по делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы, от 11.11.1997 по делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации «О Государственной границе Российской Федерации» и др.). Вместе с тем это не означает, что правовое регулирование налогов и сборов должно быть во всем одинаковым. Учитывая правовые позиции КС РФ, федеральный законодатель при определении в НК РФ основных начал законодательства о налогах и сборах исходил из того, что налоги и сборы как обязательные платежи в бюджет имеют различную правовую природу. Указанное различие предопределяет и различный подход

¹ Собрание законодательства РФ. 2016. № 27 (Часть I). Ст. 4176.

² Собрание законодательства РФ. 2016. № 49. Ст. 6844.

³ Собрание законодательства РФ. 2002. № 52 (2 ч.). Ст. 5290.

к установлению обязательных платежей в бюджет: налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и все перечисленные в НК РФ элементы налогообложения, включая налоговую ставку (пункт 1 статьи 17); при установлении же сборов элементы обложения определяются применительно к конкретным сборам (пункт 3 статьи 17). Следовательно, по смыслу приведенных положений НК РФ во взаимосвязи со статьями 57, 71 (пункт «з»), 75 (часть 3) и 76 (часть 1) Конституции Российской Федерации, вопрос о том, какие именно элементы обложения сбором должны быть закреплены в законе об этом сборе, решает сам законодатель исходя из характера данного сбора.

В результате непрекращающихся научных дискуссий о необходимости разработки концепции и реформирования налоговой системы России представляется целесообразным и приоритетным кодификация современного налогового законодательства. Необходимость вызвана в первую очередь для создания устойчивой налоговой системы. Безусловно, это обусловлено следующими факторами: частый пересмотр налоговых ставок, количества налогов, льгот и т.д., несомненно, играет отрицательную роль, препятствует как отечественным, так и иностранным инвестициям. В настоящее время в налогообложении следует говорить о такой проблеме и соответственно ее реформе, как нестабильная налоговая система. Поэтому процесс совершенствования налогообложения, налоговой системы весьма сложный, многостадийный и длительный. Насколько быстро он будет начат и реализован, полностью зависит от формирования устойчивых связей и предпосылок постепенного превращения действующей системы налогообложения с созданием прочных экономических отношений в новую, более эффективную с факторами экономического роста. Представляется, что для наилучшего ее комплексного преобразования следует направить большие усилия на упорядочение и рационализацию налоговой системы, что является общепризнанной необходимостью. Их успешная реализация будет содействовать оздоровлению финансовой системы и проведению эффективной государственной экономической политики в России¹. Описывая и изучая современную налоговую систему России, обязательно следует сказать о таком важном принципе формирования налоговой системы как ориентировании, позволяющем устранить двойное налогообложение. Также для должного и эффективного функционирования в налоговой системе, безусловно, должна быть определена ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов. Сегодня на-

¹ Васильева Е. Г. Современное налоговое право как фактор развития инновационной модели экономики / Научные труды. Российская академия юридических наук. Выпуск 19. М., ООО «Издательство «Юрист», 2019. С. 329–334.

логи, сборы, страховые взносы используются в качестве инструмента экономической и структурной политики, определяют уровень налогового бремени, и устанавливаются в зависимости от конкретных задач государственного регулирования и особенной экономической ситуации. Изучение опыта установления и взимания налогов в странах, схожих по государственному устройству, безусловно, заслуживает большого внимания в России, стоящей на пути реформирования налоговой системы, для превращения ее в важнейший инструмент развития экономики и повышения уровня жизни населения. Однако, применяя опыт зарубежных стран в формировании налоговой системы, следует ориентироваться, прежде всего, на национальные особенности социально-экономической и политической систем России, поскольку именно соответствие им способно обеспечить эффективную и стабильную налоговую систему.

Итак, можно сформулировать определение понятия «налоговая система» как совокупность структурированных, взаимодействующих элементов (подсистем) целостной системы, ориентированных на выполнение основных целей, функций и принципов налоговой системы (и прочих существенных условий налогообложения) на определенном этапе социально-экономического развития общества. Налоговая система (как и все системные объекты) обладает основными признаками системности, взаимосвязанности и рядом особенностей функционирования. С учетом вышеописанного налоговую систему можно представить как сгруппированную на основе положений закона взаимосвязанную совокупность форм налоговых отношений, характеризующуюся их совместным сбалансированным фискальным и регулирующим воздействием на социально-экономические процессы, а также учитывающую структуру, параметры и возможности властного регулирования.

Элементы налоговой системы

Представляется вполне верным, чтобы раскрыть содержание налоговой системы, определить элементы, ее составляющие. Элементами налоговой системы являются: система налогов и сборов как совокупность обязательных платежей, взимаемых в бюджеты различных уровней, установленных и действующих в настоящее время на определенной территории; система участников налоговых отношений — налогоплательщики и их представители, с одной стороны и налоговые органы — с другой; система налогообложения, которая, в свою очередь, включает в себя порядок установления, введения, изменение, отмену налогов и сборов; порядок распределения налогов и сборов между бюджетами разных уровней; формы и методы налогового контроля; ответственность участников налоговых правоотношений и защиту прав налогоплательщиков и интересов государства.

Взаимодействие всех этих звеньев формирует общие интеграционные качества, определяющие эффективность налоговой системы в целом. Действие налоговой системы реализуется через налоговый механизм, представляющий собой качественно определенную совокупность организационно-правовых норм и методов управления налогообложением. Важнейшим элементом налоговой системы, является совокупность взимаемых государством с юридических и физических лиц различных видов налогов, сборов и других платежей как форм проявления объективных налоговых отношений.

Соответственно, налоговая система — это целостное явление, состоящее из отдельных частей, взаимосвязанных и взаимодействующих элементов. Налоговую систему следует отличать от системы налогов и сборов, между ними невозможно поставить знак равенства. Налоговая система и система налогов и сборов соотносятся как общее и частное. Понятие «налоговая система» по объему гораздо шире, многограннее понятия «система налогов и сборов». Система налогов и сборов является ключевым, отдельным элементом, неотъемлемой частью налоговой системы РФ и представляет собой совокупность отдельных видов налогов и сборов, представленной тремя уровнями: федеральные, региональные и местные налоги.

Таким образом, понятие «налоговая система» шире, чем понятие «система налогов и сборов», в свою очередь, последняя является элементом налоговой системы. В совокупности они служат надлежащей организацией деятельности государства и представляют собой его важный механизм функционирования. Налоговая система должна быть целостной, гармоничной, сбалансированной, все ее элементы взаимосвязаны между собой. Учитывая существующую в российском налоговом законодательстве соответствующую унификацию налоговых терминов, до сих пор сохраняются одновременно несколько понятий, относящихся к категории налоговых платежей (например, платеж, взнос, акциз, сбор, государственная пошлина, и появившиеся с 2016 года — страховые взносы), что приводит к неточностям определения их правовой природы платежа и цели взыскания, несмотря на них с этимологической точки зрения¹. Различие в понятиях налог и сбор, весьма условно и ограничивается положениями ст. 8 НК РФ. С появлением в НК РФ единого социального страхового сбора (единый КБК) с 01.01.2007 возникли проблемы определения правовой природы данного платежа и целей его взимания. С 01.01.2007 введена новая система правил исчисления, уплаты и администрирования страховых взносов (по инициативе Правительства РФ, Минфина России). С 01.01.2007, Федеральным законом от 03.07.2016 № 243-ФЗ

¹ Налоговое право: учебник для бакалавров / под ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд., испр. и доп. М., Проспект; 2019. С. 72.

«О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование¹» введена в действие глава 34 НК РФ «Страховые взносы», действующая до настоящего времени. Об этом свидетельствуют положения главы 2.1, главы 34 НК РФ. НК РФ устанавливает и отменяет страховые взносы, являющиеся федеральными и обязательными к уплате на всей территории Российской Федерации. Кроме того на основании статьи 18.2 НК РФ при установлении страховых взносов определяются в соответствии с главой 34 НК РФ плательщики и следующие элементы обложения: 1) объект обложения страховыми взносами; 2) база для исчисления страховых взносов; 3) расчетный период; 4) тариф страховых взносов; 5) порядок исчисления страховых взносов; 6) порядок и сроки уплаты страховых взносов. Элементы обложения страховыми взносами, указанные в подпунктах 1 и 2 пункта 1 статьи 18.2 НК РФ, могут определяться применительно к отдельным категориям плательщиков страховых взносов (Глава 2.1. НК РФ введена Федеральным законом от 03.07.2016 № 243-ФЗ (ред. от 28.12.2017) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование»)².

Федеральные налоги и сборы

В настоящее время НК РФ предусмотрено 15 налогов и сборов и 6 специальных налоговых режимов (с учетом налога на профессиональный доход в порядке эксперимента). В систему налогов и сборов не включаются специальные налоговые режимы и страховые взносы в государственные внебюджетные фонды. Традиционно система налогов и сборов подразделяется на три группы: федеральные, региональные и местные. Причем критерием в данном случае является не бюджет, в который поступает тот или иной налог, а уровень власти, который устанавливает элементы для того или иного налога. Отнесение каждого вида налогов к тому или иному уровню осуществлено исходя из объема функций и полномочий, реализация которых возложена на государство в целом, субъекты РФ или муниципальные образования. Следует отметить, что независимо от закрепления налогов за определенным уровнем бюджетной системы принимать решение по конкретным вопросам налогообложения соответствующие законо-

¹ Собрание законодательства РФ. 2016. № 27 (Часть I). Ст. 4176.

² Налоговое право: учебник для бакалавров / под ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд., испр. и доп. М., Проспект; 2019. С. 73.

дательные (представительные) органы могут только в пределах своей компетенции. Уровни налоговой системы не совпадают со звеньями бюджетной системы: если в федеральный бюджет зачисляются только федеральные налоги, то в региональные и муниципальные бюджеты могут поступать отчисления от федеральных или региональных налогов соответственно. Таким образом, более важным является деление на закрепленные налоги и пропорции распределения регулируемых налогов, от чего, в свою очередь, зависит пополнение бюджетов разных уровней бюджетной системы. Глава вторая НК РФ посвящена системе налогов и сборов. Система налогов и сборов — это совокупность налогов и сборов, установленных действующим законодательством, обладающих организационно-правовым единством. На основании статьи 75 Конституции РФ к исключительному ведению РФ относится установление системы налогов и сборов. В настоящее время система налогов и сборов в РФ обусловлена федеративным устройством, что выражается в разграничении налогов и сборов с учетом соответствующих уровней системы налогов и сборов. На основании изложенного в РФ выделяют федеральные налоги и сборы (статья 13 НК РФ), региональные налоги (статья 14 НК РФ), местные налоги (статья 15 НК РФ). Следует учитывать, что, как правило, в государствах с федеративным устройством сформированы три уровня: федеральный, региональный и местный. Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ, если иное не предусмотрено пунктом 7 статьи 12 НК РФ (исключение составляет положение об установлении специальных налоговых режимов). К федеральным налогам и сборам относятся: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина; налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (статья 13 НК РФ).

Рассмотрим, какие исключения касаются специальных налоговых режимов. НК РФ устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в статье 13 НК РФ, определяются порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов. Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в статьях 13–15 НК РФ. В настоящее время к специальным налоговым режимам статья 18 НК РФ относит: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); упрощенная система налогообложе-

ния; система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции; патентная система налогообложения; налог на профессиональный доход (введен в порядке эксперимента).

В соответствии с пунктом 7 статьи 12 НК РФ законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов РФ и представительные органы муниципальных образований в случаях, порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, вправе устанавливать по специальным налоговым режимам: виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться соответствующий специальный налоговый режим; ограничения на переход на специальный налоговый режим и на применение специального налогового режима; налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности; особенности определения налоговой базы; налоговые льготы, а также основания и порядок их применения (абзацы введены Федеральным законом от 13.07.2015 № 232-ФЗ¹).

Региональные налоги

Региональными налогами признаются налоги, установленные НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ, если иное не предусмотрено пунктом 7 статьи 12 НК РФ. Статья 14 НК РФ устанавливает следующие виды региональных налогов: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог². Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ. Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации законами о налогах в порядке и пределах,

¹ Федеральный закон от 13.07.2015 № 232-ФЗ «О внесении изменений в статью 12 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2015. № 29 (часть I). Ст. 4358.

² Налоговое право: учебник для бакалавров / под ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд., испр. и доп. М., Проспект; 2019. С. 74.

которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения. Налоги, не предусмотренные НК РФ, устанавливаться не могут. Установление субъектом РФ или муниципальным образованием на территории своей юрисдикции регионального или местного налога, не предусмотренного НК РФ, будет являться нарушением федерального закона, закрепляющего исчерпывающий и не подлежащий расширению на территориальном уровне перечень региональных и местных налогов и сборов. Следовательно, самостоятельно (вне рамок НК РФ) установленный и введенный субъектом РФ или муниципальным образованием какой-либо налог или сбор будет признан незаконным и не подлежащим взиманию и уплате.

Местные налоги и сборы

Местными налогами и сборами признаются налоги и сборы, установленные НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено статьями 12 НК РФ. К местным налогам статья 15 НК РФ относит: земельный налог; налог на имущество физических лиц; торговый сбор¹. Федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются НК РФ. Установлен запрет на установление федеральных, региональных или местных налогов и сборов, не предусмотренных НК РФ. Перечень налогов и сборов, установленных статьями 13–15 НК РФ является закрытым.

НК РФ содержит требование о соответствии налогового законодательства субъектов РФ и нормативных правовых актов органов местного самоуправления федеральному законодательству о налогах (пункт 4, 5 статьи 1, статьи 6). Это требование означает запрет расширения перечня региональных и местных налогов и сборов на соответствующем территориальном уровне и недопустимость реализации субъектами РФ и муниципальными образованиями иных полномочий в области налогообложения и сборов по сравнению с теми, которые им предоставлены НК РФ. Приоритет налогового законодательства федерального уровня над нормативными правовыми актами субъектов РФ и муниципальных образований по вопросам налогообложения предопределяет строгое выполнение общефедеральных процедур, установленных НК РФ, на всей территории РФ. Так, закрепленный в статье 5 НК РФ императивный порядок вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах, безусловно, распространяется и на нормативные правовые акты субъектов РФ и муниципальных

¹ Налоговое право: учебник для бакалавров / под ред. И. А. Цинделиани. 3-е изд., испр. и доп. М., Проспект; 2019. С. 74.

образований о налогах и сборах. Введение на территории субъектов РФ или муниципальных образований новых региональных или местных налогов и сборов из перечня, установленного НК РФ, возможно только с 1 января нового календарного года, что гарантирует стабильность состава налоговой системы в течение финансового года, обеспечивает прогнозируемое поступление налоговых доходов в бюджеты всех уровней, а налогоплательщикам позволяет планировать налогообложение предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности. Информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и прекращении действия региональных и местных налогов направляются органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления в Министерство финансов России и Федеральную налоговую службу (ФНС России), а также в финансовые органы соответствующих субъектов РФ и территориальные налоговые органы. Важным вопросом разграничения налоговой компетенции между уровнями государственной власти и местным самоуправлением является законодательно определенный порядок установления и введения налогов. Процедуры по установлению и введению налогов отражают первичную фиксацию (возникновение) налога в налоговой системе и дальнейшее его применение в качестве источника бюджетных доходов.

Налоговое администрирование

Современные технологии обладают большим потенциалом для качественного изменения налогового администрирования в условиях цифровизации экономики. В настоящее время отличительной особенностью современной экономики России является использование информационных технологий и средств коммуникации, создание глобальной контрольно-аналитической системы. Появились специальные термины, характеризующие данное взаимодействие: цифровая экономика, цифровой бизнес, электронное взаимодействие и другие. Зарубежные налоговые администрации перенимают российский опыт использования электронных сервисов. По масштабам использования информационных технологий РФ занимает свое место в группе глобальных лидеров среди 26 налоговых администраций мира. В Российской Федерации, как и во многих других странах, идет работа по модернизации налоговой системы. При таких глобальных изменениях не может оставаться в стороне и налоговая система, которая не должна быть препятствием на пути движения в сторону цифровизации: применение цифровых технологий в сфере налогового администрирования является важнейшим этапом достижения поставленной цели¹.

¹ Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: монография / под ред. И. А. Цинделиани. М.: Проспект; 2019. 320 с.

Внедряются активно современные технологии, что по информации портала Федеральной налоговой службы выступает одним из приоритетов в повышении эффективности налогового администрирования. Среди передовых технологий, используется программный комплекс автоматизированного контроля за НДС — ПК АСК «НДС-2» (налоговая служба применяет его 2013 года) и в отдельных субъектах РФ — внедрен ПК АСК «НДС-3», позволяющий налоговым органам полностью автоматизировать процесс контроля за движением средств между счетами юридических и физических лиц и повысить его продуктивность. Механизм действия ПК АСК «НДС-2» — фактически встречная налоговая проверка, предусмотренная статьей 93.1 НК РФ. Главное ее достоинство состоит в обнаружении несоответствия данных по НДС. Система АСК «НДС-2» позволяет выстраивать цепочки формирования добавленной стоимости и автоматически пресекать уклонение от уплаты НДС или попытки мошеннического возмещения налога. Благодаря данному комплексу количество фиктивных компаний сократилось более, чем в два раза, а количество случаев заявления возмещения НДС высокорисковыми организациями — почти в 15 раз. Современным новым методом в России налогового администрирования стал налоговый мониторинг. Который фактически заменил традиционные проверки на онлайн-взаимодействие на основе удаленного доступа к информационным системам налогоплательщика и его бухгалтерской и налоговой отчетности. Такой способ предоставления данных налоговому органу позволяет оперативно согласовывать с налоговым органом позицию по налогообложению планируемых и совершенных операций. Доступ к данным налогоплательщика позволяет налоговому органу снизить объем истребуемых документов и сосредоточить ресурсы на проверке тех операции, которые содержат элементы риска. С помощью данной формы налогового контроля обеспечивается превентивное выявление налоговых рисков и быстрое урегулирование спорных неопределенных налоговых позиций, позволяющих уже в момент планирования операций и сделок предупредить возникновение налоговых рисков и спорных ситуаций (статья 105.26 НК РФ).

Россия является участником ряда международных соглашений, регламентирующих взаимодействие государств по налоговым вопросам и обмену информацией о субъектах налогообложения (например, Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам с изм. и доп. от 27.05.2010, заключенная в г. Страсбурге 25.01.1988¹). Россия стремится быть активным и полноправным участником международного рынка. Очевидно, что с каждым годом все отчетливее прослеживается тенденция развития цифровой экономики и осущест-

¹ Собрание законодательства РФ. 2016. № 12. Ст. 1586.

вление перехода от электронного к «проактивному государству». В реализации этих целей важную роль имеет процесс оперативного обмена информацией как внутри государства, так и между странами — автоматический обмен информацией с налоговыми администрациями зарубежных стран. Международный обмен налоговой информацией как правило один из эффективных, а в отдельных случаях единственным возможным способ регулирования глобального цифрового рынка.

Еще один действенный инструмент налогового администрирования — это новая технология контрольно-кассовой техники. Отдельно следует остановиться на системе маркировки товаров — RFID-метки (для меховых товаров) и QR-коды (для фармацевтических товаров, в отношении отдельных видов лекарственных препаратов). Анализ данных показал, что легализовался каждый четвертый участник данного сектора, товарооборот вырос в семь раз. В России предусматривается дальнейшее распространение системы маркировки товаров на другие сферы предпринимательской деятельности — для этого будут объединены система ПК АСК «НДС», онлайн-ККТ и ГИС¹. Эти системы приближают нас к налоговому администрированию в режиме реального времени, что сделает исполнение налоговых обязательств незаметным для налогоплательщика. В ближайших планах у ФНС России есть как создание новых сервисов на портале nalog.ru, вывод некоторых сервисов на Единый портал госуслуг, так и улучшение существующих решений, их максимальная адаптация под нужды и удобства пользователей.

Критерии правомерности налогового планирования, пределы допустимого и возможного поведения налогоплательщика в результате неоднозначного толкования налогового законодательства остаются одними из спорных вопросов во взаимоотношениях налоговых органов и бизнеса. Представляется, что решение проблем повышения эффективности налоговой политики, оптимизации налоговой нагрузки, создания стимулов развития перспективных сфер, дифференциации ставок в зависимости от уровня доходов населения весьма важно и актуально на современном этапе развития налоговой системы России². Необходимо отметить, что государство обладает высоким ресурсным потенциалом, способным при условии соответствующей государственной поддержки и организации эффективной налоговой системы развить реальный сектор экономики и способствовать социально-экономическому росту страны. Зачастую, основным источником формирования информационных ресурсов ФНС России

¹ Официальный сайт ФНС России: <https://www.nalog.ru/rn23/> (дата обращения: 28.04.2020).

² Васильева Е. Г. Критерии правомерности налогового планирования: новации в законодательстве // Право и практика. 2018. № 1. С. 202–207.

является налоговая отчетность. Представляется, что провести эффективный анализ больших объемов информации без соответствующего инструментария невозможно. Поэтому основным инструментом в работе ФНС России являются различные программно-информационные комплексы (ПИК). С их помощью сопоставляются суммы налоговых платежей с экономическими показателями предприятий, проводится сравнительный анализ по регионам и отраслям, а также прослеживается география размещения основных предприятий отраслей на территории России¹. На сайте ФНС России функционируют электронные сервисы, помогающие начинающим предпринимателям быстро разобраться в особенностях регистрации и ведения бизнеса. В целях корректного исчисления налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате физическими лицами, с помощью интернет-сервиса ФНС России «Справочная информация о ставках и льготах по имущественным налогам» можно уточнить перечень льготных категорий граждан, а также ставки по имущественным налогам можно.

Со временем разрабатываются и появляются новые электронные услуги. В целях формирования с 01.01.2020 государственного информационного ресурса, предусмотренного статьей 18 Федерального закона «О бухгалтерском учете» введен новый электронный формат представления экземпляра годовой бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения о ней².

Другой аспект работы ФНС России — администрирование иностранных поставщиков электронных услуг. Такие компании с 01.01.2017 находятся на учете и уплачивают НДС в российском налоговом органе с помощью специального электронного сервиса, созданного ФНС России.

ФНС России формирует большую часть доходов бюджетной системы, что обуславливает службу проводить серьезную прогностико-аналитическую работу по всем администрируемым доходам. При этом ФНС России использует, как было указано выше, ряд программно-информационных комплексов. Появились официальные аккаунты у Федеральной налоговой службы в социальных сетях. Планируется дальнейшее усовершенствование личного кабинета налогоплательщика. Основная особенность нового личного кабинета — это простота и ясность изложения информации, удобство использования, в частности, возможность оплаты налогов в один клик, разработанная формула расчета налога (по транспортному, земельному и налогу на имущество).

¹ Васильева Е. Г. Современное налоговое право как фактор развития инновационной модели экономики / Научные труды. Российская академия юридических наук. Выпуск 19. М., ООО «Издательство «Юрист», 2019. С. 330–331.

² Официальный сайт ФНС России: <https://www.nalog.ru/rn23/> (дата обращения: 28.04.2020).

В будущем планируется модернизация личных кабинетов юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Это оптимизация интерфейса для создания максимального удобства его использования¹. Следует остановиться на одном из них — «Налоговый паспорт»². Налоговый паспорт — это комплексный документ, содержащий сведения о налоговом потенциале. В нем раскрываются ключевые моменты налогового администрирования. Он специально создан для целей анализа и прогноза и поддерживается в актуальном состоянии. В настоящее время Налоговые паспорта сформированы по России, субъектам Федерации и федеральным округам, муниципальным образованиям. ФНС России обновила данные, содержащиеся в налоговых паспортах субъектов Российской Федерации и федеральных округов, соответствующими сведениями. Налоговый паспорт представляет базу данных налоговой и статистической отчетности по каждому субъекту России. Он включает 12 разделов и содержит информацию о поступлении налогов и сборов по уровням бюджетной системы, по видам экономической деятельности, о задолженности, налоговой базе, а также основные показатели социально-экономического развития региона. Налоговый паспорт позволяет проводить сравнительный анализ изменения статистических и налоговых показателей каждого субъекта России, оценивать налоговый потенциал и налоговую нагрузку как по отдельным видам налогов, так и по отдельным видам экономической деятельности. В первую очередь, Налоговый паспорт предназначен для государственных органов власти всех уровней. Он позволяет адекватно оценивать ситуацию в бюджетно-налоговой сфере федеральных округов и субъектов России, принимать соответствующие управленческие решения. Информация, содержащаяся в Налоговом паспорте, используется для стратегического планирования. Вместе с тем, он может быть интересен и налогоплательщикам с точки зрения оценки финансового и инвестиционного потенциала регионов для принятия бизнес-решений и прогнозирования инвестиций. Информационный сервис «Налоговый паспорт» предусматривает возможность выбора периода, субъекта Российской Федерации или Федерального округа, просмотра или загрузки документа³ (см. Постановление Правительства Российской Федерации от 10.07.2013 № 583 «Об обеспечении доступа к общедоступной информации о деятельности государственных органов и органов местного самоуправления в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» в форме

¹ Васильева Е. Г. Современное налоговое право как фактор развития инновационной модели экономики // *Налоги*. № 2. 2019. С. 5.

² Официальный сайт ФНС России: <https://www.nalog.ru/rn23/> (дата обращения: 28.04.2020).

³ Васильева Е. Г. Современное налоговое право как фактор развития инновационной модели экономики // *Налоги*. № 2. 2019. С. 5.

открытых данных»¹). С 01.06.2018 на сайте ФНС России запущен новый сервис проверки контрагентов «Прозрачный бизнес», позволяющий за секунды проверить контрагента². Данный электронный сервис позволяет определить к какой категории относится контрагент. Так для организации ее действия безусловно будут свидетельствовать, что она проявила должную степень осмотрительность при выборе делового партнера. В настоящее время в режиме онлайн можно проверить потенциального контрагента на предмет наличия долгов, налоговых правонарушений, а также узнать финансовое состояние компании. Также, благодаря электронному сервису, каждый владелец бизнеса получает объективную картину того, как выглядит его собственный бизнес в глазах контрагента³. Сведения, которые можно будет получить через сервис «Прозрачный бизнес» с учетом Приказа ФНС России от 29.12.2016 № ММВ-7-14/729@ (ред. от 30.05.2018) «Об утверждении сроков и периода размещения, порядка формирования и размещения на официальном сайте Федеральной налоговой службы в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» сведений, указанных в пункте 1.1 статьи 102 НК РФ⁴», — не составляют налоговую тайну.

ФНС России с 2002 года полностью выполняет функцию государственной регистрации юридических лиц, а с 2004 года осуществляется государственная регистрация предпринимателей. Сегодня следует подвести следующие итоги: на основании действующего законодательства полностью реализован заявительный порядок государственной регистрации; действует слаженная процедура в формате «одного окна», занимающая всего 5 дней; впервые созданы государственные реестры юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Обеспечена полная открытость данных реестров для пользователей на сайте ФНС России. Актуальные сведения государственных реестров ЕГРЮЛ и ЕГРИП становятся доступны пользователям в течение нескольких часов после их обновления в информационных ресурсах налоговых органов. При всей положительной картине существуют отдельные проблемы, связанные с государственной регистрацией⁵. Это обусловлено тем, что ежедневно в 2019 году количественные по-

¹ Собрание законодательства РФ. 2013. № 30 (часть II). Ст. 4107.

² Официальный сайт ФНС России: <https://www.nalog.ru/rn23/> (дата обращения: 28.04.2020).

³ Васильева Е. Г. Современное налоговое право как фактор развития инновационной модели экономики // *Налоги*. № 2. 2019. С. 5.

⁴ Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 25.01.2017.

⁵ Васильева Е. Г. Современное налоговое право как фактор развития инновационной модели экономики / *Научные труды. Российская академия юридических наук*. Выпуск 19. М., ООО «Издательство «Юрист», 2019. С. 332–333.

казатели регистрации юридических лиц не падают в сравнении с прошлыми периодами (2016, 2017, 2018)¹. Практика показывает, что, как правило, больше половины вновь зарегистрированных предприятий создается для участия в схемах уклонения от налогообложения. Так на стадии государственной регистрации можно обнаружить и выявить признаки потенциально проблемной организации, в частности факты массовой регистрации на одно лицо, на один юридический адрес и прочие. Как правило, такие организации не располагаются по адресам, указанным в учредительных документах, созданы на «подставных лиц» и прочее. Налоговые органы, получая в рамках налогового контроля информацию из банков, обнаруживают многомиллионные обороты, не отражающиеся в налоговой отчетности. В рамках действующего законодательства налоговые органы не могут окончательно разрешить данную проблему, несмотря на наличие уголовно-правового запрета. Решение проблемы видится в совместных усилиях ряда министерств и служб. В помощь для этого был создан следующий сервис, чтобы отслеживать статус организации или предпринимателя — «Запрос о направлении информации о факте представления в налоговый орган документов при государственной регистрации юридического лица или индивидуального предпринимателя» (<https://service.nalog.ru/regmon/main.html>). В апреле 2018 года вступили в силу изменения в действующее законодательство о государственной регистрации. В октябре 2018 года произведено ряд изменений в порядке регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Соответствующие поправки введены Федеральным законом от 30.10.2017 № 312-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»² в части взаимодействия регистрирующего органа с многофункциональными центрами предоставления государственных и муниципальных услуг при государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Суть данных изменений в следующем. С 29.04.2018 налоговые органы и многофункциональные центры (МФЦ) перешли на электронное взаимодействие при государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей без дублирования документов на бумаге. Представляется, что данная процедура будет способствовать улучшению действовавшего ранее порядка и ускорит получение большинством заявителей результатов регистрации, поскольку не будет зависеть от того, в течение какого времени МФЦ доставит документы в налоговый орган, а затем получит ответ. Анализ внесенных и действующих

¹ Официальный сайт ФНС России: <https://www.nalog.ru/rn23/> (дата обращения: 28.04.2020).

² Собрание законодательства РФ. 2017. № 45. Ст. 6586.

на сегодняшний день изменений показал, что, обратившись в МФЦ с заявлением о государственной регистрации, заявитель получит ответ за то же время, что и при обращении в налоговый орган (три рабочих дня при первичной регистрации). Дополнительно отметим, что с 29.04.2018 при непосредственном обращении в налоговый орган ответ по государственной регистрации заявитель может получить по электронной почте, а не на бумаге как ранее¹. Это безусловно способствует экономии времени налогоплательщиком при повторном обращении в налоговый орган.

Следует отметить, что с 01.10.2018 при повторной подаче документов на государственную регистрацию, из-за неполного комплекта документов или ошибок в оформлении госпошлина не оплачивается. Также изменения коснулись информирования о предстоящей регистрации. Сейчас, чтобы отслеживать, представлены ли в налоговый орган документы для регистрации в отношении какого-либо юридического лица или предпринимателя, необходимо каждый раз обращаться к сайту ФНС России — <https://www.nalog.ru> и вводить реквизиты. С 01.10.2018 с помощью сайта ФНС России появилась возможность оформлять подписку и получать такую информацию в виде сообщений на электронную почту. Новая возможность позволила заинтересованным лицам своевременно направить в налоговый орган возражения относительно предстоящего внесения данных в Единый государственный реестр юридических лиц. Из Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ (ред. от 31.12.2017) «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (с изм. и доп., вступ. в силу с 29.04.2018²) исключили обязанность налогового органа выдавать документы способом, указанным в заявлении. Также четко указали, что документы на бумаге выдают по запросу (п. 3 ст. 11 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ (ред. от 31.12.2017) «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»)³.

Анализ данных с сайта ФНС России⁴ показал, что в зоне налогового контроля зачастую находятся организации торговли. Использование налоговых схем является серьезной проблемой, требующей немедленного решения путем проведения оперативного мониторинга налоговых рисков государства, эффективного налогового контроля

¹ Васильева Е. Г. Современное налоговое право как фактор развития инновационной модели экономики // *Налоги*. № 2. 2019. С. 6.

² Собрание законодательства РФ. 2017. № 45. Ст. 6586.

³ Васильева Е. Г. Современное налоговое право как фактор развития инновационной модели экономики / *Научные труды. Российская академия юридических наук*. Выпуск 19. М., ООО «Издательство «Юрист», 2019. С. 332–333.

⁴ Официальный сайт ФНС России [Интернет]. 2019. Доступно по адресу: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6255218 (дата обращения: 23.04.2020).

и привлечения к ответственности за неуплату налогов и сборов. Как показало время и результаты, достигнутые в ходе проведения налогового контроля, интересен опыт работы комиссий по легализации заработных плат и доведению их размеров до уровня прожиточного минимума, начавшие функционировать с 2006 года в России. Основным предназначением комиссий была борьба с «теневыми» заработными платами (так называемыми зарплатами «в конвертах»), с задолженностью по оплате труда, а также обеспечение полноты поступления налогов и сборов в соответствующие бюджеты. В настоящее время работа комиссий не завершена, они продолжают функционировать и организуются следующим образом: налогоплательщики группируются по видам экономической деятельности, для каждого налогоплательщика рассчитывается размер среднемесячных выплат на одного работника. Затем этот показатель за 9 месяцев предыдущего года сопоставляется с уровнем средней заработной платы по сектору экономики в субъекте. Таким образом, определяются работодатели, выплачивающие заработную плату ниже средней по сектору, что свидетельствует о сокрытии налоговой базы по НДФЛ. В этом случае комиссией проводится анализ финансово-хозяйственной деятельности, показатели которого сопоставляются с показателями аналогичных налогоплательщиков, и, если они в целом совпадают, а показатели, характеризующие уровень оплаты труда работников, значительно ниже, такой работодатель вызывается на заседание комиссии. Цель заседания заключается в том, чтобы побудить налогоплательщиков декларировать реально выплачиваемую заработную плату. В отношении работодателей, заслушанных на комиссиях, налоговыми органами проводится мониторинг налоговой базы по НДФЛ. В связи с тем, что организация данных комиссий на федеральном законодательном уровне никак не закреплена, представляется целесообразным, что нормативно-правовым обеспечением в данном случае может служить разработка и введение в действие специального распоряжения или постановления правительства субъекта РФ, губернатора или главы муниципального образования. Данный документ может регламентировать план проведения комиссий, процедуру и порядок проведения, а также включать в себя следующие разделы: 1) цели и задачи проведения мониторинга, принципы и методы его проведения; 2) организация и методика проведения мониторинга (с указанием сторон, ответственных за проведение мониторинга, включая описание функций, полномочий и зон ответственности); 3) объем и сроки проведения; 4) порядок обработки и использования результатов; 5) порядок утверждения отчетных форм.

На основании вышеизложенного, говоря о проблемах современной налоговой системы РФ, стоит отметить проблему налогового администрирования. Большое количество налогов, сложные методики их расчета, наличие существенного количества бюрократиче-

ских процедур приводят к значительному увеличению трудоемкости, как налогового учета, так и налогового инспектирования. Решение проблемы стимулирующего влияния системы налогообложения на экономическую деятельность предприятий, развитие производства и экономическое развитие страны в целом являются в настоящее время одной из первоочередных задач государства. Эффективное налогообложение, возможно, обеспечить путем гармоничного сочетания выбранного налогового механизма с целями и задачами, которые ставит перед собой государство при управлении экономикой страны. Налоговый механизм является наиболее действенным и эффективным рычагом государственного регулирования. От того, насколько эффективной будет налоговая система государства, зависит и эффективность функционирования страны и народного хозяйства в целом. В перспективе 2019–2021 годов приоритеты Правительства Российской Федерации в области налоговой политики остаются такими же, как и ранее — создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики продолжают оставаться поддержка инвестиций, развитие человеческого капитала, повышение предпринимательской активности. Налоговая система России должна сохранить свою конкурентоспособность по сравнению с налоговыми системами государств, ведущих на мировом рынке борьбу за привлечение инвестиций, а процедуры налогового администрирования должны стать максимально комфортными для добросовестных налогоплательщиков. Важнейшим фактором проводимой налоговой политики является необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы Российской Федерации. С учетом изложенного, предпринимаются следующие меры в части совершенствования налогового администрирования: сокращение временных и материальных затрат предпринимателей на подготовку и представление налоговой отчетности, сближение правил налогового и бухгалтерского учета, повышение эффективности механизмов администрирования налога на добавленную стоимость, стимулирование перехода налогоплательщиков и налоговых органов на электронный документооборот, совершенствование администрирования специальных налоговых режимов. Вышеперечисленные мероприятия позволяют сократить время взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов и упростить правила ведения бухгалтерского и налогового учета¹.

¹ *Vasilyeva Evgeniya, Nevalennaya Viktoriya, Tsindeliani Imeda. Limits of tax planning: innovations in the legislation in Russia / 5th International Multidisciplinary Scientific Conference on SOCIAL Sciences and Arts SGEM2018. Published by STEF92 Technology Ltd., 51 «Alexander Malinov» Blvd., 1712 Sofia, Bulgaria; 2018. С. 267–274. DOI:10.5593/sgemsocialF2018/1.6*

Налоговая система в России видоизменяется, в нее внедряются инновационные разработки и цифровые технологии. Сегодня ФНС России предоставляет различные электронные услуги налогоплательщикам. На ее сайте работает более десятка электронных сервисов. Одни из них носят исключительно информационный характер (например, Узнай ИНН; Создай свой бизнес; Адрес и платежные реквизиты Вашей инспекции Справочная информация о ставках и льготах по имущественным налогам; Письма ФНС России, направленные в адрес территориальных налоговых органов; часто задаваемые вопросы; Риски бизнеса: проверь себя и контрагента), другие позволяющие взаимодействовать с налоговыми органами (например, Онлайн-запись на прием в налоговый орган; Обратиться в ФНС России; Узнать о жалобе; Подача заявления физического лица о постановке на учет), не выходя из дома, третьи — заплатить налоги (Заплати налоги).

Развивается международное сотрудничество в области обмена налоговой информацией, выступающее одним из основных регулирующих инструментов экономики. В условиях глобализации мировой экономики налоговые администрации расширяют международное сотрудничество, происходят новые качественные изменения. Технологическая модернизация, переход на цифровую экономику формируют новые отношения между государством и гражданами на современном этапе развития. В настоящее время налоговая система российского государства в условиях развития цифровой экономики осуществляет переход от электронного к «проактивному государству», что выражается в гармонизации налогового администрирования, формировании нового правового поля и реализации налогового потенциала. Следует предположить, что наметилась устойчивая тенденция в части создания эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики продолжают оставаться поддержка инвестиций, развитие человеческого капитала, повышение предпринимательской активности. Налоговая система Российской Федерации пытается сохранить свою конкурентоспособность по сравнению с налоговыми системами государств, ведущих на мировом рынке борьбу за привлечение инвестиций, а процедуры налогового администрирования становятся максимально комфортными для добросовестных налогоплательщиков. Важнейшим фактором проводимой налоговой политики является необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы Российской Федерации. Развитие и совершенствование налоговой системы отражает фундаментальные основы укрепления целостности финансовой системы России как федеративного государства, но и гарантирует территориально-публичным образованиям, входящим в ее состав, свободу реализации налогово-правовой компетенции, необходимой для самостоятельного

и полноценного обеспечения территориальных бюджетов. Особенности региональных и муниципальных российских налоговых систем заключаются в законодательно закреплённом порядке установления и введения налогов соответствующего территориального уровня¹. Налоговое законодательство Российской Федерации построено на основе принципа единства финансовой политики государства, проявляющегося, в частности, в установлении закрытого перечня налогов, действующих на всей его территории. Особенности организации местного самоуправления в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге обуславливают специфику налоговой компетенции внутригородских муниципальных образований. Местные налоги в этих субъектах устанавливаются, вводятся в действие и прекращают действовать на основании НК РФ и законов указанных субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях этих субъектов РФ, если иное не предусмотрено специальными налоговыми режимами. Таким образом, правовой режим региональных и местных налогов складывается из норм федерального и регионального законодательства, а также положений нормативных правовых актов представительных органов местного самоуправления. Отменяются федеральные, региональные и местные налоги и сборы только НК РФ. Субъекты РФ и муниципальные образования вправе вводить на своих территориях исключительно те налоговые платежи, которые перечислены НК РФ в качестве региональных или местных.

В настоящее время в российской науке финансового права продолжают иметь место определенные проблемы в разработке теоретических вопросов налогообложения. Остается дискуссионным вопрос определения единого критерия, с учетом которого налогово-правовые нормы систематизировались в институты и относились к Общей и Особой частям. Следует констатировать, что налоговой системе принадлежит важная роль в реализации положений экономической и социальной политики государства. Принципы налоговой системы по своему составу и целевой направленности не тождественны общим принципам налогообложения. Налоговая система меняется с учетом предъявляемых к ней экономических, политических и социальных требований. Администрирование налоговых платежей в России исходит из минимизации связанных с ней издержек бизнеса за счет совершенствования налогового учета и отчетности, устранение неопределенности, пробелов и внутренних противоречий налогового законодательства, регламентации, повышение прозрачности и упрощения процедур вза-

¹ *Vasilyeva Evgeniya, Yuri Dergachev, Yana Lyashova. Tax system of the Russian Federation: current status and development prospects / 6th SWS INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE ON ARTS AND HUMANITIES 2019 (22 October — 24 October 2019, Florence, Italy) / CONFERENCE PROCEEDINGS. VOLUME 6. ISSUE 2. С. 93—100.*

имодействия налогоплательщиков с налоговыми органами. Налоговые правоотношения весьма разнообразны, этим обусловлено существующая научная классификация налогов, предполагающая весьма условное разделение их на группы по ярко выраженным признакам.

В современных условиях совершенствование налогового администрирования привело к появлению новых, и (или) обновлению существующих институтов: налогового представительства (уплата налогов третьим лицом); взаимозависимых лиц, контролируемых иностранных компаний и контролируемых лиц; обновленного института пени и взыскания налоговой задолженности с бенефициаров; обновления принципов и механизмов определения цены сделки, предварительного налогового контроля; налогового мониторинга; оптимизации перечня информации, не относящейся к налоговой тайне; совершенствования института налоговых льгот в системе обеспечения экологической безопасности; обновление института налогового обязательства; совершенствование института налоговой конкуренции; борьба с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения; ужесточение мер по противодействию злоупотреблению нормами законодательства о налогах и сборах в целях минимизации налогов — появление ст. 54.1 НК РФ, так называемой налоговой оптимизации, с установлением нормативных пределов ее реализации; появление самозанятых; совершенствование института консолидированной группы налогоплательщиков (КГН), но, к сожалению, прекращению его деятельности к 2023 г.. Видится, что основы налоговой консолидации, появившиеся в РФ в 2011–2012 г., были обусловлены динамичным развитием экономики, связанного с образованием и деятельностью интегрированных бизнес-групп, а новый Федеральный закон о КГН был направлен лишь на улучшение их положения. Но, в настоящее время, политическая и экономическая ситуация в РФ значительно изменилась. Механизм КГН не оправдал целей, изначально выдвигаемых законодателем. Приходится констатировать, что крупные компании все больше поглощают рынок в то время, как средний бизнес становится неконкурентоспособным. Упразднение к 2023 г. института КГН в РФ является стратегически верным решением.

В настоящее время налоговое право переживает новый переходный этап своего развития, выражающийся в активной трансформации общественных отношений, что не может остаться без внимания. Современная доктрина финансового права доказывает, что однозначно не решен вопрос об определении статуса налогового права в системе российского права. Вышеизложенное свидетельствует, что количественный и качественный рост правовых норм, их правовая идентификация, возникновение новых налогово-правовых институтов в условиях развития цифровой экономики, представляет собой объ-

активную закономерность и сопровождается повышением центробежности, обособлению и структурированию налогового права. При этом важно понимать, что России будет сложно достичь той откровенной транспарентности, слаженности и безупречной четкости механизма действия налоговых институтов, которые характерны для западных стран, поскольку, евразийская социокультурная традиция существенно отличается от традиции западной. К изложенному следует добавить, что российская финансовая наука внесла соответствующий вклад в развитие теории налогообложения, в развитие теоретического обоснования (введение новых дефиниций) и практической реализации мер по росту налоговых доходов за счет повышения эффективности налоговой системы страны. В России в условиях совершенствования инновационных процедур на должном уровне происходит развитие налогового администрирования. Представляется, что в будущем, переход к «проактивному государству» в условиях развития цифровой экономики приведет к инновационному сценарию, в котором налоговая система станет полностью прозрачной, а взаимопонимание между налогоплательщиками и налоговыми органами практически совершенными. При этом предполагается существенное повышение параметров эффективности цифровой экономики. Но пока движение в этом направлении — построении национальной инновационной системы только начинается. Это не означает, что задача дальнейшего совершенствования налоговых инструментов и правил, может потерять свою остроту. Более того, долгосрочный стратегический путь развития налоговой системы РФ должен предусматривать последовательную и планомерную работу по ее структурному совершенствованию и налоговому содействию в решении известных фундаментальных институциональных проблем российской экономики.

§ 3.2. Транзакционное налогообложение как институт налогового права¹

На сегодняшний день одним из направлений развития налоговой системы России является ее глобальное преобразование, осуществляемое как в отношении отдельных налогов, так и применительно ко всему процессу налогового администрирования, что неоднократно подчеркивается в современных публикациях исследователей-налоговедов².

¹ Исследование проведено при финансовой поддержке РФФИ в рамках работы по гранту № 18-29-16107 мк на тему: «Исследование и обоснование выбора модели налогообложения в эпоху цифровой трансформации».

² См., например: *Бит-Шабо И. В.* Значение диджитализации налогообложения в процессе повышения эффективности исполнения обязанности по уплате налогов // *Финансовое право.* 2019. № 12. С. 33–36; *Мигачева Е. В.* Налоговый контроль в условиях развития цифровой экономики; *Родыгина В. Е.* Цифровая экономика

Предельно точно современную ситуацию можно охарактеризовать словами из послания Президента Российской Федерации, с которым он выступил перед Федеральным Собранием Российской Федерации 20.02.2019: «Все наше законодательство нужно настроить на новую технологическую реальность». Иными словами, все сферы правового регулирования уже не будут прежними, поскольку их необходимо сублимировать с происходящими технологическими изменениями. При этом, по справедливому замечанию А. А. Саурина, «воздействие цифровизации на государственные правовые институты значительно ярче проявляется в отраслях, эффективность которых зависит от качества сбора, хранения и анализа информации»¹. В том числе к таким отраслям автор относит (и, на наш взгляд, вполне обосновано) налоговое право. Полагаем, что можно даже утверждать о нормативном лидерстве налогового права в процессе «оцифровки» налоговых отношений государства, бизнеса в целом и отдельных граждан с различными налогово-правовыми статусами: как отмечает Е. В. Мигачева, налоговые органы являются лидерами среди других государственных органов в освоении новых технологий².

В связи с этим для науки налогового права актуализируется задача обеспечения логичной взаимосвязи между технологическим развитием и качеством правового регулирования налоговых отношений. В частности, анализ правового регулирования транзакционного подхода к налогообложению с точки зрения его институционализации в структуре налогового права позволяет выявить логику развития налоговых отношений в условиях новой технологической реальности. Такой подход дает возможность проследить динамику развития налогового права, суть которой заключается в движении от преимущественного использования строгих публично-правовых конструкций с элементами диспозитивности к конструкциям с участием условно обозначаемых «технологических посредников».

Понятие транзакционности применительно к области налоговых отношений все чаще стало использоваться в официальных выступлениях представителей налоговых органов³ в связи с тем, что государ-

и налоговое администрирование: конфликты и пути решения // Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: Монография / Под ред. И. А. Цинделиани. М., 2019; Шарандина Н. Л. Цифровая экономика и формирование налоговой культуры: правовой аспект // Финансовое право. 2019. № 10. С. 25–32 и другие.

¹ Саурин А. А. Цифровизация как фактор трансформации права // Конституционное и муниципальное право. 2019. № 8. С. 26.

² Мигачева Е. В. Налоговый контроль в условиях развития цифровой экономики // Финансовое право. 2018. № 8. С. 21–25.

³ См., например: Цифровая трансформация стала главной темой XII пленарного заседания Форума по налоговому администрированию ОЭСР // https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/8587982/ (дата обращения: 13.04.2020).

ство планирует наращивать объем «оцифровки» отношений власти, бизнеса и отдельных граждан в сфере налогообложения и сборов. Под транзакционностью понимается «замкнутая цифровая экосистема, в которой все хозяйствующие субъекты будут совершать сделки, что сделает экономику прозрачной по умолчанию»¹. Иными словами, транзакционность налогообложения, которую планируется практиковать в российской налоговой системе в условиях цифровизации экономики, рассматривается как «привязка» факта уплаты налога к налогооблагаемой сделке или иному объекту налогообложения. Очевидно, что она предполагает использование цифровых сервисов (например, АИС «Налогоплательщик», АСК «НДС»), мобильного приложения «Мой налог»), обеспечивающих взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков, а также банков (кредитных организаций), что упрощает процедуру уплаты (добровольной и принудительной) налога, а также позволяет в перспективе постепенно отказаться от традиционной налоговой отчетности в виде налоговых деклараций и расчетов авансовых платежей, заменив такую отчетность автоматическим механизмом передачи информации. Стоит отметить, что транзакционность предполагается использовать в отношении большинства налогов и специальных режимов налогообложения, что актуализирует необходимость концептуальной оценки содержания такого понятия. Все это позволяет сделать вывод, что транзакционное налогообложение представляет собой довольно масштабный с точки зрения объема правовой институт налогового права. Для этих целей считаем логичным проанализировать актуальное правовое регулирование, основанное на транзакционных принципах, для следующих целей: оценки теоретического потенциала категории транзакционности для налогового права; анализа действующих положений налогового законодательства с точки зрения их соответствия общим началам и смыслу налогово-правового регулирования и выработки моделей совершенствования такого регулирования. Это позволит решить задачу выработки общих критериев транзакционности, которые позволят использовать транзакционное налогообложение как универсальную модель для дальнейшего цифрового преобразования налогового права.

Стоит отметить, что наука налогового права не наделяет понятие транзакционности и/или транзакционного налогообложения самостоятельным содержанием, однако в настоящее время оно активно используется в отношении налогообложения так называемых самозанятых (налог на профессиональный доход (далее — НПД), а также при исчислении налога лицами, перешедшими на упрощенную систе-

¹ См., например: Цифровая трансформация стала главной темой XII пленарного заседания Форума по налоговому администрированию ОЭСР // https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/8587982/ (дата обращения: 13.04.2020).

му налогообложения, и налога на добавленную стоимость. При этом заявляется, что налогообложение самозанятых на сегодняшний день является полностью транзакционным. На наш взгляд, такое суждение преждевременно, поскольку механизм взаимодействия участников транзакционных отношений нельзя в полной мере назвать автоматическим. В общем виде налогообложение налогом на профессиональный доход представляет собой систему налоговых отношений, которые возникают, изменяются и прекращаются между налогоплательщиками (самозанятыми), налоговыми органами, кредитными организациями (банками) и операторами электронных площадок на основании положений Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)» (далее — ФЗ № 422)¹. Для получения статуса самозанятого индивидуальному предпринимателю или иному физическому лицу необходимо зарегистрироваться через мобильное приложение «Мой налог» в качестве самозанятого, а после этого — заключить договор поручения, комиссии или агентский договор с одним из операторов в зависимости от того, на какой электронной площадке он хочет осуществлять свою предпринимательскую деятельность. Обязанностью налоговых органов при этом является «организация информационного обмена» с операторами электронных площадок. В ФЗ № 422 указано, что в рамках информационного обмена налогоплательщик обязан с использованием мобильного приложения «Мой налог» и (или) через уполномоченного оператора электронной площадки и (или) уполномоченную кредитную организацию сформировать чек и обеспечить его передачу заказчику, а также направить его в налоговый орган. На основании этих данных налоговые органы исчисляют НПД и направляют самозанятому налоговое уведомление через приложение «Мой налог» с указанной в нем суммой налога. После информирования налогоплательщика о сумме налога самозанятый оплачивает налог удобным для него способом — через оператора электронной площадки или через уполномоченную кредитную организацию (банк).

При этом фактически информация, содержащаяся в чеке, формируемом приложением «Мой налог», известна как самому налогоплательщику, так и оператору электронной площадки. Однако передать

¹ Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2018. № 49 (часть 1). Ст. 7494.

ее в налоговые органы юридически является обязанностью каждого налогоплательщика, а между налоговыми органами и операторами организован так называемый информационный обмен в отношении этих сведений, хотя очевидно, что количество налогоплательщиков НПД (как реальных, так и потенциальных) гораздо больше, чем операторов электронных площадок. Таким образом, ФЗ № 422 установил два параллельных потока идентичной информации в налоговые органы — от самозанятого и от оператора электронной площадки. Полагаем, что целесообразность именно такой организации обмена информацией весьма сомнительна. Также очевидно, что актуальный информационный обмен нельзя назвать полностью транзакционным, а режим налогообложения самозанятых — абсолютно цифровизованным, как его характеризуют коллеги¹, потому что он не предполагает полную автоматизацию уплаты налога, при которой его сумма удерживалась бы операторами электронных площадок после совершения оплаты налогооблагаемой сделки.

Если эта модель взаимодействия между субъектами правоотношений по исчислению и уплате налога на профессиональный доход создавалась для дополнительного контроля за операциями налогоплательщика, то ее сложно признать оправданной по причине наличия широкого набора инструментов у налоговых органов для осуществления налогового контроля в традиционных формах, в том числе удаленно, что в полной мере соответствует процессам цифровизации экономики. В связи с этим полагаем логичным «перенести» обязанность по передаче чека с налогоплательщика-самозанятого на оператора электронной площадки, что позволит, во-первых, упростить деятельность самозанятых-налогоплательщиков, и, во-вторых, систематизировать налоговый контроль за самозанятыми за счет получения сведений централизованно от 19-ти (на сегодняшний день) операторов электронных площадок, а не от нескольких тысяч налогоплательщиков, количество которых при этом неуклонно возрастает.

В этом варианте приложение «Мой налог» будет выполнять для налогоплательщика исключительно информационно-обеспечивающую функцию, за счет которой будет обеспечиваться удобство доступа к личной информации «налогового» характера при отсутствии у этого информационного ресурса каких-либо иных активных функций, связанных с передачей отчетности, уплатой налога, а также исполнением иных налоговых обязанностей.

Таким образом, институционализация транзакционного налогообложения в полном объеме осуществима в ближайшей перспективе,

¹ См., например, *Бобошко Д. Ю.* Анализ перспектив применения специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // *Налоги-журнал.* 2019. № 5. С. 29.

прежде всего, при условии установления новых правил при регулировании налогово-правового статуса операторов электронных площадок. Именно эти субъекты должны играть важнейшую роль, связанную с передачей информации о налогоплательщиках налоговым органам, а также организовывать исполнение налогоплательщиками обязанности по исчислению и уплате налога. Только при этом условии налогообложение самозанятых может стать в полной мере цифровым и транзакционным, а транзакционное налогообложение трансформируется в универсальный инструмент, который возможно будет «процифровать» на регулирование различных налоговых отношений.

Для целей реализации указанного подхода логично операторов электронных площадок признать технологическими представителями налогоплательщиков. Это предполагает, что исчисление и уплата НПД должны осуществляться в автоматическом режиме при поступлении денежных средств за оплату услуг, оказываемых самозанятым. Такая функция «автоматического удержания» налога должна появиться в качестве дополнительной опции у каждого из операторов электронных площадок. При этом налоговые органы в процессе исчисления НПД принимать участия не будут, поскольку НПД будет в автоматическом режиме перечисляться на счета Федерального Казначейства.

Далее информация о налогооблагаемых операциях будет поступать в налоговые органы непосредственно от операторов электронных площадок, что предполагает освобождение налогоплательщика от обязанности создания чека и его передачи через приложение «Мой налог».

Логично, что в случае выбора такого варианта правового регулирования самозанятые как налогоплательщики, использующие специальный налоговый режим в виде исчисления и уплаты НПД, должны осуществлять свою деятельность исключительно на условиях использования услуг операторов электронных платформ, что может повлечь как определенные выгоды для всех сторон-участников организованного таким образом транзакционного налогообложения, так и риски. Например, выгода цифровизации рынков деятельности самозанятых однозначно поможет их структурировать, возможно укрупнить и/или дополнить новыми видами услуг (видами предпринимательской деятельности), а также сделать их информационно прозрачными для потребителей и контрольно-надзорных органов.

Необходимо подчеркнуть, что использование операторов электронных площадок в качестве технологических посредников в налоговых отношениях не предполагает, что они будут подменять собой налоговые органы и претендовать на исполнение функций/реализацию полномочий органа государственной власти. Такая модель взаимоотношений направлена, на наш взгляд, исключительно на стимулирование к «выходу из тени» налогоплательщиков и перераспределению функций у частных субъектов налоговых правоотношений. Полагаем,

что дальнейшая информатизация так или иначе приведет к переводу ряда действий, совершаемых контрагентами и имеющих налоговые последствия, в цифровой формат. Не исключением в этом случае будет и сфера налогообложения.

Что касается налоговых органов, то их полномочия в таком варианте правового регулирования не претерпят каких-либо посягательств. Предполагается, что они будут осуществлять в отношении налогоплательщиков-самозанятых и операторов-технологических представителей налоговый контроль во всех тех формах, которые предусмотрены налоговым законодательством в настоящее время.

В этой связи также налоговым контролем может касаться постановки налогоплательщиков на налоговый учет, а также налоговых проверок. Считаем логичным установить полномочие налогового органа по выборочным проверкам операторов электронных площадок с нормативными ограничениями по их срокам и количеству.

Полагаем, что именно в этом варианте наиболее комфортно для всех сторон налоговых правоотношений может быть реализована идея установления обязанности по формированию чеков, а также по уплате НПД за самозанятых операторами электронных площадок.

При такой модели отношений отсутствует необходимость обеспечения дополнительных требований безопасности при передаче сведений от одного субъекта другому, а также дополнительно решать вопросы возможности доступа различных участников отношений к тем или иным личным сведениям о налогоплательщике-самозанятом.

Для налогоплательщиков, перешедших на специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения (УСН), транзакционный подход также может быть применен в полной мере в перспективе. Например, это возможно в отношении отмены налоговой обязанности по предоставлению налоговой отчетности в виде налоговой декларации для тех налогоплательщиков, объектом налогообложения в деятельности которых является доход, и которые применяют онлайн-кассы. Это означает, что преимущественно такие изменения будут касаться лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность в виде розничной торговли. В настоящее время такая возможность может появиться в ближайшем будущем, что подтверждается рядом официальных документов.

Прежде всего, о важности реформирования правового регулирования налоговой отчетности высказывался Президент Российской Федерации В. В. Путин в своем обращении к Федеральному Собранию Российской Федерации от 01.03.2018: «Важно поддержать начинающих предпринимателей, помочь людям сделать первый шаг, чтобы можно было открыть свое дело буквально одним кликом, проводить обязательные платежи, получать услуги, кредит удаленно, через интернет. Индивидуальных предпринимателей, самозанятых граждан, которые

используют такие цифровые сервисы, нужно вообще освободить от отчетности, сделать для них уплату налогов простой транзакцией, проходящей в автоматическом режиме. Что касается предпринимателей, которые используют контрольно-кассовую технику, то им налоговую отчетность нужно решительно упростить. Знаете, это все такая рутина, на первый взгляд, но эта рутина и не позволяет нам энергично двигаться вперед. Нужно все сделать, чтобы зачистить это пространство. Добавлю, что активное внедрение цифровых технологий и платформ позволит последовательно идти к повышению прозрачности и обеспечению экономики»¹. Таким образом, глава государства подчеркнул принципиальную роль изменения налогового законодательства России в направлении отказа от процедур оформления и сдачи налоговой отчетности при условии активного внедрения электронных сервисов ФНС России, что в полной мере соответствует целям программы цифровой экономики.

В пункте 4 мер в области налогового администрирования и налогового контроля «Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов»², утвержденных Минфином России указано, что «отмена обязанности представления налоговой декларации налогоплательщиками, применяющими УСН с объектом налогообложения в виде доходов и использующими контрольно-кассовую технику, обеспечивающую передачу фискальных данных в налоговые органы в режиме «онлайн». Такое положение было сформулировано на основании пункта 2 перечня поручений Председателя Правительства Российской Федерации Д. А. Медведева по итогам инвестиционного форума в г. Сочи 15.02.2018–16.01.2018 от 01.03.2018 № ДМ-П16-1131. В соответствии с этими документами, 14.03.2018 на сайте <https://regulation.gov.ru/> появился проект Федерального закона «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации», в соответствии с которым должно произойти «упрощение налоговой отчетности для отдельных категорий налогоплательщиков при условии использования ими контрольно-кассовой техники, обеспечивающей передачу фискальных документов в налоговые органы через оператора фискальных данных»³. При этом ни сам текст законопроекта, ни пояснительная записка к нему на сайте не размещены. Информация об этапе общественного обсуждения, а также о факте принятия закона отсутствуют.

¹ Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/56957> (дата обращения: 16.04.2020).

² Режим доступа: <https://www.minfin.ru> (дата обращения: 16.04.2020).

³ Режим доступа: <https://regulation.gov.ru/projects#npa=79035> (дата обращения: 16.04.2020).

Таким образом, соответствующие изменения в НК РФ еще не приняты, хотя и были инициированы относительно давно. В связи с возможностью разработки и принятия таких изменений необходимо, на наш взгляд, оценить риски и перспективы транзакционности при осуществлении предоставления налоговых деклараций по УСН.

Прежде всего, неясным остается сам механизм исчисления и уплаты УСН, а также процедуры налогового контроля после отмены обязанности по предоставлению деклараций, в связи с чем становится очевидной возможность к моделированию двух вариантов развития правового регулирования по этому вопросу.

Наиболее вероятным в этой ситуации нам представляется вариант правового регулирования, схожий с тем, который установлен для специального налогового режима в виде НПД. В соответствии с этим подходом механизм налогообложения по УСН после отмены обязанности налогоплательщика предоставлять налоговую декларацию в том или ином виде будет выглядеть следующим образом: налоговые органы будут самостоятельно исчислять единый налог и направлять налогоплательщикам налоговые уведомления с указанием его сумм на основании тех сведений, которые были получены ими от онлайн-ККТ. В случае несогласия частного субъекта налоговых отношений с исчисленным налоговым органом налогом он может обжаловать сумму, необходимую к уплате, в установленном НК РФ порядке. Логично также указать, что в этом случае, как и при налогообложении самозанятых, государство вынуждено будет решать вопрос с правовым регулированием статуса операторов электронных площадок при осуществлении платежей в условиях регистрации налогоплательщика на площадке и оказании услуг при ее использовании — наделять ее полномочиями налоговых агентов и/или налоговых представителей, либо оставлять за ними исключительно посреднические функции. В связи с этим возможно к реализации три варианта правового регулирования.

Помимо этого, стоит отметить возможные векторы развития правового регулирования отношений налогоплательщиков единого налога, перешедших на специальный налоговый режим в виде УСН и налоговых органов с учетом тенденций дальнейшей цифровизации процессов государственного управления и экономики.

В перспективе к налогоплательщикам единого налога было бы логично применить транзакционный подход «в чистом виде», который будет предполагать следующий механизм: «автоматическое» исчисление и уплату сумм единого налога и авансовых платежей непосредственно при осуществлении налогооблагаемых операций единым платежом. При этом в случае реализации второго варианта правового регулирования считаем правильным установить обязанность для таких налогоплательщиков (перешедших на специальный налоговый режим в виде УСН с объектом налогообложения в виде доходов) осу-

шествовать свою деятельность исключительно на основании договора с операторами электронных площадок, которые в перспективе, как было указано выше, будут создаваться и функционировать по отраслевому принципу (по видам деятельности налогоплательщиков). Прежде всего, такой вариант выгоден для самого налогоплательщика, поскольку исчислением, удержанием и перечислением единого налога будет заниматься не он сам, а оператор электронной площадки, как и в случае с налогоплательщиками-самозанятыми. Таким образом, на налогоплательщиков на УСН и на самозанятых будет распространяться единый режим правового регулирования, что также реализует принцип нормативной экономии и не потребует разработки принципиально новых норм, а также изменения законодательства о контрольно-кассовой технике.

В таком варианте правового регулирования исчисления и уплаты единого налога налоговые органы освобождаются от обязанности его расчета и направления налогоплательщику уведомительных документов, что существенно экономит государственные ресурсы за счет «исключения» их из расчетного процесса за счет выгоды использования технических средств в виде онлайн-касс.

При этом логично будет оставить за налоговыми органами контрольные полномочия, например, по выборочной проверке платежей с ограничениями по их периодичности и количеству, а также по суммам налогов и/или доходов налогоплательщика. Также налоговые органы гипотетически смогут осуществлять контроль за исчислением единого налога и авансовых платежей на основе данных, получаемых от операторов электронных площадок, а также за счет иных сведений, к которым они имеют доступ из допустимых источников, предусмотренных налоговым законодательством. По результатам такого контроля налоговые органы будут проводить взыскание и привлекать к налоговой ответственности.

Безусловно, как и у любого блока правовых норм, у такого варианта правового регулирования есть как положительные, так и отрицательные аспекты. Положительные стороны такого механизма исчисления и уплаты налога налогоплательщиком, перешедшим на УСН, следующие:

1. относительная простота и удобство как для налогового органа, так и для налогоплательщика, связанные с отсутствием необходимости осуществления расчетов, заполнения и предоставления деклараций, а также уплатой налогов;

2. отсутствие необходимости установления соответствия сведений при передаче их от оператора онлайн-ККТ к налоговому органу в силу отсутствия самого действия по передаче информации налоговому органу;

3. отсутствие для налогоплательщиков ответственности в виде штрафа за совершение налоговых правонарушений, связанных с не-

представлением или нарушением сроков представления налоговой отчетности, а также за неуплату (неполную уплату) сумм налога в результате занижения налоговой базы.

Недостатком реализации этого варианта является, на наш взгляд, отсутствие возможности «личного» контроля со стороны налогоплательщика передаваемых сведений в ситуациях их автоматической передачи.

В отношении исчисления и уплаты НДС в настоящее время транзакционность заключается в установлении обязанности для налогоплательщика использовать новые онлайн-кассы в соответствии с требованиями и условиями, установленными в Федеральном законе от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» (далее — ФЗ № 54), а также иными нормативно-правовыми актами, принятыми на основании и во исполнение ФЗ № 54. Как известно, преимущество онлайн-касс состоит в том, что их использование обеспечивает фиксирование совершения налогооблагаемой операции с одновременной передачей соответствующей информации в виде онлайн-чека непосредственно на сервер налогового органа. В целях реализации положений НК РФ и ФЗ № 54 в настоящее время функционирует Система управления рисками «СУР АСК «НДС-2», цель которой — анализ данных налоговых деклараций по НДС налогоплательщиков и их контрагентов в онлайн-режиме. Это означает, что с использованием инструментов АСК «НДС-2» налоговые органы при осуществлении налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты НДС осуществляют проверку как самого расчета НДС, так и сверку сведений между контрагентами. Также АСК «НДС-2» позволяет в автоматическом режиме распределять налогоплательщиков-организаций на 3 группы налогового риска, который может быть высоким, средним и низким¹. Преимущественно функционирование системы СУР АСК «НДС-2» направлено на выявление признаков необоснованной налоговой выгоды. При этом, как известно, СУР АСК «НДС-2» и онлайн-кассы не являются универсальными инструментами, с помощью которых налоговые органы смогли бы принципиально повлиять на наличие налоговых правонарушений, связанных с неуплатой и/или неполной уплатой НДС в результате занижения налоговой базы. В связи с этим полагаем логичным рассуждать о дальнейшем совершенствовании системы налогового контроля в отношении исчисления и уплаты НДС с применением транзакционного подхода.

Так, в настоящее время контроль за исчислением и уплатой НДС осуществляется по различным признакам, например, по территори-

¹ Письмо ФНС России от 03.06.2016 № ЕД-4-15/9933@ «Об оценке признаков риска СУР» // Документ опубликован не был. Режим доступа СПС «Консультант-Плюс».

альному, отраслевому, с учетом рискового подхода и т.д. Для целей использования транзакционного подхода также возможно использовать критерий в виде объекта налогообложения. В частности, одним из объектов налогообложения по НДС является реализация товаров, работ и услуг на территории Российской Федерации.

Транзакционное налогообложение по НДС с использованием операторов электронных площадок как технологических посредников как вариант совершенствования организации и проведения налогового контроля за исчислением и уплатой НДС связан с отсутствием возможности формирования цепочек перепродаж и соответствующих им противозаконных налоговых схем, поскольку в качестве критерия проведения контрольных мероприятий должен использоваться объект налогообложения в виде работ и/или услуг. В отношении такого объекта логичным было бы также как и при использовании транзакционного подхода к налогообложению самозанятых и при исчислении и уплате единого налога в отношении налогоплательщиков, перешедших на УСН, становить правовое регулирование, в соответствии с которым плательщики НДС с объектом налогообложения в виде услуг и работ обязаны осуществлять свою предпринимательскую деятельность исключительно при условии заключения договоров с операторами электронных площадок, которые должны создаваться по территориальному признаку.

Таким образом, транзакционное налогообложение характеризуется следующими признаками:

1. выступает концептуальной основой для формирования терминологического аппарата налогового права России в цифровую эпоху, существенно влияя на его теорию и практику реализации норм налогового законодательства;
2. имеет комплексный характер, поскольку применяется к различным налоговым отношениям (по исчислению и уплате налогов, при осуществлении налогового контроля);
3. представляет собой совокупность норм налогового права, которые имплементируются в правовой институт;
4. позволяет осуществлять налогообложение безотносительно «привязки» к месту нахождения объекта налогообложения, а обеспечивает учет налоговых платежей в непосредственной связи с налогоплательщиком;
5. предполагает участие дополнительных (новых) субъектов налоговых отношений — операторов электронных площадок и/или мобильных приложений, выполняющих функции обеспечения осуществления налогового контроля;
6. при его осуществлении налогооблагаемая сделка рассматривается как цифровая транзакция;
7. возможно к реализации при условии высокого уровня развития цифровизации, поскольку предполагает использование средств

информационного взаимодействия публичных и частных субъектов налоговых отношений.

В обобщенном виде транзакционное налогообложение можно определить как урегулированный нормами налогового права межотраслевой институт, устанавливающий процесс осуществления налогообложения с применением информационных технологий в условиях высокого развития уровня цифровизации, позволяющих операторам цифровых платформ или иных информационных систем исчислять, удерживать и перечислять налоги непосредственно при использовании налогоплательщиком расчетов через соответствующий информационный ресурс, в отношении сделок, ассоциируемых с соответствующими финансовыми цифровыми транзакциями.

§ 3.3. Институт компетенции налоговых органов в условиях развития цифровой экономики

Президент РФ на основании своего Указа от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» поручил Правительству РФ улучшить условия для ведения предпринимательской деятельности, включая упрощение налоговой отчетности для предпринимателей, применяющих контрольно-кассовую технику; упростить доступ к льготному финансированию, в том числе ежегодно увеличивать объем льготных кредитов, выдаваемых субъектам малого и среднего предпринимательства, включая индивидуальных предпринимателей, и др. Основным инструментом реализации указанных целей должны стать национальные проекты (программы). Одной из таких программ выступает «Цифровая экономика». Система управления реализацией национальной программы «Цифровая экономика РФ» была утверждена Правительством РФ¹.

В 2019–2021 годах планируется продолжить реализацию комплекса мер по улучшению администрирования доходов бюджетной системы, в том числе за счет дальнейшей цифровизации налогового администрирования и интеграции всех источников информации и потоков данных в единое информационное пространство с последующей автоматизацией ее анализа на основе внедрения современных технологий обработки больших массивов².

¹ Постановление Правительства РФ от 02.03.2019 № 234 «О системе управления реализацией национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации» (вместе с Положением о системе управления реализацией национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации») // СПС «Консультант Плюс».

² Анисина К. Т. Цифровая экономика как инструмент стимулирования в системе налоговых доходов // Финансовое право. 2019. № 12. С. 29–33. // СПС «Консультант Плюс».

Цифровая экономика — это тренд, который сегодня значительно влияет на повестку работы государственных органов. ФНС России обладает рядом компетенций в цифровизации процессов налогового администрирования и ставит цифровизацию во главу угла. Модернизация (реформирование) российской налоговой службы предусматривает реинжиниринг бизнес-процессов, централизацию информационных ресурсов и вычислительной инфраструктуры, максимальную автоматизацию бизнес-процессов. Сегодня ФНС России строит новые системы на базе самых передовых технологий. АИС «Налог-3», АСК «НДС-2», онлайн-кассовая техника, мобильное приложение «Мой налог» в рамках специального налогового режима для самозанятых, личный кабинет налогоплательщика, система маркировки товаров — вот лишь немногие примеры этого¹. 21.02.2020 стало известно о запуске Федеральной налоговой службой электронного кошелька для оплаты налоговых долгов компаниями. ФНС России занимает ведущие места в мире по цифровизации сбора налогов и опережает большинство стран на несколько лет в этом вопросе. По мнению М. Мишустина (бывшего на тот момент руководителем ФНС России), существуют общемировые тенденции, которые уже применяются в России: фискальная прозрачность, взаимодействие с налогоплательщиками в режиме реального времени, использование искусственного интеллекта². «Цифровая трансформация превратит налоговые администрации в провайдеров цифровых платформ для ведения всей экономической деятельности внутри своих стран. Все транзакции будут происходить внутри прозрачной среды, что позволит отказаться от отчетности и перейти к автоматическому бесконтактному налогообложению», — передает пресс-служба ведомства слова М. Мишустина. По его словам, приоритетами для налоговых органов в среднесрочной перспективе должны стать повышение прозрачности и уровня доверия общества за счет внедрения механизмов автоматического соблюдения налогового законодательства. Это потребует развития автоматизированных систем искусственного интеллекта, интеграции с экосистемами налогоплательщиков и предоставления им персонализированных проактивных услуг. Приведя в пример приложение «Мой налог», разработанное в рамках специального налогового режима для самозанятых, глава ФНС выразил мнение о возможности впоследствии

¹ См.: *Кривошапко Ю.* ЗАГСы поднимут в «облако». Налоговики рассказали о развитии электронных сервисов для граждан, бизнеса и государства // Российская газета — Федеральный выпуск № 170 (7633). URL: <https://rg.ru/2018/08/05/nalogoviki-rasskazali-o-razvitiielektronnyh-servisov.html> (дата обращения: 06.05.2020).

² У российской налоговой службы лучшие технологии в мире. URL: https://finance.rambler.ru/other/43371540/?utm_content=finance_media&utm_medium=read_more&utm_source=copylink <https://finance.rambler.ru/other/43371540-u-rossiyskoy-nalogovoy-služhby-luchshie-tehnologii-v-mire/?updated> (дата обращения: 06.05.2020).

распространять «такое встроенное, незаметное налоговое администрирование и на другие категории налогоплательщиков, создавая единую виртуальную транзакционную среду»¹.

В Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов² отмечено, что сегодня российский бизнес, следуя общемировым тенденциям, все более мигрирует в онлайн-среду, его модели хозяйствования заметно усложняются, развиваются неденежные методы расчетов, когда выгодоприобретатель не является владельцем основных средств, при этом жизненный цикл организаций и товаров сокращается, и в такой ситуации бизнес имеет свойство оперативно трансформировать свою кооперацию.

В таких условиях существующая система налогового администрирования с его набором форм и методов:

- не позволяет осуществлять эффективный контроль — камеральные и выездные налоговые проверки проводятся только по истечении налогового периода на основе уже сформированной налоговой декларации, периодичность и глубина таких проверок ограничена;

- несет дополнительную нагрузку на бизнес — при отсутствии автоматизации порождает обязанности у налогоплательщика, которые растянуты по времени (например, получение документов и разъяснений за предшествующие 3 года).

Таким образом, резерв роста эффективности налогового контроля в современных условиях ограничен, и он уже не способен оперативно реагировать на постоянно меняющиеся модели кооперации налогоплательщиков.

Сегодня уже реализован масштабный проект по внедрению онлайн-касс, в основе которого лежит передача в режиме реального времени информации о расчетах в электронном виде в адрес налоговых органов. Также, в активной стадии реализации находятся 2 перспективных проекта — это мобильное приложение для легализации самозанятых граждан и новый бездекларационный налоговый режим УСН-онлайн, методика которого в дальнейшем будет распространена на существующие режимы налогообложения. При этом администрирование указанных проектов действующими методами камерального и выездного налогового контроля затруднительно.

Озвученная проблема привела к тому, что налоговые органы ищут новые пути модернизации налогового администрирования, приме-

¹ В ФНС рассказали о значении цифрового развития для налогообложения. URL: <https://ria.ru/20191218/1562549144.html> (дата обращения: 06.05.2020).

² «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов» (утв. Минфином России 03.10.2019) // СПС «Консультант Плюс».

нение которых заметно опережает существующее налоговое-правовое регулирование. Так, в последнее время практика высветила ряд актуальных проблем в деятельности налоговых органов. Речь идет о реализации налоговыми органами своих полномочий на предъявление в суды гражданско-правовых исков в целях возмещения вреда, причиненного неуплатой налогов, взыскания налогов как неосновательного обогащения, а также новых риск-ориентированных подходов к налоговому контролю в виде предпротокольного анализа, создания и функционирования т.н. «комиссий по легализации налоговой базы» и др.

Эти явления современного налогового правоприменения в достаточной степени сомнительны, что обусловлено как слабой нормативной основой данных полномочий, так и противоречивостью компетенции налоговых органов с теоретических позиций. Представляется, что законность этих практик налогового правоприменения может помочь оценить теоретический анализ компетенции налоговых органов, ее содержания и границ. Поскольку мы выделили два блока новых явлений: предъявление гражданско-правовых исков и новые формы налогового администрирования, для анализа первого из них важно оценить соотношение компетенции налоговых органов с гражданской правосубъектностью.

Теоретический анализ компетенции налоговых органов

Компетенция налоговых органов определяется нормативными правовыми актами разного вида: законами (НК РФ, Законом РФ «О налоговых органах», ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», КоАП РФ), и подзаконными актами (Положением о ФНС России). Причем собирательным правовым актом, комплексно дающим представление о компетенции налоговых органов, является, как ни странно, акт подзаконный — Положение о ФНС России. Думается, что такая ситуация объясняется тем, что налоговые органы являются носителями разноотраслевой компетенции, поскольку на них возложено не только налоговое правоприменение, но и осуществление административно-правовых (управленческих) функций, функций агента валютного контроля и контроля за ведением кассовых операций юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Понимание компетенции в отечественной юридической науке очень разнообразно. Однако большинство исследователей сходятся во взглядах в одном: компетенция сопряжена, как правило, с регламентацией управленческой деятельности. В таком аспекте термин «компетенция» используется как в публичном, так и в частном праве¹. Широкому спектру научных взглядов на содержание компетенции

¹ См.: Эмих В. В. Понятие компетенции государственного органа в современном российском праве // Научный ежегодник Института Философии и права Уральского отделения РАН. 2010. Вып. 10. С. 379.

способствует и законодательство, которое раскрывает компетенцию органов власти и через полномочия, и через перечень вопросов, решаемых государственным органом, и через подведомственность и подсудность, и через цели, задачи и функции, и через предметы ведения¹.

Таким образом можно констатировать, что термин «компетенция» понимается в узком и широком смыслах, в зависимости от содержания и количества элементов, включаемых тем или иным исследователем в ту категорию.

В государственно-правовой науке утверждается, что компетенция государственных органов по отношению к компетенции государства носит производный характер. Обладая изначальной компетенцией, государство распределяет ее между своими органами, чтобы они работали слаженно и представляли собой единый механизм, осуществляющий функции государства². Производность полномочий государственных органов в налоговой сфере от компетенции государства имеет несколько видов.

Во-первых, действия государственного органа рассматриваются как действия самого государства, от имени которого орган непосредственно выступает. Такого рода компетенция присуща Федеральному Собранию РФ, которое, устанавливая налоги и сборы, реализует суверенное право государства.

Во-вторых, полномочия государственного органа проистекают из компетенции государства, конкретизируя и детализируя ее. Например, ФНС России осуществляет контроль и надзор за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов (п. 5.1.1 Положения о ФНС России³).

Полномочия государственного органа могут не вытекать непосредственно из полномочий государства, а лишь быть необходимыми как условие их успешной реализации. Так, ФНС России осуществляет контроль за деятельностью территориальных органов Службы и подведомственных организаций, создает совещательные и экспертные органы (советы, комиссии, группы, коллегии) в установленной сфере деятельности и т.д. (п. 6.4, 6.7 Положения о ФНС России). Такие полномочия нужны ФНС России, чтобы она могла направлять и координировать усилия подчиненных налоговых органов по осуществле-

¹ См., напр.: Положение о ФНС России: утв. Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 // СПС «Консультант Плюс».

² См.: Шафир М. А. Компетенция СССР и союзной республики. М., Наука, 1968. С. 5, 43.

³ Положение о ФНС России: утв. Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 // СПС «Консультант Плюс».

нию ими тех полномочий, которые непосредственно производны от компетенции государства. «Это связано с тем, что компетенция государства реализуется усилиями многочисленных его органов, и нужно наладить такое их взаимодействие, которое способствовало бы наилучшему осуществлению компетенции соответственно государства», отмечает Б. М. Лазарев¹.

Первым шагом к определению компетенции налоговых органов является выявление их функций. А. В. Венедиктов определял компетенцию органа как «предмет» его ведения (его задачи и функции) и объем прав и обязанностей, необходимых для осуществления его задач². Функции управления — явление не юридическое, а социально-управленческое, поэтому они не могут быть элементами компетенции как категории правовой. В то же время выполнение тех или иных управленческих функций возлагает на налоговые органы законодательство. В результате у налогового органа возникают право и обязанность осуществлять определенные управленческие функции. Такие права и обязанности и есть один из элементов компетенции налоговых органов. Это подтверждают исследования, проведенные в 2003–2004 годах, в ходе которых было выявлено пять групп функций, выполняемых органами исполнительной власти РФ:

- функции по принятию нормативных правовых актов;
- функции по контролю и надзору;
- правоприменительные функции — издание индивидуальных правовых актов, а также ведение реестров, регистров и кадастров;
- функции по управлению государственным имуществом;
- функции по оказанию государственных услуг³.

Таким образом, «основным критерием образования федеральных органов исполнительной власти являются функции, которые подразделяются на функции по принятию нормативных правовых актов, функции по контролю и надзору и функции по оказанию государственных услуг»⁴.

Анализ нормативно-правовой базы, определяющей компетенцию налоговых органов, показывает, что эти функции свойственны и налоговым органам. При этом функции налогового правоприменения возлагаются не только на налоговые органы, но и на другие органы власти. Так, таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении

¹ Лазарев Б. М. Компетенция органов управления. М., Юрид. лит., 1972. С. 19.

² Государственная социалистическая собственность. М., Юриздат, 1948. С. 613.

³ Ильин А. Ю. Федеральная налоговая служба в системе органов исполнительной власти // Финансовое право. 2013. № 5. С. 33–40.

⁴ Побежимова Н. И. Концептуальные положения административной реформы в России // Административное право и процесс. 2005. № 1. С. 22.

товаров через таможенную границу в соответствии с таможенным законодательством ЕАЭС и законодательством Российской Федерации о таможенном деле, НК РФ, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами (п. 1 ст. 34 НК РФ). Модель наделения таможенных органов правами и обязанностями налоговых органов существует не только в России, но и в других странах Европы. Например, в Чехии таможенные органы администрируют не только пошлины, но также потребительские и энергетические налоги или налог на добавленную стоимость при ввозе товаров¹.

Одним из существенных недостатков Положения о ФНС России является то, что в нем определены лишь функции этих органов, да и то не систематизированно и в самых общих чертах, и не уделено должного внимания вопросу об их конкретных властных полномочиях. Ведь мерами и видами юридически возможного или юридически необходимого поведения (деятельности) являются соответственно субъективное налоговое право или налоговая обязанность. Применительно к налоговым органам такими видами деятельности являются, в частности, управленческие функции². Поэтому вполне справедлив вывод о том, что в нормативных правовых актах, определяющих правовое положение налоговых органов, не следует излагать их функции как что-то совершенно отличное от их прав и обязанностей³. Так, п. 5.14 Положения о ФНС России гласит, что ФНС России осуществляет функции главного распорядителя и получателя средств федерального бюджета, предусмотренных на содержание Службы и реализацию возложенных на нее функций. ФНС России осуществляет и иные функции в установленной сфере деятельности, если такие функции предусмотрены федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента РФ или Правительства РФ (п. 5.22 Положения о ФНС России).

Фактически отождествлены полномочия и функции в разделе 2 Положения о ФНС России. Данный раздел именуется «Полномочия», хотя анализ норм раздела позволяет сделать вывод, что здесь перечисляются функции ФНС России. Согласно п. 5.1 Положения ФНС России осуществляет контроль и надзор за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой

¹ См.: *Маркова Х.* Субъекты применения налогового права в Чешской республике // Проблемы налогового правоприменения в странах Центральной и Восточной Европы: материалы межд. науч. конф. Омск, 23.09.2013–24.09.2013 / Под ред. А. Н. Костюкова. Омск: Изд-во Омского госуниверситета, 2013. С. 39.

² *Лазарев Б. М.* Указ. соч. С. 41.

³ См.: *Самощенко И. С.* О нормативно-правовых средствах регулирования поведения людей // Правоведение. 1976. № 1. С. 37.

и своевременностью внесения налогов и сборов. Тем самым реализуется контрольная функция государственного управления.

Согласно п. 5.5 Положения ФНС России ведет в установленном порядке учет налогоплательщиков, ведет ЕГРЮЛ, ЕГРИП, ведет единый государственный реестр лотерей, государственный реестр всероссийских лотерей. Следовательно, осуществляется учетная функция государственного управления.

Отождествление функций и полномочий ошибочно. Функции и властные полномочия — не одно и то же. Передача функций не всегда означает передачу властных полномочий. Функции могут оставаться за органом, а конкретные властные полномочия при этом, то сужаться, то расширяться.

Важно помнить, что полный объем прав и обязанностей налогового органа шире, чем его компетенция. Далеко не все права и обязанности налогового органа входят в его компетенцию. И это вполне понятно, ведь «орган управления руководствуется не только нормативными актами, определяющими его компетенцию, а всем законодательством, касающимся органа, и тех субъектов права, с которыми он вступает во взаимоотношения в ходе выполнения управленческой деятельности»¹. Компетенция органа складывается на основе его административных правоотношений, а она определяется правовыми нормами, во-первых, относящими данный орган к числу органов государства; во-вторых, относящим его к разряду именно органов управления, и наконец, указывающими конкретное место данного органа в общей системе органов государства.

Так как каждый орган, действуя по поручению государства, является в то же время особым субъектом права, возможны даже споры между органами о пределах их компетенции. Так, сегодня наблюдается «пересечение» компетенции Минфина России и ФНС России по письменному разъяснению налогового законодательства, устранить которое возможно путем уточнения норм Налогового кодекса РФ².

Таким образом, компетенция налогового органа включает в себя только права и обязанности по осуществлению государственной власти в сфере налогообложения. Однако в правовой теории нет единства в понимании соотношения компетенции органа власти со смежной категорией правоспособности.

Одни ученые считают, что компетенция включает в себя правоспособность плюс права и обязанности, вытекающие непосредственно из

¹ Лазарев Б. М. Указ. соч. С. 80.

² Дементьев И. В. Конституционный Суд РФ о проблемах толкования налогового законодательства // Налоговед. 2016. № 7. С. 59–67.

закона и существующие до стадии правоотношений¹. Так, А. А. Пушкин полагал, что компетенция включает не только правоспособность, но и совокупность прав, которыми пользуется государственный орган в силу самого факта своего существования².

По мнению В. К. Мамутова, права и обязанности госоргана можно разделить на «статическую» часть, к которой относятся компетенция и правоспособность (они возникают в силу закона), и «динамическую», которая охватывает права и обязанности государственного органа, приобретаемые в результате реализации правоспособности (субъективные права). Компетенция — это права и обязанности, которыми государственный орган уже обладает, т.к. относится к определенной категории государственных органов («первичные права»). Правоспособность же отражает «вторичные права», т.е. такие, которыми орган может обладать сверх компетенции³.

Похожих взглядов придерживалась Е. А. Флейшиц. По ее мнению, правоспособность носит абстрактный характер, поскольку какие именно возникнут права закон не предрекает. А компетенция конкретна и определена законом. Административные права и обязанности государственных органов закрепляются за ними нормами права с установлением их конкретного содержания⁴.

Согласно взглядам А. П. Алехина, понятие административной правосубъектности шире компетенции и включает в себя помимо компетенции правоспособность. Это позволяет государственным органам, реализуя административную правосубъектность, вступать в гражданские, трудовые, финансовые и другие правоотношения⁵.

А. В. Мицкевич полагал, что государственные органы обладают как компетенцией (правами и обязанностями властного руководства), так и правоспособностью юридического лица, которая им необходима для нормального обеспечения деятельности. При этом компетенция распределяется между структурными подразделениями и должностными лицами органа, а правоспособность закрепляется за юридическим

¹ См.: *Лантев В. В.* Правовое положение гос. промышленных предприятий в СССР. М., 1963. С. 40, 53; *Он же.* Предмет и система хозяйственного права. М., Юр. лит., 1969. С. 49.

² См.: *Пушкин А. А.* Компетенция государственных хозяйственных органов как особая форма проявления их административно-хозяйственной правосубъектности // Правоведение. 1965. № 3. С. 38–39.

³ См.: *Мамутов В. К.* О соотношении понятий компетенции и правоспособности государственных хозяйственных органов // Правоведение. 1965. № 4. С. 58.

⁴ См.: *Флейшиц Е. А.* Соотношение правоспособности и субъективных прав // Вопросы общей теории советского права: сб. статей / Под ред. С. Н. Братуся. М., Юрид. лит., 1960. С. 258, 271, 282.

⁵ См.: *Алехин А. П.* Предприятие в системе отраслевого управления (административно-правовые вопросы). М., 1977. С. 119.

лицом в целом. Властная компетенция вместе с правоспособностью юридического лица входит в правовой статус органа государства¹.

Другие исследователи отождествляли компетенцию и правоспособность, полагая, что компетенция госоргана является по сути дела его правоспособностью². Ю. Г. Басин указывал, что «компетенция — совокупность возможных, но не наличных прав..., это предпосылка для возникновения последних. Компетенция — предпосылка правообразования, реализуемая через субъективные права. С этой точки зрения она однородна правоспособности»³. В то же время он отличал компетенцию как выполнение властных функций от гражданской правосубъектности, которая этого не предполагает.

А. В. Венедиктов полагал, что государственные органы обладают различной правоспособностью в различных областях правоотношений. Он разграничивал гражданскую и административную правоспособность (компетенцию) государственных органов⁴. Однако, исследователь отождествлял компетенцию и административную правоспособность и полагал, что компетенцию составляют предмет деятельности государственного органа (его задачи и функции) и объем прав и обязанностей, необходимых для осуществления его задач⁵.

О. С. Иоффе определял компетенцию как собирательное понятие для различных видов правоспособности (правосубъектности) и в этом смысле включает в себя возможность обладания правами и обязанностями, т.е. определенную правоспособность, а не сами права и обязанности⁶.

Б. М. Лазарев отмечал, что компетенция относится не к правоспособности, а к субъективным правам и обязанностям, вытекающим непосредственно из закона и существующим до стадии конкретных правоотношений. При этом если орган наделен компетенцией, то его правоспособность презюмируется. Правоспособность всегда реализуется в правоотношениях, а компетенция может реализовываться и вне правоотношений⁷.

¹ См.: *Мицкевич А. В.* Субъекты советского права. М., Юрид. лит., 1962. С. 120–122.

² См.: *Александров Н. Г.* Правовые отношения в соц. обществе. М. 1959. С. 24; *Он же.* Законность из правоотношения в сов. обществе. М., 1955. С. 89, 160.

³ *Басин Ю. Г.* Правовые формы реализации оперативно-хозяйственной самостоятельности социалистических предприятий // Правоведение. 1967. № 6. С. 45.

⁴ См.: *Венедиктов А. В.* Государственная социалистическая собственность. М., Изд-во АН СССР. 1948. С. 637–638, 642.

⁵ Там же. С. 613.

⁶ См.: *Иоффе О. С.* Избранные труды по гражданскому праву: Из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории «хозяйственного права». М., Статут, 2000. С. 328.

⁷ См.: *Лазарев Б. М.* Компетенция органов управления. М., Юрид. лит., 1972. С. 97, 100–101.

Поскольку орган публичной власти является коллективным субъектом права, анализ соотношения его компетенции с правоспособностью можно успешно осуществить, взяв за модель правоспособность юридического лица как коллективного субъекта права. В науке отмечается, что одно из отличий компетенции государственного органа от правоспособности юридического лица состоит в том, что права и обязанности, входящие в компетенцию, распределяются между структурными подразделениями органа¹.

Против отождествления компетенции органа государства с правоспособностью говорит и то обстоятельство, что если последняя реализуется всегда через правоотношения, то компетенция — очень часто и без них. Это вытекает из того факта, что в состав компетенции входят не только конкретные властные полномочия, но также и прежде всего право и обязанность осуществлять определенные функции управления, а их выполнение нередко происходит и без вступления органа в конкретные правоотношения². Не обязательно, например, вступать в них при осуществлении такой функции, как прогнозирование.

Административно-правовая наука иногда использует термин «административная правоспособность органа власти». Под ней обычно понимается объем государственно-властных полномочий данного органа³. Законодательство не употребляет термина «правоспособность» или «административная правоспособность» применительно к органам государственного управления. В этом нет практической надобности: раз орган уже наделен в силу закона управленческими полномочиями, то наличие у него правоспособности просто презюмируется, иного просто быть не может. Правоспособность органа управления вместе с его компетенцией входит в состав правосубъектности. Причем правоспособность по сравнению с компетенцией статична.

Административную правоспособность и компетенцию разграничить трудно. Между ними существует тесная связь (правоспособность является общей предпосылкой наличия полномочий, из которых и состоит компетенция). Но компетенция в отличие от правоспособности — это не возможность правообладателя, а уже наличные, вытекающие непосредственно из закона полномочия органа государственного управления. Правоспособность закрепляет юридическую возможность собственного поведения. Компетенция же вооружает орган возможностями активно влиять на поведение других лиц⁴.

¹ См.: Мицкевич А. В. Субъекты сов. права. М., Госюриздат, 1962. С. 121.

² Лазарев Б. М. Указ. соч. С. 97.

³ Административное право; под ред. Ю. М. Козлова. М., Юрид. лит., 1968. С. 69.

⁴ Лазарев Б. М. Указ. соч. С. 99–101.

Представив данный обзор, мы видим, что в советский период правовая наука трактовала понятие компетенции широко, распространяя это понятие не только на органы государственной власти, но и на хозяйственные предприятия, поскольку они находились в государственной собственности и выполняли организаторско-хозяйственные функции. В современных условиях государства с рыночной экономикой понятие компетенции стало понятием преимущественно публичного права и используется в отношении государственных органов (в частном праве используется только применительно к органам юридического лица)¹.

Современное, собственно публично-правовое понимание компетенции возможно в узком и широком смыслах. В узком смысле сущность компетенции раскрывается через содержание полномочий соответствующего органа власти. В широком же значении компетенция является категорией разветвленной, состоящей из нескольких разнорядковых элементов, среди которых называют и функции органа власти, и предметы его ведения, и цели, и задачи деятельности.

Вследствие отсутствия в правовой науке общепризнанного определения понятия «компетенция», его содержания и соотношения с понятиями «полномочия», «функции», в нормотворческой практике допускается смешение данных понятий. Так, раздел II Положения о ФНС называется «полномочия». Однако его содержанием является перечисление функций деятельности ФНС. Об этом свидетельствует использование при их определении нормотворческим органом — Правительством РФ таких терминов, как «осуществляет», «выдает», «регистрарует», «ведет учет», «информирует», «устанавливает (утверждает)». В одном из пунктов раздела II «Полномочия» определено, что ФНС России «осуществляет *функции* (выделено мной — *И.Д.*) главного распорядителя и получателя средств федерального бюджета...» Согласно п. 5.22 Положения о ФНС служба осуществляет иные *функции* (выделено мной — *И.Д.*) в установленной сфере деятельности, если такие функции предусмотрены федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента РФ или Правительства РФ. Эти примеры показывают, что содержанием раздела являются не полномочия, а функции ФНС.

Не корректно сформулирован п. 6 Положения: «ФНС с целью реализации *полномочий* (выделено мной — *И.Д.*) в установленной сфере деятельности имеет право...» Здесь следует вести речь о выполнении *функций* ФНС, для чего она реализует предоставленные полномочия. А полномочия охватывают собой права и обязанности ФНС.

¹ Эмих В. В. Правосубъектность и компетенция государственных органов: содержание понятий и их соотношение // Научный ежегодник Института философии и права Уральского отделения РАН. 2009. Вып. 9. С. 428.

Таким образом раздел II Положения о ФНС должен называться «функции», а п. 6 следует сформулировать так: «ФНС России для выполнения своих функций наделяется следующими полномочиями, реализация которых осуществляется в порядке, определенном федеральными законами.» Тем самым содержание конкретных полномочий ФНС будет определено актами законодательства, поскольку полномочия государственного органа, а тем более в сфере контроля и надзора, не должны определяться актами подзаконного уровня.

Из п. 6 следует исключить полномочия, связанные с проведением налогового контроля, информированием налогоплательщиков, разъяснением законодательства, применением санкций, мер предупреждения и пресечения нарушений, т.к. данные положения, во-первых, дублируют нормы федеральных законов (прежде всего, НК РФ), а во-вторых, контрольно-надзорные полномочия и полномочия по применению мер государственного принуждения не должны содержаться в подзаконных нормативных правовых актах.

В п. 6 целесообразно оставить полномочия организационно-внутриуправленческого характера, такие, как, например, право создавать совещательные и экспертные органы (советы, комиссии, группы, коллегии) в установленной сфере деятельности; разрабатывать и утверждать в установленном порядке образцы форменной одежды, знаков различия, удостоверений, а также порядок ношения форменной одежды, учреждать в установленном порядке ведомственные награды, утверждать положения об этих наградах и описание наград.

Легальное определение понятия «компетенция» было дано в ст. 2 Федерального закона от 24.06.1999 № 119-ФЗ «О принципах и порядке разграничения предметов ведения и полномочий между органами государственной власти Российской Федерации и органами государственной власти субъектов Российской Федерации», который утратил силу в июле 2003 г. Данный Федеральный закон понятие компетенции определял как совокупность полномочий органа государственной власти по предметам ведения, установленным Конституцией РФ и принятыми конституциями (уставами) субъектов РФ. Под «предметом ведения» понималась сфера общественных отношений, регулирование которой отнесено Конституцией РФ к компетенции РФ, субъекта РФ или одновременно РФ и субъектов РФ. Полномочием органа государственной власти являлись права и обязанности органа государственной власти в отношении осуществления государственно-властных действий.

Вполне обоснована точка зрения А. М. Дубинского, что сформулированное законодателем понимание приводимых понятий может быть сохранено, поскольку оно согласуется с теорией и практикой права. Под компетенцией налоговых органов он предлагает понимать систему полномочий (прав и обязанностей) налоговых органов и пред-

метов ведения (сферы общественных отношений, в пределах которых осуществляется государственно-властная деятельность налогового органа), в границах которых данные полномочия реализуются¹.

Налоговым органам как уполномоченным органам государства принадлежит исключительно важная роль в реализации законодательства о налогах (в том числе и в такой особой его форме, как применение), в формировании государственной и муниципальной казны, поскольку именно они контролируют полное и своевременное поступление налоговых платежей и принимают меры, в том числе принудительные, к их взысканию. Налоговые органы — это одновременно и те органы, которые осуществляют управленческую деятельность, состоящую в принятии персонифицированных правовых предписаний, регулирующих конкретные налоговые отношения, то есть непосредственно применяют налогово-правовые нормы. Поэтому законодательство предельно детально и подробно регламентирует их обязанность, права и ответственность в данной области, так как правоприменительная деятельность налоговых органов осуществляется исключительно в рамках предоставленных им полномочий по управлению в налоговой сфере.

Все эти полномочия реализуются посредством односторонне-властных действий налоговых органов как уполномоченных государственных органов и в своей совокупности выступают как методы осуществления государством своей налоговой деятельности. При этом налоговый орган, реализуя предоставленные ему полномочия, тем самым участвует в осуществлении налоговой деятельности государства либо прямо осуществляет указанную деятельность от имени и по поручению государства. Таким образом, правоприменение, осуществляемое налоговыми органами, напрямую связано с финансовой деятельностью государства, а точнее, с ее разновидностью — налоговой деятельностью².

В литературе имеется мнение, что правоспособность и дееспособность государственного органа совпадают по времени, начинаясь с утверждения Положения и заканчиваясь ликвидацией³. Данное правило, как представляется, имеет свои исключения, что предлагается рассмотреть на примере налоговых органов.

Во-первых, способность осуществлять полномочия налоговый орган получает с момента назначения руководителя (начальника) налогового органа; до этого момента нельзя говорить о возникновении

¹ См.: *Дубинский А. М.* Налоговые органы России: теория и практика финансово-го контроля: монография / отв. ред. С. В. Запольский. М., КОНТРАКТ, 2014. 112 с.

² *Алимбекова А. С.* Правоприменение налогово-правовых норм налоговыми органами как особая форма реализации налогового права // *Налоги.* 2014. № 1. С. 7–11.

³ См.: *Демин А. А.* Субъекты административного права Российской Федерации: Учебное пособие. М., 2010. С. 121.

дееспособности налогового органа даже при утвержденном положении, что объясняется следующим.

Возможность проведения аналогии с возникновением правосубъектности юридического лица исключена, поскольку юридическое лицо становится правосубъектным с момента его государственной регистрации, что объясняется необходимостью выполнения на момент подачи документов в регистрирующий орган всех условий, требуемых законом для государственной регистрации юридического лица, в том числе обязанность указывать данные о единоличном или коллегиальном исполнительном органе юридического лица.

Таким образом, регистрация юридического лица в Едином государственном реестре юридических лиц включает в себя и регистрацию исполнительного органа юридического лица, что нельзя сказать об утверждении Положения о государственном органе, которое не предусматривает указания о назначении на должность руководителя создаваемого органа исполнительной власти. Территориальные налоговые органы считаются образованными с момента утверждения руководителем вышестоящего налогового органа положения о соответствующем территориальном налоговом органе.

Здесь важно отметить, что с учетом действующего законодательства разница между исполнительным органом юридического лица и руководителем налогового органа заключается в том, что исполнительный орган юридического лица вправе осуществлять все права, принадлежащие юридическому лицу, в том числе для участия в финансово-контрольном правоотношении, в то время как руководитель налогового органа такой возможности лишен, поскольку в сфере финансового контроля он наделен правами принимать решение о проведении проверки, о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности и др., но ограничен в правах самостоятельно проводить проверки¹.

Пунктом 3 ст. 30 НК РФ установлено, что налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством Российской Федерации. В НК РФ содержится только некоторая часть полномочий налоговых органов (см., например, ст. ст. 31–34, 77, 78 НК РФ), которая дополняется другими полномочиями, определенными в других нормативных правовых актах (в том числе в Законе РФ о налоговых органах, в указах Президента РФ, в Положении о ФНС России и т.д.).

При осуществлении своих полномочий налоговые органы должны соблюдать нормы различных отраслей права, в том числе:

— гражданского законодательства Российской Федерации (например, об опеке и попечительстве — при рассмотрении вопроса о пред-

¹ Дубинский А. М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля: монография / отв. ред. С. В. Запольский. М., КОНТРАКТ, 2014. 112 с.

ставительстве в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, о залоге — при применении ст. 73 НК РФ и т.д.);

— административного законодательства Российской Федерации, например, КоАП РФ — при привлечении к административной ответственности руководителей организаций;

— АПК РФ и КАС РФ — при подготовке и подаче заявлений о взыскании недоимок по налогам, пеней и штрафов (ст. 45, 46, 48 НК РФ);

— других областей права.

Таким образом, под компетенцией налоговых органов предлагается понимать систему полномочий (прав и обязанностей) налоговых органов и предметов ведения (сферы общественных отношений, в пределах которых осуществляется государственно-властная деятельность налогового органа), в границах которых данные полномочия реализуются. Рассматривая соотношение правосубъектности и правового статуса, следует исходить из того, что главное в правосубъектности налогового органа — это именно способность иметь права и обязанности и своими действиями осуществлять и исполнять их, нести ответственность, а в правовом статусе налогового органа — это не способность, но сами права (мера возможного поведения) и обязанности (мера должного поведения), ответственность¹.

Более общим понятием по отношению к компетенции налоговых органов является правовой статус последних. Налоговые органы обладают полномочиями в финансовых (налоговых) отношениях, что характеризует их финансово-правовой (налогово-правовой) статус, полномочиями в управленческих отношениях (административно-правовой статус), а также полномочиями в гражданских отношениях (гражданско-правовой статус). Последний вытекает из статуса налоговых органов как юридических лиц или из их роли представителя государства (казны) в гражданско-правовых отношениях.

В контексте настоящего исследования и с учетом поставленных в начале статьи проблем налогово-правовой и гражданско-правовой статус налоговых органов переплетается в ходе предъявления в суды гражданско-правовых исков.

Анализ полномочий налоговых органов на предъявление в суды гражданско-правовых исков в налоговых целях

Данная практика стала весьма популярной в последние годы, получив поддержку КС РФ (Постановления от 24.03.2017 № 9-П, от 08.12.2017 № 39-П, от 05.03.2019 № 14-П и ряд определений Суда). Несмотря на однозначно негативное отношение профессионального

¹ Дубинский А. М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля: монография / отв. ред. С. В. Запольский. М., КОНТРАКТ, 2014. 112 с.

сообщества юристов — представителей налогоплательщиков¹ достаточная обоснованность такого подхода была признана с доктринальных позиций².

Основанием для такого вывода является объектно-субъектная характеристика обязательств из неосновательного обогащения в налоговых отношениях. С объективной точки зрения несмотря на гражданско-правовую природу обязательств из неосновательного обогащения нет препятствий к их использованию в налоговых отношениях. Конструкция неосновательного обогащения является универсальным правовым инструментом, позволяющим восстановить имущественные потери потерпевшего, за счет которого приобретатель без установленных законом, иными правовыми актами или сделкой оснований приобрел или сберег имущество (п. 1 ст. 1102 ГК РФ). В западноевропейской практике неосновательное обогащение понимается как универсальный механизм, используемый Судом ЕС в налоговых делах, связанных с возвратом (возмещением) как косвенных, так и прямых налогов. Суд ЕС применяет неосновательное обогащение в случаях, когда налогоплательщик на основании неосновательного обогащения возмещает предоставленный налоговым органом вычет или возврат налога³.

В пользу этого свидетельствует и тот факт, что согласно современным научным взглядам обязательственные конструкции не являются монополией гражданского права, а налоговые имущественные правоотношения являются по своей экономической сути обязательственными правоотношениями⁴. Универсальный межотраслевой характер

¹ *Разгулин С. В.* Конституционный Суд РФ о взыскании налоговой задолженности // *Налоговед.* 2017. № 5; *Пепеляев С.* Субъективно-объективное решение // *ЭЖ-Юрист.* 2017. № 17–18. С. 2; *Базанова Е.* Конституционный суд упростил взыскание НДС. 06.04.2017. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2017/04/06/684398-sud-ndfl> (дата обращения: 13.07.2017); *Артюх А.* Гражданский или налоговый? Какая разница, если бюджету надо кушать (ответ Конституционного Суда). URL: https://zakon.ru/blog/2017/04/10/grazhdanskij_ili_nalogovyy_kakaya_raznica_esli_byudzhetu_nado_kushat_otvet_konstitucionnogo_suda (дата обращения: 13.07.2017).

² *Дементьев И. В.* Проблемы компетенции налоговых органов в контексте Постановления КС РФ от 24.03.2017 № 9-П // *Финансовое право.* 2018. № 1. С. 33–37; *Карасева М. В.* Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П в «зеркале» налогового права // *Журнал конституционного правосудия.* 2018. № 2. С. 14–17.

³ См.: *Моравски В., Лосински-Сулецки К.* Неосновательное обогащение в налоговых делах, рассматриваемых Судом Справедливости // *Проблемы налогового правоприменения в странах Центральной и Восточной Европы: материалы межд. научн. конф. Омск, 23.09.2013–24.09.2013 / Под ред. А. Н. Костюкова.* Омск: Издательство ОмГУ, 2013. С. 271.

⁴ См., напр.: *Карасева М. В.* Финансовое правоотношение. М., Норма, 2001. С. 271–283; *Красюков А. В.* Налоговое обязательство: понятие и признаки // *Российская юстиция.* 2012. № 8. С. 12–14; *Цинделиани И. А.* Налоговое обязательство в системе налогового права России // *Финансовое право.* 2005. № 9.

обязательств из неосновательного обогащения видимо понимают и сами цивилисты, утверждая, что «... о возникновении обязательств из неосновательного приобретения или сбережения имущества можно говорить во всех случаях, когда действия людей или события приводят к противоправному результату — юридически необоснованному возникновению имущественных выгод на стороне одного лица за счет другого. Именно этот противоправный результат и является фактическим основанием возникновения обязательств из неосновательного обогащения»¹.

Однако представляется, что из фокуса внимания судебного правоприменения необоснованно выпал вопрос правосубъектной специфики анализируемых правоотношений. Совершенно не рассматривается проблема полномочий на предъявление исков о возмещении вреда или исков о возврате неосновательного обогащения в сфере налоговых отношений. Такие иски на практике подают налоговые органы и это не стало предметом правового анализа ни судов по конкретным делам, ни КС РФ. Проблема в том, что право на предъявление таких исков в компетенции налоговых органов выражено очень неоднозначно.

Согласно ст. 160.1 БК РФ полномочиями осуществлять взыскание задолженности по платежам в бюджет, принимать решения о возврате излишне уплаченных (взысканных) платежей в бюджеты бюджетной системы обладают администраторы доходов бюджетов².

Администраторами налоговых доходов бюджетов бюджетной системы определены территориальные органы ФНС России³. Полномочия налоговых органов определены ст. 31 НК и ст. 7 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах РФ». Налоговые органы вправе взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, которые установлены НК РФ. Следовательно, налоговый орган вправе осуществлять взыскание только такой задолженности, которая обладает статусом недоимки.

Предъявлять в суде иски налоговые органы могут в случаях, предусмотренных п/п. 14 п. 1 ст. 31 НК РФ, вышеназванным Законом РФ (п. 11 ст. 7) и ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»⁴.

¹ Российское гражданское право: учеб.: в 2 т. ... Т. 2: Обязательственное право. § 1 гл. 57 (автор главы — В. С. Ем) // СПС «Консультант Плюс».

² Причем БК РФ называет эти полномочия «бюджетными», что подтверждает бюджетно-правовую природу данных правоотношений.

³ Приказ ФНС России от 29.12.2016 № ММВ-7-1/735@; от 29.12.2016 № ММВ-7-1/736@ // СПС «Консультант Плюс».

⁴ Последнее вытекает из п. 5.11 Положения о ФНС России, согласно которому налоговые органы представляют интересы РФ по обязательным платежам или денежным обязательствам в делах о банкротстве.

В их числе иски (заявления) а) о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения в случаях, предусмотренных НК РФ; б) о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите; в) о возмещении ущерба, причиненного государству или муниципальному образованию неправомерными действиями банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, пени и штрафов с налогоплательщика; г) о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам; д) о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации; е) о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя; ж) о взыскании сумм задолженности по процентам, начисленным на реструктурированную задолженность по федеральным, региональным и местным налогам, сборам, страховым взносам в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

Первая категория исков — это административные иски о взыскании обязательных платежей и санкций (ст. 286 КАС РФ, ст. 213 АПК РФ), остальные — гражданско-правовые иски, рассматриваемые по общим правилам искового производства. При этом, обращаясь с гражданско-правовыми исками о возмещении ущерба, причиненного государству или муниципальному образованию неправомерными действиями банка и исками о признании сделок недействительными, налоговые органы реализуют не собственный финансово-правовой статус, а гражданскую правосубъектность публично-правового образования¹.

Относительно исков налоговых органов о признании сделок налогоплательщика недействительными ранее была сформирована весьма осторожная судебная правовая позиция. Удовлетворение судами исков о признании сделок недействительными зависит от того, докажет ли налоговый орган ущемление оспариваемой сделкой публичных интересов и убедит ли суд, что признание оспариваемой сделки недействи-

¹ В цивилистической науке большей частью отрицается самостоятельная гражданско-правовая правосубъектность государственных и муниципальных органов, а субъектами гражданского права признаются публично-правовые образования. А если государственный (муниципальный) орган и вступает в гражданское правоотношение, то он действует как юридическое лицо, реализуя гражданскую правосубъектность юридического лица. См., напр.: Гражданское право: учебник: в 2 т. / С. С. Алексеев, О. Г. Алексеева, К. П. Беляев и др.; под ред. Б. М. Гонгало. 3-е изд., перераб. и доп. М., Статут, 2018. Т. 1. § 1. Гл. 3. // СПС «Консультант Плюс».

тельной будет способствовать поступлению налогов в бюджет¹. ВС РФ подчеркивает, что борьба с уклонением от уплаты налогов, взыскание недоимок по налогам должны осуществляться налогово-правовыми методами в рамках налогово-правовых отношений, а гражданско-правовой институт признания сделки недействительной и применения последствий недействительности сделки не применим к налоговым отношениям².

Представляется, что данная логика должна применяться и в новых категориях гражданско-правовых исков, применяемых в налоговой сфере. То есть для применения института неосновательного обогащения в налоговых отношениях необходимы два условия: а) включение в ст. 31 НК РФ полномочия налоговых органов предъявлять в суды такие иски (нормативное условие) и б) фактическая направленность этой меры на обеспечение поступления в бюджет налогов, реализуемой налоговым органом в рамках выполнения им задач, определенных ст. 30 НК РФ и ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах РФ».

Для применения институтов возмещения вреда и неосновательного обогащения в налоговых отношениях необходимо включение в ст. 31 НК РФ полномочия налоговых органов предъявлять в суды такие иски (нормативное условие). Если в Налоговом кодексе РФ закрепить право налогового органа на подачу исков в возмещении вреда и о возврате неосновательного обогащения, то такие иски могут подавать налоговые органы, действуя от имени Российской Федерации. Поскольку в настоящее время полномочие подачи таких исков не входит в компетенцию налоговых органов, отсутствуют основания для реализации налоговыми органами своего бюджетно-процессуального статуса администратора налоговых доходов путем подачи исков о возврате неосновательного обогащения.

В то же время, деликтное правоотношение из обязательств по возмещению вреда и по неосновательному обогащению существует, т.к. существуют предпосылки и основание возникновения гражданского правоотношения³. Кто же тогда может выступить истцом от имени

¹ См., напр.: Постановление Президиума ВАС РФ от 06.11.2012 № 8728/12 по делу № А56-44428/2010; Постановление ФАС ВВО от 10.08.2011 по делу № А29-8890/2010; Пост. ФАС ВСО от 13.03.2013 по делу № А19-12175/2012; Пост. ФАС ПО от 24.01.2014 по делу № А65-7031/2013; Пост. ФАС ЦО от 29.02.2012 по делу № А54-1452/2011; Пост. ФАС ПО от 20.03.2014 по делу № А72-5944/2012 // СПС «Консультант Плюс».

² Постановление Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 30.06.2015 (№ 140).

³ См.: Гражданское право: Учебник: в 2 т. / С. С. Алексеев, О. Г. Алексеева, К. П. Беляев и др.; под ред. Б. М. Гонгало. М., Статут, 2016. Т. 1. Гл. 3 § 3 // СПС «Консультант Плюс».

публично-правового образования? Поскольку кредитором в данном обязательстве является публично-правовое образование (казна), истцом по делу должно выступать публично-правовое образование в лице органа власти, осуществляющего правомочия собственника средств бюджета. Такая категория, как собственник средств бюджета, нормативно не разработана. По аналогии можно применить ст. 1071 ГК РФ, согласно которой в случаях, когда причиненный вред подлежит возмещению за счет казны, от имени казны выступают соответствующие финансовые органы, если в соответствии с п. 3 ст. 125 ГК РФ эта обязанность не возложена на другой орган, юридическое лицо или гражданина. Следовательно, в «зеркальной» ситуации, когда взыскателем неосновательного обогащения является казна, от ее имени могут выступать соответствующие финансовые органы, поскольку эта обязанность нормативно не возложена на налоговые органы. Думается, что такой подход наиболее соответствует действующему законодательству, пока налоговые органы нормативно не наделены соответствующими полномочиями. Для легализации практики предъявления налоговыми органами исков о возмещении вреда и исков о возврате неосновательного обогащения законодательство необходимо наделить налоговые органы такими полномочиями, ну а пока нормативные противоречия остаются¹.

Анализ полномочий налоговых органов по риск-ориентированным видам налогово-контрольной деятельности

Одной из первых форм риск-ориентированного налогового контроля были комиссии по легализации налоговой базы. С 2006 года ФНС России начала вести работу по легализации налоговой базы, в первую очередь «теневой» зарплаты, а та же по борьбе с убыточными организациями. В территориальных налоговых органах и администрациях субъектов Федерации были созданы соответствующие комиссии².

Работа с налогоплательщиками в рамках комиссий была построена на изучении и анализе финансово-хозяйственной деятельности и определении круга плательщиков, выплачивающих заработную плату ниже среднего уровня по видам экономической деятельности. ФНС

¹ Здесь следует оговориться, что в ситуации реализации налоговым органом своих полномочий юридические лица (например, при заключении и исполнении гражданско-правового договора поставки, выполнения работ или оказания услуг), при возникновении неосновательного обогащения соответствующий иск будет предъявлен налоговым органом к своему контрагенту, поскольку в данном случае налоговый орган действует не как властный субъект, реализующий свою компетенцию, а как участник гражданского оборота, наделенный правами юридического лица и реализующий свою гражданскую правосубъектность.

² См.: Ильин А. Ю. Налоговый контроль: тенденция эффективности и дальнейшего развития // Финансовое право. 2014. № 7. С. 24–28.

России отмечала наиболее эффективную работу по легализации налоговой базы Управлений ФНС России по Москве, Санкт-Петербургу, Республики Татарстан, Воронежской и Вологодской областей¹.

В 2007 г. акцент в работе комиссий по легализации теневой заработной платы был сделан на легализации налоговой базы плательщика в целом, включая контроль за деятельностью убыточных организаций. Для повышения эффективности налогового контроля при сокращении числа выездных налоговых проверок налоговые органы внедрили систему риск-ориентированного подхода при осуществлении налогового контроля². Сегодня фокус внимания налоговых органов и, соответственно, налогоплательщиков все более смещается со стадии собственно налоговых проверок на этап т.н. предпроверочного анализа.

Деятельность комиссий по легализации долгое время не подлежала широкой огласке. Лишь в июне 2013 г. ФНС России выпустила письмо № АС-4-2/12722, в котором подробно изложила принципы деятельности таких комиссий. В дальнейшем данное письмо было последовательно отменено письмами ФНС России от 21.03.2017 № ЕД-4-15/5183@ и от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@. Содержательно суть изменений в работе таких комиссий свелась к сужению круга их полномочий и исключению из их компетенции вопросов правильности формирования налоговой базы и полноты уплаты налогоплательщиками (налоговыми агентами) НДС, налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц, земельного налога, транспортного налога, единого налога, уплачиваемого при применении упрощенной системы налогообложения, ЕНВД, ЕСХН. Предметом рассмотрения на заседаниях комиссии являлись вопросы правильности формирования налоговой базы по НДФЛ и базы для исчисления страховых взносов. С организационной точки зрения в тот период формировались исключительно межведомственные комиссии, создаваемые: а) при органах местного самоуправления и б) при администрациях субъектов РФ. Комиссии, созданные в инспекциях ФНС России и комиссии, созданные при управлениях ФНС России по субъектам РФ более не функционировали. Таким образом более не функционируют комиссии, созданные в инспекциях ФНС России и комиссии, созданные при управлениях ФНС России по субъектам РФ.

Одной из важнейших задач налоговых органов в соответствии со Стратегической картой Федеральной налоговой службы России (далее — ФНС) на 2017–2021 гг. является противодействие уклонению от уплаты налогов и страховых взносов, достижение которой должно осу-

¹ Информация Федеральной налоговой службы // Налоги (газета). 2007. № 43 // СПС КонсультантПлюс.

² Приказ ФР России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. От 10.05.2012) «Об утв. Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

шествляться за счет развития аналитических инструментов выявления налоговых правонарушений и стимулирования налогоплательщиков к добровольному исполнению налоговых обязанностей¹. Значительная роль в этом процессе отводилась анализируемым комиссиям. Изначально комиссии по легализации налоговой базы носили формальный характер, поскольку протокол проведения данной процедуры зачастую не оформлялся и обширного анализа не проводилось. Претерпев некоторые изменения, налоговая комиссия приобрела статус так называемого «предпроверочного (допроверочного) контроля». Развитие данного вида налогового контроля свидетельствует о тенденции, направленной на замену мер карательного характера на превентивные.

Несмотря на высокие показатели деятельности данных комиссий (в I полугодии 2019 г. по результатам работы комиссии в бюджет и внебюджетные фонды поступило более 582 млн руб.)², возникал вопрос о законности проведения такого мероприятия.

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ), как и другие законодательные акты, не регламентируют ни структуру данной комиссии, ни процедуру вызова на комиссию, ни порядок ее деятельности. Правовой базой реализации деятельности комиссии являлись лишь разъяснительные письма ФНС, адресованные налоговым инспекторам. Анализ судебной практики показывает, что вынесение решений, причем не в пользу налогоплательщика, в связи с игнорированием заседаний комиссии по легализации налоговой базы не принадлежит к редким явлениям³. По данному вопросу практически отсутствуют судебные решения, придерживающиеся позиции налогоплательщика⁴. Суды признавали и не ставили под сомнение легальность деятельности комиссий по легализации налоговой базы, ссылаясь на норму ст. 31 НК РФ (налоговые органы вправе вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими на-

¹ Приказ ФНС России от 02.12.2016 № ММВ-7-1/666@ «Об утверждении Стратегической карты ФНС России на 2017–2021 годы» // КонсультантПлюс: справочные правовые системы. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/software/systems> (дата обращения: 20.01.2020).

² Официальный интернет-сайт Федеральной налоговой службы России. Режим доступа: https://www.nalog.ru/tm61/news/activities_fts/9016939/. Загл. с экрана (дата обращения: 20.01.2020).

³ Постановление мирового судьи судебного участка № 1 Свердловского судебного района г. Костромы от 10.07.2017 г. по делу № 5-362/2017 // Судебные и нормативные акты РФ. Режим доступа: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 23.01.2020).

⁴ Постановление Пермского краевого суда от 16.11.2017 г. по делу № 44-а-1601/2017 // Судебные и нормативные акты РФ. Режим доступа: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 23.01.2020).

логов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах).

Стоит обратить внимание на то, что налоговые органы в рамках деятельности данных комиссий правомочны проверять только правильность порядка формирования налоговой базы по НДС и страховым взносам. При этом, они негласно рассматривают вопросы финансово-хозяйственных операций налогоплательщиков в рамках вызова их в инспекцию по уведомлению согласно подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ, нередко нарушая их права. Представляется, что это связано с тем, что названная норма содержит открытый перечень случаев вызова, что налоговые органы понимают с позиции расширительного толкования права как основание применять эту норму практически по любому поводу. В данном случае действия фискального органа были не правомерны, поскольку за налоговым органом закреплена обязанность по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а не за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков, что не является тождественными понятиями.

Отбор налогоплательщиков, чья деятельность подлежала рассмотрению на заседаниях комиссий, осуществляется в ходе предпроверочного анализа на основании информации, имеющейся в налоговом органе и информационных ресурсах, проведения аналитических и контрольных мероприятий в отношении плательщиков. Показатели финансово-хозяйственной деятельности плательщиков, чья деятельность рассмотрена на комиссиях, подлежала дальнейшему мониторингу в ходе предпроверочного анализа.

Налоговые комиссии по легализации налоговой базы при налоговых инспекциях и Управлениях ФНС по субъектам РФ по иным налогам, нежели НДС и страховые взносы, прекратили свою деятельность по причине высокой эффективности «АСК НДС-2». Внедрение «АСК НДС-2» позволило автоматически сопоставлять сведения о покупках и продажах плательщиков и тем самым выявлять и пресекать уклонение от уплаты НДС и попытки мошеннического возмещения налога и увеличения сумм вычетов. Система существенно повысила объемы поступлений НДС в условиях падения объемов производства¹.

Система предпроверочного анализа базируется на современных информационных технологиях. Свою высокую эффективность уже доказали АИС «Налог-3» и АСК «НДС-2». Однако динамичности развития информационных технологий не соответствует консервативность и бюрократизация правового регулирования. Е. В. Овчарова констатирует, что «в результате складывается ситуация массового не-

¹ См.: Тимошенко В. А. Совершенствование контроля за исчислением и уплатой НДС на базе «АСК НДС-2» // Право и экономика. 2017. № 11. С. 61–65.

применения форм и методов налогового контроля, предусмотренных налоговым законодательством, и применения не легализованных способов и актов налогового контроля в целях предупреждения нарушений налогового законодательства и злоупотреблений субъективным налоговым правом»¹.

Расширение практики использования предпроберочного анализа и риск-ориентированного подхода в деятельности налоговых органов вызывает необходимость формирования налогового комплаенса. Последний понимается как «система организации исполнения налоговых обязательств, в т.ч. налогового учета и налоговой отчетности налогоплательщика, налогового агента, кредитной организации во взаимодействии с субъектами налогового администрирования, которая полностью исключает либо сводит к минимуму возможность нарушения налогового законодательства и злоупотребления субъективным налоговым правом»². Таким образом налоговый комплаенс нацелен на предупреждение (превенцию) нарушений налогового законодательства и злоупотреблений налогоплательщиком субъективными налоговыми правами, стимулирование правомерного поведения. С учетом риск-ориентированного подхода в ходе предпроберочного анализа налоговые органы фактически контролируют организацию системы налогового комплаенса налогоплательщика и выявляют недостатки ее функционирования³. Таким образом налоговый комплаенс — это своего рода внутренний налоговый контроль налогоплательщика, налогового агента и кредитной организации с целью недопущения налоговых рисков, раннего их выявления и управления ими путем взаимодействия с налоговыми органами вне традиционных мероприятий налогового контроля. Если традиционный налоговый контроль тесно связан с государственным принуждением, то в процессе налогового комплаенса и предпроберочного анализа государственное принуждение минимально.

В то же время направление налоговыми органами запросов о предоставлении информации вне мероприятий налогового контроля, вызовы налогоплательщиков и их представителей на заседания комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы, равно как и само создание таких комиссий должным образом не легализованы, хотя и широко применяются налоговыми органами для проверки и оценки налоговых рисков⁴.

¹ Овчарова Е. В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2019. № 1. С. 89–111.

² Овчарова Е. В. Указ. Соч.

³ См.: Овчарова Е. В. Указ. Соч.

⁴ См.: Соколов Д. В. Исторический и правовой генезис межведомственных налоговых комиссий // Налоговед. 2017. № 11. С. 43–50.

Исследователи отмечают существенный недостаток риск-ориентированного подхода в налоговом правоприменении. В Концепции планирования выездных налоговых проверок указаны лишь общедоступные критерии, что косвенно свидетельствует о наличии закрытой для публичного доступа системы критериев риска. Таким образом, устранение подконтрольным лицом критериев риска, лежащих в основе общедоступных критериев, перечисленных в приказе ФНС России, не исключает его отнесение субъектом налогового контроля к категории высокорисковых по критериям, отсутствующим в открытом доступе. Рассмотренный дефект Приказа ФНС создает предпосылку для необоснованного расширения компетенции налоговых органов до осуществления контроля за хозяйственной деятельностью подконтрольных субъектов¹.

А. М. Дубинский отмечает, что права (обязанности) налоговых органов являясь обратной стороной обязанностей (прав) налогоплательщиков, т.е. установление обязанности (права) контролируемого субъекта является причиной появления права (обязанности) контролирующего субъекта, например:

- 1) обязанность исчислить налог — причина, право проверить исчисления налога — следствие;
- 2) право получить имущественный налоговый вычет — причина, обязанность предоставить вычет — следствие.

Данный причинно-следственный подход полностью снимает вопросы с предъявлением каких-либо юридических претензий к поведению контролируемого субъекта, когда нормативным актом не предусмотрено конкретно определенной обязанности или запрета на совершение последним юридически значимых действий. Однако контролирующий субъект не имеет правового основания для совершения каких-либо юридически значимых действий, пока право на их совершение не будет четко прописано в НК РФ, что полностью соответствует нормативному предписанию подп. 4 п. 2 ст. 1 НК РФ².

Безусловно, для государства в лице фискальных органов комиссии являлись беспроигрышным инструментом, поскольку:

- 1) решается задача налоговых органов по сокращению числа проверок;
- 2) происходит пополнение бюджета;
- 3) вызов на комиссию позволяет лучше подготовиться к выездной проверке посредством накопления доказательственной базы.

¹ См.: Тасалов К. А. Правовые проблемы российской концепции риск ориентированного подхода в налоговой сфере // Актуальные проблемы российского права. 2019. № 4. С. 55–61.

² См.: Дубинский А. М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля: монография / отв. ред. С. В. Запольский. М., КОНТРАКТ, 2014. 112 с.

Однако, важно не забывать об основополагающих принципах права, на которых и должно строиться все отраслевое законодательство. Так, субъекты публичной власти при взаимодействии с частными лицами, находясь с ними в определенных правоотношениях, обязаны руководствоваться общеправовым принципом законности «Все, что не разрешено законом — запрещено»¹. В сложившейся ситуации налоговые органы пытались распространить на свою административную деятельность принцип поведения частных субъектов правоотношений: «Все, что не запрещено — им разрешено» и, что самое парадоксальное, находят в судах поддержку своей позиции.

Вызывает недоумение и то, что налогоплательщик, не являющийся априори преступником в силу принципа «презумпции невиновности», но в силу выраженных в отношении него подозрений, был обязан по первому же требованию фискальных органов явиться на комиссию для устранения сомнений органов государственной власти в его добросовестности.

Необходимо учитывать тот факт, что отказ от представления пояснений в рамках уведомления о вызове по п. 4 ст. 31 НК РФ не является предметом административного правонарушения, поскольку согласно п. 7 п. 1 ст. 21 НК РФ дача пояснений — это право, а не обязанность налогоплательщика. А поскольку обязанность налогоплательщика являться в налоговый орган по вызову на основании письменного уведомления для дачи пояснений в НК РФ прямо не поименована, вызывает сомнение применение административной ответственности в случае неявки налогоплательщика на заседание комиссии.

Вместе с тем, Министерство финансов РФ придерживается другой позиции, и в Письме от 09.04.2010 № 03-02-08/21² ссылается на пп. 7 п. 1 ст. 23 НК РФ, в котором закреплена обязанность налогоплательщика выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей. Вероятно, необеспечение налогоплательщиком реализации законного права органов на личную встречу с ним расценивается как препятствование деятельности ФНС.

Представляется интересным обратиться к зарубежной практике по легализации налоговой базы. В Великобритании распространена процедура предоставления информации налоговому органу о применяемых налогоплательщиком схемах оптимизации налогообложения, которая была введена и утверждена в 2004 г. Для этого была обра-

¹ Корнев В. Н. Теория государства и права: учеб. для вузов. М., РАП, 2014. С. 150.

² Письмо Минфина России от 09.04.2010 № 03-02-08/21 // «Консультант Плюс».

зована Группа по борьбе с уклонением от уплаты налогов Службы таможенных и налоговых платежей Великобритании. В случае, если налогоплательщик полностью открывает информацию об используемой схеме, то налоговый орган формирует ответ на запрос о законности (незаконности) рассматриваемой схемы. Если схема безопасна, то в письме налогового органа будет официальное подтверждение того, что никаких разбирательств, по указанной схеме, со стороны налогового органа не будет¹.

То есть, цель налоговых органов в Великобритании заключается в снижении рисков как для государства, так и для налогоплательщика, а цель фискальных органов в России на примере комиссии по легализации налоговой базы все же сводится к убеждению субъекта предпринимательства начать платить больше налогов в бюджет.

На основании вышеизложенного, представляется, что налоговые органы согласно п. 1 ст. 33 НК РФ обязаны действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами, а деятельность подобных комиссий ни кодексом, ни иным федеральным законом не предусмотрена, а значит, вызов на заседание комиссии по легализации налоговой базы правовых оснований не имеет. Не является корректным и использование Письма ФНС РФ от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@, поскольку указанное письмо нормативно-правовым актом не является, и, следовательно, не имеет последствий, в том числе для налогоплательщика. Видимо, здравый смысл восторжествовал и вышеописанные комиссии были упразднены Письмом ФНС России от 07.07.2020 № БС-4-11/10881@ «Об отмене писем ФНС России».

Вместо использования регламентированных законом форм налогового контроля, налоговые органы все чаще склоняются к предпроверочному анализу. При этом, зачастую происходит расширение круга субъектов, поскольку в деятельности комиссий участвовали не только налоговые органы, но и прокурор, представители Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования РФ, Государственной инспекции по труду, в чью компетенцию не входит осуществление налогового контроля.

Возможным решением могло бы стать определение для сторон налогового правоотношения по предпроверочному анализу «правил игры», путем, во-первых, дополнения п. 1 ст. 82 НК РФ, согласно которому особенности осуществления налогового контроля в форме предпроверочного анализа устанавливаются разделом V.3 Налогового кодекса, а во-вторых, внести изменения в НК РФ посредством разработки и закрепления раздела V.3. «Налоговый контроль в форме предпроверочного анализа».

¹ Батурина О. В., Кривоносова Н. А. Легализация налоговой базы: налогово-бюджетный аспект // Baikal research journal. 2016. № 3. С. 9.

Однако скорее всего концепция легализации предпроверочного анализа как полноценного механизма налогового контроля будет иной. Уже вполне очевидно, что риск-ориентированный подход как нельзя лучше вписывается в систему налогового мониторинга. Так, пп. «в» п. 6 Концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга¹ предусмотрено развитие риск-ориентированного подхода на основе единых стандартов, применяемых для создания и развития систем управления рисками, в том числе переход к совместной оценке рисков на основе своевременного информирования плательщиков о выявленных рисках и получения обратной связи от плательщика для оценки эффективности функционирования системы управления рисками. Концепция ориентирует на расширение круга налогоплательщиков, которые смогут применять налоговый мониторинг и предусматривает отказ от традиционного налогового контроля (камеральных и выездных налоговых проверок) в отношении них. В литературе отмечено, что применение налогового мониторинга возможно только в условиях расширенного цифрового взаимодействия и внедрения особого программного обеспечения, позволяющего оперативно передавать информацию и осуществлять анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности. С 2020 г. налоговый мониторинг проводится уже в отношении 95 компаний, которые обеспечивают 30% поступлений федерального бюджета².

Доступ к данным налогоплательщика в режиме реального времени позволяет налоговому органу системно отслеживать операции, осуществляемые организацией, быстро и с высокой точностью оценивать корректность сформированных показателей налоговой декларации и в значительной степени быть уверенным в отсутствии у налогоплательщика неучтенных событий и операций, а также обеспечивает сверку данных бухгалтерского и налогового учета, проверку документов-оснований для отражения каждой операции в учете, непрерывность и хронологическую последовательность всех транзакций в режиме реального времени.

Такой доступ позволяет налоговому органу отказаться от истребования документов и сосредоточить ресурсы на проверке рискованных областей, т.е. применить риск-ориентированный подход до транзакционного уровня и проверять только те операции, которые содержат элементы риска. Налоговый мониторинг позволяет оперативно согласовывать подходы по налогообложению, осуществлять консуль-

¹ Распоряжение Правительства РФ от 21.02.2020 № 381-р «Об утверждении Концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга» // СПС «Консультант Плюс».

² *Смирнова Е. Е., Давлиева С. Н.* Развитие налогового контроля в цифровой экономике (на примере НДС) // *Финансы.* 2020. № 2. С. 36–41. // СПС «Консультант Плюс».

тирование по совершенным и планируемым сделкам посредством представления мотивированного мнения налогового органа, сократить трудозатраты организаций на сопровождение налоговых проверок, представление уточненных налоговых деклараций, пояснений и истребуемых документов.

Таким образом дальнейшее развитие предпроверочного анализа трансформирует традиционный институт налогового контроля в сторону диспозитивных механизмов налогового мониторинга. Расширение института налогового контроля предполагается осуществить и за счет интеграции оперативного контроля в систему налогового контроля¹. В структуре ФНС России функционирует Управление оперативного контроля, на которое возложена организация контроля и надзора за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения, полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей, а также методологическое обеспечение и координация работы налоговых органов по проведению проверок организаций и индивидуальных предпринимателей, платежных агентов, банковских платежных агентов и банковских платежных субагентов². Сегодня оперативный контроль не входит в систему налогового контроля, но он позволяет получать и анализировать сведения о транзакциях налогоплательщика³. Оперативный контроль уже отнесен к налоговому контролю в ряде государств СНГ⁴.

Принимая во внимание тот факт, что в большинстве случаев налогоплательщики стараются избежать конфликта с налоговыми органами и выполняли все рекомендации комиссии по легализации налоговой базы, возможно появление ситуации, при которой налоговые органы (из-за минимальных усилий для побуждения налогоплательщика к пополнению бюджета и без осуществления длительных выездных проверок) будут склоняться к вынесению рекомендаций, не способствующих развитию экономической деятельности налогоплательщика, а увеличению его налоговой нагрузки. Остается надеяться на повышение эффективности процедур урегулирования спорных вопросов

¹ Приложение 2 «Меры в области налогового администрирования и налогового контроля» Основных направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов (утв. Минфином России 03.10.2019) // СПС «Консультант Плюс».

² Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. Управление оперативного контроля [загл. с экрана]. URL: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/structure_fts/str_podr_ca/oper_cont/ (дата обращения: 06.05.2020).

³ Приказ Федеральной налоговой службы от 15.03.2016 № ММВ-7-20/138@ «Об утверждении Положения об Управлении оперативного контроля Федеральной налоговой службы» // СПС «Консультант Плюс».

⁴ Напр., ст. 50 НК Республики Азербайджан.

правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов с использованием мотивированных мнений налогового органа, на которое ориентирует подп. «ж» п. 6 Концепции.

Можно констатировать, что такие новые веяния налогового администрирования как риск-ориентированный подход, предпротоколный анализ и деятельность комиссий по легализации налоговой базы, а также экспансия гражданско-правовых институтов возмещения вреда и возврата неосновательного обогащения на налоговую сферу, обусловленные стремлением максимально гарантировать публичный фискальный интерес, свидетельствуют о расширении нормативно установленных границ компетенции налоговых органов. Данная практика может быть признана легальной только при условии закрепления в НК РФ и Законе «О налоговых органах в РФ» соответствующих полномочий. Данные проблемы обусловлены как теоретической неразработанностью компетенции налоговых органов, так и практическим следствием этого — отсутствием единообразия закрепления компетенции налоговых органов в нормативных правовых актах.

§ 3.4. Метаморфоза категории «доход» как объекта налогообложения в институте юридического состава налога в условиях развития цифровой экономики

В условиях развития цифровизации общества неизбежным становится изменение привычных понятий и категорий, которыми оперируют нормативные правовые акты, поскольку меняется их содержание, внутреннее наполнение в соответствии с новыми веяниями и потребностями. Не удалось избежать подобной метаморфозы и такому системообразующему понятию в налоговом праве, как «доходы».

Следует заметить, что вопрос понятия дохода в целях налогообложения поднимался в науке налогового права неоднократно¹. Однако данный вопрос и до настоящего времени не теряет своей актуальности, поскольку законодательство о налогах и сборах не содержит единого,

¹ См., например: *Чуркин А. В.* Недостатки определения понятий «доход» и «прибыль» как объектов налогообложения в аспекте анализа отдельных положений глав 23 и 25 Налогового кодекса РФ // Современное право. 2002, № 6. С. 8–11; *Еременко Е. А.* К вопросу об определении дохода по российскому налоговому праву // Налоговед. 2014. № 8; URL: <https://e.nalogoved.ru> (дата обращения: 21.04.2020); *Пепеляев С. Г.* Налогово-правовое понятие дохода // Налоговед. 2014. № 11; URL: <https://e.nalogoved.ru> (дата обращения: 21.04.2020); *Анищенко Д. Е.* Casus belli, или Что неясно в статье 41 НК РФ // Налоговед. 2017. № 5; URL: <https://e.nalogoved.ru> (дата обращения: 21.04.2020); *Васильева Н. В.* Публичные доходы в Российской Федерации: финансово-правовой аспект: монография / под ред. Е. Ю. Грачевой. М., НОРМА, 2017; СПС «КонсультантПлюс: Комментарии законодательства» и др.

универсального понятия доходов, которое могло бы применяться в правоотношениях, складывающихся по поводу исчисления любого налога. Таким образом, практическое значение разработки подобной категории и легитимное закрепление ее свойств и признаков трудно переоценить.

Доход — понятие, которое используется многими отраслями и подотраслями российского права, гражданским и уголовным, трудовым и бюджетными, и, по справедливому замечанию Н. В. Романенко, данный факт «значительно усложняет оперирование им и предъявляет строгие требования к его отраслевой идентификации во избежание смешения с омонимичными терминами. Более того, даже в одной и той же отрасли права доход может иметь разные значения, что влечет ошибки в правоприменении, избежать которых можно, только полностью уяснив все нюансы этой категории»¹.

Справедливо и замечание Н. В. Васильевой, что доход является одной из ведущих финансово-правовых категорий, но единого понимания данной категории до сих пор не сложилось: в финансовом и налоговом праве в него вкладывается совершенно разное содержание, причем как в нормативных правовых актах, так и в учебной и научной литературе, что в свою очередь не способствует «научному осмыслению и практической реализации многих финансово-правовых явлений и процессов, связанных с доходами. Не вполне понятно, почему при использовании единого термина в него вкладывается разное содержание»².

Соглашаясь с Н. В. Васильевой, что проблема определения содержания понятия доходов связана с факторами как объективного, так и субъективного характера, следует все же отметить, что категория «доходы в целях налогообложения» не может быть идентична аналогичному понятию доходов в финансовом праве в целом и в бюджетном праве в частности, поскольку перед данными отраслями и подотраслями российского права стоят разные задачи и, следовательно, в рассматриваемую дефиницию изначально заложен различный смысл.

Институт юридического состава налога является одним из важнейших в налоговом праве, так как налог не может считаться установленным, если не определены его обязательные элементы.

Как известно, обязательные элементы налогообложения установлены п. 1 ст. 17 части первой Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ). Однако наукой налогового права разработано также понятие «юридический состав налога», которое не закреплено легитимно и включает в себя дополнительные элементы по сравнению с понятием элементов налогообложения, а, следовательно, является более широким по отношению к последнему. К слову сказать, понятие «юридический состав

¹ Романенко Н. В. О понятии дохода в разных отраслях права // *Налоговед.* 2014. № 4; URL: <https://e.nalogoved.ru> (дата обращения: 21.04.2020).

² Васильева Н. В. Там же.

налога» юристы используют потому, что система элементов налогообложения не полностью отвечает потребностям юридической науки. Именно поэтому юристы выделяют в юридическом составе налога помимо объекта предмет налога.

Такой элемент, как объект, в составе института юридического состава налога занимает центральное место. В статье 38 НК РФ сказано, что в качестве объекта налогообложения в том числе может выступать и доход. Однако с точки зрения налогового юриста в названной статье, где дается понятие объекта налогообложения путем их простого перечисления, приводятся объекты налога вперемешку с предметами, поскольку объектом, как известно, являются юридические факты, например, реализация товаров, работ, услуг, но никак не предметы (имущество, доход, расход, прибыль и т.д.)¹.

Легитимное понятие дохода в целях налогообложения дано в п. 1 ст. 41 НК РФ. Доход — это экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами 23 «Налог на доходы физических лиц» и 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ.

Таким образом, доход может быть получен в денежной или натуральной форме², но обязательным условием налогообложения дохода является возможность его оценки.

Однако даже на первый взгляд становится очевидным, что такое определение дохода является неполным. Если обратиться к нормам права главы 23 НК РФ, то можно обнаружить, что помимо денежной и натуральной форм существования дохода НК РФ предусматривает в целях уплаты налога на доходы физических лиц (далее — НДФЛ) еще и доходы в виде материальной выгоды: понятие дохода в целях исчисления и уплаты НДФЛ приводится в ст. 210 НК РФ, где прямо сказано, что при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ.

Таким образом, законодатель не раскрывает, а только уточняет понятие «доход», акцентируя внимание на слове «все» в отношении доходов, когда дается определение налоговой базы.

Согласно нормам права гл. 23 НК РФ доходами в форме материальной выгоды признаются, во-первых, материальная выгода от

¹ Подробно см., например: Налоговое право: учебник / под ред. И. А. Цинделиана. 3 изд., испр. и доп. М., Проспект, 2019. С. 166–167.

² Определение суммы дохода в натуральной форме, безусловно, также заслуживает отдельного исследования, поскольку сопряжено с определенными сложностями.

экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, за исключением материальной выгоды от: банков, находящихся на территории Российской Федерации, в связи с операциями с банковскими картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении банковской карты; экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, которые получены на новое строительство или приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты, долей в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли в них; экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, предоставленными банками, находящимися на территории Российской Федерации, в целях рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов), полученных на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации вышеуказанных объектов или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них.

В статье 212 НК РФ также установлены случаи освобождения указанной материальной выгоды от налогообложения и признаки, позволяющие идентифицировать материальную выгоду, полученную от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, как доход.

Во-вторых, доходами в виде материальной также признается выгода, полученная от приобретения товаров, работ или услуг в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, которые являются взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику.

И, в-третьих, — это выгода, полученная от приобретения ценных бумаг, производных финансовых инструментов (с исключениями, установленными в п. 25 ст. 217 НК РФ) при первичном размещении эмитентом и ценных бумаг, полученных от контролируемой иностранной компании налогоплательщиком, который признается контролирующим лицом такой иностранной компании, а также российским взаимозависимым лицом такого контролирующего лица, если доходы этой контролируемой иностранной компании от реализации указанных ценных бумаг и расходы в виде цены приобретения ценных бумаг исключаются из прибыли (убытка) названной иностранной компании на основании п. 10 ст. 309.1 НК РФ.

Следует заметить, что понятие материальной выгоды в целях уплаты НДФЛ весьма громоздко, но отнюдь является неполным. Если же

выразиться более точно, то получается, что как такового понятия материальной выгоды НК РФ не содержит, определение дается через перечисление возможных юридических фактов.

Также в главе 23 НК РФ есть схожая по смыслу категория доходов — доходов в виде процентов, получаемых по вкладам (остаткам на счетах) в банках, находящихся на территории Российской Федерации (ст. 214.2): в данном случае налоговая база до 01.01.2021 определялась как превышение суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора, над суммой процентов, рассчитанной по рублевым вкладам или остаткам на счетах исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на пять процентных пунктов, действующей в течение периода, за который начислены эти проценты, а по вкладам или остаткам на счетах в иностранной валюте — исходя из 9% годовых.

Данная статья анонсирована законодателем как устанавливающая особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам (остаткам на счетах) физических лиц в банках, находящихся на территории Российской Федерации, а также в виде процента (купона), выплачиваемого по обращающимся облигациям российских организаций, номинированным в рублях. И при всей внешней схожести с понятием «материальная выгода», установленным ст. 212 НК РФ, названную категорию доходов все же нельзя к ней отнести ввиду того, что в данном случае налогоплательщик фактически получает денежные средства, а не некую виртуальную экономию.

Также следует заметить, что в НК РФ внесены изменения, предложенные Президентом РФ в связи со сложной экономической ситуацией, сложившейся при распространении вируса COVID-19. Они вступили в силу с 01.01.2021¹ и заключаются в том, что в отношении доходов в виде процентов, полученных по вкладам и остаткам на счетах в банках, находящихся на территории Российской Федерации, налоговая база будет определяться как превышение суммы доходов в виде процентов, полученных налогоплательщиком в течение налогового периода по всем вкладам (остаткам на счетах) в названных банках, над суммой процентов, рассчитанной как произведение одного миллиона рублей и ключевой ставки Банка России, действующей на первое число налогового периода. Исключение сделано только для доходов в виде процентов, полученных по вкладам (остаткам на счетах) в валюте Российской Федерации в банках, находящихся на территории Российской Федерации, процентная ставка по которым

¹ Федеральный закон от 01.04.2020 № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 01.04.2020.

в течение всего налогового периода не превышает 1% годовых, а также по счетам эскроу: они не будут учитываться при определении налоговой базы налоговым органом. Доходы, полученные в виде процентов по валютным вкладам, подлежат пересчету в рубли по официальному курсу Банка России на дату фактического получения дохода (ст. 214.2).

По всей вероятности, стагнация экономики, которая началась в I квартале 2020 г., потребует и иных, более существенных изменений в поисках дополнительных источников финансирования бюджета.

Глава 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ также оперирует понятием «доходы» для целей обложения одноименным налогом: в ст. 248 перечислены все виды доходов, подлежащих обложению названным налогом, а именно: доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы. При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров, работ, услуг и имущественных прав. Названные доходы определяются на основании данных первичных документов и других документов, которые подтверждают полученные налогоплательщиком доходы, а также документов налогового учета. Соответственно доходы от реализации определяются в порядке, установленном ст. 249 НК РФ, а внереализационные доходы — ст. 250 НК РФ.

Статья 249 НК РФ формулирует понятие доходов через термин «выручка»: это выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав.

В свою очередь выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. Следует заметить, что законодательство о налогах и сборах не содержит отдельной нормы права, дефиниции, устанавливающей понятие выручки, хотя оно и является ключевым при осуществлении предпринимательской деятельности.

Внереализационные доходы определяются в НК РФ как прочие доходы, которые не охвачены понятием «доходы от реализации».

Аналогичное ст. 248 содержание в определении доходов содержится и в иных статьях НК РФ. Оно заключается в том, что в данном случае имеется в виду именно валовый доход, т.е. все поступления. Однако помимо данного содержания термин «доходы» используется еще и в ином качестве, когда под ним понимается именно полученная выгода, по сути, прибыль, что совершенно справедливо замечено С. Г. Пепеляевым¹.

¹ Налогово-правовое понятие дохода // Налоговед. 2014. № 11; URL: <https://e.nalogoved.ru> (дата обращения: 21.04.2020).

Если посмотреть этимологию слова «выгода», то можно обнаружить, что это, например, «количество денег, разница, которую вы получаете, когда вам платят за что-либо больше, чем заплатили за это вы»¹. Экономическая выгода, в свою очередь, это реальное приращение имущества в результате хозяйственной деятельности налогоплательщика².

Таким образом, заявленное в ст. 41 определение дохода через термин «экономическая выгода» представляется не то что неудачным, а не соответствующим действительности, поскольку при наличии дохода плательщик НДФЛ или налога на прибыль (ведь именно о них идет речь в ст. 41 НК РФ) фактически может не получить никакой выгоды вообще.

Исходя из буквального толкования ст. 41 НК РФ, можно сделать выводы, что на другие налоги это определение доходов не распространяется, хотя в то же время с высокой долей вероятности можно предположить, что законодатель полагал сформулировать названное понятие в качестве универсального и применимого в отношении всех налогов, объектов (предметом) которых являются доходы или непосредственно связанные с ним понятия.

В частности, норма права п. 2 ст. 153 НК РФ, устанавливающая налоговую базу по НДС, содержит указание на то, что выручка от реализации товаров, работ и услуг, передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, которые связаны с расчетами по оплате указанных товаров, работ, услуг и имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами, только в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить. То есть, в данном случае понятие «доход» так же, как и в отношении налога на прибыль, используется в значении валовой выручки. В то же время при исчислении НДС, в отличие от налога на прибыль, не важно, получил налогоплательщик экономическую выгоду или нет, поскольку основным объектом данного налога является факт реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав.

Одновременно с вышесказанным в ст. 155 НК РФ понятие «доход» в отношении этого же налога — НДС уже используется в значении прибыли, поскольку при уступке первоначальным кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров, работ, услуг или при переходе указанного требования к другому лицу

¹ Толковый словарь Дмитриева // URL: <https://dic.academic.ru/dic.nsf/dmitriev/617/%D0%B2%D1%8B%D0%B3%D0%BE%D0%B4%D0%B0> (дата обращения: 29.04.2020).

² См., например: *Пантюшов О. В.* Понятие экономической выгоды // *Налоговые споры: теория и практика.* 2008. № 6; URL: <https://www.lawmix.ru/bux/47232> (дата обращения: 29.04.2020).

на основании закона налоговая база определяется уже *как сумма превышения* суммы дохода, полученного первоначальным кредитором при уступке права требования, над размером денежного требования, права по которому уступлены.

Если обратиться к НДФЛ, то буквальное толкование ст. 209 НК РФ (и с учетом норм права ст. 208) позволяет предположить, что объектом налогообложения выступает уже валовый доход без вычета расходов.

Однако в п. 29 «Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2019)»¹ был рассмотрен вопрос отнесения к доходам сумм, получаемых физическими лицами — участниками организации при уменьшении уставного капитала, поскольку до 01.01.2016 (в период возникновения спорных правоотношений) НК РФ не содержал норм, определяющих порядок обложения НДФЛ названных сумм.

И этот, казалось бы, довольно узкий вопрос позволил сделать ВС РФ общие важные выводы, касающиеся рассматриваемой категории: *если НК РФ не содержит каких-либо специальных норм, определяющих порядок обложения налогом, это не означает, что все поступившие физическим лицам суммы образуют их доход и подлежат налогообложению*, а устанавливая налоговые последствия уплаты денежных средств, *необходимо руководствоваться общим принципом определения дохода исходя из извлеченной гражданином экономической выгоды, который закреплен в ст. 41 НК РФ*. Поэтому, решая вопрос о том, относятся ли произведенные выплаты к доходам, необходимо определить, привели ли они к образованию экономической выгоды у физических лиц и в каком размере, принимая во внимание природу тех операций, в связи с совершением которых были получены денежные средства².

Данный подход подтвержден Конституционным Судом РФ (далее — КС РФ), подчеркнувшим, что в отношении обложения НДФЛ необходимо руководствоваться концепцией чистого дохода: «Как следует из сформулированной Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 24.02.1998 № 7-П правовой позиции, в соответствии с которой обеспечение неформального равенства граждан требует учета фактической способности гражданина (в зависимости от его заработка, дохода) к уплате публично-правовых обязательных платежей в соответствующем размере, возложенное на налогоплательщика бремя уплаты такого платежа, как налог на доходы

¹ Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2019), утв. Президиумом ВС РФ 24.04.2019 // Бюллетень ВС РФ. 2019. № 10.

² См. подробно об особой роли судебной практики в налоговом праве: *Кирилина В. Е.* Роль и место судебной практики в методике преподавания налогового права // Финансовое право. 2009. № 3. С. 33–35; СПС «КонсультантПлюс: Комментарий законодательства».

физических лиц, — исходя из сущности данного вида налога и императивов, вытекающих непосредственно из Конституции Российской Федерации, — должно определяться таким образом, чтобы валовый доход уменьшался на установленные законом налоговые вычеты, а налогом облагался бы так называемый чистый доход»¹.

Также следует отметить, что отдельные виды доходов в целях уплаты НДФЛ ранее уже были рассмотрены ВС РФ в Обзоре², в частности, доходы в форме материальной выгоды, доходы в натуральной форме, выплаты компенсационного характера и другие. Интерес, по мнению автора, представляют следующие выводы, сделанные ВС РФ и которые могут быть использованы при уточнении дефиниции доходов в целях налогообложения:

1) при взимании данного налога необходимо принимать во внимание, допускает ли гл. 23 НК РФ возможность учета соответствующей выгоды для целей налогообложения доходов гражданина (п. 2);

2) обязательным признаком получения физическим лицом дохода в натуральной форме является удовлетворение при этом интересов самого гражданина (п. 3);

3) одно лишь то обстоятельство, что в результате предоставления гражданину оплаченных за него благ в определенной мере удовлетворяются личные потребности физического лица, не является достаточным для вывода о возникновении дохода в натуральной форме, облагаемого налогом (п. 3);

4) производимые гражданам выплаты неустойки и штрафа в связи с нарушением прав потребителей не освобождаются от налогообложения, поскольку выплата сумм таких санкций приводит к образованию имущественной выгоды у потребителя (п. 7);

5) выплачиваемая гражданину денежная компенсация морального вреда налогом не облагается (п. 7).

Особо следует отметить, что в Обзоре ВС РФ обратил внимание на такой обязательный признак доходов, как возможность учета соответствующей выгоды для целей налогообложения доходов гражданина или, иными словами, выражаясь более точно, *возможность идентификации налогоплательщика и вида выплаченных ему доходов*, поскольку в некоторых случаях отсутствует как возможность оценить экономическую выгоду, так и персонифицировать ее. Например, на эти два

¹ Постановление КС РФ от 13.03.2008 № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С. И. Аникина, Н. В. Ивановой, А. В. Козлова, В. П. Козлова и Т. Н. Козловой» // Вестник КС РФ. 2008. № 3.

² Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утв. Президиумом ВС РФ 21.10.2015 // Бюллетень ВС РФ. 2016. № 2.

признака указано и в письме Минфина России¹, в котором рассмотрена ситуация с корпоративными мероприятиями: если отсутствует возможность персонифицировать и оценить экономическую выгоду, полученную каждым сотрудником — участником корпоративного мероприятия, дохода, подлежащего обложению НДФЛ, в таком случае у указанных лиц не возникает.

Таким образом, можно констатировать, что заложить в НК РФ единое понятие дохода все же не получилось. Кроме того, Обзор практики ВС РФ еще раз подтверждает важность не только теоретической, но и практической составляющей рассматриваемой категории, поскольку ее отсутствие порождает многочисленные судебные разбирательства. Следует согласиться с мнением, что «несмотря на серьезное внимание экспертов, судебная практика последних лет демонстрирует противоречия в подходах государства в лице судов, налоговых органов и налогоплательщиков к толкованию этого понятия. Одна из объективных причин недопонимания — небесспорное определение дохода в Налоговом кодексе РФ, на что уже указывали исследователи»².

В этой связи интересен опыт Казахстана: в ст. 224 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (далее — НК РК)³ дано определение налогооблагаемого дохода, под которым понимается разница между совокупным годовым доходом с учетом корректировок и вычетов, предусмотренных названным Кодексом. Налогооблагаемый доход включает также суммарную прибыль контролируемых иностранных компаний или постоянных учреждений контролируемых иностранных компаний. Параграф 1 гл. 28 «Налогооблагаемый доход» НК РК посвящен понятию «совокупный годовой доход».

Таким образом, в отличие от НК РФ в НК РК сделана попытка дать общее понятие дохода, причем, оно приводится в особенной части данного нормативного правового акта.

В связи с этим следует заметить, что в мире используются два основных подхода к определению дохода: глобальный и шедулярный. Различия между названными подходами по отношению к подоходному налогообложению проявляются в том, что в первом случае предполагается установление одного налога, в рамках которого облагаются все виды дохода налогоплательщика, а при шедулярном — нескольких

¹ Письмо Минфина России от 03.08.2018 № 03-04-06/55047 // Официальные документы (приложение к «Учет. Налог. Право»). 2018. № 35.

² Анищенко Д. Е. Casus belli, или Что неясно в статье 41 НК РФ // Налоговед. 2017. № 5; URL: <https://e.nalogoved.ru> (дата обращения: 21.04.2020).

³ URL: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637 (дата обращения: 25.04.2020).

налогов, и, следовательно, происходит налогообложение разных видов доходов одного субъекта правоотношения¹.

Если сравнивать глобальный и шедулярный подходы к определению дохода как объекта юридического состава налога, то отличия как раз будут заключаться в том, что при глобальном подходе законодатель устанавливает единую дефиницию для всех видов дохода (и налогообложение будет осуществляться в отношении совокупного дохода), в отличие от шедулярного подхода, когда для каждого вида дохода может существовать свое определение и различные налоговые ставки при налогообложении разных видов доходов. Также необходимо иметь в виду, что шедулярный подход не позволяет учитывать фактическую способность налогоплательщика к уплате налога².

Однако в современных налоговых системах обычно используется сочетание сразу двух подходов с преобладанием одного из них. Например, в Российской Федерации, как мы видим, преобладает шедулярный подход в подоходном налогообложении.

Кроме рассмотренных выше налогов категория «доход» используется в соответствующих главах раздела VIII.1 «Специальные налоговые режимы» части второй НК РФ и Федеральном законе от № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”» (далее — Закон № 422-ФЗ)³.

Так, в гл. 26.1 НК РФ для определения субъектов единого сельскохозяйственного налога (далее — ЕСХН) используются понятия «общий доход от реализации товаров (работ, услуг)» и «доход от реализации произведенной сельскохозяйственными товаропроизводителями сельскохозяйственной продукции», а также минимально допустимая доля одного дохода в другом (70%). Доходы субъектов ЕСХН определяются на основании отсылочной нормы права п. 1 ст. 346.5 НК РФ по правилам, установленным для налога на прибыль организаций (ст. 248 НК РФ).

Доходы организаций — субъектов упрощенной системы налогообложения определяются аналогично сельскохозяйственным товаропроизводителям, по правилам гл. 25 «Налог на прибыль организаций» (п. 1 ст. 346.15 НК РФ). Объектом (предметом) налога

¹ О соотношении понятий «субъект налогового права» и «субъект налогового правоотношения» см. подробно: *Кирилина В. Е.* Субъект налогового права как правовая категория // Финансовое право. 2004. № 3. С. 31–35; СПС «КонсультантПлюс: Комментарии законодательства».

² См.: *Килинkarова Е. В.* Доход как объект налогообложения: зарубежный опыт // Вестник Санкт-Петербургского университета. 2013. № 2. С. 42–49.

³ Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”» (в ред. от 02.07.2021) // URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 02.07.2021.

могут служить как доходы, так и доходы, уменьшенные на величину расходов (по выбору налогоплательщика), следовательно, в данном случае, как и в отношении ЕСХН под доходами понимается выручка или валовый доход. В п. 5, 9–12 Обзора судебной практики, утвержденного Президиумом ВС РФ 04.07.2018, были рассмотрены некоторые вопросы, связанные с исчислением объекта налогообложения субъектов, перешедших на упрощенную систему налогообложения, которые дают более полное представление о том, какие именно доходы включаются в налогооблагаемую базу, а какие нет¹. Однако и в главе 26.1, и в главе 26.2 НК РФ понятия доходов законодателем не раскрываются.

Касательно ЕНВД — единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности ситуация несколько иная. В статье 346.27 НК РФ дана дефиниция вмененного дохода, под которым понимается потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке. Таким образом, определение вмененного дохода дается через понятие «доход», т.е., по сути, норма права данной главы НК РФ разъясняется слово «вмененный», но не понятие самого дохода. В данном случае понятие вмененного дохода существенным образом отличается от понятия дохода как валовой выручки или прибыли, используемых в других главах НК РФ. Однако следует отметить, что при определении вмененного дохода, установлении его конкретных сумм необходимо помнить о принципах налогового законодательства, закрепленных в ст. 3 НК РФ, в частности, о фактической способности налогоплательщика к уплате налога², на что и указал КС РФ в определении № 82-О³.

И хотя ЕНВД утратил силу с 01.01.2021, правоприменительная практика по данному налогу будет актуальной еще как минимум в течение трехлетнего срока.

¹ См.: Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утв. Президиумом ВС РФ 04.07.2018 // Бюллетень ВС РФ. 2019. № 3.

² См. подробно: Налоговые споры: особенности рассмотрения в арбитражных судах: Научно-практическое пособие / Под ред. И. А. Цинделиани. М., РГУП, 2020. С. 244–245.

³ Определение КС РФ от 09.04.2001 № 82-О «По жалобам граждан С. О. Евсикова, Т. Г. Сибирченковой, Р. К. Исламовой, Л. И. Ленгле, С. В. Рыбакова, А. В. Привалова на нарушение их конституционных прав положениями Федерального закона «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» и положениями соответствующих законов Республики Марий Эл, Ставропольского края, Нижегородской области и Пермской области» // Вестник КС РФ. 2001. № 4.

Патентная система налогообложения предполагает в качестве элемента юридического состава налога потенциально возможный к получению доход, что в целом является аналогией вмененного дохода с той лишь разницей, что для целей патентной системы законом субъекта устанавливается годовой доход, а при уплате ЕНВД — НК РФ месячный доход. В постановлении от 06.06.2019 № 22-П¹ КС РФ также сделал важный вывод о том, что нормы права законодательства о патентной системе налогообложения не должны нарушать принципы равенства налогообложения и экономического основания налогов, которые при рассмотрении данного дела проявились в увеличении налоговой нагрузки индивидуального предпринимателя, поскольку целью введения в действие патентной системы налогообложения, как было отмечено судом, являлось налоговое стимулирование развития малого предпринимательства на основе совершенствования упрощенной системы налогообложения индивидуальных предпринимателей с использованием патента.

Таким образом, отличительной чертой вмененного дохода или потенциально возможного к получению дохода от фактически полученных доходов является необходимость учета цели введения рассмотренных выше специальных налоговых режимов, что, как представляется, должно найти свое отражение и в дефиниции «доходы».

Налог на профессиональный доход — новый для российской системы налогов и сборов. Законом № 422-ФЗ дается определение *профессионального дохода*, под которым понимается доход физических лиц от деятельности, при ведении которой они не имеют работодателя и не привлекают наемных работников по трудовым договорам, а также доход от использования имущества. В качестве объекта (предмета) налогообложения при этом выступают доходы от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав. Единственное отличие этой дефиниции от рассмотренных выше в том, что п. 2 ст. 5 Закона № 422-ФЗ оно скорректировано через установление закрытого перечня доходов, которые не признаются объектом для целей уплаты налога на профессиональный доход (получаемые в рамках трудовых отношений, от продажи недвижимого имущества, в натуральной форме, от арбитражного управления и др.).

При анализе дефиниции «доход» закономерным представляется также изучения аналогичного понятия в бухгалтерском учете², и следует

¹ Постановление КС РФ от 06.06.2019 № 22-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта 3 пункта 8 статьи 346.43, статьи 346.47 и пункта 1 статьи 346.48 Налогового кодекса Российской Федерации, а также положений Закона Мурманской области «О патентной системе налогообложения на территории Мурманской области» в связи с жалобой гражданина С. А. Глухова» // URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 07.06.2019.

² См. подробно: Приображенская В. В. Категория дохода с позиции теории и практики бухгалтерского учета // Налоговед. 2014. № 12; URL: <https://e.nalogoved.ru> (дата обращения: 21.04.2020).

согласиться с замечанием, что влияние бухгалтерского учета на налогообложение неизбежно, так как российское налоговое право использует понятийный аппарат экономической науки¹. Здесь прежде всего хотелось бы отметить, что в основе многих понятий бухгалтерского учета лежит именно юридическая оценка, например, юридическая оценка обязательств: дебиторская и кредиторская задолженности отражаются в бухгалтерской отчетности в суммах, причитающихся к получению или платежу на конкретный момент времени согласно договору, закону или оценке деликта; доход от реализации имущества признается после перехода права собственности на это имущество и т.п.

В Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (далее — ПБУ 9/99)² под доходами понимается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств и иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). Также в п. 3 раздела I ПБУ 9/99 приводится перечень поступлений, которые не признаются доходами (сумм НДС, авансов, по договорам комиссии и т.д.).

Таким образом, мы видим три ключевые категории, которые используются в вышеназванном определении: «доходы», «экономическая выгода» и «увеличение капитала». С помощью двух последних как раз раскрывается само понятие «доходы». Нельзя не заметить, что такое определение доходов в целях бухгалтерского учета не случайно: оно вполне соответствует международной практике, международным стандартам финансовой отчетности (далее — МСФО), в частности, МСФО (IAS) 18 «Выручка»³, который действует на территории Российской Федерации с 09.02.2016. В разделе «Цель» данного документа сказано, что доходы определяются как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала. При этом доходы включают в себя выручку и прочие доходы. И дальше начинается самое интересное:

¹ См.: *Еременко Е. А.* К вопросу об определении дохода по российскому налоговому праву // *Налоговед.* 2014. № 8; URL: <https://e.nalogoved.ru> (дата обращения: 21.04.2020).

² Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (в ред. от 27.12.2020) // *Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти.* 1999. № 26; URL: <http://www.pravo.gov.ru>. 16.02.2021.

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (в ред. от 27.06.2016) // URL: <http://www.minfin.ru/>, 09.02.2016; URL: <http://www.pravo.gov.ru>. 18.07.2016.

при раскрытии содержания понятия «выручка» используется термин «доходы»: выручка — это доходы, которые возникают в ходе обычной деятельности организации и могут обозначаться различными терминами, такими как: выручка от продаж, вознаграждение, проценты, дивиденды и роялти. Таким образом, получается, что доходы — это выручка, а выручка — это доходы. Представляется, что такое раскрытие содержания рассмотренных понятий также нельзя назвать безусловно удачным.

Аналогичное закрепленному в рассмотренном стандарте МСФО понятие дохода также можно увидеть в «Концептуальных основах финансовой отчетности» (п. 4.25), принятых Советом по МСФО в 2018 г. и опубликованном на сайте Минфина России.

Там же раскрывается и понятие «прочие доходы» как прибыли, представляющие собой увеличение экономических выгод и, таким образом, не отличающиеся от выручки по своему характеру (п. 4.30), например, прибыли от выбытия внеоборотных активов, так называемые нереализованные прибыли, т.е. возникающие при переоценке рыночных ценных бумаг и в результате увеличения балансовой стоимости долгосрочных активов (п. 4.31). Там же сказано, что доходы могут возникнуть и в результате погашения обязательств: например, организация может предоставить кредитору товары и услуги с целью урегулирования обязанности выплатить непогашенный заем (п. 4.32).

Однако в «Концептуальных основах представления финансовых отчетов», также опубликованных на сайте Минфина России, дано несколько иное определение категории «доходы» — это увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами держателей прав требования в отношении собственного капитала организации (п. 4.68). Таким образом, определение доходов дано без использования термина «экономические выгоды». Из данного определения доходов также следует, что взносы держателей прав требования в отношении собственного капитала организации не являются доходами (4.70).

Особо следует отметить, что важным вопросом установления размера выручки является определение момента, когда ее необходимо признать. В целях бухгалтерского учета выручка признается, когда поступление будущих экономических выгод в организацию является вероятным и эти выгоды можно надежно оценить. Как известно, в налоговом учете преимущественно используется метод начисления (отгрузки), который подразумевает признание доходов для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций в том временном промежутке — отчетном или налоговом периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества, работ, услуг и (или) имущественных прав (ст. 271 НК РФ). И в основе метода начисления лежит опять-таки юридиче-

ская трактовка, юридический факт: признание дохода напрямую зависит от момента перехода права собственности, т.е. отгрузки товара, подписания акта приема-передачи выполненных работ, оказанных услуг и т.п.

Но помимо самого распространенного метода начисления отдельными категориями субъектов налоговых правоотношений применяется и кассовый метод, когда датой получения дохода признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом (п. 2 ст. 273 НК РФ).

Если сравнить дефиниции доходов в НК РФ и бухгалтерском учете, мы видим, что и там, и там используется понятие «экономическая выгода», однако обязательным признаком доходов по правилам бухгалтерского учета, в отличие от налогового права, будет увеличение капитала организации в результате получения такой выгоды. Следует заметить, что наличие факта увеличения капитала в качестве обязательного условия отнесения экономической выгоды к доходам не только не закреплено в ст. 41 НК РФ, но и опровергается правоприменительной практикой, например, в отношении перечисленных денежных средств на компенсацию убытков, которые, по мнению суда, являются частью дохода (экономической выгодой), полученной предприятием от реализации услуг и, следовательно, подлежат учету в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль¹.

Статья 41 НК РФ стала предметом рассмотрения и в КС РФ ввиду того, что оспариваемые нормы НК РФ позволяют облагать НДФЛ денежные средства, получение которых не повлекло экономической выгоды у налогоплательщика. В этот раз КС РФ сделал еще одну попытку раскрыть содержание понятия «экономическая выгода»: извлечение налогоплательщиком экономической выгоды должно повлечь за собой улучшение его имущественного положения². Представляется, что раскрытие одного неопределенного понятия экономической выгоды через другое не менее неопределенное — «улучшение имущественного положения налогоплательщика» также не слишком

¹ См., например: постановление Президиума ВАС РФ от 31.05.2011 № 16814/10 // Вестник ВАС РФ. 2011. № 9.

² См.: определение КС РФ от 02.10.2019 № 2602-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб гражданина Пономарева Константина Анатольевича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 41 и пунктом 1 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации, частью 1 статьи 63, пунктом 6 части 3 статьи 135, частью 8 статьи 226 и частью 1 статьи 306 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Консультант-Плюс: Судебная практика».

удачно, поскольку к тому же является оценочной категорией, четкие признаки которой не установлены, да и вряд ли могут быть установлены легитимно.

Также в юридической науке интерес вызывает дефиниция «доход от незаконной предпринимательской деятельности» в связи с квалификацией преступления по ст. 171 Уголовного кодекса РФ (далее — УК РФ) «Незаконное предпринимательство»¹. В диспозиции нормы права ч. 1 названной статьи используется понятие дохода в крупном размере в качестве квалифицирующего признака. И в данном случае потребовалось разъяснение суда по поводу того, что именно понимать под доходом в особо крупном размере. Согласно п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 18.11.2004 № 23 «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве» (в ред. от 07.07.2015)² под доходом в вышеупомянутой статье УК РФ следует понимать выручку от реализации товаров (работ, услуг) за период осуществления незаконной предпринимательской деятельности без вычета произведенных лицом расходов, связанных с осуществлением незаконной предпринимательской деятельности. Однако ранее ВС РФ придерживался иной точки зрения: доход — это выгода, полученная от незаконной предпринимательской деятельности, за вычетом расходов, связанных с ее осуществлением³, что лишний раз подтверждает высокую вероятность судебного усмотрения при рассмотрении дел, затрагивающих понятие дохода.

Еще одна проблема, стоящая особняком, является результатом развития цифровых технологий, но ее ни в коем случае нельзя обойти вниманием — это налогообложение цифровых транзакций, а также операций с криптовалютами и майнинга. В принципе, данную проблему можно разделить на две, поскольку первая (налогообложение цифровых транзакций) довольно успешно уже решена либо находится в процессе разрешения в ряде стран, а вторая (налогообложение операций с криптовалютами и майнинга) является более сложной, хотя и при ее урегулировании уже можно опираться на опыт зарубежных стран, который пестрит разнообразием и иногда диаметрально противоположными подходами.

Вопрос с налогообложением криптовалют и майнинга, прежде всего, требует законодательного закрепления вышеназванных понятий и уже давно находится в центре внимания многих ученых, специали-

¹ См., например: *Гарбатович Д. А.* Понятие дохода от незаконной предпринимательской деятельности (ст. 171 УК РФ) // *Налоги (газета)*. 2008. № 43; СПС «КонсультантПлюс: Комментарии законодательства».

² *Российская газета*. 07.12.2004; 13.07.2015.

³ См. п. 9 Обзора судебной практики ВС РФ за IV квартал 1999 года, утв. постановлением Президиума ВС РФ от 05.04.2000 // *Бюллетень ВС РФ*. 2000. № 7.

зирующихся в разных отраслях права, однако нельзя с уверенностью сказать, что найдено решение, которое устроило бы всех. И, как представляется, именно с разрешением названной проблемы в первую очередь будет связано преобразование, метаморфоза категории «доход» в условиях развития цифровой экономики.

Следует признать, что реальность такова: законодательство вообще и законодательство о налогах и сборах в частности не всегда успевает за изменениями, происходящими в экономике. По этому поводу очень точно высказалась И. А. Хаванова: «Тот факт, что биткоин не может быть признан деньгами в юридическом и экономическом смыслах, не исключает налогообложения дохода от сделок с участием этой криптовалюты. Такой подход преобладает в практике ведущих государств, играя во многом определяющую роль при формировании принципов налогообложения соответствующих операций, поскольку нельзя автоматически уподоблять транзакции с биткоином денежным расчетам»¹.

В научном мире разброс под тем, что понимать под криптовалютой, очень велик: от частных денег, безналичных денежных средств, электронных денежных средств, иностранной валюты, денежного суррогата, ценных бумаг, актива, имущества, товара до обязательства, цифровых прав и даже информации².

На сегодняшний день в мире существует несколько основных подходов к налогообложению доходов: концепция источника, концепция прироста и концепция траста. Первый подход подразумевает, что доход обязательно должен носить периодический характер и иметь определенный источник. В основе концепции прироста лежит утверждение, что доход — это любое приращение к капиталу, имущественному благосостоянию. Третий подход развивался исключительно в связи с существованием института доверительной собственности, т.е. траста и устанавливает особые ограничительные оговорки по признанию полученных доверительным управляющим сумм доходами для целей налогообложения.

Вышеназванные подходы используются и при налогообложении криптовалют. Первый заключается в том, что криптовалюты признаются источником личного или корпоративного дохода и облагаются

¹ Хаванова И. А. Налоговые правила для Bitcoin: подходы России и других стран // Налоговед. 2017. № 7; URL: [https:// e.nalogoved.ru](https://e.nalogoved.ru) (дата обращения: 21.04.2020).

² См., например: Кинсбургская В. А. Налогообложение операций с криптовалютой: зарубежный и российский опыт // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября — 01.12.2018. / Под ред. И. А. Цинделиани. М., РГУП, 2019. С. 268.

подоходным налогом, как и денежные средства, а доходы от майнинга и торговли криптовалютами приравниваются к доходам от иных видов деятельности. Криптовалюта при этом считается доходом, если получена как форма платежа с целью получения прибыли. Такой подход используется во многих странах Европейского Союза, а также в некоторых странах Латинской Америки и Азии. Разброс ставок при этом — от 0 до 52%. Например, в Литве эта ставка составляет 15%, в то время как в Люксембурге — от 8 до 42%.

Второй подход предполагает учет криптовалют в качестве прироста капитала. В этом случае они облагаются налогом на прирост капитала, но только если продаются по цене выше цены приобретения, а ставки налога могут составлять от 0 до 37% в разных странах, например, в Бразилии — 15%, а в Израиле — 30%, однако в целом можно говорить о более выгодном налогообложении прироста капитала, нежели при первом подходе.

И третий подход, так называемый смешанный, связан с тем, что в некоторых государствах нет четко закрепленного правового статуса криптовалют или же используется подход, отличающийся от выше-названных. К примеру, в Швеции продажа или обмен криптовалютой облагается налогом как прирост капитала у физического лица, но если она хранится как акции, любая полученная при этом прибыль считается уже доходом от деловых операций; майнинг, как правило, облагается налогом как доход от коммерческой деятельности.

Особняком стоит Республика Беларусь, в которой доходы от майнинга и криптовалютных транзакций не облагаются налогами до 01.01.2023.

Есть и такие страны, как, например, Бангладеш и Боливия, где криптовалюты объявлены вне закона и ассоциируются исключительно с преступными схемами.

Также в отсутствие специального законодательства в некоторых странах операции по реализации товаров за биткоины приравниваются для целей налогообложения к бартерным. Хотя такая позиция находит поддержку на доктринальном уровне и в разъяснениях налоговых органов, у нее есть и немало противников¹.

В связи с вышесказанным при определении дефиниции дохода в целях налогообложения следует учитывать и такие специфические объекты, как майнинг-операции и криптовалюты, поэтому особую важность приобретает установление легитимных понятий данных категорий.

С 01.01.2021 вступил в силу долгожданный Федеральный закон², в котором появились понятия цифровых финансовых активов и циф-

¹ Подробно см.: *Хаванова И. А.* Там же.

² Федеральный закон от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // URL: <http://www.pravo.gov.ru>. 31.07.2020.

ровой валюты. В основе первой названной дефиниции — цифровые права, а под цифровой валютой понимается совокупность электронных данных, цифрового кода или обозначения, которые предлагаются и (или) могут быть приняты в качестве средства платежа.

Следует заметить, что в законопроекте «О цифровых финансовых активах»¹ были понятия и «криптовалюта», и «майнинг», которые не попали в принятую редакцию вышеназванного закона: под криптовалютой понимался вид цифрового финансового актива, а под майнингом — деятельность, направленная на создание криптовалюты и/или валидацию с целью получения вознаграждения в виде криптовалюты. Кстати, в законопроекте предполагалось, что под цифровым финансовым активом будет пониматься имущество в электронной форме, право собственности на которое удостоверяется путем внесения цифровых записей в реестр цифровых транзакций, однако в действующей в настоящее время редакции, как мы видим, появилось иное понятие. Но самое интересное, что майнинг в законопроекте предполагалось признавать предпринимательской деятельностью, а, следовательно, тогда возникал бы и объект налогообложения в случае, когда лицо, которое его осуществляет, в течение трех месяцев подряд превышало бы лимиты энергопотребления, установленные Правительством РФ.

Ни для кого не секрет, что совершаемые транзакции в данном случае полностью анонимны, а владельцев цифровых кошельков практически невозможно найти, как и определить их доход и его денежное выражение. Налог на майнинг (как и налог на продажу криптовалюты) можно ввести только в том случае, если весь процесс будет задокументирован. Таким образом, рассматриваемый законопроект предлагал «вычислять» майнеров по количеству потребленной электроэнергии. Получается, что если субъект будет, допустим, заряжать батарею для своего электромобиля, у него автоматически появится обязанность платить налог на доходы, полученные в результате майнинга, и при этом неважно, занимался ли он майнингом на самом деле? Такая довольно странная норма-фикция не выдерживает никакой критики. Возможно, это является причиной или одной из причин того, что названные положения данного законопроекта, принятого в мае 2018 г. в I чтении, так и не были приняты.

Отдельного решения требует и вопрос определения доходов в целях налогообложения операций в сети интернет, так называемой электронной коммерции. По справедливому замечанию Д. В. Копина, «возможность дистанционного оказания услуг открыла для компаний цифрового сектора мировой экономики новые возможности для получения прибыли без необходимости уплаты традиционного

¹ На 12 мая 2020 г. проект Федерального закона № 419059-7 «О цифровых финансовых активах» принят Государственной Думой РФ в I чтении.

налога на прибыль ввиду невозможности определения налогового резидентства»¹.

В настоящее время данный вопрос получил законодательное закрепление уже во многих странах. В Европейском Союзе Еврокомиссией опубликованы предложения по налогообложению цифровых услуг, где используется понятие «значительное цифровое присутствие», одним из признаков которого будет являться сумма доли общих доходов, полученных в течение одного налогового периода от оказания этих цифровых услуг пользователям, находящимся в конкретном государстве — члене ЕС².

В Российской Федерации названные субъекты должны уплачивать налог на прибыль, которая определяется по правилам ст. 247 НК РФ как доходы, уменьшенные на величину расходов. Однако в налоговую базу российских организаций, занимающихся электронной коммерческой деятельностью, должны быть включены и доходы, полученные ими от источников за пределами Российской Федерации (п. 1 ст. 311 НК РФ). В то же время по общему правилу мировой практики налогообложение доходов, полученных при использовании сети Интернет, осуществляется по месту нахождения покупателя товаров (работ, услуг), следовательно, в такой ситуации может возникать двойное налогообложение, что потребует интерпретации доходов с учетом действующих соглашений об избежании двойного налогообложения. Но эти вопросы требуют проведения отдельного тщательного научно-практического исследования.

Подводя итоги анализа налогового-правовой категории доходов, следует резюмировать, что на сегодняшний момент, пожалуй, одна из самых удачных в науке налогового права дефиниция «доход» предложена С. Г. Пепеляевым: «Доходом лица является прирост в налоговом периоде его имущественного состояния (капитала) в результате получения исчисляемой выгоды от осознанного и в своих интересах принятия лицом в свою собственность или владение денежных средств, иного имущества, освобождения от обязательств. Взносы участников хозяйственных обществ в капитал общества не рассматриваются как доход этого общества»³. Таким образом, в данном случае за основу взята рассмотренная выше концепция прироста. Однако и она, как представляется, не отражает всех особенностей быстро меняющейся

¹ Копин Д. В. Налог на доходы, полученные от деятельности в сети Интернет, — опыт Евросоюза и Италии // *Налоги*. 2018. № 14. С. 1, 3–5; СПС «КонсультантПлюс: Комментарии законодательства».

² См.: Европейская комиссия опубликовала предложения по Налогообложению цифровой экономики // URL: <https://palata-nk.ru/php/content.php?id=4357> (дата обращения: 10.05.2020).

³ Пепеляев С. Г. Там же.

под влиянием различных факторов жизни, в том числе и проанализированных в данной работе, которые, в первую очередь, заключаются во внедрении новых цифровых технологий.

В данной работе были затронуты лишь некоторые аспекты такого системообразующего понятия, как «доходы», был проведен далеко не исчерпывающий его анализ, и скорее поставлены вопросы, чем даны ответы. Хотелось бы подчеркнуть, что, по всей вероятности, не получится дать определение дохода раз и навсегда. И на это есть объективные причины, прежде всего — стремительное развитие цифровых технологий, а также появление в связи с этим новых объектов налогообложения, новых видов доходов, которые не всегда укладываются в привычные рамки уже сложившихся понятий.

Представляется, что разработать межотраслевую дефиницию доходов тоже вряд ли возможно: слишком разные цели преследует законодатель, принимая тот или иной нормативный правовой акт. Но законодательное закрепление единого понятия исследованной категории для целей налогообложения, которое являлось бы актуальным хотя бы на определенном временном промежутке, просто необходимо, поскольку оно важно не только и не столько для развития теории налогового права, сколько для практической деятельности, избежания конфликтных ситуаций, возникающих между налогоплательщиками и налоговыми органами, а также для снижения нагрузки на судебную систему.

§ 3.5. Институт исполнения налоговой обязанности в условиях развития цифровой экономики

Современный процесс налогообложения характеризуется тем, что настал период развития и внедрения на практике цифровых технологий¹. *Цифровые технологии* — это информационные технологии, использующие электронно-вычислительную аппаратуру для записи кодовых импульсов в определенной последовательности и с определенной частотой².

Понятие информационные технологии имеет более широкое значение и кроме цифровых технологий включает технологии анало-

¹ Цит. *Матьянова (Губенко) Е. С.* Публичные функции банков в налоговых отношениях в условиях цифровой экономики // *Финансовое право*. 2019. № 9. С. 23–27.

² Содержание термина «цифровые технологии» раскрывается в государственном стандарте Российской Федерации «Единый российский страховой фонд документации. Порядок создания страхового фонда документации, являющейся национальным научным, культурным и историческим наследием» (ГОСТ Р 33.505-2003), который принят и введен в действие в 2003 году Постановлением Госстандарта России. См.: Постановление Госстандарта РФ от 29.07.2003 № 255-ст «О принятии и введении в действие государственного стандарта». [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_44595/ (дата обращения: 22.04.2020).

говые, предполагающие передачу информации в виде непрерывной (аналоговой) физической величины силы электротока или его напряжения. Носителем информации при этом является величина сигнала, передающего информацию. Предоставление информации в цифровых технологиях основано на дискретном¹ способе передачи информации, при котором информация передается в виде чисел с двоичной системой исчисления. Носителем информации в цифровых технологиях выступает значение этих чисел. Современные технические средства записывают, обрабатывают, хранят, передают на расстояние и воспроизводят информацию на основе использования 32-разрядных или 64-разрядных двоичных чисел. От количества разрядов в числах зависит точность обработки информации².

Развитие и внедрение новых цифровых технологий в налоговые отношения направлено на совершенствование налогового администрирования, в том числе на качественное изменение инструментов налогового контроля, и, как следствие, на повышение собираемости налогов в бюджет без увеличения налогового бремени³.

Этимологическое значение термина «администрировать» означает управлять, руководить чем-нибудь⁴. Применительно к налоговым отношениям используется термин «налоговое администрирование». Данный термин встречается в различных документах, в том числе и нормативно-правовых актах, но значение его не раскрывается ни в одном из них. На данное обстоятельство обращается внимание в многочисленных научных трудах⁵ и трудах специалистов практиков,

¹ Слово «дискретный» (от лат. *discretus*) означает разделенный, прерывистый. См.: *Словарь иностранных слов*. 7-е изд., перераб., М., Русский язык, 1979. С. 171 (624 с.)

² Здесь и далее о цифровых технологиях в налоговых отношениях приводится по публикации: Матянова (Губенко) Е. С. *Цифровые технологии в налоговых отношениях*. // *Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты*: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30.11.2018 и 01.12.2018 / под ред. И. А. Цинделиани. М., РГУП, 2019. С. 51–57. (352 с.)

³ Данные подходы изложены в проекте «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» опубликованном 03.10.2017 года на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=119695 (дата обращения: 22.04.2019).

⁴ *Ожегов С. И.* *Словарь русского языка*: ок. 57000 слов / Под ред. чл.-корр. АН СССР Н. Ю. Шведовой. 18-е изд., стереотип. М., Рус.яз., 1986. С. 20. (797с.)

⁵ См.: например, *Козырин А. Н.* *Кодификация налогового законодательства в государствах Евразийского экономического союза* // *Реформы и право*. 2015. № 4. С. 34–41; *Артеменко Г. А.* *Совершенствование системы налогового администрирования в России*: дисс. ... канд. экон. наук. Ростов-на-Дону, 2012. 183 с.; *Передернин А. В.* *Налоговое администрирование: состояние, проблемы, перспективы*: Монография. Тюмень: Изд-во Тюмен. гос. ун-та, 2010. 248 с. и др.

авторы которых, предлагая собственные позиции к определению понятия «налоговое администрирование», не демонстрируют единого подхода к его содержанию.

Часть авторов¹ сходятся во мнении, что налоговое администрирование представляет собой систему управления налогообложением, ряд мер которой, направлен на максимально возможный сбор налогов и других обязательных платежей. Налоговое администрирование, как система управления налогообложением, с точки зрения этих авторов, включает совокупность элементов системы: разработку налоговой политики, планирование и прогнозирование поступлений налогов и других обязательных платежей в бюджет; мероприятия, направленные на сбор налогов, в том числе мероприятия налогового контроля в различных его формах; анализ эффективности налогообложения, налогового бремени и работы налоговой администрации; разработку предложений по изменению налоговой политики и налогообложения; нормативное закрепление принципов налогообложения, налогов и других обязательных платежей.

Помимо столь широкого подхода к определению содержания налогового администрирования, в научных трудах встречается и узкий подход², согласно которому понятие «налоговое администрирование» близко по содержанию, но не тождественно понятию «налоговый контроль» и включает деятельность уполномоченных органов и их должностных лиц, направленную на обеспечение исполнения законодательства о налоговых сборах и сборах налогоплательщиками и иными налогообязанными лицами. В узком понимании понятие «налоговое администрирование» включает: ведение учета налогоплательщиков; налоговое администрирование по конкретным налогам и налогоплательщикам; получение из внешних источников и учет информации по объектам налогообложения; разработку и утверждение налоговой отчетности; осуществление учета и контроля за поступлением налоговых и прочих обязательных платежей от налогоплательщиков; осуществление налоговых проверок и других мероприятий налогового контроля; исчисление имущественных налогов физических лиц; осуществление

¹ См.: Федоров Е. А., Баранова Л. Г., Федорова В. С. Налоговый контроль как элемент налогового администрирования // Известия Петербургского университета путей сообщения. 2014. № 3. С. 176–182; Грищенко А. В. Дискуссионные вопросы понятийного аппарата налогового администрирования // Известия Уральского государственного экономического университета. 2015. № 5 (61). С. 32–36 и др.

² См.: Кирилина В. Е. Правовое регулирование налогового контроля (глава 6). // Налоговое право: учебник для бакалавров / А. С. Бурова, Е. Г. Васильева, Е. С. Губенко и др.; под ред. И. А. Цинделиани. 2-е изд. М., Проспект, 2016. 528 с.; Цветков В. А., Шутьков А. А., Дудин М. Н., Лясников Н. В. Совершенствование системы налогового администрирования в России // Финансы: Теория и Практика, 2017. № 6 (21). С. 34–49.

иных мероприятий (кассовый контроль за работой с денежной наличностью, выдача документов о регистрации организаций и предпринимателей, выдача лицензий на оборот алкогольной и спиртосодержащей продукции, регистрация и подключение онлайн-касс и т.п.).

Представляется, что налоговое администрирование можно рассматривать как в широком, так и в узком понимании. С точки зрения широкого подхода налоговое администрирование — комплексное государственное управление налогообложением. Налоговое администрирование в узком значении — деятельность налоговых органов и их должностных лиц по обеспечению исполнения законодательства о налоговых сборах и сборах налогоплательщиками и иными налогообязанными лицами.

Начиная с 2013 года цифровые технологии активно внедряются в налоговое администрирование, увеличивая его эффективность. За этот период появились такие новые инструменты налогового администрирования как: электронные сервисы для подачи налоговой отчетности в электронном виде; электронные сервисы межведомственного и межстранового информационного обмена; электронные сервисы «Личный кабинет налогоплательщика»; электронные сервисы по регистрации и применению онлайн-касс; электронные сервисы по учету алкогольной и спиртосодержащей продукции ЕГАИС¹; электронный программный сервис автоматизированного контроля в форме налогового мониторинга; электронный программный комплекс автоматизированного контроля за НДС — ПК АСК НДС (версии АСК НДС-1; АСК НДС-2; АСК НДС-3)² и др.

О результативности внедрения цифровых технологий в налоговое администрирование свидетельствуют данные о поступлении налоговых платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации за последние 3 года (таблица 3).

Данные, приведенные в таблице 3, в целом отражают положительную динамику роста поступлений в бюджеты. Специалисты³ объясняют прирост поступлений в бюджеты не только повышением ставки НДС, но и за счет повышения собираемости налогов (таблица 4).

¹ Единая государственная автоматизированная информационная система учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (ЕГАИС) предусмотрена Федеральным законом от 22.11.1995 № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции».

² Подробнее см.: *Родыгина В. Е.* Цифровизация налогового контроля НДС: правовые последствия и перспективы // *Финансовое право.* 2018. № 9. С. 31–34.

³ *Макурова Т.* Цифровизация налогового администрирования: Россия в авангарде // *Журнал «Метод»*, 2018, № 2. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://gosmetod.ru/article/356082/> (дата обращения: 27.04.2020).

Таблица 3

Поступления по уровням бюджета за 2017–2019 гг., млрд руб.¹

Вид бюджета	2017	2018	2019
Консолидированный бюджет	17343,4	21328,5	22737,1
Федеральный бюджет	9162,0	11926,8	12611,6
Консолидированные бюджеты субъектов РФ	8181,5	9401,7	10125,5

Таблица 4

Поступления по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за 2017–2019 гг., млрд руб.²

Вид налогов	2017	2018	2019
НДПИ	4130,4	6127,4	6106,4
Налог на прибыль	3290,0	4100,0	4543,1
НДФЛ	3251,1	3653,0	3955,2
НДС	3069,9	3574,6	4257,8
Акцизы	1521,3	1493,2	1277,5
Имущественные налоги	1250,3	1396,8	1350,8

Обязательные платежи, уплачиваемые в бюджет в виде налогов, сборов и страховых взносов, в научных трудах³ рассматриваются как правовая форма возложения налоговой обязанности. Таким образом, в содержании налогов, сборов и страховых взносов можно выделить юридическую обязанность налогоплательщиков и плательщиков сборов и страховых взносов своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги, сборы и страховые взносы. Эту юридическую обязанность традиционно называют налоговой обязанностью, учитывая ее особый характер в системе субъективных прав и обязанностей налогоплательщиков, плательщиков сборов и страховых взносов.

Прежде чем проводить исследование налоговой обязанности в качестве правовой категории необходимо, ввиду фундаментальности категории «правовая (юридическая) обязанность», остановиться на рассмотрении ее сущности.

¹ Официальный сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации, вкладка «Налоговая аналитика». [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения: 22.04.2020).

² Там же (дата обращения: 22.04.2019 и 27.04.2020).

³ См.: например, *Кучеров И. И.* Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. М., 2009. С. 41; *Демин А. В.* Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 464 с.

Определения понятия «правовая обязанность» встречаются еще в дореволюционных работах. Например, Ф. Регельсбер¹ сводил юридическую обязанность к понятию «должное», указывая на то, что юридическая обязанность — это «связанность воли», которая соответствует субъективному праву². Г. Ф. Шершеневич³ также указывал на эту характерную особенность правовой обязанности — связанность воли обязанного субъекта, объясняя юридическую связанность воли вынужденным подчинением поведения индивида, обращенным к нему веляниям норм права.

В советский период юридическая обязанность как правовая категория стала предметом исследования лишь с середины 40-х — начала 50-х годов 20 века. Известный советский ученый-правовед С. Н. Братусь⁴ рассматривал правовую обязанность в качестве меры поведения, которая означает «долженствование, необходимость этого поведения со стороны обязанного лица».

Р. О. Халфина⁵ определяла понятие «правовая обязанность» через «должное поведение» обязанного лица, придерживаясь сложившего в науке подхода к юридической обязанности через субъективное право, выраженного в трудах О. С. Иоффе, М. Д. Шаргородского⁶. Аналогичного подхода придерживался А. С. Пиголкин⁷, определяя правовую обязанность как меру должного поведения обязанного лица.

Ученые С. Ф. Кечекьян⁸, Л. Д. Воеводин⁹, Н. И. Матузов и Б. М. Семенов¹⁰ в своих трудах предложили несколько иное определение правовой обязанности — это «установленная государством мера общественно необходимого поведения, направленного на удовлетворение интересов общества и личности». Подходы этих ученых к определению термина «правовая обязанность» основывались на том, что раскрывать содержания данного понятия через использование категории «должное» некорректно, поскольку категория «должное» в словах «должное поведе-

¹ См.: Регельсбер Ф. *Общее учение о праве* / Под ред. Ю. С. Гамбарова. М., 1897. С. 38–39.

² См.: Саицихина Т. Ю. *Налоговая обязанность как правовая категория* // *Финансовое право*, 2006, № 12. С. 22–25.

³ См.: Шершеневич Г. Ф. *Общая теория права*. Т. 1. *Философия права*. Часть теоретическая. М., 1910. С. 619.

⁴ См.: Братусь С. Н. *Субъекты гражданского права*. М., 1950. С. 11.

⁵ См.: Халфина Р. О. *Общее учение о правоотношении*. М., 1974. С. 242.

⁶ См.: Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. *Вопросы теории права*. М., 1961. С. 222–224.

⁷ *Теория государства и права* / Под общ. ред. А. С. Пиголкина. М., 2003. С. 371–73.

⁸ См.: Кечекьян С. Ф. *Правоотношения в социалистическом обществе*. М., 1958. С. 60.

⁹ См.: Воеводин Л. Д. *Конституционные права и обязанности советских граждан*. М., 1972. С. 26–35.

¹⁰ См.: Матузов Н. И., Семенов Б. М. *Исследование проблемы юридических обязанностей граждан СССР* // *Советское государство и право*. 1980. № 12. С. 28–37.

ние» не является юридической, так как отражает только нравственную сторону поведения обязанного субъекта.

На основе рассмотренных отдельных аспектов сущности и содержания правовой (юридической) обязанности, перейдем к анализу налоговой обязанности как правовой категории.

Статья 57 Конституции РФ определяет конституционно-правовой характер налоговой обязанности, устанавливая: «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы».

В современной теории налогового права существуют различные точки зрения на содержание категории «налоговая обязанность». В научной литературе данное понятие употребляется и в узком и в широком значении. Так, Н. П. Кучерявенко¹ рассматривает понятие «налоговая обязанность» в широком значении, включая в налоговую обязанность «обязанность по ведению налогового учета, обязанность по предоставлению налоговой отчетности, а также обязанность по уплате налогов и сборов». Ю. А. Крохина² придерживается аналогичной позиции, указывая, что налоговая обязанность — это целая система обязанностей налогоплательщика: обязанность встать на учет в налоговом органе, обязанность самостоятельно исчислить налоговую базу и определить на ее основе сумму налога, обязанность перечислить налог в бюджет соответствующего уровня и т.д.

Коллектив авторов под руководством Е. Ю. Грачевой³ рассмотрели понятие «налоговая обязанность» и в узком и в широком значении, выделив из совокупности обязанностей налогоплательщика его основную обязанность, связанную с уплатой налогов и сборов. Именно эту основную обязанность авторы отождествляют с налоговой обязанностью в узком смысле.

Встречается в научных трудах и исключительно узкий подход к понятию «налоговая обязанность», например, в работах Е.А. Имыкшеновой⁴, А. И. Землина⁵, Е. У. Латыповой⁶, Т. Ю. Сащихиной⁷, Е. А. Лопат-

¹ Кучерявенко Н. П. Налоговое право: учебник. М., Консум, 1997. С. 115–132.

² Налоговое право России: Учебник для вузов / Под ред. Ю. А. Крохиной. М., НОРМА, 2003. С. 272.

³ Грачева Е. Ю. Налоговое право: учебник / Е. Ю. Грачева, М. Ф. Ивлиева, Э. Д. Соколова. М., Юрист, 2005. С. 66.

⁴ Имыкшенова Е. А. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации: Дис. ...канд. юрид. наук. Тюмень, 2004. С. 121.

⁵ Землин А. И. Налоговое право: учебник. М., ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005. С. 135.

⁶ Латыпова Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. М., Юриспруденция, 2006. 128 с.

⁷ Сащихина Т. Ю. Налоговая обязанность и ее исполнение: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

никовой¹, И. Ю. Жалонкиной² и др., которые определяют налоговую обязанность в виде правомерно установленной обязанности налогоплательщика уплатить в определенное время определенную сумму налогов и (или) сборов.

Помимо категории «налоговая обязанность» в научной литературе довольно часто встречается термин «налоговое обязательство». Совершенно очевидно, что категории «обязанность» и «обязательство» не являются тождественными, хотя и имеют тесную связь. По отношению к обязательству обязанность является его элементом, а, следовательно, по содержанию обязательство шире, чем обязанность.

Профессор В. М. Чибинев³ объясняет использование в законодательстве о налогах и сборах категории «налоговая обязанность» исключительно желанием государства устранить ответственность за организованную налоговую систему, которая по своей сути является грабительской. Фактически, уходя от использования категории «обязательство», которое предполагает наличие взаимных обязательств друг перед другом, государство превращается в «некое всесильное и могущественное божество, стоящее вне права и над ним, которое может все», но не несет перед налогоплательщиками ответственности за эффективное и рациональное использование денежных средств, собранных за счет уплаченных налогов.

По справедливому мнению В. М. Чибинева понятие «налоговое обязательство» полностью соответствует сущности налогообложения, а посредством введения института обязательства в сферу налогообложения решится не только юридико-техническая задача, связанная с созданием правового механизма, соответствующего экономической сути налоговых отношений, но и решится в определенной степени политическая задача: государство станет полновесным субъектом налогового права, наделенным юридическими правами и обязанностями⁴.

Следует заметить, что предложения о введении в научный и правовой оборот категории «налоговое обязательство» высказывают многие ученые: С. В. Запольский⁵, М. В. Карасева⁶, А. И. Худяков⁷,

¹ *Лопатникова Е. А.* Реализация принципов налогового права / Под ред. И. И. Кучерова. М., Юриспруденция, 2012. 160 с.

² *Жалонкина И. Ю.* Модернизация механизмов взыскания налоговой задолженности в Российской Федерации: Дис. ...канд. эконом. наук. Томск, 2012.

³ См.: *Чибинев В. М.* Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве // *Налоги (журнал)*, 2006, № 3. С. 12–15.

⁴ См.: *Чибинев В. М.* Указ. соч. С. 12–15.

⁵ *Запольский С. В.* Самофинансирование предприятий. Правовые вопросы. М., 1981. С. 61.

⁶ *Карасева М. В.* Финансовые правоотношения. Воронеж: Изд-во ВГУ, 1997. С. 276–288.

⁷ *Худяков А. И.* Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: учебник. Алматы: Норма-К, 2003. С. 398–427.

С. Г. Пепеляев¹, И. А. Цинделиани², Д. В. Винницкий³, М. Ю. Орлов⁴, А. Т. Шаукенов⁵ и др.

Но есть и противники использования понятия «налоговое обязательство» в налоговом праве, к их числу относятся весьма уважаемые ученые: Д. А. Братусь⁶, Е. А. Суханов⁷, Н. П. Кучерявенко⁸, М. К. Сулейменов⁹, И. И. Кучеров и др.

Дальнейшее исследование налоговой обязанности сопряжено с определением ее содержания. В самом общем виде содержанием налоговой обязанности в ее узком значении выступает, имеющаяся у налогоплательщика, плательщика сбора или плательщика страховых взносов, обязанность уплатить самостоятельно (лично), через представителя или иного лица своевременно или досрочно, в полном объеме и за счет собственных средств налогоплательщика либо за счет средств иного лица законно установленный, правильно исчисленный, в определенной форме и валюте, с соблюдением установленного порядка налог, сбор или страховые взносы.

Содержание налоговой обязанности включает определенный набор элементов, которые закрепляются в главе 8 Налогового кодекса РФ. К числу элементов налоговой обязанности относят основания возникновения, исполнения, изменения и прекращения налоговой обязанности.

Особые основания, которые влекут возникновение, исполнение, изменение или прекращение налоговой обязанности — установленные по каждому конкретному налогу самостоятельные юридические факты. Юридическими фактами принято называть «жизненные обстоятельства, с которыми правовые нормы связывают наступление юридических последствий»¹⁰. Основной функцией юридических фактов

¹ Налоговое право: учебник / под. ред. С. Г. Пепеляева. М., Юристъ, 2004. С. 147—148.

² Налоговое право России: учебник / И. А. Цинделиани и др. М., Эксмо, 2008. С. 162—209.

³ Винницкий Д. В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права. // Законодательство. 2003. № 7. С. 22—32.

⁴ Орлов М. Ю. Налоговое обязательство: право на существование в налоговом праве. // Налоги и налогообложение. 2004. Декабрь. С. 16.

⁵ Шаукенов А. Т. Некоторые проблемы теории и философии налогового права. Алматы: Print S, 2009. С. 117—219.

⁶ Братусь Д. А. Финансовое обязательство: публичное— по содержанию, частное — по форме. Как исполнять? // Юрист. 2008. № 10. С. 46—56.

⁷ Суханов Е. А. Осторожно: гражданско-правовые конструкции! // Законодательство. 2003. № 9. С. 60—65.

⁸ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Т 3: Учение о налоге. Харьков: Легас: Право, 2005. С. 375—390.

⁹ Сулейменов М. К. Проблемы соотношения гражданского и налогового законодательства // Налоговый эксперт. 2001. № 2 (15). С. 11—12.

¹⁰ Теория государства и права / Под общ. ред. А. С. Пиголкина. М., Издательский Дом «Городец», 2003. С. 373.

в регулировании правоотношений выступает обеспечение перехода от общей модели прав и обязанностей, содержащейся в юридических нормах, к конкретным правам и обязанностям, воплощенным в правоотношениях¹.

Рассмотрим каждый из элементов налоговой обязанности более подробно.

Возникновение налоговой обязанности. Наличие в законодательстве о налогах и сборах законно установленных налогов, сборов или страховых взносов еще не является основанием для возникновения налоговой обязанности у налогоплательщика. В силу нормативных предписаний (ст. 44 НК РФ) налоговая обязанность возникает при наличии оснований, установленных законодательством о налогах и сборах. Обязанность уплатить конкретный налог или другой обязательный платеж возникает у плательщиков с момента возникновения обстоятельств, предусмотренных законодательством о налогах и сборах раздельно по каждому налогу, сбору или страховым взносам. Например, обязанность по уплате НДФЛ может возникнуть у физического лица при получении этим лицом дохода.

Таким образом, возникновение обязанности по уплате налога, сбора и страховых взносов имеет непосредственно тесную связь с налогоплательщиком и объектом налогообложения по определенному налоговому платежу, то есть носит субъективный (личный) характер.

К числу общих оснований возникновения налоговой обязанности относят *совокупность трех юридических фактов*, влекущих возникновение налоговой обязанности: наличие у субъекта объекта обложения налогом, сбором или страховыми взносами; наличие непосредственной связи между объектом и субъектом налога, сбора или страховых взносов; наступление срока уплаты налога, сбора или страховых взносов. Рассмотрим каждое основание более подробно.

Первым юридическим фактом, влекущим возникновение налоговой обязанности у налогоплательщика, является наличие у него соответствующего объекта обложения налогом.

Согласно положениям Налогового кодекса РФ (ст. 38) объект налогообложения — реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

¹ См.: Сащихина Т. Ю. Отдельные основания прекращения налоговой обязанности // Финансовое право, 2007. № 3. С. 23–26; Исаков В. Б. Юридические факты в советском праве. М., Юрид. лит., 1984. С. 57–58; Юридические факты и их влияние на отраслевые институты права: проблемы и направления развития: Монография / В. К. Андреев, В. С. Белых, И. В. Бит-Шабо [и др.]; Под общей редакцией В. Н. Силюкова, М. А. Егоровой. М.: Проспект, 2021. С. 309.

Большинство исследователей¹ обращает внимание на то, что в указанной статье отсутствует как таковое определение объекта налогообложения, в ней лишь содержится открытый перечень видов экономической деятельности, с которыми законодатель связывает возникновение налоговой обязанности в отношении того или иного налога. Смысл этого определения, по мнению ученых, заключается в том, что объект налогообложения служит фактическим основанием экономического характера, с которым законодательство связывает возникновение конкретной обязанности плательщика по уплате налога, иного обязательного налогового платежа, при этом, законодатель фактически совместил такие понятия, как объект и предмет налога, придав объекту признаки предмета налога².

Известный теоретик финансового права А. И. Худяков предметом налога называл «вещественное выражение объекта налога»³, его некую материальную составляющую. Предмет налога имеет значение для юридической конструкции налога. Без этого элемента налога невозможно определить и представить ту самую налогооблагающую составляющую, которая в непосредственной связи с субъектом налога образует правовое основание соответствующей правовой обязанности по уплате налога. Например, в земельном налоге, предметом налога является земельный участок, в налоге на доходы физических лиц — доход, в транспортном налоге — транспортное средство и т.д.

Объект налога, по мнению И. И. Кучерова, «по сути, есть определенная налогооблагающая связь, объединяющая предмет налогообложения и субъект налога. Соответственно, объект налога, а следовательно, и обязанность по уплате того или иного налогового платежа, возникает в том случае и тогда, когда обозначилась эта самая связь»⁴.

Таким образом, *вторым юридическим фактом*, влекущим возникновение налоговой обязанности, выступает наличие непосредственной связи между объектом налогообложения и налогоплательщиком, при

¹ См.: Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Алматы, 1998. С. 43; Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 51; Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств: учебное пособие. Алматы, 2001. С. 98–99; Чуркин А. В. Объект налогообложения: правовые характеристики: учебное пособие. М., 2003. С. 18–19; Кучеров И. И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 6; Печенкина А. А. Недостатки правового регулирования оснований возникновения обязанности по уплате налога // Научный вестник Омской академии МВД России № 3 (50), 2013. С. 21–22.

² См.: Печенкина А. А. Недостатки правового регулирования оснований возникновения обязанности по уплате налога // Научный вестник Омской академии МВД России. 2013. № 3 (50). С. 20–24.

³ Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: учебник. Алматы: Жеты жаргы, 1998. С. 43. (304 с.)

⁴ Кучеров И. И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 6.

этом для каждого налога (сбора, страховых взносов) эта связь будет специфической. Например, обязанность по уплате земельного налога у физического лица возникает при наличии факта обладания земельным участком, как на праве собственности, так и на праве пожизненного наследуемого владения или на праве постоянного (бессрочного) пользования (ст. 388 и 389 НК РФ).

На данном примере хорошо видно, что применительно к поимущественным налогам, подлежащим уплате физическими лицами, объектом налогов будет выступать особая правовая связь, возникающая между субъектами налога (налогоплательщиками) и теми материальными объектами, наличие которых у налогоплательщика обуславливает возможность обложения налогом. Эта особая правовая связь выражается в форме права собственности на объекты материального мира или в форме некоторых других вещных прав. Наличие правовой связи между налогоплательщиком и предметом материального мира (имуществом), закрепленной в правовой норме, позволяет трансформировать предмет налога в объект налога, который выступает юридическим фактом, влекущим возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Таким образом, право собственности служит определяющим основанием в юридических конструкциях поимущественных налогов, уплачиваемых физическими лицами.

Например, обязанность по уплате налог на имущество физических лиц возникает только после приобретения права собственности на жилой дом, квартиру, комнату, дачу, гараж и иные строения, названные в законе объектом налога на имущество физических лиц. То есть фактический состав, влекущий появление у налогоплательщика обязанности по уплате этого налога на имущество физических лиц, в совокупности образуют конкретный объект налога и право собственности налогоплательщика на этот объект налога.

Для возникновения у налогоплательщика налоговой обязанности по уплате транспортного налога наличия у него определенного транспортного средства недостаточно, необходим факт регистрации этого транспортного средства в органах ГИБДД, в результате которого этот налогоплательщик фиксируется в качестве владельца транспортного средства (собственника). В тех ситуациях, когда транспортное средство находится у налогоплательщика в исправном состоянии, но не зарегистрировано в ГИБДД, оно не признается объектом обложения транспортным налогом. Таким образом, положения Налогового кодекса РФ для транспортного налога определяют дополнительные фактические обстоятельства, влекущие возникновение обязанности по уплате транспортного налога. Такими дополнительными обстоятельствами выступает право собственности и регистрация транспортного средства в органах ГИБДД.

Регистрация права собственности на объекты налога в качестве дополнительного обстоятельства для возникновения налоговой обя-

занности требуются также для налога на имущество физических лиц и для земельного налога. Применительно к земельному налогу соответствующее разъяснение зафиксировано в постановлении Пленума ВАС РФ¹, согласно которому обязанность уплачивать земельный налог возникает у налогоплательщика с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок, то есть с момента внесения записи в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и прекращается со дня внесения записи в указанный реестр о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

Третьим юридическим фактом, влекущим возникновение налоговой обязанности у налогоплательщика, является истечение налогового периода, по окончании которого обязательный платеж должен быть исчислен и уплачен. Истечением налогового периода фиксируется наступление срока уплаты конкретного налога, сбора или страховых взносов. Законодательство о налогах и сборах (п. 3 ст. 57 НК РФ) содержит различные критерии для определения сроков уплаты налогов, сборов или страховых взносов. Такими критериями является: определенная календарная дата; или истечение периода времени (года, квартала, месяца, декады, недели, дня); или указание на какое-то событие; или указание на действие, которое должно быть совершено (например, обязанность уплата физическим лицом налога на имущество, полученного в порядке наследования, сопряжена с моментом вступления этого физического лица в наследство).

Выше мы перечислили только те юридические факты, лежащие в основе возникновения обязанности по уплате налогов, которые основаны на материальных нормах налогового права. В законодательстве о налогах и сборах предусмотрены также юридические факты, влекущие возникновение обязанности по уплате налогов, которые основаны на процедурных нормах налогового права.

Как известно, прежде чем исполнить налоговую обязанность налогоплательщику, налоги и другие обязательные платежи необходимо исчислить. В отношении налогов, которые обязаны уплачивать налогоплательщики, обязанность по исчислению суммы налога возложена на них самих, а в некоторых случаях на налоговый орган или на налогового агента. Так, например, исчисление налога на доходы физических лиц возложено на налоговых агентов, которые осуществляют выплаты налогоплательщикам — физическим лицам, при этом, момент возникновения обязанности по уплате НДФЛ совпадает с моментом выплаты физическому лицу дохода.

¹ См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога» // Вестник ВАС РФ, № 9, 2009.

Изменение налоговой обязанности. Изменение обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов связано с изменением сроков уплаты соответствующего платежа в бюджет. Изменение срока уплаты налога, сбора или страховых взносов — перенос установленного законом срока уплаты налога, сбора или страховых взносов на более поздний срок в форме предоставления отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита.

Изменение срока уплаты налога путем предоставления отсрочки или рассрочки и инвестиционного налогового кредита относятся к юридическим фактам, направленным на недопущение образования налоговой недоимки¹. Изменение срока уплаты налога не создает новой обязанности по уплате налога и не отменяет существующую налоговую обязанность. Вместе с тем, перенос исполнения налоговой обязанности на более поздние сроки влечет образование у налогоплательщика суммы задолженности перед бюджетом, поэтому в соответствии с п. 4 ст. 64 и п. 6 ст. 67 Налогового кодекса Российской Федерации на неуплаченную сумму налога начисляются проценты². Кроме того, по своей сути перенос срока исполнения налоговой обязанности — это фактическое предоставление налогоплательщику возмездного кредита со стороны государства, который предоставляется за счет средств бюджета или внебюджетного фонда, недополучивших соответствующие суммы налогов³. Однако есть ученые, которые высказывают иную точку зрения. Так, А. В. Анищенко⁴ считает, что перенос сроков уплаты налогов на более поздний срок нельзя относить к бюджетному кредиту, так как денежные средства, за счет которых он предоставляется, еще не поступили в доходы бюджетов.

Изменение срока уплаты налога, сбора или страховых взносов относятся к налоговым правоотношениям, которые регулируются диспозитивным методом правового регулирования. Однако в научных трудах⁵ отмечается, что диспозитивность регулирования этих отношений

¹ Галкин А. В. Основания возникновения налоговой задолженности // *Налоги*. 2009. № 5. С. 23–27; Main elements of taxation in the conditions of the development of digital economy / *Tsindeliani I. A., Anisina K. T., Burova A. S.* [et al.] // *Utopia y Praxis Latinoamericana*. 2019. Vol. 24. No Extra 5. P. 129–137.

² Галкин А. В. Основания возникновения налоговой задолженности. С. 23–27.

³ См.: Галкин А. В. Основания возникновения налоговой задолженности // *Налоги*. 2009. № 5. С. 23–27, *Налоговое право России: Учебник для вузов* / Отв. ред. Ю. А. Крохина. М., НОРМА, 2003. С. 295.

⁴ Анищенко А. В. Инвестиционный налоговый кредит: определения есть, а определенности нет. // *Налоговая политика и практика*. 2007. № 8. С. 25–29.

⁵ См., например, Галкин А. В. Основания возникновения налоговой задолженности // *Налоги*. 2009. № 5. С. 23–27, Печенкина А. А. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект). Дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2018. С. 87.

проявляется только на стадии подачи налогоплательщиком заявления об изменении срока уплаты налога. Процесс же принятия налоговым органом решения о предоставлении отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита, а также контроль за выполнением налогоплательщиком этого решения целиком и полностью регулируется императивными нормами.

Среди ученых нет единства в определении правовой природы правоотношений по предоставлению отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита. В научных трудах высказывается позиция об отнесении изменения сроков исполнения налогоплательщиком своей налоговой обязанности в форме предоставления ему отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита к налоговым льготам в виде налоговых освобождений¹ либо к налоговым льготам, имеющим самостоятельный характер².

Встречаются научные труды, авторы которых не согласны с такой позицией. Например, В. Н. Иванова³ прямо указывает, что изменение сроков уплаты налогов в форме предоставления отсрочки или рассрочки, либо предоставлением инвестиционного налогового кредита не является налоговыми льготами. Н. А. Соловьева⁴ обосновывает невозможность отнесения законодательно установленных форм изменения сроков исполнения налоговой обязанности к налоговым льготам нарушением принципа налоговых льгот — невозможность снизить налоговую нагрузку налогоплательщика. Ведь изменение сроков исполнения налоговой обязанности, — указывает она, — лишь предоставляет налогоплательщику определенное время, по истечении которого налоговые платежи все равно уплачиваются в соответствующий бюджет.

Исполнение налоговой обязанности. Правоотношения по исполнению обязанности по уплате налоговых платежей выступают центральным элементом налоговой обязанности⁵. В специальной литературе для обозначения этих правоотношений используется термин «исполнение налоговой обязанности», который законодательно не закреплен, однако

¹ См.: Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М., ТК «Велби»; Изд-во «Проспект». 2-е изд., перераб. и доп.; М., 2008. С. 192. (528 с.).

² См.: Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник для вузов. М., Издательство «Юрайт»; ИД «Юрайт», 2010. С. 217, 219. (680 с.); Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. Е. М. Ашмаринной. М., КНОРУС, 2011. С. 52. (240 с.).

³ См., например, Иванова В. Н. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства: Автореф. дис. докт. юрид. наук. Воронеж, 2010. С. 9. (49 с.).

⁴ См., например, Соловьева Н. А. Налоговые вычеты и налоговые льготы: проблемы соотношения и законодательного закрепления: Монография. М., КНОРУС, 2012. С. 78. (216 с.).

⁵ См.: Химичева Н. И. Финансовое право: Учебно-методический комплекс / Е. В. Покачалова; Отв. ред. Н. И. Химичева. М., Норма, 2005. С. 254. (464 с.).

в Налоговом кодексе РФ его значение раскрывается через основания прекращения налоговой обязанности (п. 3 ст. 44 НК РФ).

Исполнение налоговой обязанности включается действия по исчислению налоговых платежей и действия по их уплате в соответствующий бюджет¹.

Исчисление налогов, сборов или страховых взносов состоит из определенного набора действий участников налоговых правоотношений (налоговых органов, налоговых агентов, налогоплательщиков и плательщиков страховых взносов) по определению конкретного размера налога, сбора или страхового взноса, подлежащего уплате в бюджет, источником которого они являются. Так, каждый участник налоговых правоотношений, в обязанности которого входит исчисление налогового платежа, последовательно совершает действия по определению: объекта налогообложения; налоговой базы; налоговой ставки; возможных налоговых льгот; суммы налога (расчет)².

По общему правилу, налогоплательщики, плательщики сборов и страховых взносов самостоятельно исчисляют суммы налога и страхового взноса (ст.ст. 52–55 НК РФ). На налоговые органы возложена обязанность по исчислению налогов, которые уплачиваются физическими лицами (транспортный, земельный налог и налог на имущество физических лиц). Это скорее является исключением из правила по самостоятельному исчислению налога налогоплательщиком. Исчислив сумму налога, налоговый орган обязан в срок не позднее 30 дней до наступления срока платежа направить налогоплательщикам — физическим лицам налоговое уведомление по форме, утвержденной приказом Федеральной налоговой службы РФ³. Обязанности по уплате налогов у налогоплательщиков — физических лиц возникают не ранее даты получения налогового уведомления⁴.

Исчисление налога прекращается подачей налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган либо, а в случае исчисления налога налоговым органом — направлением налогоплательщику налогового уведомления об уплате соответствующего налога. Исчисление страховых взносов заканчивается подачей налогоплательщиком в налоговый орган расчета по страховым взносам. Размер сбора или

¹ См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / А. Н. Козырин [и др.]; Под ред. А. Н. Козырина. М., ТК «Велби»; Изд-во «Проспект», 2005. С. 210 (656 с.); *Tsindeliani I., Egorova M., Vasilyeva E., Bit-Shabo I., Kikavets V.* Collection of Taxes from Ultimate Beneficiaries: Russian Regulatory Model // Account. Econ. Law. 2021. P. 1–24.

² Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997. С. 264–275.

³ См.: Приказ ФНС России от 25.12.2014 № ММВ-7-11/673@ «Об утверждении формы налогового уведомления» // СПС КонсультантПлюс.

⁴ См.: *Тропская С. С.* Правовой статус налогоплательщика — физического лица в Российской Федерации. Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 80.

способ его расчета нормативно установлен. Налогоплательщики — физические лица самостоятельно осуществляют расчет сбора для его уплаты, например, в случае расчета государственной пошлины при подаче в суд исков имущественного характера. С этого момента начинается уплата налога, сбора или страхового взноса.

Уплата налога, сбора и страховых взносов рассматривается в научной литературе¹ в двух аспектах: в узком и широком.

В широком значении уплата налога, сбора и страховых взносов связана с выполнением комплекса обязанностей налогоплательщика: обязанности по исчислению суммы налога, сбора или страховых взносов, обязанности уплатить налог, сбор и страховые взносы в соответствующий бюджет, а в случае их неуплаты, обязанности претерпевать меры государственного принуждения.

В узком значении уплата налога, сбора и страховых взносов предполагает надлежащее поведение налогоплательщика, связанное с уплатой налога, сбора и страховых взносов в соответствующий бюджет, эта обязанность появляется у налогоплательщика с момента возникновения обстоятельств, предусмотренных нормами законодательства о налогах и сборах по конкретному налогу (ст. 44 НК РФ). Такие обстоятельства устанавливаются в нормах, регламентирующих порядок исчисления и уплаты конкретных видов налогов, сборов и страховых взносов.

В учебной литературе встречаются различные подходы к определению категории «уплата налога (сбора)». Например, И. И. Кучеров² понимает под уплатой налога (сбора) «своевременное и в полном объеме исполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора) соответствующей обязанности по отношению к государству».

В. Ф. Евтушенко³ предлагает следующую формулировку: «...уплата налога представляет собой активные действия налогоплательщика по передаче денежных средств в собственность государства и муниципальных образований; в этом процессе реализуется потенциал экономической категории «налог», выступающей как платеж, то есть как определенный процесс отчуждения собственности налогоплательщика в пользу публичных субъектов».

В научных трудах уплата налога рассматривается в двух формах: добровольной и принудительной. Добровольная форма уплаты налоговых платежей — результат действий налогоплательщика по испол-

¹ Данный подход нашел свое отражение в научной работе С. С. Тропской. См.: Тропская С. С. Правовой статус налогоплательщика — физического лица в Российской Федерации. Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 79.

² См.: Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М., Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 142.

³ Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 29.

нению налоговой обязанности. Принудительная форма — процесс, в результате которого погашаются налоговые претензии государства¹.

В учебнике под редакцией Ю. А. Крохиной² также подчеркивается двойное понимание категории «уплата налога»: 1) в качестве действий самого налогоплательщика (добровольное или на основании требования уполномоченных органов государства); 2) в качестве действий налогового или иного уполномоченного органа по взысканию неуплаченного (не полностью уплаченного) налога».

Нормальное функционирование налоговой системы предполагает добровольное исполнение налогоплательщиком своей налоговой обязанности и отсутствие к нему претензий со стороны налоговых органов. Добровольное исполнение налоговой обязанности налогоплательщиком рассматривается как добровольное действие (комплекс действий) налогоплательщика, по перечислению денежных средств в соответствующие бюджеты или целевые фонды, которое может быть осуществлено самостоятельно (лично), через представителя либо иным лицом.

Возможность уплачивать налоговые платежи за налогоплательщиков иными лицами введена с 30.11.2016 Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ³. Круг иных (третьих) лиц, которые вправе уплачивать налоги за налогоплательщиков, в законодательстве о налогах и сборах не определен. Представляется, что налоговые платежи за налогоплательщика могут осуществляться в самых различных вариантах. Плательщиком налоговых платежей могут выступать как физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой, так и коммерческие и некоммерческие организации. Основным условием исполнения налоговой обязанности за налогоплательщика иным лицом является соблюдение порядка заполнения платежного поручения на перевод соответствующего платежа в бюджетную систему Российской Федерации. Такой порядок утвержден Приказом Минфина России от 12.11.2013 № 107н⁴ в редакции от 05.04.2017.

На основе вышеуказанных подходов под уплатой налогов, сборов и страховых взносов следует понимать добровольные действия (комплекс действий) налогоплательщиков, плательщиков сборов и пла-

¹ *Евтушенко В. Ф.* Правовое положение налоговых агентов. С. 30.

² *Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю. А. Крохина.* 2-е изд., перераб. М., Норма, 2005. С. 285.

³ Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // *Российская газета*, № 275, 05.12.2016.

⁴ Приказ Минфина России от 12.11.2013 № 107н «Об утверждении Правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации» // *Российская газета*, № 15, 24.01.2014.

тельщиков страховых взносов, их представителей, а также иных лиц по перечислению денежных средств в соответствующие бюджеты или целевые фонды.

Несмотря на появившуюся возможность уплачивать налоговые платежи иными лицами, принцип личного исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком не утратил своего значения. Самостоятельное исполнение налоговой обязанности налогоплательщиком закреплено в ст. 45 Налогового кодекса Российской Федерации.

Самостоятельное исполнение налоговой обязанности означает, что уплата налога осуществляется от имени и за счет собственных денежных средств налогоплательщика, что должно подтверждаться платежными документами¹, это соответствует позиции, высказанной Конституционным Судом Российской Федерации при рассмотрении на предмет конституционности абзаца первого пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации.

Так, Конституционный Суд Российской Федерации в своем определении от 22.01.2004 № 41-О написал, что ст. 45 Налогового кодекса «...не препятствует участию налогоплательщика в налоговых правоотношениях как лично, так и через представителя. Однако представитель налогоплательщика должен обладать соответствующими полномочиями либо на основании закона...», «...либо в силу доверенности, выданной в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Кроме того, само представительство в налоговых правоотношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика — представляемого лица. Следовательно, по правовому смыслу отношений по представительству, платежные документы на уплату налога должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим, а уплата соответствующих сумм должна производиться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении, т.е. за счет его собственных средств²».

По мнению Конституционного Суда Российской Федерации, иное толкование понятия «самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога» привело бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога, и к недопустимому вмешательству третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком. Из этого правила

¹ См.: Кучеров И. И. Налоговое право России. М., 2001. С. 143–144.

² Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации» // Экономика и жизнь, № 20, 2004.

есть исключения, связанные с объективной невозможностью лица исполнять налоговую обязанность, в частности, в силу признания лица безвестно отсутствующим или недееспособным. В этих случаях обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим, исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего; налоговую обязанность лица, признанного судом недееспособным, исполняется опекуном за счет денежных средств этого недееспособного (безвестно отсутствующего) лица¹.

Кроме вышеперечисленного, уплаты налога, сбора и страховых взносов подчиняется определенному порядку. Порядок уплаты налога Н. П. Кучерявенко² определяет как «совокупность действий налогоплательщика по фактическому внесению сумм налога, подлежащих уплате в соответствующий бюджет или целевой фонд». Аналогичные подходы высказываются и в других научных трудах³.

Порядок уплаты налоговых платежей состоит из определенного перечня элементов, которые необходимо соблюсти. К ним относятся: 1) *валюта платежа*. Валютой платежа при уплате налогов, сборов и страховых взносов является российский рубль, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ (п. 5 ст. 45 РФ). Случаев уплаты налога в иностранной валюте в настоящее время Налоговый кодекс РФ не содержит, под иным случаем в данной норме понимается уплата в иностранной валюте государственной пошлины за выдачу, продление срока действия и восстановление в исключительных случаях виз иностранным гражданам в пунктах пропуска через Государственную границу РФ (п. 5 ст. 333.29 НК РФ). При исчислении налога в иностранной валюте в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, для его уплаты необходимо произвести пересчет исчисленной суммы налога в валюту Российской Федерации по официальному курсу Центрального банка РФ на дату уплаты налога; 2) *форма платежа*. Уплата налога может производиться только в денежной форме, т.е. другие формы расчетов по уплате налогов не допускаются, исключения составляют случаи прекращения налоговой обязанности зачетом за счет излишне уплаченных сумм налогов. Возможна и наличная и безналичная форма уплаты налогов и сборов, определяющим в данном случае является, то чтобы из платежного документа вытекало, что соответствующая сумма налога или сбора уплачена именно налогоплательщиком и за счет его

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 41-О.

² См.: Основы налогового права: Учебное пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003. С. 142–145.

³ См., например, Орлов М. Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебное пособие. М., Городец, 2009. С. 115. (208 с.)

средств¹; 3) *основание платежа*. Основанием уплаты налога могут выступать уведомление налогового органа об уплате налогов или налоговые декларации, расчеты авансовых платежей по налогам, расчеты по страховым взносам; 4) *вид платежа*. Каждый налогоплательщик уплачивает только налоги и сборы того вида, в отношении которого у него есть налоговая обязанность; 5) *направление платежа*. Налог или сбор должен быть уплачен именно в тот бюджет, источником которого он является²; 6) *способ уплаты*. Различают три способа уплаты налоговых платежей: декларационный, «у источника выплаты» и кадастровый. Декларационный способ уплаты налога применяется при уплате налога лицом, получившим доход. Способ уплаты налога «у источника выплат» используется в том случае, когда налог уплачивает лицо, выплачивающее доход. Кадастровый способ уплаты налога предназначен для определенных групп в зависимости от вида имущества, налог на которое исчисляется исходя из кадастровой стоимости этого имущества; 7) *место уплаты налога*. Как элемент уплаты налога место уплаты налога выделяется С. Г. Пепеляевым³. Местом уплаты налога в силу законодательства о налогах и сборах может выступать: в отношении транспортного налога — место учета транспортных средств в органах ГИБДД (п. 1 ст. 363 НК РФ); в отношении налога на доходы физических лиц, работающих по трудовому договору — место учета налогового агента в налоговых органах (п. 7 ст. 226 НК РФ); в отношении налога на имущество физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность — место нахождения недвижимого имущества (ст. 409 НК РФ); в отношении отдельных видов доходов — место жительства физического лица, не осуществляющего предпринимательскую деятельность (п. 4 ст. 228 НК РФ) и т.д.; 8) *срок платежа*. Срок уплаты налога является сроком исполнения налоговой обязанности. По каждому конкретному налогу такой срок устанавливается законодательством о налогах и сборах. Срок уплаты налога (сбора) является одним из элементов налогообложения, не установление которого в законодательстве о налогах и сборах, влечет признание налога неустановленным. Обязанности по уплате налога может быть исполнена досрочно.

Возможность исполнения обязанности по уплате налога до наступления, установленного законом, срока платежа по налогу подтверж-

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации» // Экономика и жизнь, № 20, 2004.

² См.: Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М., Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 145.

³ Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2005. С. 177.

дается судебной практикой. Так, в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 09.04.2001 № 82-О отмечается, что «...Сроки уплаты налогов и сборов, согласно Налоговому кодексу Российской Федерации, устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору (пункт 1 статьи 57), при этом уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном данным Кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах (пункт 1 статьи 58). Следовательно, внесение платежей до истечения налогового периода, — делает вывод Конституционный Суд Российской Федерации, — не противоречит общим началам налогового законодательства¹».

Физические лица, не осуществляющие предпринимательскую деятельность, могут уплатить налоги одним из следующих способов: 1) через отделение банка, в том числе через платежные терминалы, принадлежащие банкам; 2) через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи либо через многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг; 3) через интернет-сервис ФНС России «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц» (при наличии доступа к нему). При приеме платежей в счет уплаты налогов от физических лиц почта, банки и местная администрация не вправе брать плату за перечисление налогов в бюджет (п. 4 ст. 58, п. 2 ст. 60 НК РФ).

Перечень указанных способов уплаты налога является исчерпывающим, следовательно, использование для уплаты налогов посредничество платежных агентов и банковских платежных агентов, а также платежные терминалы, не принадлежащие банкам не допустимо, что вытекает из п. 2 ст. 11 и п. 4 ст. 58 Налогового кодекса Российской Федерации.

Прекращение налоговой обязанности. Основания прекращения обязанности по уплате налога (сбора) И. И. Кучеров², М. В. Карасева³ и др. рассматривают как правопрекращающие юридические факты, влекущие прекращение у налогоплательщика соответствующих прав и обязанностей. Перечень юридических фактов, выступающих осно-

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 09.04.2001 № 82-О «По жалобам граждан С. О. Евсикова, Т. Г. Сибирченковой, Р. К. Исламовой, Л. И. Ленгле, С. В. Рыбакова, А. В. Привалова на нарушение их конституционных прав положениями Федерального закона «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» и положениями соответствующих законов Республики Марий Эл, Ставропольского края, Нижегородской области и Пермской области» // Вестник Конституционного Суда РФ, № 4, 2001.

² См.: Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М., Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 142.

³ См.: Финансовое право Российской Федерации / Отв. ред. М. В. Карасева. 2-е изд., перераб. и доп. М., Юрист, 2006. С. 343.

ваниями для прекращения налоговой обязанности, определен законодательством о налогах и сборах (п. 3 ст. 44 НК РФ), однако данный перечень оснований для прекращения налоговой обязанности является открытым. Различные обстоятельства, которые могут выступать в качестве оснований прекращения налоговой обязанности можно найти в различных нормах Налогового кодекса РФ. Так в учебной и научной литературе обращается внимание на различные обстоятельства, которые хоть и прямо не обозначены в ст. 44 Налогового кодекса РФ, но влекут прекращение налоговой обязанности. К таковым можно отнести, например: отмену налога, сбора или страховых взносов либо снижение налоговых ставок при условии, что они имеют обратную силу (п. 4 ст. 5 НК РФ)¹; исполнение обязанности по уплате налогов, сборов и (или) страховых взносов поручителем за налогоплательщика (ст. 74 НК РФ); исполнение обязанности налогоплательщика по уплате налогов, сборов и (или) страховых взносов третьими лицами (п. 1 ст. 45 НК РФ); принудительное взыскание налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица (ст. 48 НК РФ); исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) опекуном за недееспособного налогоплательщика (п. 2 ст. 51 НК РФ); исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства, за безвестно отсутствующего налогоплательщика (п. 1 ст. 51 НК РФ); признание налоговой задолженности безнадежной к взысканию вследствие истечения установленного срока для его взыскания и списание безнадежных долгов по налогам (ст. 59 НК РФ)²; признание судом налоговой задолженности безнадежной к взысканию вследствие вынесения определения об отказе в восстановлении пропущенного срока для подачи иска в суд (подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ)³; признание налоговой задолженности безнадежной к взысканию и списание долгов вследствие проведение налоговой амнистии⁴; осуществление зачета суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей (ст. 78 НК РФ); осуществление зачета суммы налога, подлежащей возмещению, в счет погашения недоимки и задолженности

¹ См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / А. Н. Козырин [и др.]; Под ред. А. Н. Козырина. Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2014.

² Демин А. В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 464 с. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

³ См.: п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.arbitr.ru/as/pract/post_plenum/91622.html.

⁴ Якушев А. О. О прекращении обязанности по уплате налогов в результате перераспределения бремени расчетов с бюджетом // Финансовое право. 2016. № 12. С. 40–44.

по пеням и (или) штрафам по косвенному налогу (п. 4 ст. 176, п. 9 ст. 176.1, п. 2 ст. 203, п. 5 ст. 203.1 НК РФ)¹ и др.

Каждое из перечисленных оснований имеет свои особенности и как видим не все основания прекращения налоговой обязанности влекут поступление доходов в бюджет РФ. Наиболее эффективными для пополнения доходов бюджетов являются добровольное и принудительное исполнение налоговой обязанности. Именно на исполнение налоговой обязанности как в добровольном, так и в принудительном порядке направлено налоговое администрирование цифровизация которого, наращивает свои темпы.

Так, например, по данным судебной статистики только по делам о взыскании обязательных платежей и санкций с физических лиц за последние 3 года (Табл. 5) взыскано 956,2 млрд рублей.

По подсчетам налоговой службы в течение последних 5 лет за счет качественного налогового администрирования зафиксирован прирост поступлений налоговых доходов на сумму порядка 390 млрд руб., что составляет 2,7% от всех налоговых поступлений в бюджеты страны. В большей степени эти дополнительные налоговые доходы получены благодаря работе налоговых органов, основанной на использовании инструментов дистанционного цифрового контроля и мониторинга налоговой среды. Так, внедрение и использование цифровых технологий в налоговом администрировании позволяет налоговой службе обрабатывать информацию о всех налогоплательщиках, в том числе о 165,8 млн граждан Российской Федерации и других государств; о 4,1 млн организаций; о 3,97 млн индивидуальных предпринимателей.

Таблица 5

Данные судебной статистики по делам о взыскании обязательных платежей и санкций с физических лиц²

Год	Поступило заявлений о взыскании обязательных платежей и санкций с физических лиц (тыс.)	Из них вынесено судебных приказов о взыскании (тыс.)	Общая сумма к взысканию (млрд рублей)
2017	3976,4	3900,2	46,7
2018	4011	3987	58,7
2019	4813,9	4721,9	850,8

¹ См.: Тютин Д. В. Налоговое право: Курс лекций. Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2015.

² Судебная статистика «Сводные статистические сведения о деятельности федеральных судов общей юрисдикции и мировых судей за 2017 г., 2018 г., 2019 г.» [Электронный ресурс]. Режим доступа <http://www.cdep.ru>.

Цифровые технологии позволяют автоматически администрировать ежегодно прядка 76 млн налоговых деклараций, 15 млрд счетов-фактур по НДС и информацию по 250 млн сделок с трансфертным ценообразованием¹. На основе информационных технологий упрощается и взаимодействие между налоговыми органами и налогоплательщиками. Так, на официальном сайте ФНС предлагается более 50 интерактивных электронных онлайн-сервисов, позволяющих различным категориям пользователей взаимодействовать с налоговым органом в электронном виде, в том числе получать услуги от налоговой службы через такие сервисы, как: «Создай свой бизнес», «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента», «Узнать о жалобе» и др.

Несмотря на победное шествие процесса цифровизации налогового администрирования, имеющего высокие показатели эффективности, специалисты² отмечают ряд проблем налогового администрирования, которые возникают и в процессе выполнения своих обязанностей должностными лицами налоговых органов (например, вопросы добросовестности налогового администрирования³) и в результате недостаточной проработки налогового законодательства, налоговой политики, программных сервисов налогового администрирования⁴.

§ 3.6. Принудительное взыскание обязательных платежей как институт налогового права в условиях развития цифровой экономики

Согласно п. 1 ст. 3 НК РФ каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Далее ст. 23 НК РФ на первое место среди всех обязанностей ставит обязанность налогоплательщиков (плательщиков сборов, страховых взносов) уплачивать законно установлен-

¹ Данные приводятся по публикации: *Феоктистов Д.* ФНС: Цифровые технологии повысят доверие налогоплательщиков // Официальный сайт информационного агентства России «ТАСС». [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://tass.ru/ekonomika/6217530> (дата обращения: 22.04.2019).

² См.: *Керамова С. Н., Магомедова Х. М.* Некоторые проблемы налогового администрирования // Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 3. Общественные науки. 2018. Том 33. Вып. 1. С. 50–57.

³ См.: *Читая Р. Г.* Добросовестность налогового администрирования // Налоговед, 2018. № 12. С. 7–16.

⁴ См.: *Грунина Д. К.* Информационные цифровые технологии в деятельности налоговых органов // Налоги и финансы, 2018. № 1. С. 24–34; *Макурова Т.* Цифровизация налогового администрирования: Россия в авангарде // Журнал «Метод», 2018, № 2. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://gosmethod.ru/article/356082/> (дата обращения: 22.04.2019); *Цветков В. А., Шутьков А. А., Дудин М. Н., Лясников Н. В.* Совершенствование системы налогового администрирования в России // Финансы: Теория и Практика, 2017. № 6 (21). С. 34–49; *Хрусталева А. А., Щеглова О. Г.* Основные недостатки действующей системы налогообложения. // Экономика и управление, 2017. № 6 (140). С. 309–313.

ные налоги. В ст. 45 НК РФ говорится о том, что по общему правилу налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный в соответствии с НК РФ. Такая обязанность имеет конституционный характер: в ст. 57 Конституции РФ закреплено, что каждый обязан платить законно установленные налоги. В этой обязанности налогоплательщиков воплощен публичный интерес всех членов общества. Уклонение от исполнения обязанностей по уплате налогов в масштабе всей Российской Федерации может привести к значительному снижению объемов доходной части бюджетов различных уровней. Данная точка зрения нашла отражение в Постановлении Конституционного Суда РФ от 30.01.2001 № 2-П по делу о проверке конституционности положений пп. «д» п. 1 и п. 3 ст. 20 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», в редакции от 31.07.1998, а также положений Закона Чувашской Республики «О налоге с продаж», Закона Кировской области «О налоге с продаж» и Закона Челябинской области «О налоге с продаж» в связи с запросом арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью «Русская тройка» и ряда граждан, а также в других постановлениях Конституционного Суда Российской Федерации.

В связи с изложенным государство не только вправе, но и обязано принимать меры по обеспечению взимания налогов в бюджеты всех уровней. И в случае неисполнения налогоплательщиками обязанности по уплате налогов в установленные законодательством о налогах и сборах сроки принимать меры, направленные на компенсацию потерь бюджетов в результате уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов или несвоевременного внесения ими налогов в бюджеты различных уровней¹.

Уплата налога, сбора, страхового взноса может пониматься в двух значениях: 1) в качестве действия самого налогоплательщика (добровольного или на основании требования налоговых органов); 2) в качестве действия налогового органа по взысканию неуплаченного (не полностью уплаченного) налога.

Из всего вышеизложенного следует, что уплата налогов по общему правилу основывается на самостоятельном, добровольном исполнении налогоплательщиком соответствующей обязанности. Обеспечение же исполнения налоговых обязанностей, как необходимое условие финансовой состоятельности государства, а, следовательно, его экономической безопасности базируется лишь на потенциальной возможности

¹ Короткова Л. А., Ковалевская Д. Е. Статья: Об обеспечении исполнения налогоплательщиками, налоговыми агентами обязанности по уплате налогов в бюджеты различных уровней / «Налоговый вестник», 2002, № 1 // СПС Консультант Плюс

применения уполномоченными государственными органами мер принуждения в отношении тех лиц, которые проигнорировали или могут не исполнить¹. В связи с этим уместно привести мнение А. В. Золотухина, в представлении которого исторически так сложилось, что главным побудительным мотивом уплаты налогов была не сознательность налогоплательщиков, вполне осознающих на что будут потрачены их денежные средства, а меры принуждения, которые могут быть применены к недобросовестным гражданам при выявлении уклонения от уплаты налогов и сборов либо уплаты их не в полном объеме...Граждане не любят платить налоги, считая, что государство далеко не всегда рационально использует получаемые финансовые средства для осуществления социально-экономических и иных программ, но делают это, понимая их необходимость для нормального функционирования государства и жизни гражданского общества. Поэтому государство, в свою очередь, понимая, что одним лишь убеждением добиться уплаты налогов невозможно, устанавливает различные меры наказания за невыполнение или нарушения в выполнении налоговой обязанности.

Надо сказать, государство всегда стремилось применять к налогоплательщикам меры принуждения, с тем чтобы заставить своих подданных платить налоги вовремя и в полном объеме. Со временем такие меры были оформлены в соответствующие правовые нормы, регулирующие материальные и процессуальные вопросы их применения. Таким образом, меры принуждения, обеспечивающие взимание налогов, — это неотъемлемая часть налогообложения с момента его появления как правовой и экономической категории².

Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный налоговым законодательством (п. 1 ст. 45 НК РФ), на основании чего одной из главных задач налоговых органов на современном этапе становится обеспечение полноты и своевременности внесения в бюджет налогов, сборов страховых взносов через осуществление контрольных мероприятий. На практике острой проблемой является существование у хозяйствующих субъектов налоговой задолженности, которая может быть названа одним из существенных ослабляющих социально-экономических факторов, поскольку ее значительная сумма существенно ограничивает объем финансовых ресурсов государства³.

¹ Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): Моногр. М., ЗАО ЮрИнфоР, 2009. С. 398

² Золотухин А. В. Теоретические аспекты развития института ответственности за налоговые правонарушения в науке российского права//Законодательство и экономика», № 8, 2003 // СПС Консультант Плюс.

³ Галкина С. В. Принудительное взыскание задолженности по налогам и сборам на примере Арбитражного суда Курской области/Будущее науки 2018. Т. 2. С. 229. // <https://elibrary.ru/>

Государственное принуждение представляет собой основанное на организованной силе, осуществляемое специальным аппаратом воздействия на поведение людей, ограничивающее их самоопределение в целях подчинения поведения воле государства¹. Также Кучеров И. И. говорит, что термин «принуждение» является общеупотребимым. В обыденном сознании его понимание связывается с понуждением кого-либо к совершению определенных действий. Однако более распространенным является понимание принуждения как некоего правового воздействия. Так, известнейшим правоведом В. Н. Кудрявцевым справедливо отмечалось, что «представление об обязательности права складывается из идеи о его социальной ценности плюс понимания наличия мер государственного принуждения, гарантирующих исполнение закона². Овсепян Ж. И. в своем исследовании указал, что «государство обладает безусловным и неограниченным правом принуждения. В связи с этим принуждение рассматривается правоведом как один из существенных признаков государства³.

В разные исторические периоды государственности меры принуждения проявлялись по-разному. На ранней стадии становления российского государства подати и сборы подвластное население выплачивало государю (князю) в основном в натуральной форме, сбор податей осуществляла соответствующая община, недоборы погашались путем физического изъятия имущества членов общины. В Соборном уложении 1649 года в отношении должников в качестве способа обеспечения исполнения долга предусматривался правож — физическое наказание (битье палками по ногам) с целью понуждения к уплате долга. В том случае, если правож не достигал результата и долг не был погашен, должник мог быть отдан кредитору для отработки долга. Таким образом, до XVII века в государственном принуждении в отношении должников преобладало воздействие на личность должника, основными способами являлось физическое принуждение в виде телесного наказания, принудительный труд в отработку долга с ограничением личной свободы.

К началу XIX века в России получили распространение прогрессивные взгляды на общественно-политическое устройство. Коснулись они и организации государственной финансовой системы. Относительно мер принуждения при взимании налогов формировалось общественное мнение о недопустимости применения мер физического

¹ Козулин А. И. Правовое принуждение (правовые начала государственного принуждения в советском обществе): Автореф. ... дис. канд. юрид. наук. Свердловск, 1986. С. 6.; Кудрявцев В. Н. Право и поведение. М., 1978. С. 29.

² Кудрявцев В. Н. Право и поведение. М., 1978. С. 29.

³ Овсепян Ж. И. Юридическая ответственность и государственное принуждение. Ростов н/Д: Эверест, 2005. С. 138.

воздействия к должникам. Ученый-финансист Н. И. Тургенев подчеркивал, что наказания в виде лишения свободы и тюремного заключения за неуплату налогов не имеют смысла, поскольку «лишают виновного всех средств исправления, то есть всех средств заплатить должный налог». Ученый также допускал, что «неисправный плательщик мог быть отдан под надзор местного начальства и употреблен выгодным образом для общества.» С 1937 г. был введен судебный порядок взыскания недоимок. Постановлением ЦИК и СНК СССР от 11.04.1937 г. предусматривалось, что изъятие имущества колхозов, кустарно-промысловых артелей и отдельных граждан для покрытия недоимок по государственным налогам и местным налогам, обязательному окладному страхованию, обязательным натуральным поставкам и штрафам может быть произведено лишь по решению суда. После изменения общественно-политической системы и объявления перехода к рыночной экономике в России вновь возникла необходимость в эффективном механизме налогообложения, а также в применении мер принуждения для взыскания налогов. После принятия в 1998 году Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) начался современный этап регулирования института принуждения в налоговом праве. НК РФ предусматривает судебный порядок взыскания недоимки с граждан и бесспорный порядок взыскания с индивидуальных предпринимателей и организаций. Меры государственного принуждения в налоговых правоотношениях в настоящее время затрагивают исключительно имущественные интересы должника¹.

Принудительное взыскание обязательных платежей, под которыми, в первую очередь, понимаются налоги, сборы и страховые взносы, а также пени и штрафы по ним, следует рассматривать как институт налогового права по следующим признакам. Система права в большинстве источников определяется как многоуровневое внутреннее строение национального права, обусловленное системой сложившихся общественных отношений, заключающееся в разделении внутренне согласованных норм на определенные структурные элементы (части), называемые отдельными нормами, институтами и отраслями права². Институты права представляют собой качественно однородные общественные отношения, регулируемые совокупностью взаимосвязанных

¹ Ефремова Е. С. Становление института принуждения в налоговом праве России: исторический аспект // *Налоги*. 2017. № 5. С. 41–44.

² Глава 14 в учебнике: *Теория государства и права: Учебник для юридических вузов* / А. И. Абрамова, С. А. Боголюбов, А. В. Мицкевич и др.; под ред. А. С. Пиголкина. М., Городец, 2003. 544 с.; *Юридический энциклопедический словарь* / Гл. ред. А. Я. Сухарев; редкол.: М. М. Богуславский и др. 2-е изд., доп. М., Сов. энциклопедия, 1987. С. 421//СПС Консультант Плюс.

норм права¹. Вопросы регулирования принудительного взыскания регламентируют общественные отношения в части взыскания обязательных платежей с налогоплательщиков нормами в гл. 5, 8, 10, 11, 15, 16 НК РФ и перечисленные нормы взаимосвязаны между собой по кругу лиц, предмету, методам, целям действия. Так, регулирование общественных отношений в рамках института принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов с налогоплательщиков — физических лиц осуществляется в большей степени императивным методом в форме предписаний и запретов, а доля дозволений в методе регулирования незначительна. Так, право принимать решения о принудительном взыскании налоговой задолженности с налогоплательщиков — граждан реализуется в рамках метода дозволения, однако право принимать такие решения принадлежит налоговому органу — представителю государства — выражение императивного метода регулирования. Предоставление налогоплательщикам — гражданам возможности исполнить требование налогового органа в добровольном порядке (в рамках налогового производства) — это также действие метода дозволения, а обязанность претерпевать меры принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов — проявление императивного метода².

Вместе с тем, имеет место быть мнение о том, что принудительное взыскание обязательных платежей осуществляется не только в рамках налогового производства, но и в рамках административного и арбитражного судебного процесса, то есть регулирование которого выходит за пределы налогового права. В этой связи институт принудительного взыскания можно отнести к комплексному институту.

Так, профессор И. А. Цинделиани утверждает следующее. Следует признать, с принятием Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации (КАС РФ) сформировался важнейший правовой институт принудительного взыскания обязательных платежей и санкций с физических лиц, реализация норм которого должна осуществляться в системном единстве с нормами отраслевого законодательства, предусматривающего конкретные виды и порядок уплаты обязательных платежей, а также устанавливающий санкции за нарушение сроков уплаты и иных требований, определенных отраслевым законодательством. При этом нельзя не отметить, что данный институт проходит специфический этап развития, в рамках которого необходимо обеспечить гарантии прав плательщиков обязательных

¹ Гриценко В. В. О соотношении понятий «налоговое право» и «правовой институт» // Вестник Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова. 2006. № 1. С. 68–74.

² Кайшев А. Е. Институт принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов с физических лиц в системе налогового права // Финансовое право. 2019. № 10. С. 40–46.

платежей и санкций, с одной стороны, а с другой стороны, обеспечить оптимизацию процедур принудительного взыскания¹.

В качестве мер принудительного исполнения обязанностей по уплате налогов п. 1 ст. 45 НК РФ установлено взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, а также путем взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика.

По общему правилу налоговое законодательство устанавливает различный, зависящий от статуса налогоплательщика (организация, индивидуальный предприниматель, физическое лицо, налоговый агент) порядок принудительного взыскания обязательных платежей: 1) бесспорный порядок взыскания; 2) судебный порядок взыскания. Взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в бесспорном порядке, предусмотренном ст. 46 и 47 НК РФ. Взыскание налога с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в судебном порядке, предусмотренном ст. 48 НК РФ. Однако, исключением в силу положений п. 2 ст. 45 НК РФ являются взыскание налога в судебном порядке с лицевых счетов организаций, если взыскиваемая сумма превышает пять миллионов рублей; с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика; и др.

Бесспорный и судебные порядки взыскания относятся к мерам прямого принуждения налоговых органов, однако имеют место быть и косвенные меры принуждения. Так, Тюгин Д. В. отмечает наличие в законодательстве норм, косвенно принуждающих налогоплательщика к уплате налога (пени, штрафа). Подобные нормы предусматривают определенные способы ограничения прав частного субъекта, которые не указаны в НК РФ и, как правило, не зависят от наличия у налоговых органов возможностей для принудительного взыскания задолженности. Конституционный Суд Российской Федерации в своем Определении от 20.11.2008 № 836-О-О дал оценку п. 4 ч. 1 ст. 11 Федерального закона от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд». Согласно указанному положению при размещении заказа путем проведения торгов устанавливается такое обязательное требование, как отсутствие у участника размещения заказа задолженности по начисленным налогам, сборам и иным обязательным платежам в бюджеты любого

¹ Цинделиани И. А. Реформа института взыскания обязательных платежей и санкций с физических лиц // Финансовое право. 2016. № 1. С. 33–37//СПС Консультант Плюс.

го уровня или в государственные внебюджетные фонды за прошедший календарный год, размер которой превышает двадцать пять процентов балансовой стоимости активов участника размещения заказа по данным бухгалтерской отчетности за последний завершенный отчетный период. По мнению Конституционного Суда РФ, сам по себе указанный пункт, направленный на обеспечение эффективного использования средств бюджетов и внебюджетных источников финансирования, а также на участие физических и юридических лиц в размещении заказов на условиях добросовестной конкуренции, не может рассматриваться как нарушающий конституционные права заявителя, указанные в жалобе. Представляет интерес то, что в данном судебном акте Конституционный Суд РФ затронул проблему применения норм законодательства, косвенно принуждающих налогоплательщика к уплате налога (пени, штрафа). Подобные нормы предусматривают определенные способы ограничения прав частного субъекта, которые не указаны в НК РФ и, как правило, не зависят от наличия у налоговых органов принудительных возможностей для взыскания задолженности¹.

Налоговое законодательство предусматривает право на принуждение к исполнению налоговой обязанности налоговым органом самостоятельно либо посредством обращения в суд.

В рамках стадии налогового процесса выделяются два самостоятельных производства: 2) производство по взысканию налога за счет денежных средств налогоплательщика в банке; б) производство по взысканию налога за счет и иного имущества налогоплательщика.

Рогатнева М. Е. отмечает, что направление требования об уплате налога является первоначальным этапом на стадии принудительного взыскания налога. Кузьменко В. В. и Гладиллин А. В. также считают, что направление требования относится к процедуре взыскания обязательных платежей. Обратимся к положениям НК РФ. Согласно ст. 69 НК РФ требованием об уплате налога признается *извещение* налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога. Из определения понятия «требование» вытекает, что оно представляет собой ненормативный акт налогового органа индивидуализированного характера, имеющий информирующий признак. В самом определении понятия требования оно означает извещение. То есть, налогоплательщик на стадии получения требования может еще самостоятельно и добровольно уплатить сумму налога и причитающиеся пени, и в этом случае никаких мер воздействия по принудительному взысканию не наступит. Срок для исполнения требования является отправным (сро-

¹ Тютин Д. В. Косвенные способы принуждения налогоплательщика к уплате налога // Сравнительное конституционное обозрение. 2009. № 5. С. 83–86 // СПС Консультант Плюс.

ком отчета), при неисполнении которого начинает осуществляться производство по принудительному взысканию как за счет денежных средств налогоплательщика в банке, за счет иного имущества налогоплательщика, так и судебное разрешение споров. Направление требования является обязательным действием налоговых органов для совершения в дальнейшем процессуальных действий принудительного характера. С другой стороны, при исполнении требования в срок, направленного налоговым органом налогоплательщику, принудительного взыскания с налогоплательщика не наступит. Очевидно слово «взыскание» подразумевает осуществление определенных действий против воли, желания субъекта правоотношений. Когда налогоплательщик исполнит свою обязанность по уплате налогов, пусть в более поздний срок и с начислением пени за каждый день просрочки, но добровольно, то данное обстоятельство не следует рассматривать как принудительное исполнение налоговой обязанности даже с учетом позиции Постановления Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П¹, в котором пеню по налоговому праву следует относить как правосстановительной мере принудительного характера, с помощью которой происходит возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога.

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки (сумма неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов). Требование об уплате налога должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. Что касается требования, направляемого физическому лицу, то оно должно содержать также сведения о сроке уплаты налога, установленном законодательством о налогах и сборах.

Так, судебная коллегия апелляционной инстанции считает, что оспариваемые требования не имеют сведений об основаниях взимания пени, начисленных на момент направления требования; в требовании не указан период начисления пени. Налоговым органом в материалы дела не представлены документы, свидетельствующие о том, что на 24.03.2017 г. у индивидуального предпринимателя имелась задолженность по страховым взносам и в каком размере (основания ее возникновения, период образования). Кроме того, налоговым органом не представлены документы, свидетельствующие о том, что Пенсионным фондом в установленном законом порядке взыскана недоимка по

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П / «Вестник Конституционного Суда РФ», № 4, 2005 // СПС Консультант Плюс.

страховым взносам, на которую налоговым органом начислены пени, предложенные к уплате предпринимателю оспариваемыми требованиями. Данные обстоятельства свидетельствуют о том, что начисление пени по страховым взносам по требованиям в рассматриваемом споре является неправомерным. Принимая во внимание вышеизложенное, судебная коллегия апелляционной инстанции пришла к выводу о том, что налоговым органом не представлено доказательств правомерности начисления пени, а именно: не представлено оснований возникновения задолженности по страховым взносам (расчеты, решения о доначислении страховых взносов, принятые по результатам проверок); не представлено доказательств того, что суммы страховых взносов были уплачены в более поздние по сравнению с установленными законодательством сроки. В этой связи, ввиду отсутствия необходимых сведений для должного исполнения требований, суд отказал налоговому органу, признавая такие требования не подлежащими исполнению¹.

Необходимо отметить, что в соответствии со сложившейся правоприменительной практикой судами признается, что пени неразрывно следуют за неуплаченной суммой налога, обязанность по уплате пеней производна от основной обязанности по уплате налога и является обеспечивающей обязанностью. Данное обязательство в виде пеней не может существовать отдельно от основного обязательства (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 08.02.2007 № 381-О-П, Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.07.2018 № 13АП-12032/2018)².

В основе требования об уплате налога лежит либо решение, принятое по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, либо представленная налогоплательщиком налоговая декларация, либо налоговое уведомление³. Согласно п. 6 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) несколькими способами по усмотрению налогового органа:

- 1) лично под расписку;
- 2) направлено по почте заказным письмом;

¹ Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.04.2019 № А06-7784/2018 по делу № А06-7784/2018 Требование: Об отмене требования о взыскании налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов за счет имущества налогоплательщика, а также признании не подлежащим к исполнению постановления налогового органа // СПС Консультант Плюс.

² *Лермонтов Ю. М.* Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации // СПС КонсультантПлюс. 2019.

³ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС Консультант Плюс.

3) передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи;

4) через личный кабинет налогоплательщика.

В случае направления указанного требования по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. В соответствии с п. 6 ст. 6.1 НК РФ срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях.

Для того, чтобы определить, в какие сроки налоговые органы направляют требования налогоплательщикам, следует обратиться к нормам НК РФ. Такой налогово-процессуальный срок дифференцирован в НК РФ. Так, п. 1 ст. 70 НК РФ предусмотрен общий срок направления требования, равный *трем месяцам*, со дня обнаружения недоимки. С 23.12.2020 срок для направления требования об уплате недоимки, не превышающей 3000 руб., стал единым и для организаций с индивидуальными предпринимателями, и для физических лиц. Он составляет один год со дня выявления недоимки. Причем в 3000 руб. включается только задолженность по налогу. Тогда как раньше для расчета предельной суммы недоимку суммировали с задолженностью по пеням и штрафам (п. 1 ст. 70 НК РФ; п. 1 ст. 70 НК РФ (ред., действ. до 23.12.2020); п. 2 ст. 9 Закона от 23.11.2020 № 374-ФЗ). Для уплаты задолженности по пеням появился отдельный срок. Требование об уплате пеней, начисленных после формирования требования об уплате самой недоимки, должно направляться не позднее года со дня уплаты недоимки или со дня, когда сумма пеней превысила 3000 руб. (п. 1 ст. 70 НК РФ). И специальный срок (п. 2 ст. 70 НК РФ), который применяется к требованиям по результатам налоговой проверки. Такое требование должно быть направлено налогоплательщику (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков) в течение 20 дней с даты вступления в силу соответствующего решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Кроме того, в настоящее время ввиду распространения коронавирусной инфекции (covid-19) действует также особый срок направления требования. Так, в связи с мерами экономической поддержки организациям и индивидуальным предпринимателям, занятым в сферах деятельности, наиболее пострадавших в условиях ухудшения ситуации в связи с распространением новой коронавирусной инфекции устанавливаются предельные сроки направления требования об уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, а также принятия решения о взыскании налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов. Предельные сроки направления требования увеличены на *6 месяцев* на основании Постановления Правительства РФ от 02.02.2020 г. № 409.

Налоговым законодательством предусмотрено направление уточненного требования. В соответствии со ст. 71 НК РФ в случае, если обязанность налогоплательщика по уплате налога изменилась после направления требования об уплате налога, налоговый орган обязан направить указанному лицу уточненное требование. В НК РФ не указано, можно ли направлять повторное требование за один и тот же период и на одну и ту же задолженность, если данная обязанность не изменялась.

Изменение обязанности по уплате налогов означает, что под воздействием определенных обстоятельств изменились либо срок уплаты налога, либо его сумма. Вместе с тем законодательство о налогах и сборах не содержит положений, устанавливающих в качестве основания изменения налоговых обязанностей судебный акт. НК РФ не предусмотрена обязанность налогового органа направлять налогоплательщику уточненное требование об уплате налога, сбора, пени, штрафа на основании вступившего в законную силу судебного акта. Суд пришел к выводу, что направление повторного требования за один и тот же период не может быть законным, так как порождает фактическое продление срока взыскания задолженности путем выставления новых требований на одни и те же суммы недоимки¹.

Суд отметил, что признание судом решения инспекции частично законным либо незаконным не может быть квалифицировано как изменение налоговой обязанности. Значит, это не является основанием для направления налогоплательщику уточненного требования в порядке ст. 71 НК РФ. При этом в повторном требовании не указано, что оно является уточненным, из него невозможно установить, какое первоначальное требование им уточняется и за какой конкретно налоговый период изменилась обязанность по уплате налога.

Имеет место и противоположная позиция. Суд установил, что налоговый орган правомерно выставил новое требование об уплате налога после отмены обеспечительных мер, поскольку инспекция не имела права производить действия по взысканию на основании прежнего требования в период действия обеспечительных мер. Суд признал новое требование правомерным и указал, что срок вынесения требования не является пресекательным².

Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение восьми дней (ранее десяти дней) с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты

¹ Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 23.07.2013 по делу № А53-23985/2012//СПС Консультант Плюс.

² Постановление ФАС Уральского округа от 27.06.2011 № Ф09-3345/11-С2 по делу № А47-7770/10 (Определением ВАС РФ от 12.09.2011 № ВАС-11625/11 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)// СПС Консультант Плюс.

налога не указан в самом требовании. Если требование не исполняется налогоплательщиком, то налоговый орган взыскивает неуплаченную сумму в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства (драгоценные металлы) на счетах налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в банках или обращается в суд, как это было указано ранее, если налогоплательщиком выступает физическое лицо.

В соответствии с законодательством о налогах и сборах под денежными средствами и имуществом организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в установленном порядке должно производиться взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам, понимаются денежные средства налогоплательщика (плательщика сборов, страховых взносов) на счетах в банках, наличные денежные средства, а также иное имущество, перечисленное в статьях 47 и 48 НК РФ¹.

Взыскание налога производится по решению налогового органа (далее в настоящей статье — решение о взыскании) путем направления на бумажном носителе или в электронной форме в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя, поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему РФ необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя. Целесообразно отметить, что в условиях активного развития цифровой экономики² практически во всех сферах жизни общества, а также между налоговыми органами и кредитными учреждениями внедрен электронный документооборот. На официальном сайте Банка России (<http://www.cbr.ru>) опубликовано описание форматов сообщений, используемых при электронном обмене между банками (филиалами банков), подразделениями Банка России и налоговыми органами. То есть, в действительных реалиях используется электронный формат сообщений, нежели бумажный носитель.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое

¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления».

² Указ Президента РФ от 09.05.2017 № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы»; Постановление Правительства РФ от 02.03.2019 № 234 (ред. от 07.12.2019) «О системе управления реализацией национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации» (вместе с «Положением о системе управления реализацией национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации»)// СПС Консультант Плюс.

после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит, по общему правилу. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть опять же восстановлен судом.

Решение о взыскании принимается в следующих случаях:

1) если общая сумма налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, подлежащая взысканию, превышает 3 000 рублей.

Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом при расчете общей суммы налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, подлежащей взысканию, такая сумма налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов превысила 3 000 рублей, решение о взыскании принимается в течение двух месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 3 000 рублей.

Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом при расчете общей суммы налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, подлежащей взысканию, такая сумма налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов не превысила 3 000 рублей, решение о взыскании принимается в течение двух месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока (п. 3 ст. 46 НК РФ).

В данном пункте речь идет о наличии «самого раннего требования», что косвенно указывает на применение в налоговом законодательстве повторного требования, понятие которого в НК РФ не содержится и не урегулировано.

Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в течение шести дней после вынесения указанного решения. Причем в случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику (налоговому агенту) под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма. В данном положении законодатель не указал, какими способами налоговые органы доводят до сведения налогоплательщика решение о взыскании. НК РФ указывает лишь единственный способ (заказным письмом) уведомления налогоплательщика в случае невозможности вручения решения. Опять же очевидным является тот факт,

что бумажные носители (заказное письмо) устаревают в своем применении ввиду длительного получения адресатом и ненадежностью в получении. Вполне целесообразно заменить способ уведомления как заказное письмо на получения уведомления через Единый портал государственных услуг, который является одной из платформ цифровой экономики¹.

Поручение налогового органа на перечисление сумм налога в бюджетную систему Российской Федерации направляется в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя, и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной ст. 855 ГК РФ, то есть в третью очередь.

Взыскание налога производится в следующей очередности:

- 1) с рублевых расчетных (текущих) счетов;
- 2) с валютных счетов, при недостаточности или отсутствии средств на рублевых счетах;
- 3) со счетов в драгоценных металлах налогоплательщика при недостаточности или отсутствии средств на валютных счетах;
- 4) за счет электронных денежных средств при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика.

При недостаточности или отсутствии денежных средств (драгоценных металлов) на счетах налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя либо его электронных денежных средств или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика либо информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств, налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в соответствии со статьей 47 НК РФ.

Для налоговых органов при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах в банке у налогоплательщика организации или индивидуального предпринимателя дальнейшее взыскание денежных средств возможно двумя способами:

- 1) по мере поступления денежных средств (драгоценных металлов) на эти счета;
- 2) за счет иного имущества налогоплательщика организации, индивидуального предпринимателя.

Налоговый орган вправе перейти к принудительному взысканию налога за счет иного имущества налогоплательщика только после принятия надлежащих мер по взысканию налога за счет денежных средств

¹ <https://www.gosuslugi.ru>

налогоплательщика¹. К числу надлежащих мер по взысканию налога за счет денежных средств налогоплательщика согласно п. 2 ст. 46 НК РФ относится направление налоговым органом первого поручения на списание и перечисление денежных средств (перевод электронных денежных средств) в пределах двух месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Если и эти меры не были предприняты, взыскание задолженности производится в судебном порядке, срок на обращение в суд составляет шесть месяцев и начинается течь после истечения срока исполнения требования об уплате налога (п. 3 ст. 46 НК РФ). Следует также учитывать, что в силу п. 2 ст. 63, п. 1 ст. 81, п. 1 ст. 94, п. 1 ст. 126 Закона о банкротстве со дня вынесения арбитражным судом определения о введении наблюдения (финансового оздоровления, внешнего управления, конкурсного производства) возникшая до возбуждения дела о банкротстве задолженность по обязательным платежам не может быть взыскана в принудительном порядке, в том числе в установленном НК РФ. Поэтому вопрос об утрате возможности принудительного исполнения требований по соответствующим обязательным платежам в связи с истечением срока для взыскания задолженности выясняется судом по состоянию на день введения в отношении должника первой процедуры банкротства².

Налоговым законодательством не урегулирован вопрос периода «ожидания» налоговыми органами поступления денежных средств на счета в банк, и в этой связи налоговые органы не дожидаясь таких поступлений принимают решение о взыскании за счет иного имущества и дальнейшие действия производятся силами судебных приставов исполнителей в соответствии с ФЗ «Об исполнительном производстве». Таким образом, от действий налоговых органов в этом случае зависит дальнейшая финансовая «судьба» налогоплательщика с применением к последнему обеспечительных мер (залог, поручительство, приостановление по счетам в банке, арест имущества).

При взыскании налога налоговым органом может быть применено в порядке и на условиях, которые установлены ст. 76 НК РФ, приостановление операций по счетам налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в банках либо приостановление переводов электронных денежных средств.

Судебный пристав исполнитель получает постановление от налоговых органов в течение 3 дней с момента вынесения такого решения ру-

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС Консультант Плюс.

² «Обзор судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 20.12.2016)(ред. от 26.12.2018) // СПС Консультант Плюс.

ководителя (его заместителя) налогового органа. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика принимается в течение *одного года* после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Если решение принимается после истечения указанного срока, то оно считается недействительным и исполнению не подлежит. Однако, в этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика. Такое заявление может быть подано в суд в течение двух лет со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом. Не могут рассматриваться в качестве уважительных причин пропуска указанных сроков следующие обстоятельства: необходимость согласования с вышестоящим органом (иным лицом) вопроса о подаче налоговым органом в суд соответствующего заявления; нахождение представителя налогового органа в командировке (отпуске); кадровые перестановки; смена руководителя налогового органа (его нахождение в длительной командировке, отпуске), а также иные внутренние организационные причины, повлекшие несвоевременную подачу заявления¹.

Таким образом, налоговые органы располагают несколькими рычагами воздействия на недобросовестных налогоплательщиков (административным и судебным). В случае пропуска сроков для бесспорного взыскания налоговые органы всегда могут обратиться в суд. И в случае пропуска срока для обращения в суд, данный пропуск можно объяснить в суде уважительностью причин. Таким образом, у государства возникает больше инструментов принуждения, нежели у налогоплательщиков способов защиты. Данное обстоятельство можно расценивать как ограничение гарантий прав налогоплательщиков и отсутствием пресекательных сроков для взыскания, поскольку пропуск последних имеет не абсолютный, а относительный характер. Попуская административные сроки, налоговые органы имеют возможность для восстановления сроков в судебном порядке.

Исполнительные действия должны быть совершены и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя производится последовательно в отношении:

1) наличных денежных средств, денежных средств и драгоценных металлов в банках, на которые не было обращено взыскание в соответствии со ст. 46 НК РФ;

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС Консультант Плюс.

2) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непромышленных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;

3) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;

4) сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;

5) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

6) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Федеральная налоговая служба в дополнение к письму от 03.04.2020 № ЕД-20-8/37@, а также с учетом пункта 7 постановления Правительства Российской Федерации от 02.04.2020 № 409 «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики» сообщает о продлении приостановления применения мер взыскания задолженности и соответствующих обеспечительных мер, установленных НК РФ, до 31.05.2020 включительно в отношении всех налогоплательщиков — юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, в том числе в отношении налогоплательщиков, сведения о которых внесены в единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства, а также осуществляющих деятельность в сферах, наиболее пострадавших в условиях ухудшения ситуации в связи с распространением новой коронавирусной инфекции¹.

Если физическое лицо уклоняется от добровольной уплаты налога, сборов, страховых взносов, то взыскание в этом случае возможно только в судебном порядке в соответствии с КАС РФ. Заявление о взыскании подается в суд общей юрисдикции налоговым органом (таможенным органом) в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

¹ Письмо ФНС России от 27.04.2020 № ЕД-20-8/53@ «О продлении приостановления применения мер взыскания задолженности и соответствующих обеспечительных мер» // СПС Консультант Плюс.

По общему правилу налоговый орган вправе обратиться в суд в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования, если задолженность по нему с 23.12.2020 превышает 10 000 руб. (ранее сумма задолженности составляла 3000 руб.) (абз. 4 п. 1, абз. 1 п. 2 ст. 48 НК РФ).

Если суммарная задолженность определяется по нескольким требованиям об уплате налога, пеней, штрафов, налоговая инспекция должна подать заявление о взыскании в следующие сроки (абз. 2, 3 п. 2 ст. 48 НК РФ):

— в течение шести месяцев со дня, когда суммарная задолженность превысила 10 000 руб.;

— в течение шести месяцев после истечения трехлетнего срока со дня окончания срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, пеней, штрафов, если суммарная задолженность не превысила 10 000 руб.

Мировой судья по месту жительства налогоплательщика без проведения судебного разбирательства и судебного заседания может вынести судебный приказ. В течение трех дней с даты издания приказа налогоплательщику направят его копию. До вынесения судебного приказа, а также в течение 20 дней после направления копии приказа он вправе представить свои возражения. Если возражения представлены в указанный срок, в принятии заявления о вынесении судебного приказа будет отказано, а вынесенный судебный приказ будет отменен. В таком случае налоговый орган может подать административное исковое заявление в районный суд общей юрисдикции не позднее шести месяцев со дня вынесения судом определения об отмене судебного приказа (ст. 17.1, ч. 3 ст. 123.5, ч. 1, 2 ст. 123.7, ст. ст. 286, 289 КАС РФ; абз. 2 п. 3 ст. 48 НК РФ; п. 49 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 27.09.2016 № 36)¹.

В течение месяца со дня принятия решения судом налогоплательщик вправе подать апелляционную жалобу. В случае ее подачи решение суда вступает в законную силу после рассмотрения судом этой жалобы, если обжалуемое решение суда не отменено. В случае отмены или изменения решения суда первой инстанции определением суда апелляционной инстанции и принятия нового решения оно вступает в законную силу немедленно (ч. 2 ст. 186, ч. 1 ст. 298 КАС РФ).

Таким образом, срок, по окончании которого налог не может быть взыскан, законодательством прямо не установлен. В общем случае срок принудительного взыскания налога определяется суммированием указанных процессуальных сроков. Если налоговый орган пропустил срок

¹ СПС Консультант Плюс.

для обращения в суд и суд этот срок не восстановил, то налог, пени, штрафы не могут быть взысканы (пп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ; п. 11 Обзора, направленного Письмом ФНС России от 11.10.2017 № СА-4-7/20486@).

Взыскание налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов за счет имущества физического лица производится последовательно в отношении:

1) денежных средств на счетах в банке и электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонализированных электронных средств платежа, драгоценных металлов на счетах (во вкладах) в банке;

2) наличных денежных средств;

3) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

4) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии со ст. 446 ГПК РФ Российской Федерации.

С 01.01.2020 вступили в силу поправки в п. 9 ст. 226 НК РФ, в соответствии с которыми с налогового агента может быть взыскан НДС в случаях доначисления (взыскания) налога по итогам налоговой проверки в соответствии с НК РФ при неправомерном неудержании (неполном удержании) налога налоговым агентом. Указанные изменения в НК РФ внесены Федеральным законом № 325-ФЗ от 29.09.2019.

Таким образом, если организация-работодатель ошибочно не удержит НДС с доходов своего сотрудника, то налоговый орган будет вправе взыскать неудержанную сумму НДС с налогового агента — работодателя. До этого момента с налогового агента не могла быть взыскана сумма НДС.

Согласно действовавшей ранее редакции п. 9 ст. 226 НК РФ уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускалась. При неправомерном неудержании налога доначислению налоговому агенту подлежали только пени (так как при неудержании НДС бюджет недополучает налоги именно вследствие действий налогового агента) и штраф (ст. 123 НК РФ). При этом согласно указанному п. 9 ст. 226 НК РФ при заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Изменения, внесенные Федеральным законом № 325-ФЗ от 29.09.2019, позволяют взыскивать с налогового агента НДС как в слу-

чае умышленно совершенного налоговым агентом правонарушения (п. 2 ст. 110 НК РФ), так и при неудержании НДСЛ по неосторожности (п. 3 ст. 110 НК РФ). В обоих случаях факт неправомерного неудержания (неполного удержания) НДСЛ должен быть установлен налоговым органом по результатам налоговой проверки налогового агента¹.

В вопросах применения судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации, связанных с исполнением судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации следует руководствоваться Постановлением Пленума Верховного Суда РФ от 28.05.2019 № 13².

Список использованной литературы

1. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): Моногр. М., ЗАО ЮрИнфор, 2009. 473с.
2. Овсепян Ж. И. Юридическая ответственность и государственное принуждение. Ростов н/Д, Эверест, 2005. С. 138.
3. Цинделиани И. А. Реформа института взыскания обязательных платежей и санкций с физических лиц // Финансовое право. 2016. № 1. С. 33–37.
4. Налоговое право: учебник для бакалавров / А. С. Бурова, Е. Г. Васильева, Е. С. Губенко и др.; под ред. И. А. Цинделиани. 2-е изд. М., Проспект, 2016. 528 с.
5. Тютин Д. В. Косвенные способы принуждения налогоплательщика к уплате налога // Сравнительное конституционное обозрение. 2009. № 5. С. 83–86.

§ 3.7. Институт налоговой выгоды в условиях развития цифровой экономики

Особенностью современного этапа налогового правоприменения является то, ФНС России фактически стала мощнейшей технологической организацией, владеющей беспрецедентными аппаратными средствами и массивами данных о налогозначимых фактах в деятельности налогоплательщиков. Есть информация о том, что ФНС России построила и начала эксплуатацию нескольких мощнейших компьютерных ЦОДов³ (центров обработки данных), основной

¹ Брызгалин А. В., Федорова О. С., Королева М. В., Гринемаер Е. А., Анферова О. В., Ананьина К. С., Злобин В. А., Смирнова И. А. Основные изменения в Налоговом кодексе РФ в 2020 году // Налоги и финансовое право. 2020. № 1. С. 10–123 // СПС Консультант Плюс.

² «Российская газета», № 123, 07.06.2019.

³ ФНС завершает строительство многомиллиардных мега-ЦОДов // URL: http://www.cnews.ru/news/top/2016-11-02_fns_zavershaet_stroitelstvo_mnogomilliardnyh; Вторая очередь ЦОДА ФНС России в Городце откроется в 2020 году // URL: http://www.vremyan.ru/news/vtoraya_ochered_czoda_fns_rossii_v_gorodcze_otkroetsya_v_2020_godu.html (дата обращения: 01.11.2021).

из которых расположен в г. Дубна Московской области, изначально запланированных в том числе, в Постановлении Правительства РФ от 5 декабря 2011 г. № 995 «Об осуществлении бюджетных инвестиций в проектирование и строительство объектов капитального строительства — центров обработки данных, подведомственных Федеральной налоговой службе». Строительство ЦОДов производилось, в том числе, на основании Постановления Правительства РФ от 5 декабря 2011 г. № 995. Сведения о ходе строительства и ввода в эксплуатацию имеют место, в т.ч. в п. 1.12.3 Отчета о результатах выполнения Плана деятельности ФНС России за 2018 год¹, в п. 1.12.3 Отчета о результатах выполнения Плана деятельности ФНС России за 2019 год², в п. 1.12.2, 1.12.3 Отчета о результатах выполнения Плана деятельности ФНС России за 2020 год³.

Концепция развития электронного документооборота в хозяйственной деятельности (утв. решением президиума Правительственной комиссии по цифровому развитию, использованию информационных технологий для улучшения качества жизни и условий ведения предпринимательской деятельности, протокол от 25 декабря 2020 г. № 34) распространяется и на налоговое правоприменение. Предполагается, что с 2022 года 339 компаний станут участниками налогового мониторинга⁴ — фактически, онлайн-варианта налогового контроля.

Опять же, в 2021 году количество самозанятых в России, т.е. физических лиц, применяющих высокотехнологичный вариант «недорогого» специального налогового режима для отдельных видов предпринимательской деятельности (п. 1 ст. 23 ГК РФ, Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»), достигло 3,5 млн человек, больше всего в Москве — 821 тыс. человек⁵.

Кроме того, уже введена в эксплуатацию автоматизированная информационная система АИС «Налог-3» (Приказ ФНС России от 14 марта 2016 г. № ММВ-7-12/134@). Имеют место исследования

¹ URL: <https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/analit/otchet2018.pdf> (дата обращения: 01.11.2021).

² URL: <https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/analit/otchet2019.pdf> (дата обращения: 01.11.2021).

³ URL: <https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/analit/otchet2020.pdf> (дата обращения: 01.11.2021).

⁴ 339 компаний станут участниками налогового мониторинга с 2022 года // URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11587114/ (дата обращения: 20.11.2021).

⁵ В 2021 году количество самозанятых выросло более чем в два раза // URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11632019/ (дата обращения: 20.11.2021).

относительно того, как сведения из АИС «Налог-3» могут использоваться в рамках налоговых споров¹. Частью указанной автоматизированной информационной системы является программное обеспечение «АСК НДС-2» (Приказ ФНС России от 16 ноября 2016 г. № ММВ-7-12/622@).

В соответствии с Приказом ФНС России от 3 июня 2016 г. № ЕД-4-15/9933@, система управления рисками «СУР АСК НДС-2» — это программное обеспечение, которое в автоматическом режиме распределяет налогоплательщиков — юридических лиц, представивших декларации по НДС, на основании имеющихся у налогового органа сведений о деятельности налогоплательщиков, на 3 группы налогового риска: высокий, средний, низкий. Под налогоплательщиком с низким налоговым риском понимается налогоплательщик, который ведет реальную финансово-хозяйственную деятельность, своевременно и в полном объеме исполняет свои налоговые обязательства перед бюджетом. Налогоплательщик данной категории обладает соответствующими ресурсами (активами), а его деятельность может быть проверена плановым выездным налоговым контролем. Под налогоплательщиком с высоким налоговым риском понимается налогоплательщик, обладающий признаками организации, используемой для получения необоснованной налоговой выгоды, в том числе, третьими лицами. К среднему налоговому риску относятся налогоплательщики, которые не включены в группы с высоким или низким налоговым риском.

То, что «АСК НДС-2» весьма эффективна, следует полагать, косвенно подтверждается данными, приведенными С. Г. Пепеляевым: за последние пять лет в России темп роста налоговых изъятий из экономики в 30 раз превышал темп роста самой экономики².

При этом, работа ФНС России с «АСК НДС-2» касается не только НДС, но и, например, налога на прибыль организаций. Это неудивительно в силу определенной близости данных налогов. Например, Тюгин Д. В. приводит сведения о том, что в большинстве случаев реализация организацией товаров (работ, услуг) повлечет возникновение обязанностей, как по уплате НДС, так и по уплате налога на прибыль организаций. Еще в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2011 г. № 15726/10 отмечалось, что момент, с которым НК РФ связывает возникновение объекта налогообложения при исчислении налога на прибыль и НДС, определяется как нормами общей части НК РФ — ст. 39, так и положениями глав 21 и 25 НК РФ, из содержания которых

¹ Алтаев П. С. Доказательственное значение сведений АИС «Налог-3» // Налоговед. 2019. № 10. С. 23.

² Пепеляев С. Г. Предисловие к сборнику // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2017 г. М., 2019. С. 3.

следует, что в отношении реализации объектов недвижимого имущества таким моментом при определении налогоплательщиком дохода (налоговой базы) признается передача права собственности на объекты. Следует отметить мнение весьма авторитетного юриста о том, что, что расходы и вычеты по НДС и по налогу на прибыль организаций принципиально важны для большинства организаций и индивидуальных предпринимателей. В частности, отмечается, что для таких заявителей, как организации, наиболее насущными являются вопросы уплаты налога на прибыль и НДС. Как правило, это касается элементов, от которых зависит объем налоговых обязательств: затраты по налогу на прибыль, вычеты по НДС, пониженные налоговые ставки¹.

По мнению Тютин Д. В., с экономической точки зрения, в НДС и в налоге на прибыль организаций, возможно, и есть основания для разграничения облагаемых явлений (условная «добавленная стоимость» и прибыль). С правовой же точки зрения, при рассмотрении объекта налогообложения, как юридического факта, реализация организацией товаров (работ, услуг) в данных налогах не имеет каких-либо отличий. Интересный подход к НДС следует и из Постановления Президиума ВАС РФ от 17 февраля 2009 г. № 9181/08: налогом на добавленную стоимость облагается фактически полученная экономическая выгода в денежной форме. Следует отметить, что экономическая выгода в денежной форме, исходя из ст. 41 НК РФ, также может облагаться налогом на прибыль организаций и НДФЛ².

При этом, если использовать данные общедоступного отчета 2-НК за 2020 (2019) годы³, то за указанный период налоговыми органами проведено 6,14 тыс. (9,33 тыс.) выездных налоговых проверок, по итогам которых у 5,87 тыс. (8,97 тыс.) проверенных субъектов выявлены нарушения и им доначислено 52,48 млрд руб. (298,52 млрд руб.) налогов (пени, санкций); а также 61,49 млн (62,8 млн камеральных налоговых проверок, по итогам которых у 2,38 млн (2,45 млн проверенных субъектов выявлены нарушения и им доначислено 194,92 млрд руб. (37,7 млрд налогов (пени, санкций). Есть данные и о том, что за 2011 год налоговыми органами было проведено 67,35 тыс. выездных проверок организаций и физических лиц, по итогам которых в 66,58 тыс. случаев выявлены нарушения и доначислено 270,56 млрд руб. налогов (пени, санкций).

Таким образом, число выездных проверок в 2020 (2019) году по сравнению с 2011 годом сокращено почти в 11 (в 7) раз, при том, что

¹ Зорькин В. Д. Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. М.: Норма, 2017. С. 280.

² Тютин Д. В. Налоговое право. Курс лекций (издание девятое) [Электронный ресурс] // СПС «Гарант». Режим доступа свободный (дата обращения: 05.11.2021).

³ URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 20.11.2021).

сумма доначислений 2011 года осталась на сравнимом уровне, но результаты контрольных мероприятий 2020 года не могут не оцениваться с учетом пандемии, снижения активности бизнеса и временных запретов на контрольные мероприятия.

Как именно достигается эффективность налоговой контрольной деятельности, следует из сведений, в свое время приведенных М. В. Мишустиним: аналитическая система ФНС России позволяет проводить большое количество камеральных проверок, которые проходят без контакта с налогоплательщиком, и это мы уже проверками не называем. Для ФНС проверка — это когда налоговая инспекция выходит соответствующим образом на выездную налоговую проверку. Приоритетными для включения в план проверок являются налогоплательщики, которые используют агрессивные схемы уклонения от уплаты налогов. Мы планомерно сокращаем количество выездных проверок уже много лет¹.

Некоторое «раскрытие» алгоритмов выявления налогоплательщиков, отбираемых на выездную налоговую проверку, сделано в Приказе ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@, которым утверждены «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок» (налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности); отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов; отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период; опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг) и т. д.).

Интересные сведения приведены и Егоровым Д. В.: сегодня проверками охвачен в среднем всего один налогоплательщик из 1000 (или 0,14%). Предупреждение налогоплательщиков о налоговых рисках позволило избежать контрольных мероприятий, и налогоплательщики самостоятельно доплатили более 130,6 млрд руб. без применения штрафных санкций. При этом количество жалоб по результатам проверок снизилось почти в два раза (1,8 раза), а общее количество споров с бизнесом сократилось на 18,7%².

Количество выездных налоговых проверок в 2020 году сократилось и составило 6 тысяч, в том числе в связи с введением моратория

¹ Мишустин М. В. «Вы вернулись в правовое поле — к вам нет вопросов» // URL: <https://www.nalog.ru/rn77/news/smi/7587251/> (дата обращения: 01.11.2021).

² Даниил Егоров подвел итоги работы налоговых органов в 2019 году // URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/9611238/ (дата обращения: 01.11.2021).

на их проведение. Контрольные мероприятия дополнительно принесли в бюджет почти 300 млрд рублей. При этом более половины (158 млрд рублей) обеспечены аналитической работой. В 2022 году планируется внедрить единую систему выявления рисков таких операций. В этом году будет запущен соответствующий пилотный проект в Санкт-Петербурге, в Калужской и Ростовской областях. Это позволит организовать полноценный контроль за такими операциями, а также повысить эффективность по этому направлению, в том числе за счет адресных методологических разъяснений, наличия материалов до начала выездных налоговых проверок и реализации этих процедур в АИС «Налог-3»¹.

Разумеется, «предупреждение налогоплательщиков о налоговых рисках», «адресные методологические разъяснения», фактически означают, что налогоплательщикам было предложено доплатить налоги вне процедур, предусмотренных НК РФ. Поскольку налоговый орган, проверяющий конкретные налоговые декларации по НДС (налогу на прибыль организаций) в режиме камеральной налоговой проверки (ст. 88 НК РФ) в силу ст. 101 НК РФ не может по собственному усмотрению полностью отказаться от применения штрафных санкций (в т.ч. ст. 119, 122 НК РФ), остается предположить, что речь идет об иных методах, не афишируемого, косвенного, но весьма эффективного воздействия на конкретных плательщиков.

Это подтверждается тем, что недавно ТПП РФ просило руководителя ФНС России четко прописать порядок неформального общения сотрудников налогового ведомства с бизнесом. Четкий регламент коммуникации налоговых органов с бизнесом за рамками налоговых проверок не установлен. Это в большинстве случаев дает инспекторам возможность оказывать на предпринимателей давление, действовать с позиции силы еще на первоначальной стадии переговоров. Как правило, инспекции рассылали компаниям письма, где сообщали о выявленных рисках и предлагали уточнить налоговую декларацию. Предпринимателя могут вызвать на комиссию и предложить добровольно заплатить налоги до открытия выездной проверки, которая всегда заканчивается доначислениями. Из опасения довести дело до комиссии бизнес может согласиться на требования инспекторов на предварительной стадии, хотя оснований к этому у них может и не быть².

¹ Даниил Егоров подвел итоги работы налоговых органов в 2020 году // URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10558423/ (дата обращения: 20.11.2021).

² Бизнес попросил защиты при «встречах» с налоговиками. Правила «неформального» общения с инспекторами должны быть регламентированы // URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2021/11/11/895525-biznes-zaschiti> (дата обращения: 20.11.2021). С июля 2021 года письма ФНС РФ о комиссиях по легализации налоговых баз и баз по страховым взносам отменены.

Соответственно, налогоплательщикам неофициально предлагается самостоятельно отказаться от прав на вычеты (расходы), представить уточненные налоговые декларации и доплатить налоги (пени). Не исключено, это делается при условии, что в противном случае сведения (по существу — мнение) об отсутствии данных прав и о соответствующей неуплате налогов будут переданы в следственные органы (хотя и не в порядке п. 3 ст. 32 НК РФ). Доплата налога и пени может освободить от налоговой ответственности (подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ). При этом, следственные органы имеют «на вооружении» не четырехлетнюю «глубину» выездных проверок (п. 4 ст. 89 НК РФ) и не трехлетний срок давности привлечения к налоговой ответственности (ст. 113 НК РФ), а, в частности, десятилетний срок давности привлечения к уголовной ответственности по ч. 2 ст. 199 УК РФ, в соответствии с ч. 4 ст. 15 и ч. 1 ст. 78 УК РФ. Можно напомнить, что передача сведений в следственные органы никак не снизит вероятность истребования государством от конкретных лиц возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации (в т.ч.п. 25 Постановления Пленума ВС РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления»), т.е. тех же самых налогов и пеней, которые «добровольно» предлагал уплатить налоговый орган.

Тем не менее изложенные обстоятельства позволяют с определенной точки зрения взглянуть на относительно недавно, с 19 августа 2017 г., введенную ст. 54.1 НК РФ, предусматривающую пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов.

Изначально следует усомниться в корректности названия статьи. Можно утверждать, что налогоплательщик в общем случае может потенциально злоупотреблять правами, которые носят зависимый характер от соответствующей обязанности по уплате налога (на льготы, вычеты, расходы, и т.д.)¹. Соответственно, в действительности ст. 54.1 НК РФ в первую очередь регламентирует величину обязанности по уплате налога, которая зависит, в том числе, от прав налогоплательщика на уменьшение налоговой базы и (или) суммы налога через применение льгот, вычетов, расходов, пониженной налоговой ставки и т.п.

Одним из принципиальных положений является подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, в соответствии с которым налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога при условии, если обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщи-

¹ Попкова Ж. Г. Налоговая выгода как институт налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2019. С. 11.

ком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Таким образом, законодатель прямо установил в качестве общего правила (безотносительно к виду налога) то, что контролируемый налогоплательщик, уменьшающий налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога, обязан четко идентифицировать своего контрагента, в связи со взаимодействием с которым у налогоплательщика появляется возможность применения вычетов по НДС (расходов по налогу на прибыль организаций, НДС/Л и т.п.).

При этом, современные программные средства, находящиеся на вооружении у ФНС России, в том числе упомянутая система управления рисками «СУР АСК НДС-2», позволяют с достаточной степенью точности установить, приобретал ли контролируемый налогоплательщик товары (работы, услуги, сырье) именно у того контрагента, который указан в документах (в учете, в приложениях к декларации) контролируемого налогоплательщика. Можно напомнить, что п. 5.1 ст. 174 НК РФ, в соответствии с которым в налоговую декларацию по НДС подлежат включению сведения, указанные в книге покупок и книге продаж налогоплательщика, был введен в НК РФ Федеральным законом от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ, вступившим в силу в этой части с 1 января 2015 г.

Таким образом, по меньшей мере, с указанной даты, в распоряжении налоговых органов есть все сведения о задекларированных контрагентах налогоплательщика НДС, с которыми он взаимодействовал при продаже (приобретении) товаров (работ, услуг, сырья).

Соответственно, представляет интерес определить, следует ли с правовой точки зрения различать ситуации, когда контролируемый налогоплательщик либо добросовестно заблуждался в том, что он приобрел товары (работы, услуги, сырье) у некоторого контрагента, указанного в документах (в учете), но в действительности приобретение состоялось у иного, неизвестного лица; либо точно знал, что товары (работы, услуги) приобретены не у того лица, которое зафиксировано в документах (в учете).

При этом, в современном налоговом праве в качестве обстоятельства, существенно влияющего на права и обязанности налогоплательщика, зачастую учитывается его информированность о некоторых фактах. Например, в Определении ВС РФ от 26 сентября 2017 г. № 305-КГ17-6981 рассматривался вопрос о том, заплатил ли индивидуальный предприниматель Грязнов Р. С. налоги через так называемый проблемный банк. Суд отметил, что выдача распоряжения банку о списании денежных средств со счета клиента для уплаты налогов не создает правовых последствий, предусмотренных подп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ, если к моменту предъявления соответствующего платежного поручения плательщик знал (не мог не знать) о неспособности кре-

дитного учреждения обеспечить перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Проблематика платежей в бюджет через проблемные банки имеет уже достаточно продолжительную историю, которая была существенно «обострена» после провозглашенного более 20 лет назад Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П. В литературе высказывается мнение, что концепция «добросовестности налогоплательщика» была фактически создана КС РФ и длительное время оказывала существенное влияние на практику разрешения налоговых споров. Исходя из Определения КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 168-О, под недобросовестным налогоплательщиком следует понимать такого налогоплательщика, который с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создает схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств. Как правило, установление в суде недобросовестности налогоплательщика означало лишение последнего права на признание его исполнившим обязанность по уплате налога (Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О), что могло иметь место при имитации им уплаты налога через неплатежеспособный банк; либо права на использование налоговых льгот и вычетов (Определение КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О), что соответствовало применению налогоплательщиком так называемых «налоговых схем»¹. Как полагает ряд авторов, категория «недобросовестность налогоплательщика» была введена в оборот Определением КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О².

Вопросы добросовестности традиционно имеют существенную степень разработанности в отечественном гражданском праве, в основном применительно к пределам осуществления гражданских прав. Более того, как полагает В. А. Белов, понятие о недобросовестном налогоплательщике судьи почерпнули именно из гражданского права³. С точки зрения Е. Г. Васильевой, генезис развития понятия «добросовестность» в отечественном законодательстве советского периода можно начинать с норм ГК РСФСР, который в статье 60 упоминал его применительно к единственному институту — виндикации⁴.

¹ Тютин Д. В. Налоговое право [Электронный ресурс]. М., 2017 // СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный (дата обращения: 27.02.2020).

² Зарипов В. М., Селиванов А. С., Фадеев Д. Е. Налоговая льгота: кодификация и перезагрузка. М.: ТПП, 2016. С. 19; Актуальные проблемы финансового права: учебник. / под ред. А. Д. Селюкова, И. А. Цинделиани. М., Юстиция, 2019. С. 240; Васильева Е. Г. Налоговая льгота: монография. М.: Юрлитинформ, 2015. С. 92.

³ Белов В. А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики [Электронный ресурс]. М.: Волтерс Клувер, 2006. С. 1 // Доступ из СПС «Гарант».

⁴ Васильева Е. Г. Налоговая льгота: монография. М.: Юрлитинформ, 2015. С. 91.

Следует отметить, что в п. 3 ст. 6 Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик (утратили силу) было прямо предусмотрено, что участники гражданских правоотношений предполагаются добросовестными, поскольку не доказано обратное. Норма п. 5 ст. 10 ГК РФ сформулирована несколько иначе: добросовестность участников гражданских правоотношений и разумность их действий предполагаются. С точки зрения ВАС РФ, выраженной в Постановлении Президиума от 14 июня 2011 г. № 1884/11, публичный порядок Российской Федерации предполагает добросовестность сторон, вступающих в частные отношения.

Многие иные отраслевые нормативные акты также упоминают требование добросовестности (в основном, применительно к обязанностям соответствующих частных субъектов). Например, в силу ч. 4 ст. 20.3 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» при проведении процедур, применяемых в деле о банкротстве, арбитражный управляющий обязан действовать добросовестно и разумно в интересах должника, кредиторов и общества. В ст. 21 ТК РФ предусмотрено, что работник обязан добросовестно исполнять свои трудовые обязанности, возложенные на него трудовым договором. С этой точки зрения примечателен иногда упоминаемый в литературе Циркуляр Морского технического комитета от 29 ноября 1910 г. № 15: никакая инструкция не может перечислить все обязанности должностного лица, предусмотреть все отдельные случаи и дать вперед соответствующие указания, а потому наблюдающие инженеры обязаны проявлять инициативу и, руководствуясь знанием своей специальности и пользой дела, приложить все усилия для оправдания своего назначения¹.

По мнению Г. А. Гаджиева, добросовестность, сквозь призму статьи 302 ГК РФ, должна рассматриваться как знание, информированность о фактах. Одной из причин принятия ошибочных решений судами является незавершенность дискуссии в науке гражданского права о сущности добросовестности, и, в частности, является ли добросовестность объективной догматической категорией частного права. Как известно, сторонником позиции, согласно которой добросовестность должна рассматриваться как объективная категория, был И. Б. Новицкий².

¹ Кондрашов В. М., Мосийчук А. В., Шеломенцева М. В. История финансовой системы России в лицах (часть I) // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ». Т. 8. № 5 (2016) // URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/13EVN516.pdf>; Указатель правительственных распоряжений по Морскому ведомству. XXIV. 124/8. СПб., 1910. С. 956.

² Гаджиев Г. А. Легитимация идей «Права и экономики» (новые познавательные структуры для гражданского права). [Электронный ресурс]. СПб., 2017. С. 43.

Говоря о работе И. Б. Новицкого, Г. А. Гаджиев, по всей видимости, имел ввиду его статью, впервые опубликованную в 1916 году¹. В частности, как отмечал И. Б. Новицкий в данном произведении, многочисленные случаи, когда гражданско-правовые нормы прямо или косвенно привлекают начало доброй совести, могут быть сведены к двум основным категориям. В одних случаях добрая совесть выступает в объективном значении, как известное внешнее мерило, которое принимается во внимание законом, судом, применяющим закон, и которое рекомендуется членам гражданского оборота в их взаимных сношениях друг с другом; здесь перед нами как бы открывается новый источник, выступает параллельная или подсобная норма, призываемая к действию законом. В других случаях принимается во внимание добрая совесть в субъективном смысле, как определенное сознание того или иного лица, как неведение некоторых обстоятельств, с наличием которого закон считает возможным связать те или иные юридические последствия.

При этом, упоминание как добросовестности, так и недобросовестности по тексту ГК РФ и до изменений 2013 г. периодически имело место. В. А. Белов, комментируя указанную ситуацию, отметил, что в ГК РФ, как это ни покажется странным, не содержится ни слова о недобросовестности как понятии, как правовом институте! Слово (термин, обозначение, наименование) «недобросовестность» имеется, но одноименного понятия (категории) нет). С точки зрения указанного автора, добросовестность — это извинительная ошибочная субъективная психическая оценка дееспособным лицом собственных противоправных действий в качестве правомерных².

Соответственно, для признания субъекта добросовестным (в субъективном смысле), ему позволительно не знать о неких, имеющих существенное юридическое значение, фактах (либо о значимых субъективных правах иных лиц, являющихся следствием этих неизвестных ему фактов). Незнание права традиционно никакого правового последствия не влечет; все субъекты предполагаются информированными о содержании норм права.

Однако, вышеизложенные соображения относительно признания налога уплаченным через проблемный банк не затрагивают вопросов исчисления собственно суммы налога. При этом, в силу п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание

¹ Новицкий И. Б. Принцип доброй совести в проекте обязательственного права. [Электронный ресурс] // Вестник гражданского права. 2006. № 1 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² Белов В. А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики. [Электронный ресурс]. М.: Волтерс Клувер, 2006. С. 2, 7, 8. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

и не могут быть произвольными. С. В. Савсерис предлагает исходить именно из экономической основанности налога¹. Поскольку сумма в налогах некоторых правовых конструкций формируется с учетом, по меньшей мере, двух компонентов (налог на прибыль организаций — доходы и расходы; НДС — объем реализации товаров (работ, услуг) и налоговые вычеты и т.д.), следует полагать, что требование экономической основанности касается как итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджетную систему, так и ее компонентов. Этот подход подтверждается, например, тем, что в соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ под обоснованными расходами для целей налога на прибыль организаций понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Можно также напомнить, что в Определении ВС РФ от 25 июля 2018 г. № 308-КГ18-2949 разъяснено следующее: налоговые обязательства являются прямым следствием деятельности налогоплательщика в экономической сфере и потому неразрывно с ней связаны. Указанная позиция представляет собой модификацию идеи, первоначально изложенной в Постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П: налоговые обязательства граждан являются прямым следствием их деятельности в экономической сфере и потому неразрывно с ней связаны. Возникновению налоговых обязательств, как правило, предшествует вступление гражданина в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны. Сходную логику можно видеть в п. 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148: по смыслу п. 1 ст. 54 НК РФ налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые во исполнение этих сделок финансово-хозяйственные операции.

Таким образом, налоговые обязательства в общем случае не могут являться следствием знания (незнания) налогоплательщика о некоторых фактах, т.к. они являются результатом его фактической деятельности в экономической сфере, а не психических состояний (процессов), либо договоренностей (сделок).

С этой точки зрения, представляется вполне корректным поставить ряд дополнительных вопросов: с учетом требования экономической основанности налога, может ли знание (незнание) налогоплательщика о некоторых существенных фактах влиять на размер налога, который он должен уплачивать? Может ли извинительное незнание налогоплательщика о некоторых фактах влиять на сумму налога, подлежащего

¹ Савсерис С. В. Экономическое основание налога как принцип российского налогового права // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам V Междунар. Научно-практ. конф. 26–27 октября 2011 г. С. 15, 20.

уплате этим налогоплательщиком? Возможно ли наличие (отсутствие) у плательщика информации о некоторых фактах в принципе обозначить, как имеющее экономическое значение?

Примечательно то, что в п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 разъяснено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Тем не менее, в данном разъяснении ВАС РФ речь идет, вообще говоря, не об извинительном незнании, а, скорее, об ином явлении — о «неизвинительном знании» плательщика о соответствующих фактах, косвенно подтверждающих участие налогоплательщика в некоторой «схеме», направленной на неуплату налогов, что и предполагает возможность лишения плательщика налоговой выгоды (в т.ч. расходов и вычетов).

Изложенное позволяет под несколько иным углом взглянуть на относительно распространенную ситуацию реального получения налогоплательщиком некоторых товаров (работ, услуг, сырья), но неизвестности реального поставщика и реального получателя оплаты. Как правило, налогоплательщики используют в такой ситуации соответствующие вычеты (расходы) по налогу на прибыль организаций (по аналогичным налогам) и НДС, основываясь на имеющихся у них документах от «поставщиков». Налоговые органы при проверках лишают плательщиков права на налоговую выгоду, приходя к выводу, что реальный поставщик и получатель оплаты по поставке — не то лицо, которое указано в документах. Суды, в значительном числе случаев, ранее поддерживали полное лишение налогоплательщика соответствующих вычетов (расходов) по данной поставке, мотивируя свой подход Постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53.

При этом еще относительно недавно крайне затруднительно было обнаружить судебные акты по налоговым спорам, в которых бы имелись приблизительно такие формулировки: «налогоплательщик имеет право на налоговые вычеты (расходы), так как он не знал и не мог знать, что в действительности товар поставлен ему не тем контрагентом, который указан в документах».

Безусловно, в свое время важную роль сыграло Постановление Президиума от 3 июля 2012 г. № 2341/12 по «Камскому заводу железобетонных изделий и конструкций», в котором фактически допускалось использование налогоплательщиком права на расходы по налогу на прибыль организаций и в ситуации, когда реальный поставщик товара

(сырья, работы, услуги) вообще неизвестен, но расходы на поставку произведены по рыночным ценам.

Но современные практикообразующие акты Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ не содержат ссылок на данное Постановление Президиума ВАС РФ. Примечательна и позиция специалистов о том, что предложенное в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 решение проблемы привело к безнаказанности злоупотреблений по налогу на прибыль с использованием «фирм-однодневок» и к бюджетным потерям¹.

Соответственно, можно было бы предположить, что налогоплательщик при исчислении суммы налога не может исходить из некоторого своего извинительного незнания, и данный довод в указанном вопросе не может иметь существенного значения в налоговых спорах.

Обоснование данного подхода, в отличие от проблематики уплаты налога через «мертвый банк», состоит в том, что при перечислении налога в бюджет банки фактически выполняют квазипубличную (квазигосударственную) функцию и, при этом, максимально контролируются государством, требующим также от банков создавать значительный объем резервов в Центробанке. Именно это обстоятельство отражено в упомянутом Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П: налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло; такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. Соответственно, извинительное незнание о финансовом состоянии банка в вопросах признания налога уплаченным вполне допустимо, поскольку для плательщика передача денежных средств банку в уплату налога близка по своей природе близка к передаче денежных средств самому государству.

Что же касается вопросов применения плательщиком вычетов (расходов) по налогу на прибыль организаций (по аналогичным налогам) и по НДС, то здесь применить подобную логику уже не получится, т.к. государство не контролирует поставщиков товаров (работ, услуг, сырья) в той же мере, как и банки и никаких сравнимых резервов от них не требует. Соответственно, здесь не может быть и аналогичного извинительного незнания.

¹ *Заринов В. М., Селиванов А. С., Фадеев Д. Е.* Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка. М.: ТПП, 2016. С. 22.

При этом, идея о должной осмотрительности (п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53), скорее всего, является развитием правовой позиции КС РФ, изложенной в Определении от 16 октября 2003 г. № 329-О, и сводящейся к возможности применения концепции добросовестности налогоплательщика к праву на использование налоговых льгот и вычетов.

Данный подход позволяет утверждать, что как правовые позиции, изложенные в Определении от 16 октября 2003 г. № 329-О, так и позиция о должной осмотрительности, содержащаяся в п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, вызывают существенные сомнения, поскольку предполагают возможность учета в налоговом праве экономически необоснованных обстоятельств, а именно извинительного незнания налогоплательщика о некоторых фактах.

Интересно и то, что, по меньшей мере, на уровне высших судебных органов, в части НДС практика фактически не оперирует распространенной терминологией «подлинного экономического содержания сделки» и «действительных налоговых обязательств». Возложение на налоговый орган обязанности по поиску реального поставщика также не осуществляется. Аналогичный подход в плане поиска реального выгодоприобретателя по «схеме» имел место в решениях Европейского суда справедливости¹ от 26 февраля 2019 г. по делам С-115/16 — С-119/16, С-299/16.

Здесь представляется необходимым отметить ряд дополнительных аспектов вышеуказанной концепции «действительного размера налогового обязательства», упоминаемой в специализированной литературе и в ряде судебных актов высших судебных органов. Так, в п. 6 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) разъяснено, что объект налогообложения как совокупность налогозначимых операций (фактов) является сформировавшимся к моменту окончания налогового периода. При этом он формируется применительно не к отдельным финансово-хозяйственным операциям или иным имеющим значение для налогообложения фактам, а к совокупности соответствующих операций (фактов), совершенных (имевших место) в течение налогового периода. Это означает, что возникновение налоговой обязанности определяется наличием объекта налогообложения и налоговой базы, а не наступлением последнего дня срока, в течение которого соответствующий налог должен быть исчислен и уплачен. Таким образом, моментом возникновения обязанности

¹ URL: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo1_6308/ (дата обращения: 27.02.2020).

по уплате налога является день окончания налогового периода, а не день представления налоговой декларации или день окончания срока уплаты налога.

Следовательно, налоговая обязанность (либо, что представляется равнозначным для целей настоящей статьи — налоговое обязательство, обязанность по уплате налога), окончательно формируется по итогам налогового периода, является результатом правомерной экономической деятельности самого налогоплательщика и норм права, установленных государством. С этой точки зрения логично прийти к выводу, что действительный размер налогового обязательства — размер (сумма) налога, подлежащего уплате по итогам налогового периода, точно (действительно, реально) соответствующий как налоговозначимым характеристикам осуществленной налогоплательщиком в налоговом периоде деятельности, так и нормам права, регламентирующим налогообложение данным налогом, но вне зависимости от документального оформления деятельности и ее отражения (декларирования) в учете у налогоплательщика.

В литературе высказывается сходное мнение: как следует из п. 3 ст. 3 НК РФ, принцип экономического основания налога, означает, что действительный размер налоговой обязанности должен соотноситься с установленной законом долей полученной налогоплательщиком экономической выгоды (добавленной стоимости, прибыли, чистого дохода, природной ренты)¹.

Можно привести примеры, где исследуемый термин применяется именно в предложенном значении. Так, в Определениях КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2551-О, от 20 декабря 2016 г. № 2670-О разъяснено, что мероприятия налогового контроля по своему предназначению направлены на обеспечение полного и всестороннего изучения обстоятельств, имеющих значение для выявления действительного размера налогового обязательства, в том числе с учетом сведений, содержащихся в представленных налогоплательщиком уточненных налоговых декларациях. Из Определения КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1770-О следует, что положения пункта 1 статьи 90 НК РФ, регламентирующие участие свидетеля в мероприятиях налогового контроля, направлены на обеспечение полного и всестороннего изучения обстоятельств, имеющих значение для выявления действительного размера налогового обязательства.

Определением ВС РФ от 14 апреля 2016 г. № 302-КГ15-17096 частично отменены оспариваемые судебные акты по вопросу обложения налогом на землю, дело в отмененной части направлено на новое рассмотрение с указанием на то, что необходимо рассмотреть спор

¹ *Зарипов В. М., Селиванов А. С., Фадеев Д. Е.* Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка. М., 2016. С. 5.

по существу с учетом позиции Судебной коллегии ВС РФ, определив действительный размер налоговых обязательств предпринимателя.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 апреля 2013 г. № 12527/12 указано, что необходимо установить соотношение доходов от оказания услуг по охране в общем объеме полученного отделом финансирования и с учетом положений НК РФ, и тогда определить налоговую базу по налогу на прибыль. Неприменение этих положений налогового законодательства привело к необоснованному исчислению налоговой инспекцией налога на прибыль в сумме, не соответствующей действительному размеру налогового обязательства отдела.

О необходимости установления реального размера налогового обязательства говорилось и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. № 7764/13: поскольку, что обществом заявлено имущественное требование, основанное на утверждении о том, что при исчислении, удержании и перечислении налога с выплаченного дохода налоговый агент не применил соответствующую льготу, судам надо было для проверки довода общества о наличии у него переплаты в заявленном размере привлечь к рассмотрению спора в качестве третьих лиц организацию — налогового агента и налоговый орган, в котором эта организация состоит на налоговом учете. Эти процессуальные действия судов позволили бы определить реальный размер налогового обязательства и, следовательно, сумму налога, подлежащую возврату обществу из бюджета.

Вышеуказанное Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 содержит следующие разъяснения: при принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных налогоплательщиком документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных лицом затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам. Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль.

Как следует из п. 14 Постановления Пленума ВС РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления», для определения размера ущерба бюджетной системе, причиненного налоговым преступлением, суд должен устанавливать действительный размер обязательств по уплате налогов, сборов, страховых взносов в соответствии с положениями законодательства о налогах и сборах, учитывать в совокуп-

ности все факторы, как увеличивающие, так и уменьшающие размер неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов.

По мнению Рюмина С. М., в Определении ВС РФ от 30 ноября 2016 г. № 305-КГ16-10138, продемонстрирована именно концепция действительного налогового обязательства (применительно к налогу на прибыль организаций)¹.

Однако практика использования термина «действительный размер налогового обязательства», как уже было отмечено, показывает, что при всей его привлекательности, он не используется в единообразном режиме применительно ко всем налогам и ко всем ситуациям. Во всяком случае, эмпирический материал, в том числе судебные акты высших судебных органов, не позволяет утверждать, что налоговые органы обязаны устанавливать в рамках своей контрольной деятельности действительные размеры всех контролируемых налогов в проверяемых периодах.

В учебной (научной) литературе также затруднительно найти предложения о наличии (введении) такого обобщенного принципа налогового контроля, как установление действительного размера налогового обязательства.

Особенно ярко отсутствие такой терминологии проявляется применительно к НДС, что и следует из упомянутого п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»: на основании подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ налогоплательщику не могут быть предоставлены налоговые вычеты по НДС, поскольку положениями п. 1 ст. 169 и п. 1 ст. 172 НК РФ установлены специальные правила приобретения налогоплательщиком права на указанные вычеты.

Но с той же точки зрения можно утверждать, что, например, положениями ст. 252 НК РФ установлены специальные правила приобретения налогоплательщиком права на расходы по налогу на прибыль организаций (НДФЛ), а именно обоснование его документами. Тем не менее ограничение на применение подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, фактически, волевым разъяснением ВАС РФ, введено только в отношении вычетов по НДС.

Соответственно, можно заключить, что термины «действительный размер налоговых обязательств» или «реальный размер налоговых обязательств» крайне редко применяются в судебной практике высших судебных органов по отношению к НДС. Для подоходных же и подоходных налогов данная терминология является обычным явле-

¹ Рюмин С. М. Концепция действительного налогового обязательства устояла! // Налоговед. 2017. № 2. С. 49–55.

нием. По всей видимости, это связано с повышенной формализацией НДС, предполагающей жесткие условия применения налоговых вычетов (в т.ч. наличие счетов-фактур, статус плательщика НДС у поставщика товаров (работ, услуг), заявление желаемых вычетов в налоговой декларации по НДС).

Тем не менее, если пока абстрагироваться от НДС и сфокусироваться на проблеме подоходных налогов, то вышеизложенная дискуссия о расходах в условиях неизвестности реального поставщика (реального получателя оплаты) фактически сводится к двум противоположным вариантам ее разрешения: Минфин России (в т.ч. Письмо от 13 декабря 2019 г. № 01-03-11/97904) настаивал на том, что в условиях ст. 54.1 НК РФ право на учет расходов по налогу на прибыль организаций у контролируемого налогоплательщика полностью отсутствует; а многие специалисты в налоговом праве и иные субъекты¹ полагают, что право на учет расходов по налогу на прибыль организаций у контролируемого налогоплательщика должно полностью предоставляться, как если бы поставщики (получатели оплаты) были известны.

Несправедливость в том или ином виде, как представляется, имеет место в обоих подходах. Первый подход предполагает, что налогоплательщик, понесший реальные расходы на приобретение товаров (работ, услуг, сырья), но не обеспечивший отражение в учете их реального поставщика (получателя оплаты), в том числе по причинам, находящимся вне его контроля (добросовестное заблуждение, обман и т.д.), лишается права на расходы, и, по существу, вынужден платить частично «штрафной», повышенный налог. Второй же подход фактически предполагает, что налогоплательщик, вообще не обеспечивающий надлежащий учет своих взаимоотношений с контрагентами, имеет те же налоговые последствия своей деятельности, что и налогоплательщик, должным образом учитывающий и документирующий свои хозяйственные операции. При таком варианте решения данной проблемы, надлежащее ведение учета становится бессмысленным.

Но на практике ситуация стала существенно изменяться относительно недавно — было обнародовано Письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 На-

¹ *Брызгалин А. В.* Что такое «налоговая реконструкция» и что с ней будет? // URL: https://zakon.ru/blog/2020/02/12/chto_takoe_nalogovaya_rekonstrukciya_i_chto_s_nej_budet; *Зарипов В. М.* Как Минфин одним письмом всех юристов удивил // URL: https://zakon.ru/blog/2020/01/12/kak_minfin_vseh_yuristov_udivil; Минфин не поддержал налоговую реконструкцию при наказании фирм-уклонистов // URL: <https://www.rbc.ru/economics/10/01/2020/5e1701989a79471afad28a4a> (дата обращения: 27.11.2021).

логового кодекса Российской Федерации», которое немедленно стало объектом пристального внимания специалистов¹.

Через непродолжительное время, в определенном смысле в «уни-сон» с данным Письмом ФНС России, было опубликовано Определение ВС РФ от 19 мая 2021 г. № 309-ЭС20-23981, в котором, применительно к расходам по налогу на прибыль организаций, сделаны выводы о том, что если цель уменьшения налоговой обязанности за счет организации формального документооборота с участием «технических» компаний преследовалась непосредственно налогоплательщиком или, по крайней мере, при известности налогоплательщику обстоятельств, характеризующих его контрагента как «техническую» компанию, применение расчетного способа определения налоговой обязанности в такой ситуации не отвечало бы предназначению данного института, по сути, уравнивая в налоговых последствиях субъектов, чье поведение и положение со всей очевидностью не является одинаковым: налогоплательщиков, допустивших причинение потерь казне для получения собственной налоговой выгоды, и налогоплательщиков, не обеспечивших должное документальное подтверждение осуществленных ими операций. В то же время право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны — раскрывшим в соответствии с требованиями подп. 6 п. 1 ст. 23, п. 1 ст. 54 НК РФ сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота.

Соответственно, теперь высший судебный орган фактически отмечает не столько экономические, сколько «психологические» осно-

¹ ФНС пересмотрела подход к доначислениям из-за ухода от налогов // URL: <https://www.rbc.ru/economics/11/03/2021/6049efc49a7947f9be03acc0> (дата обращения: 27.11.2021); Действия безэкономического смысла приведут к доначислению налогов // URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2021/03/15/861561-deistviya-ekonomicheskogo> (дата обращения: 27.11.2021); *Артюх А. А.* Новый налоговый завет, или Вся статья 54.1 НК РФ в одном письме ФНС: инструкция по применению // URL: https://zakon.ru/blog/2021/03/12/novyy_nalogovyy_zavet_ili_vsyaya_statya_541_nk_rf_v_odnom_pisme_fns_instrukciya_po_primeneniyu (дата обращения: 27.11.2021); Злоупотребление правами налогоплательщика: нядет перезагрузка? // Закон. 2021. № 4. С. 16; *Савсерус С. В.* Конспектное изложение Письма ФНС РФ о применении ст. 54.1. НК РФ // URL: https://zakon.ru/blog/2021/03/11/konspektnoe_izlozhenie_pisma_fns_rf_o_primenenii_st_541_nk_rf (дата обращения: 27.11.2021); *Стенькин А. И.* Как Письмо ФНС по ст. 54.1 НК РФ может повлиять на уголовные налоговые дела // URL: https://zakon.ru/blog/2021/03/15/kak_pismo_fns_po_st_541_nk_rf_mozhet_povliyat_na_ugolovnye_nalogovye_dela (дата обращения: 27.11.2021); *Шекин Д. М.* У налогоплательщика должно быть право вето в отношении решений, принимаемых алгоритмом // Закон. 2021. № 4. С. 15.

вания налога (известность налогоплательщику об обстоятельствах, характеризующих его контрагента как «техническую» компанию), а также и «процессуальные» основания налога (право на вычет расходов может быть реализовано налогоплательщиком, раскрывшим сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение).

Таким образом, с точки зрения ВС РФ, размер налогового бремени в итоге зависит от обстоятельств, которые сами по себе экономического основания иметь не могут. Разумеется, данная неоднозначная позиция ВС РФ также стала объектом исследования и определенной критики специалистов¹.

В этом плане подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, предусматривающий то, что налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога только при условии, если обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону, по меньшей мере, не ставит указанные права в зависимость от некоторого извинительного незнания, иных психологических процессов ли процессуального поведения налогоплательщика.

Конечно, данные рассуждения могут быть потенциально подвергнуты критике с приведением в качестве примера известного Постановления ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии». В данном судебном акте, в частности, указано, что право предъявлять к вычету входящий НДС сопряжено у компании-заявителя с превышением НДС, уплаченного ею при приобретении товаров, над НДС, начисленным на продажи. Чтобы воспользоваться своим правом на вычет, компания-заявитель в полном объеме исполнила свои обязанности по Закону о налоге на добавленную стоимость: а) компания-заявитель уплатила НДС по сделке поставки на основании счета-фактуры, выставленного поставщиком; б) компания-заявитель внесла эту поставку в свои бухгалтерские книги за август 2000 года; и с) компания учла НДС в декларации по НДС за соответствующий период. Таким образом, компания-заявитель сделала все, что было в ее силах в соответствии с применимым законодательством, для того чтобы получить право на вычет входящего НДС. В свете вышеска-

¹ *Заринов В. М.* Какими должны быть условия налоговой реконструкции? // *Налоговед.* 2021. № 11. С. 27. 34; *Он же.* Виноват — плати налоги? // URL: https://zakon.ru/blog/2021/07/22/vinovat_-_plati_nalogi (дата обращения: 28.11.2021); *Антонов Д. Г.* Виноват — плати налоги! // URL: https://zakon.ru/blog/2021/07/22/vinovat_-_plati_nalogi_90891 (дата обращения: 27.11.2021).

занного Европейский суд счел, что поскольку компания-заявитель в полном объеме и своевременно исполнила свои обязанности по соблюдению установленных государством норм в отношении уплаты НДС, не имела способов для обеспечения исполнения налоговых обязанностей поставщиком и не знала о неисполнении последним своих обязанностей, она могла правомерно ожидать получения выгоды от применения одного из основных правил системы обложения НДС, а именно от признания права на вычет входящего НДС, который был уплачен поставщику.

Однако, представляется, что решение вопроса о возможности учета извинительного незнания в рамках концепции налоговой выгоды вполне может быть увязано и с уровнем налоговых злоупотреблений в конкретной стране. Кроме того, следует полагать, что законодатель уже давно мог бы решить вопрос расходов (вычетов), введя для случая отсутствия четкой идентификации реального поставщика товаров (работ, услуг) и реального получателя платы за них фиксированный размер (норматив) расходов (как вариант, 70% от рыночной цены). Так, уже долгое время для целей НДС урегулирован 20% профессиональный фиксированный налоговый вычет в ст. 221 НК РФ.

Можно напомнить, что из Постановления КС РФ от 23 декабря 1999 г. № 18-П следует, что в сфере тарифообложения (налогообложения) конституционный принцип правового государства диктует для законодателя запрет устанавливать регулирование таким образом, чтобы провоцировать законопослушных граждан на сокрытие получаемых доходов и занижение облагаемой базы. По мнению Г. А. Гаджиева, данный вывод КС РФ можно трансформировать в юридическую норму: «Органы публичной власти не вправе провоцировать частных лиц на нарушение правовых норм»¹.

В итоге, есть основания считать, что с точки зрения современного развития института налоговой выгоды и его частичной кодификации в ст. 54.1 НК РФ, даже в условиях абстрагирования от вопросов вычетов по НДС, те варианты решения проблем «действительного размера налогового обязательства», «налоговой реконструкции» по налогу на прибыль организации (иным аналогичным налогам), демонстрируют отсутствие желания власти и частных субъектов достигать компромисса по вопросу прав налогоплательщиков на расходы в условиях неизвестности реального поставщика товаров (работ, услуг, сырья) и реального получателя оплаты за них. Законодательное решение проблем и введение для таких случаев фиксированного размера расходов, следует полагать, позволило бы, по меньшей мере, обеспечить прием-

¹ Гаджиев Г. А. Принципы права и право из принципов // Сравнительное конституционное обозрение. 2008. № 2. С. 22–45.

лемый уровень справедливости и правовой определенности в данном вопросе, а также снизило бы объем злоупотреблений.

§ 3.8. Институт налоговых проверок в условиях развития цифровой экономики

В современных условиях и возникающих вызовах в экономике возрастает роль института налоговых проверок. Многими авторами исследуются процессы интеграции цифровой экономики в налоговое администрирование, показывая позитивное влияние на возникающие налоговые отношения, в особенности в рамках проводимых налоговых проверок.

Нельзя не согласиться с выводами, что «внедрение современных информационных технологий неоспоримо важно в деятельности налоговых органов. Именно налоговая служба занимает особое место в системе федеральных органов исполнительной власти в части обеспечения своевременного и полного поступления в бюджет обязательных платежей»¹. Как показывают исследования, что «налоговые доходы составляют от 75 до 90 процентов доходной части бюджетов публично-правовых образований. В части налоговых доходов политика государства направлена на укрепление налоговой базы бюджетных доходов при одновременном снижении налогового бремени»². В связи с этим, «само по себе функционирование государства во многом зависит от эффективности деятельности налоговых органов. Поэтому далеко не случайно, что налоговые органы являются признанными лидерами среди других государственных органов в освоении новых технологий, что является составной частью процесса внедрения и развития автоматизированных систем управления публичными финансами»³.

Внедряя различные цифровые продукты в свою деятельность, ФНС России, «стремится не только повысить собираемость фискальных пла-

¹ *Шабанова И. Н.* Использование информационных технологий при проведении налогового контроля при прекращении деятельности юридического лица // *Финансовое право.* 2020. № 1. С. 30–33.

² *Омелехина Н. В.* Бюджетное право Российской Федерации: учеб. пособие. Новосибирск: Наука, 2005. С. 109; *Юридические факты и их влияние на отраслевые институты права: проблемы и направления развития / В. К. Андреев, В. С. Белых, И. В. Бит-Шабо [и др.].* М.: Проспект, 2021; *Криптовалюта как средство платежа: частноправовой и налоговый аспекты: монография / под общ. ред. доктора юридических наук, профессора М. А. Егоровой.* М.: Проспект, 2021; *Цинделиани И. А.* Налоговые инструменты деофшоризации российской экономики на современном этапе / *И. А. Цинделиани, Е. В. Безикова* // *Вестник Томского государственного университета.* 2021. № 40. С. 90–104.

³ См., напр.: *Поветкина Н. А., Хазова Е. В.* Интегрированные системы управления публичными финансами в обеспечении прозрачности бюджетной системы Российской Федерации // *Журнал российского права.* 2014. № 9. С. 11–17.

тежей, но и сделать процесс уплаты менее затратным как с точки зрения материальных, так и временных ресурсов. Еще одной целью внедрения диджитал-процессов в систему налогообложения является воспитание в обязанных субъектах налоговой дисциплины и предотвращение уклонения от налогообложения в целом»¹. В тоже время дальнейшее совершенствование современных цифровых технологий в налоговом администрировании позволит обеспечить автоматическую обработку больших объемов данных (big data), более эффективный сбор налогов, более комфортные условия для налогоплательщика и, в итоге, развитие национальной цифровой экономики², что в полной мере развивает концепцию бесконтактного налогового администрирования.

Цифровые технологии позволяют увеличить сбор налогов и других обязательных платежей, снизить трудозатраты на налоговый контроль и снизить административную нагрузку на бизнес³.

В современных условиях сохраняется, что основной формой налогового контроля остаются налоговые проверки. С помощью института налоговых проверок достаточно эффективно осуществляется налоговое администрирование, особенно с внедрением цифровых технологий обеспечивающие бесконтактное взаимодействие между налоговыми органами и налогоплательщиками. Современное налоговое законодательство Российской Федерации позволяет расширять возможности проведения налоговых проверок для различных субъектов налоговых правоотношений.

В соответствии с представленными отчетами ФНС России отчета 2-НК за 2019 год⁴, за указанный период налоговыми органами проведено 9,334 тыс. выездных проверок организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой, по итогам которых у 8,977 тыс. проверенных субъектов выявлены нарушения и им доначислено более 300 млрд руб. налогов (пени, санкций).

¹ *Бум-Шабо И. В.* Значение диджитализации налогообложения в процессе повышения эффективности исполнения обязанности по уплате налогов // *Финансовое право.* 2019. № 12. С. 33–36.

² Main elements of taxation in the conditions of the development of digital economy / I. A. Tsindeliani, K. T. Anisina, A. S. Burova [et al.] // *Utopia y Praxis Latinoamericana.* 2019. Vol. 24. No Extra 5. P. 129–137; Goal setting in the mechanism of public-legal regulation of finance / I. Tsindeliani, A. Selyukov, E. Bochkareva, S. Mironova // *Opcion.* 2019. Vol. 35. No SpecialEdition24. P. 247–259.

³ Transformation of the Legal Mechanism of Taxation Under the Influence of Digitalization: Russian Case Study / I. A. Tsindeliani, K. T. Anisina, M. A. Davydova [et al.] // *Intertax.* 2021. Vol. 49. No 5. P. 435–446; Current Trends in Counteracting Thin (Insufficient) Capitalization in the Russian Legal System / I. Tsindeliani, O. Lyutova, K. Anisina [et al.] // *Intertax.* 2021. Vol. 49. No 8–9. P. 713–724.

⁴ https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/8753733/

Таким образом, выездные налоговые проверки практически всегда заканчиваются доначислениями. По данным отчета налоговыми органами проведено 62,802 млн камеральных проверок, по итогам которых у 2,447 млн проверенных субъектов выявлены нарушения и им доначислено более 37 млрд руб. налогов (пени, санкций). В связи с этим мы видим, что доля выездных проверок существенно ниже по отношению к камеральным проверкам, однако доля доначисления налогов (пеней, штрафов) намного выше по отношению к камеральным проверкам.

«Как показывает мировой опыт, а также опыт применения такого планирования в отдельных сферах деятельности в Российской Федерации, внедрение риск-ориентированного подхода реализуется путем присвоения подконтрольным субъектам различной степени опасности (рискованности) их деятельности на основе множества критериев. Заслуживает внимания и поддержки опыт работы ФНС России по внедрению общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. Эти критерии являются открытыми, общедоступными, компактными и повышают прозрачность, объективность и антикоррупционность контрольных мероприятий, проводимых налоговыми органами»¹.

В соответствии с Приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@² налоговые органы отбирают на выездные проверки именно тех субъектов, которые по внешним признакам потенциально могут нарушать налоговое законодательство, и как показывают данные отчета ФНС России, данный подход говорит о эффективности, позволяющий снижать количество проводимых выездных проверок. Говоря о вопросах планирования налоговых проверок нельзя не обойти вниманием и то, что количество планируемых мероприятий может зависеть и от иных факторов, не имеющих прямого отношения к налоговым правоотношениям. В качестве примера можно привести сложившуюся ситуацию в России и в мире в условиях пандемии коронавирусной инфекции COVID-19 (вирус SARS-CoV-2). В соответствии

¹ Риски финансовой безопасности: правовой формат: монография / О. А. Акопян, С. Я. Боженок, О. В. Веремева и др.; отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. М.: ИЗИСП, Норма, ИНФРА-М, 2018. 304 с.; Налоговое право в решениях Верховного Суда Российской Федерации: Учебное пособие / И. А. Цинделиани, Е. Г. Васильева, Л. М. Наринян [и др.]; под редакцией И. А. Цинделиани. М.: Проспект, 2020; Налоговое право в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации: Учебное пособие / И. А. Цинделиани, Е. Г. Васильева, Ж. Г. Попкова [и др.]; под редакцией И. А. Цинделиани; Российский государственный университет правосудия, Кафедра финансового права. М.: Проспект, 2021.

² Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // СПС «КонсультантПлюс».

с п. 4 Постановления Правительства РФ от 02.04.2020 № 409¹ на срок до 31 мая 2020 г. включительно налоговые органы должны приостановить все ранее назначенные и не назначать новые:

- выездные налоговые проверки;
- повторные выездные налоговые проверки;
- проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

А также устанавливаются отдельные ограничения по объему проверочных мероприятий².

До особого распоряжения ФНС России налоговые органы на местах (п.п. 1, 2 Приказа ФНС России от 20.03.2020 № ЕД-7-2/181@³):

1) не проводят мероприятия, где есть непосредственный контакт с налогоплательщиками (их сотрудниками и представителями), свидетелями и иными физлицами. В том числе не проводятся допрос, осмотр, выемка, инвентаризация имущества налогоплательщика, а также экспертиза, если для нее нужно личное участие физлиц (в том числе представителей налогоплательщика, его сотрудников и др.);

2) не допускается присутствие инспекторов на территории в помещениях налогоплательщика;

3) не допускается истребование у налогоплательщика документов в рамках приостановленной выездной проверки (п. 9 ст. 89 НК РФ).

В период приостановления выездных (повторных выездных) налоговых проверок налоговым органам запрещены любые мероприятия налогового контроля в рамках таких проверок.

В отношении камеральных проверок, в данных особых условиях, какие-либо ограничения не устанавливаются. Сроки на оформление и рассмотрение материалов камеральной проверки, а также на обжалование решения по итогам проверки не продлеваются.

В связи с этим можно сделать вывод, что в современных условиях с использованием цифровых технологий основным видом налоговых проверок является камеральная налоговая проверка, которая может проводиться и в условиях изоляции. По данным ФНС РФ⁴ в 2020 году

¹ Постановление Правительства РФ от 02.04.2020 № 409 «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики» (вместе с «Правилами предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налогов, авансовых платежей по налогам и страховых взносов») // СПС «КонсультантПлюс».

² Постановление Правительства РФ от 02.04.2020 № 409 «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики» (вместе с «Правилами предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налогов, авансовых платежей по налогам и страховых взносов») // СПС «КонсультантПлюс».

³ Приказ ФНС России от 20.03.2020 № ЕД-7-2/181@ «О принятии в рамках осуществления контроля и надзора неотложных мер в целях предупреждения возникновения и распространения коронавирусной инфекции» // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/og/

все доходы, администрируемые налоговыми органами составили 28 213 млрд рублей, это на 5,3% меньше 2019 года (снижение за счет НДС, который напрямую зависит от цены на нефть). Поступления в федеральный бюджет превысили совместную с Минфином России оценку поступлений, сделанную в новых экономических условиях в сентябре 2020 года. Несмотря на снижение ВВП, поступления НДС выросли относительно успешного 2019 года. Это стало результатом работы автоматизированной системы контроля — АСК НДС-2.

Поступления страховых взносов в Государственные внебюджетные фонды также выше уровня 2019 года и совместной с Минфином России оценки поступлений, несмотря на снижение с апреля 2020 года ставки страховых взносов для МСП с 30 до 15%.

Поступления в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в 2020 году практически сохранились на уровне 2019 года.

При том, что во многих субъектах Российской Федерации активно применялись меры поддержки бизнеса в период пандемии.

Налог на доходы физических лиц, поступающий в бюджеты субъектов РФ, показал в 2020 году высокую динамику¹. Это стало возможным именно цифровым технологиям, позволяющие осуществлять практически 100% электронный документооборот. Это подтверждает, что камеральная проверка в данных условиях будет занимать приоритетное место среди форм налогового контроля.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

В рамках камеральной налоговой проверки контролю подвергаются данные, представленные налогоплательщиком в декларации, а также документы о деятельности налогоплательщика, представленные им самим, имеющиеся у налогового органа документы.

По мнению Д. В. Тютина², что проведение камеральной налоговой проверки является правом налогового органа, однако в отдельных случаях оно может быть формально обязательно. Так, в силу п. 1 ст. 176 НК РФ если в налоговой декларации по НДС налог заявлен к возмещению, то налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки в порядке, установленном ст. 88 НК РФ. Рассмотрение заявления о возмещении НДС, возможно только по результатам каме-

¹ https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/og/

² Тютин Д. В. Налоговое право: Курс лекций // Подготовлен для СПС «КонсультантПлюс», 2017.

ральной, а не выездной проверки. Решение о возмещении НДС (п. 3 ст. 176 НК РФ) фактически представляет собой дополнение к решению по результатам камеральной проверки¹. По этим причинам обязать налоговый орган возместить НДС, предварительно не представив на камеральную проверку декларацию и документы, обосновывающие право на возмещение просто невозможно².

В Определении КС РФ от 23 апреля 2015 г. № 736-О³ указывается что, камеральная налоговая проверка как форма текущего документального контроля, направленного на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, не предполагает возможности повторной проверки уже подвергавшихся камеральному контролю налоговых деклараций.

В процессе осуществления камеральной проверки возникает вопрос о возможности реализации права на налоговую льготу налогоплательщиком.

По общему правилу о реализации своего права на использование налоговой льготы налогоплательщик заявляет в налоговой декларации (п. 1 ст. 80 НК РФ), представление которой выступает основанием для осуществления налоговым органом мероприятий налогового контроля в форме камеральной налоговой проверки (п. 1 ст. 88 НК РФ).

Таким образом, вопрос о предоставлении налоговой льготы решается по результатам налоговой проверки, в рамках которой должны быть исследованы все направленные налогоплательщиком (имеющиеся у налогового органа) документы, подтверждающие наличие предусмотренных законом условий для использования льготы, в том числе, поступившие после представления декларации до окончания налоговой проверки⁴.

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) (в течение

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

² Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2009 г. № 5154/09 // СПС «КонсультантПлюс».

³ Определение Конституционного Суда РФ от 23.04.2015 № 736-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Чекуновой Елены Анатольевны на нарушение ее конституционных прав статьей 88 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 18.09.2018 № 304-КГ18-5513 по делу № А81-813/2017.

шести месяцев со дня представления иностранной организацией, состоящей на учете в налоговом органе в соответствии с п. 4.6 ст. 83 НК РФ, налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость), если иное не предусмотрено НК РФ.

Камеральная налоговая проверка на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, документов, представленных в налоговый орган, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, проводится в течение двух месяцев со дня представления такой налоговой декларации (за исключением иностранной организацией).

В случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость налоговым органом установлены признаки, указывающие на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять решение о продлении срока проведения камеральной налоговой проверки.

В НК РФ расширены возможности налогового органа в проведении осмотра помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), в рамках камеральной налоговой проверки на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в случаях, предусмотренных п. 8 и 8.1 ст. 88 НК РФ, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки.

В данном случае можно только поддержать вывод Д. В. Тютина, что «современный вариант камеральной налоговой проверки декларации по НДС по объему полномочий налоговых органов и корреспондирующих обязанностей налогоплательщиков приближается к выездной налоговой проверке. Кроме того, что совершенно нехарактерно для «классических» камеральных проверок, при проверке декларации по НДС налоговые органы имеют право доступа на территорию, в помещении лица, в отношении которого проводится камеральная проверка, и могут проводить осмотр (п. 1 ст. 91, пп. 1, 2 ст. 92 НК РФ). Эти особенности могут быть объяснены изначальной «настороженностью» государства к вычетам и возмещению НДС, а также относительно массовыми злоупотреблениями налогоплательщиков в этой сфере»¹.

¹ Тютин Д. В. Налоговое право: Курс лекций // Подготовлен для СПС «КонсультантПлюс», 2017; Налоговое право в решениях Верховного Суда Российской Федерации: Учебное пособие / И. А. Цинделиани, Е. Г. Васильева, Л. М. Наринян [и др.]; под редакцией И. А. Цинделиани. М.: Проспект, 2020; Налоговое право в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации: Учебное пособие / И. А. Цинделиани, Е. Г. Васильева, Ж. Г. Попкова [и др.]; под редакцией И. А. Цинделиани; Российский государственный университет правосудия, Кафедра финансового права. М.: Проспект, 2021.

В рамках камеральной налоговой проверки, как правило, проверяются налоговые декларации (расчеты авансовых платежей, расчеты сборов, расчеты по страховым взносам, иные расчеты), представленные самим налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом). Налогоплательщик в соответствии со ст. 81 НК РФ в случае обнаружения ошибок в любое время имеет право подать уточненную налоговую декларацию (расчет). При этом количество таких деклараций в НК РФ не регламентируется, и как показывает практика один и тот же налогоплательщик может подать и двадцать уточненных налоговых деклараций. Подавая уточненную налоговую декларацию, налогоплательщик фактически отказывается от сведений, указанных им в ранее представленной декларации. В связи с этим в п. 9.1 ст. 88 НК РФ содержится правило, что в случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета).

При этом уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

Не содержится запрета на подачу уточненной налоговой декларации за соответствующий налоговый период в случае окончания налоговой проверки данного периода до и после принятия налоговым органом решения по результатам указанной проверки. НК РФ также не ограничено и полномочие налогового органа на камеральную проверку уточненной налоговой декларации.

Скорректированные показатели уточненной налоговой декларации налоговый орган вправе проверить в ходе проведения камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации.

В практике остается достаточно спорный вопрос момента окончания камеральной налоговой проверки.

В одних случаях, как показывает практика, суды пришли к обоснованному выводу о том, что в рассматриваемом случае представление уточненной налоговой декларации после составления акта камеральной налоговой проверки по первоначальной налоговой декларации не влечет на основании п. 9.1 ст. 88 и п. 6 ст. 101 НК РФ обязательного прекращения первоначальной проверки и не свидетельствует об отсутствии у налогового органа права вынести решение по окончании проверки первоначальной налоговой декларации. Принятие налоговым органом оспариваемого решения без учета дан-

ных уточненной налоговой декларации не означает, что оно является незаконным (недействительным), так как не подтверждается и не следует в настоящий момент вывод о несоответствии налоговой обязанности Общества уплатить недостающий (не уплаченный в бюджет в результате неправомерного применения налогового вычета) налог на добавленную стоимость¹.

В других случаях, как указано в судебных актах со ссылкой на позицию Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенную в определениях от 23.03.2011 № ВАС-247/11, от 29.10.2010 № ВАС-11884/10, исходя из положений статьи 81 и пункта 2 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации для целей применения пункта 9.1 настоящего Кодекса под «окончанием проверки» понимается не буквальное окончание проведения тех действий, которые совершает налоговый орган до составления акта проверки, а полное завершение всех действий по проверке, заканчивающихся принятием решения, поскольку не имеет смысла продолжение всех действий в отношении той налоговой декларации, которая была уточнена налогоплательщиком.

Соответственно, под моментом окончания камеральной налоговой проверки применительно к п. 9.1 ст. 88 Налогового кодекса Российской Федерации следует понимать дату вынесения решения. В противном случае за неуплату налога по итогам одного и того же налогового периода может быть вынесено несколько решений о привлечении к ответственности, доначислению налога и пени, что противоречит п. 2 ст. 108 Налогового кодекса Российской Федерации. Оценив представленные налоговым органом и налогоплательщиком в материалы дела доказательства, доводы и возражения сторон, суд обоснованно признал, что у инспекции отсутствовали правовые основания для принятия оспариваемого решения².

¹ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 20.03.2018 № Ф01-495/2018 по делу № А31-14233/2016 Требование: О признании недействительным решения налогового органа. Обстоятельства: Налоговый орган доначислил НДС, пени и штраф, установив, что налогоплательщик неправомерно заявил налоговые вычеты по операциям с контрагентами, которые реально не осуществлялись, так как контрагенты не имели необходимых для этого имущества и работников и не производили необходимых расходов. Решение: В удовлетворении требования отказано, поскольку налоговый орган доначислил НДС правомерно, а представление налогоплательщиком уточненной налоговой декларации не влечет прекращения первоначальной проверки и не лишает налоговый орган права по окончании проверки первоначальной налоговой декларации вынести соответствующее решение.

² Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 04.07.2017 № Ф10-1884/2017 по делу № А54-3820/2016 Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 24.03.2016 № Ф10-501/2016 по делу № А54-975/2015 Требование: О признании недействительным решения налогового органа. Обстоятельства: До принятия

С 2013 г. налоговые органы применяют для повышения эффективности камерального налогового контроля автоматизированную систему контроля (АСК) «НДС», которая позволяет определять уровень налогового риска каждого налогоплательщика и акцентировать внимание на организациях с максимальным риском совершения налоговых правонарушений¹. Согласно итоговому докладу за 2019 г. ФНС России² высокий уровень поступлений достигнут при снижении административной нагрузки. В первую очередь, это результат изменения подходов к организации бизнес-процессов. Сегодня безошибочно определяет основные типы схем бумажного НДС, дробления счетов-фактур, выявляет наиболее крупные площадки по продаже фиктивных счетов-фактур. Все эти схемы видны и прослеживаются в АСК НДС-2.

В 2019 году ФНС России завершила проект по внедрению автоматизированной системы налогового администрирования третьего поколения АИС «Налог-3». В централизованных компонентах федеральных центров обработки данных администрируются все налогоплательщики.

Таким образом, создана новая цифровая экосистема, которая позволяет применять новые подходы в налоговом администрировании, развивать аналитику, расширять возможности экстерриториальных принципов взаимодействия с налогоплательщиками и оказания услуг. Другими словами — адаптировать систему налогового администрирования к трансформации экономики и бизнеса в новой реальности уберэкономике.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа, а в случае проведения выездной налоговой проверки налогоплательщиков — иностранных организаций, признаваемых налоговыми резидентами Российской Федерации в порядке, установленном п. 8 ст. 246.2 НК РФ, — по месту нахождения обособленного подразделения такой организации.

решения по результатам проверки обществом в налоговый орган была представлена уточненная налоговая декларация по НДС. Решение: Требование удовлетворено, поскольку уточненная налоговая декларация по НДС была подана обществом до даты вынесения оспариваемого решения и налоговый орган должен был прекратить камеральную проверку по ранее поданной уточненной налоговой декларации и начать проведение новой камеральной проверки.

¹ См.: *Смирнова Е. Е.* Налоговый контроль в цифровой экономике // *Финансы*. 2017. № 11. С. 32–34.

² https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/og/

Как уже было выше сказано, что выездная проверка является наиболее эффективной в части доначисления сумм налога (пени, санкций), однако как мы видим при установлении каких-либо ограничений, в данной ситуации установления режима самоизоляции, нет возможности в проведении выездных налоговых проверок. Поэтому наиболее востребованным остаются проверки с использованием цифровых технологий.

В соответствии с требованиями при проверке подлежат все документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, которые должны быть представлены в распоряжение проверяющих самим налогоплательщиком (п. 12 ст. 89 НК РФ). Согласно позиции ВС РФ¹, законодательство о налогах и сборах не содержит положений, детализирующих действия должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку. В каждом конкретном случае должностное лицо, проводящее проверку, самостоятельно определяет метод проведения проверки. В случае если налогоплательщик, в отношении которого проводилась проверка, полагает, что вынесенным решением, действиями или бездействием нарушены его права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, он вправе их обжаловать в порядке, установленном действующим законодательством.

В соответствии с НК РФ предметом камеральной и последующей выездной налоговой проверки может стать полнота и своевременность уплаты одного и того же налога за один и тот же налоговый период. При этом на практике налоговые органы осуществляют корректировку размера налоговой обязанности налогоплательщика за проверяемый в ходе выездной налоговой проверки налоговый период. В связи с этим возникали спорные вопросы о правомерности решения налогового органа, принятое по итогам камеральной налоговой проверки, но в тоже время не препятствует суду прийти к выводу о действительности решения налогового органа, вынесенного по итогам выездной налоговой проверки того же налогоплательщика за тот же налоговый период, которое было принято с соблюдением закона, по результатам исследования положенных в его основу

¹ Решение ВАС РФ от 11.06.2010 по делу № ВАС-5180/10 Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим приказа Федеральной налоговой службы от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ (пункт 1.7 Приложения № 4 к приказу и абзац 19 пункта 1.7.2 Приложения № 6 к приказу) в части установления возможности (наделения территориальных налоговых органов полномочиями) применять выборочный метод проверки в ходе проведения выездной налоговой проверки налогоплательщиков на предмет проверки правильности исчисления и своевременности уплаты налогов.

фактических обстоятельств, а также собранных налоговым органом новых доказательств.

В связи с этим, в своем решении Конституционный Суд РФ¹ определил, что сами по себе правила осуществления выездной налоговой проверки, предполагающие возможность пересмотра размера налоговой обязанности налогоплательщика за конкретный налоговый период по сравнению с ранее установленным ее размером в рамках камеральной налоговой проверки (а значит, и изъятие в бюджет ранее предоставленной налогоплательщику суммы возмещенного налога), не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права налогоплательщиков. Более того, будучи обеспеченными судебным контролем, они представляют собой механизм определения действительного размера налоговой обязанности налогоплательщика, необходимый с точки зрения соблюдения баланса частных и публичных интересов в сфере уплаты налогов и сборов.

Очень часто предметом налогового спора является срок проведения выездной налоговой проверки, срок назначения повторной выездной проверки.

При проведении выездной налоговой проверки исходя из потребности в обеспечении, с одной стороны, учета интересов налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), связанных с самостоятельным и беспрепятственным осуществлением предпринимательской деятельности, а с другой стороны — эффективности мероприятий по проверке исполнения налогоплательщиками своей налоговой обязанности, федеральный законодатель установил в абзаце первом п. 6 ст. 89 НК РФ общее правило, согласно которому срок выездной налоговой проверки не может превышать двух месяцев, и предусмотрел, что данный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев.

При этом в данной статье НК РФ устанавливается, что основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. В связи с этим ФНС РФ² разработала основания и порядок

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 571-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации».

² Приказ ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия

продления выездной налоговой проверки, где определены следующие основания:

1) проведение проверки налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших;

2) получение в ходе проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки информации от правоохранительных, контролирующих органов либо из иных источников, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) нарушений законодательства о налогах и сборах, требующей дополнительной проверки;

3) наличие обстоятельств непреодолимой силы (затопление, наводнение, пожар и тому подобное) на территории, где проводится проверка;

4) проведение проверок организаций, имеющих в своем составе несколько обособленных подразделений, а именно:

менее четырех обособленных подразделений — до четырех месяцев, в случае если доля уплачиваемых налогов, приходящаяся на данные обособленные подразделения, составляет не менее 50 процентов от общей суммы налогов, подлежащих уплате организацией, и (или) удельный вес имущества на балансе обособленных подразделений составляет не менее 50 процентов от общей стоимости имущества организации;

четыре и более обособленных подразделений — до четырех месяцев;

десять и более обособленных подразделений — до шести месяцев;

5) непредставление налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в установленный в соответствии с п. 3 ст. 93 НК РФ срок документов, необходимых для проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки;

6) иные обстоятельства. При этом в данном случае необходимость и сроки продления выездной (повторной выездной) налоговой проверки определяются исходя из длительности проверяемого периода, объемов проверяемых и анализируемых документов, количества налогов и сборов, по которым назначена проверка, количества осуществляемых проверяемым лицом видов деятельности, разветвленности организационно-хозяйственной структуры проверяемого лица, сложности технологических процессов и других обстоятельств.

налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)» (Зарегистрировано в Минюсте России 20.12.2018 № 53094).

Рассматривая вопрос о продлении срока проведения выездной налоговой проверки КС РФ, указал, «что при принятии решения о продлении срока предполагается осуществление ведомственного контроля вышестоящим налоговым органом и возможность отклонения запроса налогового органа, проводящего проверку, при его немотивированности либо при отсутствии достаточных оснований для продления.

Таким образом, п. 6 ст. 89 НК РФ, вопреки мнению заявителя, не является неопределенным и позволяет налогоплательщику, в отношении которого проводится проверка, знать о предельно допустимом сроке, на который указанная проверка может быть продлена»¹.

В случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Согласно позиции экономической коллегии ВС РФ, «повторная выездная налоговая проверка не может быть инициирована налоговым органом без учета оценки разумности срока, прошедшего с момента подачи уточненной налоговой декларации.

Налогоплательщик не ограничен каким-либо сроком в праве подачи уточненной налоговой декларации, и, согласно абзацу третьему п. 4 ст. 89 НК РФ, в случае ее представления в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация (в части внесенных уточнений). Данное правило исключает применение трехлетнего ограничения на глубину проведения выездной проверки, установленного в силу абзаца второго п. 4 ст. 89 НК РФ.

Между тем это не означает, что в случае подачи налогоплательщиком уточненной налоговой декларации повторная выездная проверка может быть инициирована налоговым органом в любое время — без учета разумности срока, прошедшего с момента подачи уточненной налоговой декларации.

При оценке разумности срока назначения повторной выездной проверки должны учитываться все обстоятельства, имеющие отношение к обеспечению баланса частных и публичных интересов, в том числе: существование у налогового органа при должной организации контрольной работы возможности по своевременному выявлению обстоятельств хозяйственной деятельности налогоплательщика, указывающих на необоснованность изменений в исчислении налога, заявленных в уточненной декларации; способность налогоплательщика в случае

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 09.11.2010 № 1434-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «МП Трейдинг» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 6 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации».

проведения повторной выездной проверки обеспечить защиту своих прав по прошествии установленного п. 1 ст. 23 НК РФ четырехлетнего срока хранения документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов; наличие или отсутствие в действиях налогоплательщика признаков противодействия налоговому контролю (представление налоговому органу недостоверных и (или) неполных документов и т.п.).

Бремя доказывания обстоятельств, позволяющих сделать вывод о разумности срока назначения повторной выездной проверки, при этом, в силу ч. 1 ст. 65, ч. 5 ст. 200 АПК РФ, лежит на налоговом органе.

Повторная выездная налоговая проверка назначена спустя 1 год 10 месяцев после представления в налоговый орган налоговой декларации, что само по себе является значительным сроком. При этом доводы налогового органа, обосновывающие обстоятельства, связанные с назначением повторной выездной налоговой проверки, суды оставили без соответствующей правовой оценки. Следовательно, в отсутствие оценки разумности срока назначения повторной выездной проверки, в данной ситуации вывод судов о том, что решение инспекции о назначении проверки не нарушает права и законные интересы общества, не может быть признан правомерным¹.

В ходе выездной проверки налоговики могут проводить следующие мероприятия налогового контроля (ст. 89, 90–97 НК РФ):

— истребование документов у налогоплательщика, а также у его контрагентов и иных лиц, которые обладают необходимыми документами или информацией о деятельности налогоплательщика;

- допрос свидетелей;
- назначение экспертизы;
- выемка документов и предметов;
- осмотр;
- инвентаризация имущества;
- привлечение специалиста, переводчика.

Кроме того, в ходе выездной проверки инспекторы могут запросить у налогоплательщика пояснения по фактам, которые свидетельствуют о возможных налоговых правонарушениях, имеющих значительный характер (см. Письмо ФНС России от 13.08.2014 № ЕД-4-2/16015).

Осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), в ст. 81 НК РФ определяется как одна из форм налогового контроля.

Однако положения ст. 91 и 92 НК РФ, регламентирующие соответствующие полномочия налоговых органов, прямо указывают на то, что осмотр территорий (помещений) налогоплательщика и доступ

¹ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.03.2018 № 305-КГ17-19973 по делу № А40-230080/2016.

на территорию (в помещение) налогоплательщика возможен только в связи с проведением в отношении данного налогоплательщика выездной налоговой проверки.

Следовательно, в контексте действующего законодательного регулирования осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки¹.

В процессе осуществлений мероприятий налогового контроля в рамках выездных налоговых проверок в соответствии с п. 3 ст. 98 НК РФ в качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица. В связи с этим возник вопрос, какие критерии заинтересованности лица устанавливаются в данных случаях, была определена позиция ВС РФ «поскольку НК РФ не предусмотрены критерии определения степени такой заинтересованности лиц, данный вопрос решается судом с учетом конкретных обстоятельств дела»².

Согласно п. 27 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» определено, что из взаимосвязанного толкования положений статей 88, 89, 93, 93.1 (пункты 1 и 1.1) и 101 НК РФ следует, что истребование у налогоплательщика, его контрагентов или иных лиц (в том числе государственных органов) документов, касающихся деятельности налогоплательщика, допускается лишь в период проведения в отношении этого налогоплательщика налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля.

В связи с этим в практики сформировалась позиция, «что требование о представлении необходимых документов может быть направлено налоговым органом указанным лицам только в пределах сроков, предусмотренных соответственно п. 2 ст. 88, п. 6 ст. 89 и п. 6 ст. 101 НК РФ.

Исходя из анализа положений ст. 89, 100 НК РФ налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы в порядке ст. 93 НК РФ до составления справки, а налогоплательщик обязан исполнить полученное в период проведения проверки требование. НК РФ не предусматривает основания для оставления налогоплательщиком требования налогового органа о представлении документов без исполнения в случае, когда такое требование представляется налогоплательщику в последние дни выездной налоговой проверки и срок

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

² Определение Верховного Суда РФ от 29.03.2019 № 309-ЭС19-2530 по делу № А60-4234/2018.

исполнения этого требования истекает после составления справки об окончании выездной налоговой проверки»¹.

Согласно п. 6 ст. 101 НК РФ после окончания налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, рассматривающий материалы данной проверки, вправе принять решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Осуществление такого права связано прежде всего с получением дополнительных доказательств по обстоятельствам, уже установленным в ходе проверки. Данное право не может быть противопоставлено праву налогового органа провести дополнительную налоговую проверку скорректированных сведений по уточненной налоговой декларации по основанию, предусмотренному абзацем шестым п. 10 ст. 89 НК РФ.

Поэтому всегда возникает вопрос о возможности подачи уточненной налоговой декларации, и главное о сроке ее подачи, в силу того что в НК РФ не содержится запрета на подачу уточненных налоговых деклараций за соответствующий налоговый период в случае назначения, проведения или окончания выездной налоговой проверки данного периода.

Если следовать принципам осуществления налогового контроля, то налоговый орган, завершив выездную налоговую проверку, должен обладать всей полнотой информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, осуществленной в проверенном периоде (включая сведения о доходах и расходах по соответствующим налогам).

В связи с этим сформировалась определенная правовая позиция, «что уточненная налоговая декларация, представленная после завершения выездной налоговой проверки и до вынесения инспекцией решения, может представлять собой форму информирования налогового органа о возражениях налогоплательщика относительно выводов налогового органа по соответствующему налогу, изложенных в материалах проверки.

Поэтому при представлении уточненной налоговой декларации после окончания выездной налоговой проверки, но до принятия решения по ней налоговый орган с учетом объема и характера уточняемых сведений вправе провести дополнительные мероприятия налогового контроля, руководствуясь п. 6 ст. 101 НК РФ, либо, вынося решение без учета данных уточненной налоговой декларации, назначить проведение повторной выездной проверки в части уточненных данных. Уточненная налоговая декларация, представленная после завершения выездной налоговой проверки и до вынесения налоговым органом решения, может представлять собой форму информирования налогового органа о возражениях налогоплательщика относительно вы-

¹ Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17.09.2018 № Ф04-3955/2018 по делу № А03-12564/2017.

водов налогового органа по соответствующему налогу, изложенных в материалах проверки»¹.

Неподписание акта выездной налоговой проверки одним или несколькими проверяющими является нарушением п. 2 ст. 100 НК РФ, однако не относится к существенным нарушениям, влекущим за собой отмену решения налогового органа².

При этом обосновывается, что ст. 101 НК РФ не возлагает на налоговый орган обязанности по составлению акта (справки) по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля и вручению его налогоплательщику³.

Так было установлено, до внесения соответствующих изменений, в НК РФ, и теперь начало и окончание дополнительных мероприятий налогового контроля, сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении дополнительных мероприятий налогового контроля, а также полученные дополнительные доказательства для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых, выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ в случае, если НК РФ предусмотрена ответственность за эти нарушения законодательства о налогах и сборах, фиксируются в дополнении к акту налоговой проверки. В соответствии с данными изменениями определяется и процедура представления возражений на данный акт, и его подписание, обеспечивая гарантии защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

В соответствии с позицией КС РФ, «в качестве элемента правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов, выступает система мер налогового контроля, которая, в частности, предполагает вынесение уполномоченным органом по итогам проведенных мероприятий налогового контроля решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 101 НК РФ). При этом указанной нормой определяются в том

¹ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 13.09.2016 по делу № 310-КГ16-5041, А09-6785/2013, «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2016)» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 20.12.2016).

² Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.09.2016 № Ф04-3232/2016 по делу № А81-3710/2015, Определением Верховного Суда РФ от 28.11.2016 № 304-КГ16-17720 отказано в передаче дела № А81-3710/2015 в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в порядке кассационного производства данного постановления.

³ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 13.09.2016 по делу № 310-КГ16-5041, А09-6785/2013.

числе сроки рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения соответствующего решения. Данные сроки призваны ограничить право налогового органа на продление срока рассмотрения материалов налоговой проверки и тем самым направлены на защиту прав налогоплательщика от необоснованно длительного вмешательства налогового органа в его хозяйственную деятельность.

В свою очередь, нарушение налоговым органом сроков рассмотрения материалов налоговой проверки не препятствует ему в принятии того или иного итогового решения и не может само по себе предрешать его законность, что не позволяет признать такое процессуальное нарушение в качестве безусловного основания для отмены итогового решения налогового органа по смыслу п. 14 ст. 101 НК РФ. Вместе с тем несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля и принятии соответствующего решения сроков, предусмотренных, в частности, ст. 70, п. 2 ст. 88, п. 6 ст. 89, пп. 1 и 5 ст. 100, пп. 1, 6 и 9 ст. 101, пп. 1, 6 и 10 ст. 101.4, п. 6 ст. 140 НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога, пеней, штрафа в принудительном порядке, исчисляемых исходя из той продолжительности сроков совершения упомянутых действий, которая установлена указанными нормами, что, в конечном счете, гарантирует определенные временные рамки возможного вмешательства государства в имущественную сферу налогоплательщика.

С учетом изложенного, при обеспечении общего срока, ограничивающего временные рамки вмешательства государства в имущественную сферу налогоплательщика, оспариваемое заявителем законоположение не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном им аспекте»¹.

Развитие цифровых технологий в рамках института налоговых проверок затрагивает различных налогоплательщиков. Это коснулось и такой категории как самозанятые лица, где предусмотрели дистанционное взаимодействие через приложение «Мой налог», учет и расчет налогов ведут налоговые органы. По данным ФНС России² успешная реализация проекта в 4 регионах позволила распространить его еще на 19 регионов с 1 января 2020 года. А с 1 июня 2020 года — масштабировать по всей территории страны. Этот проект включен в структуру федерального проекта «Улучшение условий ведения предпринимательской деятельно-

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 20.04.2017 № 790-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «Мельинвест» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации».

² https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/8753733/

сти» и национального проекта «Малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы».

Работа над совершенствованием налогового администрирования продолжается, и в условиях экономической нестабильности, все возрастает необходимость в использовании информационных ресурсов налоговыми органами. С первого квартала отменена обязанность по представлению авансовых расчетов по налогу на имущество.

Развивая сферу контрольно-надзорной деятельности, в частности в законодательстве РФ расширяются возможности без контактного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками, с 2021 года налогоплательщики-организации теперь не подают налоговую декларацию по транспортному и земельному налогу, а должны информировать инспекцию о транспортных средствах и земельных участках, которые соответствуют всем следующим критериям:

- являются объектами налогообложения;
- не подпадают под льготу;
- никогда не были отражены в сообщении об исчисленной сумме налога.

Если организация не выполнит это требование, то в этом случае устанавливается штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога.

Как мы видим, государство устанавливая соответствующие изменения в НК РФ в части осуществления мероприятий налогового контроля, предпринимает попытки сохранить баланс частных и публичных интересов.

Эти меры по снижению административной нагрузки на налогоплательщиков стали возможным благодаря внедрению ФНС России технологии централизованной обработки «больших данных», а также ежегодно проводимым верификациям информационных ресурсов с основными поставщиками сведений — Росреестр, ГИБДД МВД России, МЧС России и другими.

С 1 января 2020 года начал работать Государственный информационный ресурс Бухгалтерской отчетности (ГИР БО), объединяющий в себе всю бухгалтерскую (финансовую) отчетность организаций. Целью этих нововведений стало снижение административной нагрузки на организации, в нынешних условиях это необходимо, в том числе совершенствование института налоговых проверок и дальнейшего совершенствования бесконтактного администрирования для снижения издержек бизнеса, связанных с представлением отчетности и уменьшения рисков неполной уплаты налогов.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Авторский коллектив	3
Предисловие	6
Глава 1	
ФИНАНСОВОЕ ПРАВО В ЦИФРОВУЮ ЭПОХУ	
§ 1.1. Финансовое право в современных условиях социально-экономического развития государства.....	9
§ 1.2. Цифровая экономика и искусственный интеллект как факторы, влияющие на модернизацию средств правового регулирования публичных финансов	20
§ 1.3. Амнистия капиталов как комплексный правовой институт.....	31
Глава 2	
ИНСТИТУТЫ БЮДЖЕТНОГО ПРАВА В УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ	
§ 2.1. Бюджетная система как институт бюджетного права в условиях развития цифровой экономики.....	58
§ 2.2. Механизмы информационного обеспечения в системе институтов бюджетного права в условиях развития цифровой экономики.....	78
§ 2.3. Институт доходов бюджетов в условиях развития цифровой экономики.....	97
§ 2.4. Институт неналоговых доходов бюджета в условиях развития цифровой экономики	111
§ 2.5. Национальные проекты как институт бюджетного права в условиях развития цифровой экономики	123
§ 2.6. Цифровизация администрирования таможенных платежей в структуре неналоговых доходов федерального бюджета в условиях развития цифровой экономики.....	138

§ 2.7. Финансирование публичных закупок как институт расходов бюджетов в условиях развития цифровой экономики	152
§ 2.8. Бюджеты государственных внебюджетных фондов как институт бюджетного права	177
§ 2.9. Налоговые расходы публично-правового образования как субинститут института бюджетных доходов	203
§ 2.10. Правовое регулирование предоставления государственных и муниципальных преференций в институте бюджетных расходов в условиях развития цифровой экономики	234
§ 2.11. Бюджетный и налоговый мониторинг в условиях развития цифровой экономики	260
§ 2.12. Модернизация института бюджетного контроля в условиях цифровизации национальной экономики	275

Глава 3

ИНСТИТУТЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА В УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

§ 3.1. Правовые формы институализации налоговой системы государства в условиях развития цифровой экономики	289
§ 3.2. Транзакционное налогообложение как институт налогового права	322
§ 3.3. Институт компетенции налоговых органов в условиях развития цифровой экономики	334
§ 3.4. Метаморфоза категории «доход» как объекта налогообложения в институте юридического состава налога в условиях развития цифровой экономики	364
§ 3.5. Институт исполнения налоговой обязанности в условиях развития цифровой экономики	385
§ 3.6. Принудительное взыскание обязательных платежей как институт налогового права в условиях развития цифровой экономики	409
§ 3.7. Институт налоговой выгоды в условиях развития цифровой экономики	429
§ 3.8. Институт налоговых проверок в условиях развития цифровой экономики	451