НЕНАЛОГОВЫЕ ДОХОДЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ:

ВОПРОСЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

А.А. ЯЛБУЛГАНОВ

Ялбулганов А.А., доктор юридических наук, профессор.

В Российской Федерации неналоговые доходы уступают по удельному весу налоговым доходам. Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов всех уровней Российской Федерации осуществляется целым комплексом нормативных правовых актов. Естественно, они представляют различные отрасли права, разные уровни и иерархические схемы. Правовой режим уплаты неналоговых доходов в федеральный бюджет по большей части определен на законодательном уровне. На федеральном уровне состав неналоговых доходов определен в БК РФ, конкретизирован в Федеральном законе от 15 августа 1996 г. N 115-ФЗ "О бюджетной классификации Российской Федерации" (в ред. от 18 декабря 2006 г.)

Бюджетный кодекс РФ определяет доходы бюджета как денежные средства, поступающие в безвозмездном и безвозвратном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации в распоряжение органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления (ст. 6). Согласно положениям БК РФ (п. 1 ст. 39) доходы бюджетов формируются в соответствии с бюджетным и налоговым законодательством Российской Федерации. В п. 1 ст. 41 БК РФ дается классификация доходов бюджетов по юридической форме на налоговые и неналоговые виды доходов, а также безвозмездные и безвозвратные перечисления. Неналоговые доходы бюджетов существенно отличаются от налоговых и по характеру правового регулирования. По п. 2 ст. 41 БК РФ налоговые доходы предусматриваются налоговым законодательством, в то время как порядок установления, исчисления и взимания неналоговых доходов регламентируется широким кругом нормативных правовых актов различного характера.

Бюджетный кодекс РФ к неналоговым доходам относит:

1. Доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах:

1) средства, получаемые в виде арендной либо иной платы за сдачу во временное владение и пользование или во временное пользование имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности;

2) средства, получаемые в виде процентов по остаткам бюджетных средств на счетах в кредитных организациях;

3) средства, получаемые от передачи имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, под залог, в доверительное управление;

4) плата за пользование бюджетными средствами, предоставленными другим бюджетам, иностранным государствам или юридическим лицам на возвратной и платной основах;

5) доходы в виде прибыли, приходящейся на доли в уставных (складочных) капиталах хозяйственных товариществ и обществ, или в виде дивидендов по акциям, принадлежащим Российской Федерации, субъектам Российской Федерации или муниципальным образованиям;

6) часть прибыли государственных и муниципальных унитарных предприятий, остающаяся после уплаты налогов и иных обязательных платежей;

7) другие предусмотренные законодательством Российской Федерации доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности.

2. Доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, находящимися в ведении соответственно федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

3. 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 изъятия.

4. Иные неналоговые доходы.

Таким образом, БК РФ оставляет открытым перечень неналоговых доходов, предполагая тем самым новые виды неналоговых доходов.

В доходах федерального бюджета, помимо перечисленных, также учитываются:

1) прибыль Банка России, остающаяся после уплаты налогов и иных обязательных платежей, по нормативам, установленным федеральными законами;

2) доходы от внешнеэкономической деятельности.

К числу нормативных правовых актов, регулирующих данные отношения, относится и ГК РФ, который устанавливает основные правила по вопросам аренды, доверительного управления, залога, купли-продажи, а также КоАП РФ, УК РФ и УПК РФ, которыми регулируются административные наказания и штрафные санкции при уголовном наказании. Источники правового регулирования неналоговых доходов подзаконного характера представлены указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ и иными нормативными правовыми актами. Например, поступление средств, получаемых от передачи имущества, находящегося в государственной собственности, под залог, в доверительное управление, в целом регулируется Постановлением Правительства РФ от 11 декабря 1996 г. N 1485 "О проведении конкурсов на право заключения договоров доверительного управления закрепленными в федеральной собственности акциями акционерных обществ угольной промышленности (угольных компаний)" и Постановлением Правительства РФ от 7 августа 1997 г. N 989 "О порядке передачи в доверительное управление закрепленных в федеральной собственности акций акционерных обществ, созданных в процессе приватизации, и заключении договоров доверительного управления этими акциями". Нормы о неналоговых доходах рассредоточены по широкому кругу нормативных правовых актов различной юридической силы вследствие разнообразия самих неналоговых доходов, а также аппаратов по их взиманию. На региональном уровне неналоговые доходы регламентируются в законах субъектов Российской Федерации о бюджетном регулировании, о бюджете на соответствующий год и об исполнении бюджета на соответствующий год. Конкретные виды, размеры, состав неналоговых доходов, за счет которых формируется доходная часть федерального бюджета на соответствующий год, традиционно закреплялись и продолжают закрепляться в федеральных законах о федеральном бюджете на соответствующий год.

Сравнивая виды доходов бюджетов всех уровней Российской Федерации, необходимо отметить, что неналоговые доходы могут носить добровольный и принудительный характер в отличие от налоговых доходов, имеющих обязательный характер. Неналоговые платежи обязательного характера отличаются от налогов определенной возмездностью, так как их взимание обусловливается предоставлением плательщику права на занятие определенной деятельностью, получением услуг со стороны государства, имеющих юридическое значение, пользованием государственным имуществом. Следовательно, можно требовать совершения государственными органами действий, связанных с платежами.

Иные обязательные неналоговые платежи носят штрафной характер. При этом закрепляется возможность принудительного взыскания неуплаченных неналоговых платежей.

По отношению к неналоговым доходам, как правило, не определяются "конкретные ставки, сроки уплаты, льготы и другие чисто налоговые элементы" <1>. Неналоговые доходы нередко привязываются к определенным целевым расходам, в то время как налоговые доходы не имеют целевой направленности и расходуются на финансовое обеспечение деятельности государства.

--------------------------------

<1> Бюджетная система России: Учебник / Под ред. Г.Б. Поляка. М., 2002. С. 157.

Все налоговые доходы носят систематический характер и, следовательно, четко планируются в доходной части бюджета. Некоторые неналоговые доходы не подвергаются планированию и не могут быть твердо закреплены в доходной части бюджета. Поэтому в доходной части федерального закона о бюджете на соответствующий год несколько видов неналоговых доходов могут группироваться с указанием единой планируемой суммы. В целом неналоговые доходы отличаются от налоговых "субъектным составом, содержанием прав и обязанностей участников финансовых правоотношений, складывающихся в связи с уплатой и перечислением в бюджет неналоговых доходов" <2>.

--------------------------------

<2> Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. М., 2002. С. 443.

Неналоговые доходы по порядку зачисления в бюджет (по функциональной принадлежности <3>) относятся к собственным доходам бюджетов (ст. 47 БК РФ), т.е. законодательно закрепляются на постоянной основе полностью или частично за соответствующими бюджетами.

--------------------------------

<3> Бюджетная система и учет в России: Учебно-метод. пособие / Под общ. ред. В.М. Герасимова и др. М., 2002. С. 53.

Как мы уже отмечали, неналоговые доходы отличаются от налоговых тем, что могут носить как добровольный, так и обязательный характер, не подлежат твердому планированию, нередко имеют целевое назначение, в большой степени регулируются подзаконными актами.

В доходах бюджетов первостепенную роль в настоящее время играют налоги, а неналоговые доходы отступили на второй план, поскольку связаны с обладанием определенным имуществом и не могут увеличиваться, как налоги. Большинство неналоговых доходов существуют по иным соображениям, кроме финансовых, - по экономическим и политическим соображениям.

Неналоговые доходы чрезвычайно разнообразны и по своей природе имеют между собой мало общего, за исключением того отрицающего признака, что они не могут быть отнесены к налогам. Аппараты извлечения неналоговых доходов различны и по своему техническому совершенству уступают налоговому аппарату.

Различить налоговые и неналоговые сборы с достаточной степенью определенности возможно по формальному признаку: включение или невключение их в перечень взимаемых на территории Российской Федерации налогов и сборов. Разграничение необходимо для решения проблем, возникающих в рамках налоговых отношений, поскольку отнесение сбора к налоговому платежу означает распространение на него общего режима налогообложения. В бюджетной сфере разграничение необходимо для правильного учета доходов в рамках бюджетной классификации.

В целях уменьшения неблагоприятных последствий отсутствия четких критериев деления фискальных сборов и неналоговых доходов необходимо принять следующие меры: квалифицировать платежи, зачисляемые в бюджет, как налоговые или как гражданско-правовые; полностью отказаться от гражданско-правового режима взимания компенсаторных платежей, так как нельзя признать допустимым регулирование, при котором однородные по своей сути платежи поступают в бюджет в одном случае как сборы, в другом - как неналоговые платежи.

В рамках гражданских правоотношений платежи должны взиматься только за услуги гражданско-правового характера, а не за совершение государством в отношении плательщика юридически значимых действий или выполнение иных административных функций.

Законодательное закрепление всех возможных сборов с дифференцированными от множества обстоятельств ставками является крайне сложным, поэтому необходима правовая позиция Конституционного Суда РФ о допустимости делегирования законодателем органам исполнительной власти права установления ставок сборов и других отдельных элементов <4>.

--------------------------------

<4> Сергеев А.А. Разграничение налоговых и неналоговых платежей: конституционно-правовой аспект // Конституционное и муниципальное право. 2006. N 1. С. 44.

В случае установления обязательных платежей, не являющихся ни налогами, ни сборами, уровень гарантий прав плательщиков таких платежей должен быть не ниже уровня гарантий прав плательщиков налогов и сборов.

Платежи за гражданско-правовые услуги должны поступать в бюджет в соответствии с гражданско-правовыми принципами равенства участников, свободы договора. Если государственными органами вводятся обязательные платежи гражданско-правового характера, должно применяться правило ст. 421 ГК РФ о том, что случаи обязательного заключения договора могут предусматриваться федеральным законом <5>.

--------------------------------

<5> Там же. С. 45.

Законодательство субъектов Российской Федерации относительно неналоговых доходов неоднородно: в законах ряда субъектов Российской Федерации неналоговые доходы урегулированы достаточно подробно, в законах других субъектов Российской Федерации содержатся отсылочные нормы к федеральному бюджетному законодательству. Таким образом, законодательство субъектов Российской Федерации во многом является несовершенным: в субъектах Российской Федерации, где реализованы законотворческие права регионов, нередки противоречия с БК РФ, а также между различными статьями одного и того же законодательного акта. Наиболее подробно неналоговые доходы урегулированы в законах субъектов Российской Федерации о бюджете на соответствующий год.

Круг администраторов неналоговых доходов достаточно широк. Система администрирования неналоговых доходов продолжает требовать совершенствования, поскольку одни и те же неналоговые доходы закреплены за рядом администраторов, а также существует обширная группа неналоговых доходов, закрепленных за всеми администраторами доходов бюджета, что, на наш взгляд, является неоправданным и способно привести к нечеткому разграничению полномочий между ведомствами и снижению качества администрирования неналоговых доходов.

Как уже отмечалось, есть проблемы не только с правовой природой платежей, в совокупности образующих неналоговые доходы, но и с порядком их администрирования, распределением полномочий между федеральными органами по организации взимания и осуществления контроля. Проблемы, названные нами, усугубляются и самим законодателем. Так, в Федеральном законе от 19 декабря 2006 г. N 238-ФЗ "О федеральном бюджете на 2007 год" администратором регулярных платежей за пользование недрами при пользовании недрами (ренталс) на территории Российской Федерации, предусмотренных Законом РФ "О недрах", определена Федеральная налоговая служба. В то же время минимальные и максимальные ставки этого платежа установлены в Законе РФ "О недрах", а конкретные ставки в соответствии с данным Законом устанавливаются федеральным органом управления государственным фондом недр или его территориальными органами отдельно по каждому участку недр, на который в установленном порядке выдается лицензия на пользование недрами (т.е. Федеральным агентством по недропользованию).

Совокупность проблем по обеспечению всех администраторов поступлений в бюджетную систему Российской Федерации оперативной и достоверной информацией требует решения ряда задач: перечень государственных органов, на которых возложены функции администрирования поступлений в бюджетную систему Российской Федерации, должен быть оптимальным и стабильным; необходимо закрепить в законодательном акте четкую ведомственную принадлежность доходов определенным администраторам, что устранит неоднозначность трактовки всеми участниками бюджетного процесса своих прав, обязанностей и ответственности <6>.

--------------------------------

<6> Необходимо отметить, что ситуация меняется в лучшую сторону. В последние два года в приложении 1 к Федеральному закону о федеральном бюджете на соответствующий год такое закрепление выполняется, но отдельные недочеты по-прежнему имеют место.

Следует отметить, что Федеральные законы о федеральном бюджете на 2005 - 2007 гг. не разделяют доходы на налоговые и неналоговые в приложении, посвященном поступлению доходов в федеральный бюджет, как это происходило в законах о федеральном бюджете на соответствующий год до 2005 г. При этом в приложениях к федеральным законам о бюджете отдельно указываются нормативы отчислений неналоговых доходов и федеральных налогов и сборов в федеральный бюджет и консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации. Таким образом, Федеральный закон о федеральном бюджете позволяет выделить доходы, которые рассматриваются как неналоговые с позиции федерального законодателя. При этом отметим, что ст. 6 Федерального закона о федеральном бюджете на 2007 г. закрепляет положение о том, что классификация доходов и нормативы распределения должны устанавливаться БК РФ.

В законах о бюджете на соответствующий год дается неполный перечень возможных доходов государственного бюджета, перечисляются только доходы, актуальные и планируемые в соответствующем году. Более широкий перечень неналоговых доходов содержится в Федеральном законе "О бюджетной классификации Российской Федерации". В этом Законе также отсутствует деление государственных доходов на налоговые и неналоговые, что свидетельствует о возврате бюджетной классификации доходов к традициям бюджетных законов Российской империи, в которых в отличие от советского периода отсутствовало четкое разграничение налогов и неналоговых доходов.

Величина поступлений неналоговых доходов в федеральный бюджет и их конкретные виды устанавливаются федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий год. Большинство неналоговых доходов регламентируются гражданским законодательством. Нормы о неналоговых доходах содержатся в обширном комплексе нормативно-правовых актов различной юридической силы вследствие разнообразия самих неналоговых доходов.

Как известно, одними из основных источников неналоговых доходов можно считать поступления от продажи и использования федерального имущества. Состав неналоговых доходов сложно назвать стабильным, их перечень носит открытый характер, при этом доходы от использования и продажи государственного имущества относятся к неналоговым доходам по своей правовой природе, а не могут быть причислены к неналоговым только в силу законодательного решения. В условиях рыночной экономики государство является предпринимателем, заинтересованным в получении предпринимательского дохода от имеющегося у него имущества. На протяжении последних лет прослеживается рост неналоговых доходов, в то время как количество объектов федеральной собственности сокращается в результате приватизации.

При этом именно в процессе совершенствования системы неналоговых доходов от продажи и использования федерального имущества (в том числе ее правовых основ) Российская Федерация может проявлять себя как специфический участник гражданского оборота, обладающий собственностью. Представляется, что только благодаря увеличению неналоговых доходов федерального бюджета станет возможным достижение цели снижения налогового бремени при сохранении роста доходов бюджета, и в этом заключается основополагающее значение неналоговых доходов. И наоборот, при благоприятных экономических условиях в государстве необходимо снижать или прекращать продажу государственной (федеральной и региональной) недвижимости.