

Комягин Дмитрий Львович

Доктор юридических наук

профессор кафедры финансового,
налогового и таможенного права

Национального исследовательского
университета - Высшая школа
экономики

Неналоговые и налоговые доходы бюджета: в чем разница? ¹

Российское законодательство использует термин «неналоговые доходы бюджета», но не содержит соответствующего определения. Не имеется устоявшегося понятия и в научной доктрине. Целью настоящей работы является выяснение сущности неналоговых доходов бюджета. Эти доходы являются частью бюджетных доходов, которые, в свою очередь, относятся к публичным доходам. Таким образом, методологически верно для достижения поставленной цели предварительно вывести понятие публичных доходов. После решения этой задачи возможно рассмотреть различные виды публичных доходов, проанализированы методы их классификации. Это позволяет вплотную приблизиться к главной цели работы, что будет самым простым способом – через сопоставление налоговых и неналоговых доходов бюджета.

Следует заметить, что несмотря на такое сухое начало, тема публичных доходов в целом и неналоговых доходов в особенности является животрепещущей и неисследованной, так как даже предварительный её обзор поднимает целые пласты нерешенных теоретических и практических проблем, неизученных исторических явлений и неиспользованных возможностей.

¹ Статья подготовлена в рамках научного проекта 15-01-0030 «Мобилизация неналоговых доходов бюджетов Российской Федерации: унификация правового регулирования», выполненного при поддержке Программы «Научный фонд Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики» в 2015 – 2016 гг.

Понятия публичных доходов и бюджетных доходов

Прежде всего, публичные доходы имеют денежное выражение. Денежный характер публичных доходов важен в связи с тем, что известны способы удовлетворения публичных потребностей в натуральной форме. Это, например, повинности, т. е. безвозмездное предоставление услуг, национализация частного имущества, военная добыча. В основном данные способы следует именовать историческими, то есть оставшимися в прошлом, но некоторые формы натуральных повинностей существуют и сегодня².

Определение сути *публичных доходов* невозможно вне их связи с *публичными расходами*. Такая связь является органичной и неразрывной, и выражается в том, что публичные доходы изыскиваются и мобилизуются с единственной целью – покрытия (обеспечения) публичных расходов. Иначе говоря, публичные расходы возникают раньше публичных доходов и определяют их существование. Такое положение вещей выражается в существовании принципа *приоритетности публичных расходов над доходами*³, который в широком понимании является одним из критериев разграничения публичных и частных финансов⁴.

Давно замечено, что «...финансовое хозяйство, в противоположность практике хозяйства частного, при выработке плана для наступающего хозяйственного периода, определяет сначала потребности и необходимые для

² Например, первоначальные способы покрытия публичных нужд в России – оброк, полудье. До сегодняшнего дня практикуется служба по призыву, которая удовлетворяет важнейшую оборонительную функцию государства, практикуются исправительные общественные работы, без труда можно найти свидетельства использования труда заключенных в советский период российской истории.

³ Это один из принципов установления доходов и расходов бюджета, подробнее см. Казна и бюджет – М. 2014. с. 167 – 175; *Комягин Д. Л.* Система принципов бюджетного права (российское законодательство и научная догматика) // Реформы и право. 2012. № 4; *Комягин Д. Л.* К вопросу о понятии и классификации публичных доходов // Публично-правовые исследования № 1, 2014 г. с. 60 – 93;

⁴ См. подробнее: *Козырин А.Н.* Финансовое право и управление финансами в зарубежных странах. М.: ЦППИ, 2009. С. 24.

удовлетворения их расходы, а затем уже нужные для покрытия их средства»⁵. Иначе говоря, публичные расходы определяются *публичными потребностями*. Подтверждением этого является и тот факт, что расходы бюджета не могут формироваться произвольно, а обусловлены ранее принятыми обязательствами (которые вытекают из нормативных правовых актов и соглашений), и публично-правовое образование не может сократить расходы только потому, что для их удовлетворения недостаточно прогнозируемых доходов⁶.

Принцип приоритета публичных расходов означает, что *объем необходимых публичных расходов определяет объем публичных доходов*, то есть источников покрытия расходов. Именно так планируется бюджет, и обратный порядок (от доходов) сделал бы бессмысленным само его составление, так как бюджет направлен на финансовое удовлетворение публичных потребностей, исполнение публичных функций. Государство обладает разнообразными способами мобилизации доходов: от прямого изъятия собственности (через установление новых налогов или повышение их ставок, национализацию) до рыночных механизмов (через продажу государственной собственности, ее возмездного использования, введения государственной монополии на определенные виды деятельности и т. д.). Источники извлечения публичных доходов разнообразны и постоянно обновляются⁷. Невозможность обеспечить расходы бюджета говорит о слабости публичной власти и несостоятельности управления в публично-правовом образовании.

Существенной чертой публичных потребностей является то обстоятельство, что они, как правило, *не имеют денежного выражения*, будучи связанными, например, со здравоохранением, обороноспособностью,

⁵Эберг-фон К.Т. Курс финансовой науки. СПб., 1913. С. 32.

⁶ О детерминированности параметров бюджета предыдущими законами и иными решениями см. подробнее Комягин Д. Л. Бюджет как элемент стратегического планирования // Финансовое право. 2012. № 9. с. 11-17

⁷ Подробно об этом: Казна и бюджет – М. 2014. с. 15-33

образованием, культурой⁸. В некоторых случаях публичные потребности могут быть выражены в физических характеристиках веса, площади, объема, но в значительном числе случаев это сделать невозможно. Современные хозяйственные механизмы, однако, диктуют необходимость трансформации всех разнообразных публичных потребностей к такому виду, который позволил бы оценить их стоимость⁹. В бюджетной сфере это выражается в моделировании измеримых показателей (индикаторов) достижения цели бюджетных расходов для всех их видов¹⁰. После подсчета стоимости удовлетворения публичных потребностей появляется возможность их оплаты за счет публичных фондов денежных средств. Потребности, не поддающиеся количественному измерению, к сожалению, сегодня выпадают из сферы государственного попечения, несмотря на политическую риторику.

Таким образом, государство (публично-правовое образование) должно иметь в собственности определенные средства, чтобы иметь возможность удовлетворять публичные потребности. Такие средства появляются в результате мобилизации публичных доходов.

Нельзя не заметить, что некоторые публичные потребности могут покрываться не за счет публичных доходов, а за счет частных средств. В настоящее время активно развивается институт государственно – частного партнерства. Известны понятия квазианалогов и парафискальных платежей, которые широко используются в современной практике публичного управления и представляют собой обязательные сборы, устанавливаемые в

⁸ О направлениях публичных расходов подробнее см. *Комягин Д. Л.* К вопросу о классификации публичных расходов // Реформы и право. 2010. № 3. с. 10-15; *Комягин Д. Л.* Виды публичных расходов: история и современность // Финансовый вестник. 2014. № 7. с. 10-18

⁹ Такая задача не является легкой и неизбежно влечет за собой издержки и искажения. Более того, можно утверждать, что мировая практика не знает успешного решения этой проблемы. Не углубляясь в философскую проблематику, следует заметить, что одним из «методов» решения указанной проблемы является моделирование «экономического гражданина», потребности которого удобны для прогноза.

¹⁰ Впервые понятие показателей достижения целей бюджетных расходов было закреплено в Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004-2006 годах, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 22.05.2004 № 249 (утратило силу).

публичных интересах в пользу лиц, не являющихся органами публичной власти¹¹. Такие платежи не могут относиться к публичным доходам, так как принадлежащие государству (публично – правовому образованию) фонды денежных средств здесь не затрагиваются.

Роли частных пожертвований для удовлетворения публичных нужд не стоит недооценивать, оно было значительным во все времена. Например, М. И. Ростовцев замечает, что «своим блеском города (Римской империи при Флавиях и Антонинах) были обязаны почти исключительно щедрости высших, зажиточных слоев населения»¹². П. П. Гензель, иллюстрируя принципиально добровольный характер сбора с граждан средств на публичные нужды в античном мире, указывает, что «если не хватало и монопольных источников или военной добычи, то все же как-нибудь покрыть дефицит надо было, и, естественно, правительство обращается в таких случаях ко всем гражданам. Тогда все полноправные граждане были обязаны внести каждый поровну на покрытие расходов по такому экстренному случаю»¹³. Вообще, эйсфора в древнем мире не была постоянным сбором, а финансовую стабильность греческих и римских городов поддерживала система литургий. «Античное сообщество ... ожидало, что каждый его член готов пожертвовать своими личными интересами в пользу его интересов. Так сформировалась система «литургий», общественных обязанностей, включавших и подневольный труд, при котором привилегированные и зажиточные классы несли ответственность за бедняков. ... Система литургий античного мира была такой же древней, как само государство. Обязанность каждого подданного поддерживать государство своим трудом и своими средствами, с одной стороны, и ответственность уполномоченных правительством лиц за добросовестное

¹¹ См. *Козырин А.Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 9; *Гусейнова А.А.* Сравнительно-правовая характеристика парафискальных платежей в финансовом праве России и ФРГ // *Реформы и право*, 2014, № 3

¹² *Ростовцев М. И.* Общество и хозяйство в Римской империи. Том 1. – СПб. 2000 С. 141

¹³ *Гензель П. П.* Очерки по истории финансов // *Реформы и право*. 2014. № 2.

исполнение своих обязанностей, с другой, были фундаментальными правовыми понятиями в восточных монархиях и в качестве таковых были восприняты в эллинистических государствах»¹⁴.

Публичные доходы, в отличие от эйсфоры, литургий, квазиналогов, парафискальных платежей, обращаются в публичную собственность, хотя и те, и другие направлены для удовлетворения публичных потребностей.

Итак, публичные доходы имеют во-первых, *денежную форму*, во-вторых, связаны с мобилизацией денежных средств в *публичную собственность*, и, в-третьих, существуют для удовлетворения *публичных потребностей*.

Под перечисленные признаки подпадают также и отношения, связанные с заимствованием публично-правовым образованием денежных средств. Действительно, публичные потребности могут покрываться также за счет заемных средств, то есть в рамках публичного (государственного или муниципального) кредита, к которому первоначально прибегали исключительно в экстренных случаях, а сегодня – на постоянной основе¹⁵. Отношения, связанные с государственным и муниципальным кредитом, обладают значительной спецификой и, как правило, рассматривается в рамках отдельного института науки финансового права. В любом случае, заемные средства подлежат возврату вместе с платой за их предоставление, и такие выплаты все равно осуществляются за счет публичных доходов. По этой причине К. Маркс называл публичные займы иллюзорным, фиктивным капиталом, непроизводительным использованием капитала, антиципированным (взятым заранее) налогом, а известный российский министр финансов Е. Ф. Канкрин в свое время именовал следствие

¹⁴ Ростовцев М. И. Указ. соч. с. 96

¹⁵ См. об этом, например, *Исаев А. А.* Государственный кредит / Финансы и налоги: очерки теории и политики – М.: Статут. 2004. С. 389 - 392; *Орлов М. Ф.* О государственном кредите / У истоков финансового права. Т. 1 – М.: Статут. 1998; *Сперанский М. М.* План финансов / У истоков финансового права. Т. 1 – М.: Статут. 1998; *Озеров И.Х.* Государственный кредит: Конспект лекций по финансовому праву. М., 1901 и т.д.

публичного кредита (бумажные деньги) «сладким ядом»¹⁶.

Публичный кредит характеризуется возвратностью и платностью, что отличает его от публичных доходов. Иначе говоря, при мобилизации публичных доходов у публично-правового образования не возникает встречных обязательств по возврату долга и уплате процентов, в отличие от отношений, связанных с заимствованием¹⁷

Таким образом, *публичные потребности* удовлетворяются за счет *публичных расходов* (в основной части), а также за счет *частных средств, натуральных повинностей и публичного кредита*. Публичные расходы покрываются только за счет *публичных доходов*.

На основании изложенного выше можно предложить следующее определение публичных доходов: это *денежные средства, мобилизуемые в собственность публично – правового образования для удовлетворения публичных расходов, не влекущие встречных денежных обязательств*.

Следующий подход к определению публичных доходов связан с их экономическим осмыслением.

В экономической теории и в налоговом праве под доходом подразумевается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, в этом качестве доход выступает и как объект налогообложения¹⁸. Экономическая выгода представляет собой понятие неопределенное, её можно понимать, и как будущие приращения собственности и активов, и как положительное сальдо бухгалтерского баланса. В любом случае, определять публичные доходы как экономическую выгоду едва ли возможно. Такие доходы, как показано выше, не представляют собой самоцель, а возникают лишь постольку, поскольку это диктуется публичными потребностями и,

¹⁶ По *Лебедев В. А.* Бумажные деньги / Финансовое право/ Золотые страницы финансового права. Т. 2 – М.: 2000 с. 415.

¹⁷ Согласно сложившей традиции, отношения, где государство (муниципальное образование) выступает в качестве заемщика, именуются государственным (муниципальным) долгом.

¹⁸ Ст. 41 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

более конкретно, публичными расходами.

Для определения публичных доходов может использоваться другая экономическая категория – *национальное богатство (народное богатство)*. Национальное богатство бывает произведенным (национальный доход¹⁹) и непроизведенным (например, природные сокровища).

Большая советская энциклопедия определяет национальное богатство как совокупность материальных благ, находящихся в данный момент в собственности всего общества или отдельных его классов, групп и лиц, которое может быть накопленным и естественным²⁰. Точное исчисление национального богатства затруднительно, так как из него, в зависимости от проводимой экономической политики, могут быть исключены некоторые активы (например, ценные бумаги, долги, депозиты), либо имущество, изъятое из гражданского оборота²¹.

В политической экономии существует определение национального богатства как «объективирования человеческого труда»²². Важнейшая его часть — вещественное богатство, т. е. совокупность накопленных материальных ценностей. Кроме того, имеются результаты труда, которые не зафиксированы в вещной форме, но, тем не менее, рассматриваются как богатство нации, например степень искусности населения, производственный опыт и иные.

Сегодня национальное богатство имеет сходное определение, выступая в качестве макроэкономического показателя, который включает совокупную стоимость всех экономических активов (нефинансовых и финансовых) в рыночных ценах, находящихся на ту или иную дату в собственности

¹⁹Национальный доход – часть стоимости совокупного годового общественного продукта (ВВП), оставшаяся за вычетом производственных материальных затрат, или - вновь созданная стоимость и соответствующая ей доля совокупного общественного продукта. Национальный доход используется на потребление и накопление (БСЭ т. 29. 1954. с. 301), см. также *Рагольский М.* Доходы и расходы советского государства – Ленинград. 1927 г. с. 9.

²⁰БСЭ Т. 5, 1950 г. С. 338-339.

²¹ В Союзе ССР таким имуществом являлись земля, недра и леса.

²²*Маркс Карл*, Собр. соч. т. 26, ч. 3, с. 446.

резидентов данной страны, за вычетом их финансовых обязательств как резидентам, так и не резидентам.

Национальное богатство всегда выступает источником публичных доходов, независимо от их природы. Национальное богатство является также источником национального дохода. В литературе можно встретить утверждение, что публичные доходы представляют собой часть национального дохода²³. Здесь следует заметить, что часть публичных доходов мобилизуется за счет произведенного национального богатства, то есть казны. Поэтому вернее будет говорить о национальном богатстве в целом как источнике публичных доходов.

Таким образом, публичный доход появляется в результате *перераспределения национального дохода. Национальное богатство – источник публичного дохода*²⁴.

Следующим (вторым по счету) определением публичных доходов будет их описание как *части национального богатства, отчуждаемой в публичную собственность и перераспределяемой в денежной форме с целью покрытия публичных расходов*.

Третий по счету подход к определению публичных доходов связан с их отождествлением с бюджетными доходами. Действительно, публичные доходы в основном состоят из централизованных (бюджетных) доходов, хотя включают и некоторые децентрализованные средства, например, доходы унитарных предприятий, бюджетных и автономных учреждений²⁵. Связь

²³ Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. – М. 2002 г. С. 513

²⁴ Такая точка зрения, можно сказать, является общепринятой, но почему-то лишь в отношении происхождения налогов, хотя доходы от налогов только часть публичных доходов: Орлов М.Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // Финансовое право. 2006. № 2; Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие – Красноярск. 2006.

²⁵ Согласно ст. 298 ГК РФ, доходы, полученные автономным или бюджетным учреждением поступают в их самостоятельное распоряжение автономного учреждения. Эта финансовая самостоятельность бюджетных и автономных учреждений подтверждается содержанием Федерального закона от 12 января 1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях и Федерального закона 3 ноября 2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных

публичных доходов и бюджетных доходов, как правило, описывается отношениями целого и части. Однако, можно посмотреть на эту связь и иначе, с точки зрения процедуры: бюджетные доходы представляют собой *состояние публичных доходов* после того момента, когда уже произошло отчуждение части национального богатства в публичную собственность, после чего становится возможным её *перераспределение*. Вслед за перераспределением публичного дохода, которое происходит внутри бюджетной системы, начинаются отношения по его *администрированию*, то есть действия по исчислению правильности поступивших средств, в случае необходимости – возврату излишних сумм, взысканию недостающих и иные.

Для бюджетных доходов существует легальное определение, согласно которому они представляют собой *поступающие в бюджет денежные средства*, за исключение средств, отнесенных бюджетным законодательством к источникам финансирования дефицита бюджета²⁶. С точки зрения бюджетного учета доходы бюджета можно определить как поступления в бюджет, не влекущие изменения его активов (финансовых и нефинансовых) и обязательств.

По аналогии, вслед за бюджетными доходами, публичные доходы тоже можно определить как *поступающие в собственность публично-правового образования денежные средства*, не влекущие изменения активов и обязательств бюджета.

Первое и последнее определение являются сходными между собой. Довольно тонкая разница между ними заключается в том, что мобилизация публичных доходов может повлечь изменение активов публично – правового образования, не отраженных в бюджетной системе, например, при приватизации, эксплуатации публичного имущества, недр, лесов, в иных

учреждениях» соответственно. Согласно ст. 2 Федерального закона от 14 ноября 2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях», имущество унитарного предприятия принадлежит на праве собственности Российской Федерации, субъекту Российской Федерации или муниципальному образованию, но эти предприятия вправе оставлять у себя часть чистой прибыли.

²⁶ Ст. 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ).

случаях. В то же время, финансовые, нефинансовые активы и обязательства, уже учтенные в бюджетной системе, в результате мобилизации доходов бюджета изменяться не должны, в противном случае речь будет идти не о доходах, а, например, о долговых обязательствах.

Существует ли разница между бюджетными доходами и публичными доходами? Здесь автор считает возможным поставить вопрос следующим образом: существует теоретическая проблема, связанная с существованием *децентрализованных* (не отраженных в бюджетной системе) *доходов*, поступающих в публичную собственность. Выше указано, что это могут быть прибыль унитарных предприятий, доходы автономных и бюджетных учреждений. Дело в том, что такие средства имеют очень необычный режим: они находятся *в публичной собственности, но недоступны для распоряжения со стороны собственника* (публично-правового образования). Денежные средства, находящиеся в публичной собственности, но защищенные от распоряжений собственника, не получили ещё определения в правовой науке. Можно констатировать какое-то переходное состояние – децентрализованные публичные доходы должны, в конечном итоге, либо перейти в частную собственность, либо учитываться в бюджетной системе, к чему имеется больше предпосылок.

Выведенные выше определения публичных доходов предполагают, что публичные доходы:

- должны быть направлены на удовлетворение публичных расходов;
- для этой цели подлежат перераспределению со стороны собственника.

Однако, публичные доходы, не учтенные в бюджетной системе, не отвечают указанным требованиям. Они недоступны для перераспределения и не могут служить источником покрытия публичных расходов.

Таким образом, еще раз повторим, что существование публичных доходов, не учтенных в бюджетной системе, может быть только их временным состоянием. Из вышеизложенного можно сделать вывод, что

понятие *бюджетных доходов тождественно понятию публичных доходов.*

Итак, публичные доходы можно определить *тройким* образом, во-первых, в связи с публичными потребностями и публичными расходами, во-вторых, по отношению к национальному богатству, которое является их источником, и, в третьих, в связи с их учетом в бюджетной системе. Бюджетные доходы не отличаются от публичных доходов, но существует проблема, связанная с существованием децентрализованных доходов, не поступающих в бюджетную систему.

Вслед за И. И. Кучеровым следует вспомнить о целесообразности использования юридических конструкций как основного приема юридической техники²⁷. Если такой прием уместен при выяснении внутреннего строения налога, то тем более – при выяснении строения публичного дохода, как более общего понятия. Публичный доход имеет несколько внутренних состояний, первым из которых является *мобилизация* дохода (здесь следует говорить об *источниках* доходов), вслед за чем следует его *перераспределение* для целей удовлетворения публичных потребностей (такие доходы являются *бюджетными* доходами²⁸). Уже перераспределенные публичные доходы подвергаются *администрированию*.

Виды публичных доходов

Для того, чтобы приступить к выяснению сущности неналоговых доходов следует прежде всего уяснить, что это лишь один из видов бюджетных доходов. Имеется значительное количество классификаций публичных доходов по различным основаниям, и основные из них не связаны

²⁷ Кучеров И. И. К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов // Финансовое право, 2010, № 1.

²⁸ Бюджетные доходы также имеют два состояния: до зачисления в бюджетную систему (не зачисленные) и зачисленные. О появлении бюджетного дохода следует говорить, например, с момента исполнения налогоплательщиком своей налоговой обязанности. В этом случае источником бюджетного дохода является налог. Бюджетные доходы могут быть классифицированы также еще по двум основаниям: собственные – регулирующие; первичные – вторичные.

с разделением бюджетных доходов на налоговые и неналоговые²⁹. Тем не менее, только эта классификация отражена на сегодняшний день в российском законодательстве, почему и возникает нужда выяснения сущности неналоговых доходов³⁰.

Согласно российскому бюджетному законодательству бюджетные доходы включают налоговые и неналоговые доходы. Неналоговые доходы включают в себя:

- доходы от использования и продажи имущества, находящегося в публичной собственности;
- доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями;
- средства от применения мер гражданско, административной и уголовной ответственности, средства возмещения вреда, иные суммы принудительного изъятия;
- средства самообложения граждан (на муниципальном уровне)³¹.

Этот список не является закрытым, но в любом случае выглядит очень простым и коротким. Источники бюджетных доходов в действительности отличаются гораздо большим разнообразием и никогда не могут быть представлены в окончательном виде. Например, только неналоговые доходы федерального бюджета формируются за счет (список неполный)³²:

1. доходов от использования и продажи имущества, находящегося в собственности Российской Федерации;
2. доходов от платных услуг, оказываемых федеральными казенными

²⁹ Подробнее классификации публичных доходов изложены: *Комягин Д. Л.* К вопросу о понятии и классификации публичных доходов//Публично-правовые исследования № 1, 2014 г. с. 60 – 93, или *Казна и бюджет* – М. 2014.

³⁰ Ст. 41 БК РФ

³² Взято: ст. 41 – 51 БК РФ, а также Приложение 1 «Перечень кодов видов доходов бюджетов» к приказу Минфина России от 1 июля 2013 г. № 65н «Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» или Приложение 6 «Перечень главных администраторов доходов федерального бюджета» к федеральному закону от 01.12.2014 № 384-ФЗ "О федеральном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов"

- учреждениями;
3. части прибыли федеральных унитарных предприятий;
 4. лицензионных сборов;
 5. таможенных пошлин и таможенных сборов;
 6. платы за использование лесов;
 7. платы за пользование водными объектами;
 8. платы за пользование водными биологическими ресурсами;
 9. платы за негативное воздействие на окружающую среду;
 10. консульских сборов и возмещения фактических расходов, связанных с консульскими действиями;
 11. патентных пошлин;
 12. платы за предоставление сведений, документов, содержащихся в государственных реестрах;
 13. утилизационных сборов;
 14. разовых и регулярных платежей за пользование недрами;
 15. платы за право заключения договора о предоставлении рыбопромыслового участка;
 16. платы за право на заключение договора о закреплении долей квот добычи или пользования водными биологическими ресурсами;
 17. сборов за право пользования участками недр;
 18. прибыли Центрального банка Российской Федерации;
 19. доходов от внешнеэкономической деятельности;
 20. средств от реализации продуктов утилизации вооружения и военной техники;
 21. средств от выпуска материальных ценностей из государственного запаса специального сырья и делящихся материалов;
 22. прочих.

Нельзя не отметить, что большинство перечисленных доходов федерального бюджета исчисляется как разность, оставшаяся после уплаты

налогов и иных обязательных платежей государственными учреждениями или предприятиями, на что прямо указано в бюджетном законодательстве³³. Это указывает на то, что налоговые и неналоговые доходы могут происходить из одного источника.

Примером большего разнообразия публичных доходов может служить классификация отделов обыкновенных доходов государственного бюджета Российской империи, приведенная Е. В. Сапиловым на основе отчетов Государственного контроля Российской Империи³⁴:

Отдел 1. Прямые налоги

1. Налоги поземельные, с недвижимых имуществ и подати
2. Государственный промысловый налог
3. Сбор с доходов от денежных капиталов

Отдел 2. Косвенные налоги

4. Сборы с питей
5. Табачный доход
6. Сахарный доход
7. Нефтяной доход
8. Спичечный доход
9. Таможенный доход

Отдел 3. Пошлины

10. Гербовые, судебные, канцелярские и с записи документов
11. С переходящих имуществ
12. С паспортов
13. С пассажиров и грузов, перевозимых по железным дорогам
14. С застрахованных от огня имуществ
15. Пошлины разных наименований

Отдел 4. Правительственные регалии

³³ Ст. 51 БК РФ

³⁴ Сапилов Е. В. Государственные доходы, расходы и налоги в дореволюционной России (1898 – 1914 гг.) – М. 2011. С. 153-154

- 16. Горный доход
- 17. Монетный доход
- 18. Почтовый доход
- 19. Телеграфный и телефонный доходы
- 20. Доход от казенной продажи питей

Отдел. 5 Казенные имущества и капиталы

- 21. Оброчные статьи и промыслы
- 22. Лесной доход
- 23. Казенные железные дороги
- 24. Казенные заводы, технические заведения и склады
- 25. Прибыли от принадлежащих казне капиталов и от банковских операций

Отдел 6 Отчуждение государственных имуществ

- 26. Доходы от продажи недвижимых имуществ

Отдел 7. Выкупные платежи (до 1905 года)

- 27. С бывших помещичьих крестьян
- 28. С бывших удельных крестьян
- 29. С бывших государственных крестьян

Отдел 8. Возмещение расходов государственного казначейства

- 30. Обязательные платежи обществ железных дорог
- 31. Возврат ссуд и других расходов
- 32. Пособия государственному казначейству из посторонних имуществ
- 33. Военное вознаграждение (контрибуции с Турции, Китая, Болгарского княжества в 1902 г.)

Отдел 9. Доходы разного рода

Разные мелкие и случайные доходы

Рассмотрим также и доктринальные классификации публичных доходов.

Хронологически первой по счету является *классификация источников публичных доходов по порядку возрастания силы принуждения*, которая используется при их получении. Такая классификация можно именовать эволюционной и исторической, но с большой долей условности, так как все перечисленные ниже виды доходов возникали в разные эпохи и в разных государствах иногда одновременно, а иногда и в иной последовательности.

Такая классификация позволяет рассмотреть следующие источники публичных доходов: *дар, средства правителя, публичное имущество, казенные промыслы, регалии, пошлины, налоги*.

Полное отсутствие принуждения характерно для получения *дара или пожертвования* государству, которое бывает чаще в натуральной, но встречается и в денежной форме³⁵.

Средства правителя также известны как исторический источник покрытия публичных расходов, не связанный с принуждением. Правитель, по убеждениям средних веков, должен был обладать достаточными средствами для управления государством.

Доходы от *публичного имущества* (или – домен от фр. *domains publiques*) следующий источник бюджетных доходов, не связанный с принуждением. Доходы можно получать как непосредственно от эксплуатации имущества (плоды земли, сокровища недр), так и от пользования и распоряжения имуществом (аренда и продажа). Еще в эпоху Союза ССР считалось, что сумма доходов от «советского хозяйства» являлись основным доходом государственного бюджета³⁶.

Следующим видом публичного дохода являются доходы от *казенных промыслов*, которые не связаны с доминирующим положением государства

³⁵ Даром не является контрибуция или дань, уплачиваемая государством, потерпевшим поражение в войне, так как подобные выплаты существуют как результат военного принуждения. Можно даже сказать, что военная дань является результатом максимально возможного принуждения.

³⁶ Рагольский М. Доходы и расходы Советского государства – Ленинград. 1927. с. 25. Впрочем, такие доходы являлись не чем иным, как частью прибыли государственных предприятий, который после перехода их в частную собственность трансформировался в налог.

на рынке. Извлечение таких доходов еще не связано с принуждением, но с течением времени такие доходы могут принимать характер регалий.

Регалии, согласно определению И. И. Янжула— казенные промыслы, в которых государство имеет какое-либо преимущество перед прочими лицами, т. е. такие «промысловые источники дохода, которыми государство пользуется преимущественно или исключительно для себя, совершенно не допуская частной конкуренции или же значительно ограничивая последнюю»³⁷. Можно определить регалии как государственные монополии в какой-либо отрасли экономики, хотя монополия не всегда очевидна.

Прибегая к регалиям, как способу извлечения дохода, государство переходит границу ненасилия, здесь уже присутствует государственное принуждение. С одной стороны, можно и не прибегать к услугам государственной монополии. С другой стороны, отсутствие альтернативы означает необходимость использования именно этих услуг. Например, так обстояло дело с почтовой регалией³⁸. Иное дело — винная и табачная регалии.

Следует понимать, что наличие (отсутствие) принуждения при регалиях будет относительным, ибо само государство создает и регламентирует рынок, на котором потом выступает как один из участников. В силу этого, несмотря на формальное заключение договора, некоторые услуги являются безальтернативными для юридического или физического лица.

Отмечается промежуточное положение регалий между частноправовыми и общественно-правовыми доходами, в силу чего они подразделяются на регалии, в которых государство: 1) выступает наравне с частными предприятиями, не ограничивая конкуренцию (такими были казенные железные дороги, оружейные, фарфоровые заводы, доходы от

³⁷Янжул И. И. Указ. соч. С. 137.

³⁸Следует заметить, что первоначально многие виды регалий появились не для извлечения прибыли, а по необходимости, так как те или иные народные нужды не были обеспечены вовсе (это касается, например, почты, железных дорог).

государственных лотерей и др.); 2) в нефискальных интересах ограничивает или совсем исключает конкуренцию (монетное дело, в свое время – почтовое дело и др.); 3) в фискальных интересах ограничивает или исключает конкуренцию (горная, соляная, табачная, спичечная регалии)³⁹.

Следующим видом дохода является *пошлина* — сбор, взимаемый с частных лиц в пользу государства, когда эти лица вступают в соприкосновение с государственными учреждениями⁴⁰. Семантическое происхождение этого слова объясняется В. И. Далем как то, что пошло с товару (денежный сбор с привозного товара, или мыто, очистка), а также как давний обычай, старина, древность, или то, что издавна пошло, повелось⁴¹. Согласно НК РФ государственная пошлина — сбор, взимаемый с его плательщиков при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены на совершение в отношении этих плательщиков юридически значимых действий⁴².

Заметна близость пошлины к налогам. Более того, БК РФ пошлины отнесены к налоговым доходам (ст. 50). С другой стороны, у пошлины имеется общая черта с регалией: плательщик пошлины в том и другом случае прибегает к услугам государственных (муниципальных) организаций. Разница состоит в том, что регалии соответствует передача овеществленных товаров, работ и услуги, а пошлине — совершение юридически значимых действий, которые не могут быть вовлечены в рыночный оборот, и не имеют рыночной стоимости. Налог, в отличие от пошлины, равно распространяется на всех и не влечет каких-либо обязательств по совершению действий.

³⁹См.: Янжул И.И. Указ. соч. С. 138, 139.

⁴⁰Там же. С. 509.

⁴¹Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка – М. 2009. Т 3. С. 368

⁴² Под сбором согласно ст.8 НК РФ понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц. Его уплата, как и для пошлин, является одним из условий совершения в отношении плательщика сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу лицензий.

Можно сказать, что некоторые виды пошлины имеют принудительный характер. Показательна здесь пошлина за рассмотрение дел в суде. Суды являются органами государственной власти и обладают исключительной компетенцией осуществлять правосудие. Иной возможности прибегнуть к правосудию, кроме обращения в суд, не существует, а значит, при обращении в суд имеется необходимость в уплате государственной пошлины. Кроме того, не подлежит обсуждению размер пошлины, как и ставка налога, которые устанавливаются законом (актом органа местного самоуправления).

Неуплата пошлины влечет отказ от совершения юридически значимых действий, но если такие действия все-таки совершены, взыскание пошлины (в качестве сбора) не отличается от взыскания налога.

Последним из источников публичных доходов является налог, о котором будет сказано ниже.

В приведенной классификации неналоговые доходы не выделяются в какую-то группу, это было бы затруднительно сделать даже нарочно, слишком различаются все источники публичных доходов между собой.

Согласно следующей, второй по счету, классификации все публичные доходы разделяются на две большие группы: *обыкновенные* и *чрезвычайные*⁴³. Обыкновенные источники, в свою очередь, делятся на два класса по способу приобретения: доходы, приобретенные *частноправовым* способом и *общественно-правовым* способом (частноправовые и общественно-правовые). Два указанных способа мобилизации можно также назвать мягким и жестким, или — доходы *обязательные* и *добровольные*.

Под частноправовыми понимаются доходы, которые «получало государство в силу свободного акта со стороны подданных, в силу одностороннего или двустороннего договора»⁴⁴. Выше показано, что к ним относятся *дар* (добровольное пожертвование), доходы от *государственного имущества, промыслов, некоторые пошлины*, лишенные принудительного

⁴³Эта классификация доступна в изложении И. И. Янжула: *Янжул И. И.* Указ. соч. С. 53—59.

⁴⁴Там же. С. 53.

характера.

К общественно-правовым доходам (которые собираются с использованием принуждения) отнесены *регалии, пошлины* (за некоторыми исключениями) и, разумеется, *налоги*.

Чрезвычайные источники покрытия доходов, т. е. такие, к которым прибегают в исключительных случаях, согласно И. И. Янжулу, делятся на *займы, продажу имущества (доменов), конфискацию*.

В этой классификации мы тоже не находим признака для группировки неналоговых доходов. Более того, доходы, именуемые сегодня неналоговыми, принципиально разделены между собой по более высокому основанию: доходы от продажи публичного имущества являются чрезвычайными доходами, от использования имущества, некоторых пошлин и промыслов будут частноправовыми, а доходы от оставшихся пошлин, регалий – уже общественно-правовые.

Для полноты картины приведем еще несколько доктринальных классификаций публичных доходов, которые также не знают такого их вида, как «неналоговые доходы».

Третья по счету классификация бюджетных доходов известна из труда М. М. Сперанского «План финансов», согласно которому все государственные доходы по источникам могут быть разделены на три части⁴⁵:

1) *подати и налоги* (включая некоторые сборы: подушный; пошлинный; за гербовую бумагу; поземельный; с купцов и мещан; вычет из жалованья; паспортный; земские повинности; волостные сборы за отдачу в рекруты, на содержание волостных правлений и прочие волостные издержки; таможенный сбор);

2) *доходы с казенных капиталов*, которые, в свою очередь, подразделяются на три части: доходы с капиталов, «кои казна употребляет на обработку произведений» (руд, солей, рыбных ловель, звероловства); доходы

⁴⁵См.: У истоков финансового права. С. 49, 50.

с капиталов, «кои казна употребляет в промышленной торговле» (казенные фабрики, исключительная питейная продажа, почты); доходы с капиталов, «кои казна употребляет на содержание разных общественных заведений» (дорог, каналов, монеты, банков)⁴⁶;

3) *доходы с казенной собственности* (казенные земли, разные оброчные статьи, леса).

М. М. Сперанский классифицирует доходы и по *пространству* их употребления: *общие, частные*; а также по *времени* получения: *обыкновенные, чрезвычайные*⁴⁷.

В-четвертых, доходы можно разделить по территориальному признаку на *федеральные* (получаемые на всей территории РФ), *региональные* (взимаемые на территории субъектов РФ) и *местные*.

В-пятых, доходы, которые поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы в виде процентных отчислений от налогов или других платежей по ежегодно утверждаемым нормативам, именуются *регулирующими* доходами бюджета, а доходы, которые поступают в бюджет полностью или в твердо фиксированной доле (в процентах) на постоянной или долговременной основе, являются *собственными* или *закрепленными* доходами бюджета.

В-шестых, доходы бюджета можно разделить на доходы *внешние* (поступающие от нерезидентов, из внешнеэкономических источников) и *внутренние* (поступающие от резидентов, из внутренних источников).

А. Г. Пауль предлагает классификацию доходов на *первичные* (основные) и *вторичные* (производные) в зависимости от источника их поступления — извне бюджетной системы или в результате передачи в соответствующий бюджет из другого бюджета. К вторичным доходам следует отнести средства финансовой помощи (межбюджетные трансферты),

⁴⁶Там же.

⁴⁷Там же.

поступающие из других бюджетов бюджетной системы⁴⁸.

Таким образом, существует достаточное количество доктринальных классификаций публичных доходов по различным основаниям, которые не дают критерия для выделения группы неналоговых доходов бюджета, несмотря на нормы российского законодательства, использующие это понятие (ст. 41 БК РФ). Это дает возможность поставить вопрос о целесообразности и смысле использования понятия «неналоговые доходы».

Налоги как источник публичных доходов.

Налог, как источник публичных доходов, «резко отделяет государственное хозяйство от частного»⁴⁹. Это основной источник пополнения современного бюджета и яркий пример государственного принуждения. Если сравнить, например, средства самообложения граждан в муниципальном образовании и налог, то различием будет здесь и характер его установления (без прямого волеизъявления граждан, исключительно законом), и принудительный характер взимания, подкрепляемый мощью государственного аппарата⁵⁰.

Налоговое законодательство в Российской Федерации (и других странах) является настолько развитым, что возникла отдельная подотрасль финансового права — налоговое право. Также существует кодифицированный нормативный правовой акт — НК РФ, что, видимо, и

⁴⁸См.: Пауль А. Г. Указ. соч. С. 15.

⁴⁹Там же. С. 57.

⁵⁰ Стоит заметить, что зарубежное законодательство главным квалифицирующим признаком налога зачастую называет не его принудительный характер, а безвозмездность. Согласно Положению о налогах и платежах (Abgabenordnung) Германии налоги определяются как денежный платеж, осуществляемый не в связи с совершением определенных действий в пользу налогоплательщика, собираемый публичными органами власти в целях формирования доходов бюджета (дано по *Килинкарлова Е. В.* Налоговое право зарубежных стран – М. 2015. С. 69). Оксфордский словарь для определения «Tax Revenue» использует следующую характеристику: «payments to government without expecting direct benefit or return by the taxpayer ...», то есть платежа в пользу правительства, не влекущего прямых выгод для плательщика, но направленного к общей пользе (The Oxford English Dictionary. Volume XI).

породило идею законодательного разделения бюджетных доходов на налоговые и неналоговые.

Нельзя не отметить, что налог по своей природе является юридической конструкцией и выбивается из перечисленного ряда источников публичных доходов. Следует согласиться, что налоговые доходы выделяются по специфическому методу или способу их мобилизации (установления и изъятия)⁵¹.

Дело в том, что налог не может быть назван непосредственным источником бюджетных доходов, в отличие от дара, средств правителя, публичного имущества, промыслов, регалий, пошлин. В действительности источником налогового дохода является то, что именуется в российском налоговом законодательстве объектом налогообложения, то есть 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 (ст. 38 НК РФ).

Сам налог определяется как обязательный индивидуальный безвозмездный платеж (ст. 8 НК РФ), но отличается от иных обязательных платежей (например, штрафов, природоресурсных платежей, экологического сбора, таможенных пошлин) наличием юридического состава, то есть элементов налогообложения, к которым относятся объект, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления, порядок и срок уплаты (ст. 17 НК РФ). Нельзя не заметить, что реализация товаров (работ и услуг) и имущество могут служить источником и для неналоговых доходов бюджета.

На этом основании можно сделать вывод, что налог не сопоставим с другими источниками публичных доходов и действительно является

⁵¹ См. Бюджетное право: Учебник / под ред. Н. А. Саттаровой – М. 2009; Пауль А. Г. Доходы бюджетов – Москва. 2012. С. 25.

особенной категорией. Можно также обозначить теоретическую и практическую проблему, связанную с определением того, *что представляет собой источник публичного (бюджетного) дохода*. Будет ли налог источником публичного дохода или он представляет собой как бы второй извод из различных источников доходов⁵²? В любом случае, возвращение понятия источника публичного дохода снимает отмеченное в научной литературе противоречие между понятиями «налоги, сборы (обязательные платежи)» (налоговое законодательство) и «налоговые поступления» (бюджетное законодательство)⁵³.

Приступая к подведению итогов проведенного анализа, следует повторить, что на сегодняшний день определения налоговых и неналоговых доходов бюджетов не существует ни в законодательстве, ни в доктринальной литературе. Даже налоговые доходы не представляют собой постоянной величины, так как их перечень время от времени корректируется⁵⁴. Это связано как с проводимой финансовой политикой, так и с расширением налоговой базы, которое идет параллельно с сокращением государственного сектора экономики⁵⁵.

В бюджетном законодательстве⁵⁶ и в учебной литературе⁵⁷ понятие

⁵² Е. В. Килинкова замечает, что понятия налога отличаются в разных странах. Для обозначения того, что в России именуется налогом, применяются разные термины: англ. tax, excise, impost, duty, leve, cess, rate; фр. taxe, contribution, impot, droit. В Германии steuer является лишь одним из видов обязательных платежей, в Испании impuesto часть более общей категории обязательных платежей tribute, похожие понятия используются и в Италии: impostei tribute (Килинкова Е. В. Налоговое право зарубежных стран – М. 2015. С. 69-71).

⁵³ Кучерявенко Н. П. Согласование родовых и видовых конструкций при регулировании бюджетных доходов / Очерки бюджетно-правовой науки современности – Москва-Харьков. 2012. С. 329. В указанной статье противоречие раскрывается на примере законодательства Украины, но это в равной степени относится и к законодательству Российской Федерации.

⁵⁴ Например, до 2004 года в Российской Федерации к налоговым доходам относились таможенные пошлины, таможенные сборы и иные таможенные платежи.

⁵⁵ Лазарева Н. П. Налоговое право зарубежных стран – Хабаровск. 2014. С. 12.

⁵⁶ Статья 41 БК РФ

неналоговых доходов дается по методу исключения: все, что не относится к налоговым доходам бюджетов.

В действительности неналоговые и налоговые доходы даже не могут быть поставлены рядом, так как имеют разные основания для группировки и классификации. Перечень неналоговых доходов является открытым и меняющимся, они неоднородны до такой степени, что невозможно выявить объединяющее их положительное начало. Именно поэтому справедливо замечено, что «определение понятий неналоговых доходов, неналоговых платежей остается «учебным»»⁵⁸. Все это позволяет задуматься об иной легальной классификации публичных доходов.

Рассмотрение вопроса об определении публичных доходов также выявило целый ряд теоретических и практических проблем.

Во-первых, актуальным и целесообразным является введение (возвращение) в активный оборот понятия *источника публичных доходов*.

Во-вторых, наличие публичных доходов, не учтенных в бюджетной системе (децентрализованных доходов) является проблемой, так как не позволяет осуществлять их перераспределение для покрытия публичных расходов.

В-третьих, из предыдущего вывода следует, что понятие бюджетных доходов тождественно понятию публичных доходов.

В-четвертых, публичные доходы можно определить *тройким* образом, во-первых, в связи с публичными потребностями и публичными расходами, во-вторых, по отношению к национальному богатству, которое является их источником, и, в третьих, в связи с их учетом в бюджетной системе.

Наконец, в-пятых, публичный доход имеет несколько внутренних состояний, первоначальным из которых его скрытое состояние, когда речь идет об *источнике* дохода, это происходит при его *мобилизации*. Вслед за

⁵⁷Омелехина Н. В. Бюджетное право Российской Федерации – Новосибирск. 2005. С. 110; Парыгина В. А.Тедеев А. А. Бюджетное право и процесс – М. 2005. С. 230; Мальцев В. А. Финансовое право – М. 2011. С. 72.

⁵⁸Пешкова Х. В. Бюджетное право России – М. 2011. С. 256.

мобилизацией следует *перераспределение* дохода для целей удовлетворения публичных потребностей, в этот момент доход именуется *бюджетным* доходом. Перераспределенные доходы подвергаются *администрированию*.

Аннотация: Статья посвящена выяснению сущности неналоговых доходов бюджета. Автором для этой цели дается собственное универсальное определение публичных доходов. Итогом является выявление ряда теоретических и практических проблем, которым относятся децентрализованные доходы, неоднородность неналоговых доходов и невозможность их группировки. Предлагается рассматривать публичный доход в его различных состояниях, сначала – как источник дохода, который подвергается мобилизации, затем – как бюджетный доход, который перераспределяется для публичных потребностей, и, после этого, подвергается администрированию.

Ключевые слова: публичные потребности; публичные доходы; публичные расходы; бюджет, бюджетные доходы; налоговые доходы; неналоговые доходы.