

№ 9 (49)  
2018

# ВЕСТНИК

## УНИВЕРСИТЕТА

имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

Право есть  
искусство добра  
и справедливости

*Jus est ars  
boni et aequi*

**В номере**

### Выпуск ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

#### ВЕКТОР ЮРИДИЧЕСКОЙ НАУКИ

- 17** *Шохин С. О.*  
Применение IT-технологий для реализации  
фискальной функции таможенных органов
- 49** *Болтинова О. В.*  
Принципы бюджетной системы и бюджетного  
процесса в условиях совершенствования  
бюджетного законодательства  
Российской Федерации
- 87** *Васильева Н. В.*  
Система обязательных платежей  
в Российской Федерации: современное  
состояние и проблемы правовой регламентации
- 125** *Цареградская Ю. К.*  
Налог на игорный бизнес: особенности  
правового регулирования в России
- 153** *Пастушенко Е. Н.*  
Основные направления развития финансовых  
технологий как документ правотворческой политики  
Центрального банка Российской Федерации



№ 9 (49)  
2018

# ВЕСТНИК УНИВЕРСИТЕТА имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

Выпуск  
ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Издается с 2014 года  
Выходит один раз в месяц

**Председатель редакционного совета:**

*БЛАЖЕЕВ Виктор Владимирович* — ректор Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), профессор кафедры гражданского и административного судопроизводства, кандидат юридических наук, доцент.

**Заместитель председателя редакционного совета:**

*ГРАЧЕВА Елена Юрьевна* — первый проректор Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), заведующий кафедрой финансового права, доктор юридических наук, профессор.

**Главный редактор:**

*ШПАКОВСКИЙ Юрий Григорьевич* — профессор кафедры экологического и природоресурсного права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

**Члены редакционного совета:**

*АФАНАСЬЕВ Сергей Федорович* — заведующий кафедрой арбитражного процесса Саратовской государственной юридической академии, доктор юридических наук, профессор.

*БЕЗВЕРХОВ Артур Геннадьевич* — декан юридического факультета Самарского национального исследовательского университета имени академика С. П. Королева, доктор юридических наук, профессор.

*БУКАЛЕРОВА Людмила Александровна* — заведующий кафедрой уголовного права, уголовного процесса и криминалистики Российского университета дружбы народов, доктор юридических наук, профессор.

*ГОНЧАРОВ Игорь Владимирович* — заведующий кафедрой государственного строительства и права Университета прокуратуры Российской Федерации, доктор юридических наук, профессор.

*ЕРШОВА Инна Владимировна* — заведующий кафедрой предпринимательского и корпоративного права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

*ЕФИМОВА Людмила Георгиевна* — заведующий кафедрой банковского права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

*ЖАВОРОНKOVA Наталья Григорьевна* — заведующий кафедрой экологического и природоресурсного права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

*ЗУБАРЕВ Сергей Михайлович* — заведующий кафедрой административного права и процесса Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

*ИЩЕНКО Евгений Петрович* — заведующий кафедрой криминалистики Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

*ИЩЕНКО Нина Сергеевна* — заведующий кафедрой правоведения Гомельского филиала Международного университета «МИТСО», Республика Беларусь, кандидат юридических наук, профессор.



Журнал рекомендован Высшей аттестационной комиссией Министерства науки и высшего образования РФ для публикации основных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора и кандидата наук. Материалы журнала включены в систему Российского индекса научного цитирования.

© Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 2018



#### **Учредитель:**

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»

---

*КИСЕЛЕВ Сергей Георгиевич* — заведующий кафедрой теории и истории государства и права Государственного университета управления, доктор философских наук, профессор.

*КИРЕЕВА Елена Юрьевна* — декан факультета управления персоналом и государственной службы, заведующий кафедрой правового обеспечения государственной и муниципальной службы Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, доктор юридических наук, доцент.

*КОМАРОВА Валентина Викторовна* — заведующий кафедрой конституционного и муниципального права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

*МИРОШНИЧЕНКО Владимир Михайлович* — ректор Академии безопасности и специальных программ, доктор экономических наук, профессор.

*НИКИТИН Сергей Васильевич* — проректор по учебной работе Российского государственного университета правосудия, доктор юридических наук, профессор.

*НОВОСЕЛОВА Людмила Александровна* — заведующий кафедрой интеллектуальных прав Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

*РОССИНСКАЯ Елена Рафаиловна* — директор Института судебных экспертиз, заведующий кафедрой судебных экспертиз Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

*РЫЛЬСКАЯ Марина Александровна* — директор Института проблем эффективного государства и гражданского общества Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, доктор юридических наук, доцент.

*СИНЮКОВ Владимир Николаевич* — проректор по научной работе Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), профессор кафедры теории государства и права, доктор юридических наук, профессор.

*СОКОЛОВА Наталья Александровна* — профессор кафедры международного права, начальник Управления организации научной деятельности Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, доцент.

*ЦОПАНОВА Индира Георгиевна* — декан юридического факультета Российской таможенной академии, кандидат юридических наук, доцент.

*УСТЮКОВА Валентина Владимировна* — заведующий сектором сельскохозяйственного и земельного права Института государства и права РАН, доктор юридических наук, профессор.

#### **Ответственный секретарь:**

*САЛИЯ Марианна Романовна* — эксперт отдела научно-издательской политики Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА).

#### **Ответственный редактор выпуска:**

*СИТНИК Александр Александрович* — доцент кафедры финансового права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), кандидат юридических наук.

---

Дата выхода в свет: 06.11.2018.

Усл. печ. л. 26,04. Тираж 150 экз.

Издатель — Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 125993, Москва, Садовая-Кудринская ул., 9.

#### **Адрес редакции:**

125993, Москва, Садовая-Кудринская ул., 9.

Тел.: (499) 244-88-88 (доб. 556).

E-mail: vestnik@msal.ru

# COURIER

## OF THE KUTAFIN MOSCOW STATE LAW UNIVERSITY (MSAL)

№ 9 (49)  
2018

Edition  
**FINANCIAL LAW**

Published from the year of 2014  
Monthly journal

### Chairman of the Editorial Board:

*BLAZHEEV Viktor Vladimirovich* — Rector of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Professor of the Department of Civil and Administrative Proceedings, PhD in Law, Associate Professor.

### Deputy of the Chairman of the Editorial Board:

*GRACHEVA Elena Yurievna* — First Vice-Rector of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Head of the Department of Financial Law Department, Doctor of Law, Professor.

### Editor-in-Chief:

*SHPAKOVSKIY Yuriy Grigorievich* — Professor of the Department of Environmental and Natural Resources Law of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Doctor of Law, Professor.

### Editorial Board members:

*AFANASIEV Sergey Fedorovich* — Head of the Department of Arbitrazh Procedure of the Saratov State Law Academy, Doctor of Law, Professor.

*BEZVERKHOV Arthur Genadievich* — Dean of the Law Faculty of the Samara National Research University named after Academician Sergey P. Korolev, Doctor of Law, Professor.

*BUKALEROVA Ludmila Aleksandrovna* — Head of the Department of Criminal Law, Criminal Procedure and Criminology of the RUDN University, Doctor of Law, Professor.

*GONCHAROV Igor Vladimirovich* — Head of the Department of Nation Construction and Law of the University of the Prosecutor's Office of the Russian Federation, Doctor of Law, Professor.

*ERSHOVA Inna Vladimirovna* — Head of the Department of Business and Corporate Law of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Doctor of Law, Professor.

*EFIMOVA Lyudmila Georgievna* — Head of the Department of Banking Law of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Doctor of Law, Professor.

*ZHAVORONKOVA Natalya Grigorievna* — Head of the Department of Environmental and Natural Resources Law of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Doctor of Law, Professor.

*ZUBAREV Sergey Mikhailovich* — Head of the Department of Administrative Law and Process of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Doctor of Law, Professor.

*ISHCHENKO Evgeniy Petrovich* — Head of the Department of Forensic Science of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Doctor of Law, Professor.

*ISHCHENKO Nina Sergeevna* — Head of the Department of Jurisprudence of the Gomel Branch of the International University «MITSO», Republic of Belarus, PhD in Law, Professor.

Recommended by the Higher Attestation Commission of the Ministry of Science and Higher Education of the Russian Federation for publication of results of doctoral theses.  
Materials included in the journal Russian Science Citation Index



© Kutafin Moscow State Law University (MSAL), 2018



**Founder:**

The Federal State Budgetary Educational Establishment of the Higher Training "Kutafin Moscow State Law University (MSAL)"

---

*KISELEV Sergey Georgievich* — Head of the Department of the Theory and History of the State and Law of the State University of Management, Doctor of Philosophy, Professor.

*KIREEVA Elena Yurievna* — Dean of the Faculty of Personnel Management and Public Administration, Head of the Department of Legal Support of Public Administration and Municipal Service of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Doctor of Law, Associate Professor.

*KOMAROVA Valentina Viktorovna* — Head of the Department of Constitutional and Municipal Law of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Doctor of Law, Professor.

*MIROSHNICHENKO Vladimir Mikhailovich* — Rector of the Academy of Security and Special Programs, Doctor of Economy, Professor.

*NIKITIN Sergey Vasilievich* — Vice-Rector for Education of the Russian State University of Justice, Doctor of Law, Professor.

*NOVOSELOVA Lyudmila Aleksandrovna* — Head of the Department of Intellectual Property Rights of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Doctor of Law, Professor.

*ROSSINSKAYA Elena Rafailovna* — Director of the Forensic Examination Institute, Head of the Department of Forensic Examination of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Doctor of Law, Professor.

*RYLSKAYA Marina Aleksandrovna* — Director of the Institute of Problems of an Efficient State and Civil Society

of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Doctor of Law, Associate Professor.

*SINYUKOV Vladimir Nikolaevich* — Vice-Rector for Science of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Professor of the Department of the Theory of State and Law, Doctor of Law, Professor.

*SOKOLOVA Natalya Aleksandrovna* — Acting Head of the Department of International Law of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Doctor of Law, Associate Professor.

*TSOPANOVA Indira Georgievna* — Dean of the Law Faculty of the Russian Customs Academy, PhD in Law, Associate Professor.

*USTYUKOVA Valentina Vladimirovna* — Head of the Sector of Agricultural and Land Law of the Institute of the State and Law of the RAS, Doctor of Law, Professor.

**Executive Secretary Editor:**

*SALIYA Marianna Romanovna* — Expert of the Department of Scientific and Publishing Policy of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL).

**Executive Secretary of the Issue:**

*SITNIK Alexandr Alexandrovich* — Associate Professor of the Department of Financial Law of the Kutafin Moscow State Law University, PhD in Law.

---

Passed for printing 06.11.2018.  
Publication base sheet 26,04.  
Circulation 150 cop.  
Publisher: Kutafin Moscow State Law University (MSAL).  
Bld.9, Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, 125993.

**The address of the Editorial Office:**

Bld.9, Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, 125993.  
Tel.: (499) 244-88-88 (# 556).  
E-mail: [vestnik@msal.ru](mailto:vestnik@msal.ru)

# СОДЕРЖАНИЕ

|   |    |
|---|----|
| СЛОВО К ЧИТАТЕЛЮ .....  | 7  |
| УНИВЕРСИТЕТСКАЯ ХРОНИКА .....   | 8  |
| ВЕКТОР ЮРИДИЧЕСКОЙ НАУКИ  |    |
| Общие положения финансового права   |    |
| <b>Шохин С. О.</b>  |    |
| Применение IT-технологий для реализации<br>фискальной функции таможенных органов .....  | 17 |
| <b>Рябова Е. В.</b>   |    |
| Понятие и система публичных финансов в свете<br>проблемы дифференциации публичных и частных финансов .....  | 21 |
| <b>Артемьев Н. М., Пономаренко К. С.</b>  |    |
| Совершенствование системы государственного аудита<br>в Российской Федерации в финансово-бюджетной сфере .....   | 29 |
| <b>Горлова Е. Н.</b>  |    |
| Аудит в системе публичного финансового контроля<br>за деятельностью субъектов финансового рынка .....   | 41 |
| Бюджетное право и процесс   |    |
| <b>Болтинова О. В.</b>  |    |
| Принципы бюджетной системы и бюджетного процесса<br>в условиях совершенствования бюджетного<br>законодательства Российской Федерации .....                    | 49 |
| <b>Ткаченко Р. В.</b>   |    |
| Правовые механизмы управления временно<br>свободными средствами федерального бюджета .....  | 55 |
| <b>Яговкина В. А.</b>   |    |
| Правовое регулирование финансирования государственных<br>и муниципальных учреждений в проекте новой редакции<br>Бюджетного кодекса Российской Федерации ..... | 66 |
| <b>Чеха В. В.</b>   |    |
| Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации»:<br>статус в системе правового регулирования<br>финансирования образования .....                    | 71 |
| <b>Петручак А. В.</b>   |    |
| Бюджеты городов федерального значения<br>в структуре бюджетной системы Российской Федерации .....   | 79 |

## Налоговое право

**Васильева Н. В.**

- Система обязательных платежей в Российской Федерации:  
современное состояние и проблемы правовой регламентации ..... 87

**Ядрихинский С. А.**

- Принцип всеобщности налогообложения ..... 97

**Мошкова Д. М.**

- Особенности налогового стимулирования  
инновационной деятельности в РФ ..... 110

**Соболь О. С.**

- Налоговые аспекты определения цен  
в сделках между взаимозависимыми лицами ..... 117

**Цареградская Ю. К.**

- Налог на игорный бизнес: особенности  
правового регулирования в России ..... 125

**Чернобровкина Е. Б.**

- Особенности налогообложения в области физической культуры  
и спорта в Российской Федерации ..... 132

**Ковалев А. В., Тюник А. В.**

- Механизм снижения стоимости товаров (работ, услуг) ..... 141

Правовое регулирование банковского  
и страхового дела, денежного обращения,  
рынка ценных бумаг и валютных отношений**Арзуманова Л. Л.**

- Новеллы законодательства по финансовым сделкам ..... 149

**Пастушенко Е. Н.**

- Основные направления развития финансовых технологий  
как документ правотворческой политики Центрального банка  
Российской Федерации ..... 153

**Быля А. Б.**

- Перспективы развития виртуальных валют  
в Российской Федерации ..... 159

**Раздорожный К. Б.**

- Финансово-правовое регулирование цифрового финансового  
актива (криптовалюты), процедуры выпуска  
и размещения цифровых финансовых активов (ICO)  
в России и в зарубежных странах ..... 163

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

**Рождественская Т. Э., Гузнова Е. А.**

Сравнительно-правовой анализ подходов Российской Федерации и Организации экономического сотрудничества и развития к определению постоянных представительств основного вида ..... 170

**Смирникова Ю. Л., Лопухин А. М.**

Информатизация бюджетного контроля как способ оптимизации бюджетного процесса в Российской Федерации и Испании ..... 183

**Ситник А. А.**

Правовое регулирование и финансовый контроль в сфере применения контрольно-кассовой техники в зарубежных странах ..... 193

КНИЖНАЯ ПОЛКА КАФЕДРЫ ..... 208

ПРАВО В ИСТОРИЧЕСКОМ ПРЕЛОМЛЕНИИ

Юридическое наследие

**Тургенев Н. И.**

Происхождение налогов ..... 214

ПОСТСКРИПТУМ

В фокусе интересного

Музей денег ..... 229

Красота в монетах ..... 233

Дороже денег, или Самые дорогие монеты мира ..... 237

Россия. 100 лет назад: месяц в истории ..... 239

### Уважаемые читатели!

Вашему вниманию представляется пятый тематический выпуск журнала «Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», подготовленный преподавателями кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) совместно со специалистами ведущих российских вузов, в том числе Московского государственного института международных отношений (Университета) Министерства иностранных дел РФ, Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, Байкальского государственного университета, Саратовской государственной юридической академии.

Авторами исследован широкий спектр проблем в бюджетной, налоговой, банковской и иных финансово-правовых сферах. Работы затрагивают как фундаментальные вопросы, связанные с определением понятия и системы публичных финансов (Е. В. Рябова), принципов бюджетной системы и бюджетного процесса (О. В. Болтинова), системы обязательных платежей (Н. В. Васильева), так и принципиально новые темы, связанные с изучением особенностей налогового стимулирования инновационной деятельности (Д. М. Мошкова), последних изменений законодательства по финансовым сделкам (Л. Л. Арзуманова), практики применения IT-технологий для реализации фискальной функции таможенных органов (С. О. Шохин), и т.д.

Публикуемые в настоящем выпуске работы представляют несомненный интерес как для представителей финансово-правовой науки, так и для широкой юридической общественности. Формулируемые в рамках статей выводы и предложения могут быть рассмотрены как приглашение к научной дискуссии, которая в дальнейшем будет продолжена на страницах данного журнала.



**Е. Ю. Грачева,**  
*заведующий кафедрой финансового права  
Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА),  
доктор юридических наук, профессор,  
заслуженный юрист РФ*

### 1 СЕНТЯБРЯ

#### День знаний в МГЮА



1 сентября Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА) распахнул свои двери для более чем 1 800 первокурсников.

Позади у будущих юристов напряженный период поступления, но сегодня новоиспеченные студенты принимают поздравления от первых лиц и почетных гостей Университета.

В Кутафинском зале прошли торжественные собрания, на которых студентов поздравил ректор Университета Виктор Блажеев.

В приветственной речи Виктор Владимирович обратил внимание первокурсников на важность профессии юриста, а также рассказал о широких возможностях для самореализации, которые МГЮА дарит студентам.

«Университет предоставит вам массу возможностей. За 87 лет сложились правовые школы, которые известны по всей стране и далеко за ее пределами. У вас будут возможности с точки зрения различных индивидуальных образовательных траекторий получить фундаментальный уровень подготовки, возможность специализироваться в различных сферах юридической профессии», — отметил Виктор Владимирович.



Знаковым событием дня стал визит Председателя Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации VII созыва Вячеслава Володина.

Выступая на торжественном собрании первокурсников, Вячеслав Викторович подчеркнул, что «современное общество, государство не могут развиваться без юридических знаний», носителями которых и станут студенты МГЮА.

Он пожелал учащимся успехов с тем, чтобы они «уже завтра» смогли «оказывать помощь людям, продвигать юридическую науку», а также делать все, чтобы страна «была лучше, крепче, конкурентоспособнее, чтобы общество было защищено».

С напутствующими словами к студентам также обратились первый проректор Елена Грачева, проректор по учебной и методической работе Екатерина Тягай, директора институтов, представители будущих работодателей и выпускники Университета.

<sup>1</sup> URL: <https://msal.ru/news/>



Фотографии: Пресс-служба Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации

А в летнем дворике активисты Объединенного совета обучающихся организовали для первокурсников выставку достижений студенческого актива и провели развлекательную программу, полную ярких номеров, подарков и сюрпризов!

В тот же день в стенах Университета ректор Виктор Блажеев обсудил с Председателем Государственной Думы VII созыва Вячеславом Володиным возможность проведения на базе Университета цикла семинаров для депутатов по вопросам законодательства. Вячеслав Володин пригласил Университет к сотрудничеству в подготовке и участии в форуме молодых законодателей, который пройдет под эгидой Государственной Думы до конца года.

Также Вячеслав Викторович предложил провести в Университете выездное заседание Совета Государственной Думы с тем, чтобы ознакомить парламентариев с наработками созданного на базе вуза Центра мониторинга правоприменения и обсудить повышение качества законодательной работы.

Сами студенты, в свою очередь, представили Вячеславу Володину свои конкретные предложения, в частности касающиеся необходимости проведения оценки текстов законопроектов после второго чтения на предмет их соответствия первоначальной концепции. Председатель Государственной Думы назвал этот вопрос актуальным, признав, что иногда проекты законов после внесения поправок меняются «не в лучшую сторону».



Фотографии: Пресс-служба Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации



### 3 СЕНТЯБРЯ

#### В Университете имени О.Е. Кутафина (МГЮА) открылась аудитория Ассоциации юристов России



Состоялось торжественное открытие аудитории Ассоциации юристов России в Московском государственном юридическом университете имени О.Е. Кутафина (МГЮА). Презентовали аудиторию, поздравили студентов с началом нового учебного года и рассказали о многолетнем сотрудничестве Ассоциации и Университета председатель Правления АЮР Владимир Груздев и ректор МГЮА, сопредседатель АЮР Виктор Блажеев.

Виктор Блажеев поблагодарил АЮР, подчеркнул важность профессионального объединения и масштаб организации: «Ассоциация вносит большой вклад в образование, правовое просвещение и повышение уровня правовой культуры в нашей стране. Хочу сказать

АЮР слова благодарности за эту аудиторию. Технически она оснащена на очень высоком уровне. Это, безусловно, повысит качество учебного процесса и даст студентам новые возможности для подготовки и работы».

Владимир Груздев рассказал, что такая аудитория — первый подобный проект АЮР, а место выбрано не случайно, ведь МГЮА является самым крупным в стране центром юридического образования. «У истоков создания Ассоциации юристов России стоял Президент России Владимир Путин, первый членский билет принадлежит именно ему. АЮР — это крупнейшее профессиональное объединение, сейчас оно насчитывает более 35 тысяч юристов. Мне особенно приятно подчеркнуть, что доверие общества к юридической профессии сегодня очень высоко», — сказал Владимир Груздев.

В продолжение своего выступления председатель Правления АЮР предложил посмотреть ролик о создании и направлениях деятельности Ассоциации.

Аудитория АЮР оформлена по специальному проекту. Ее отличает уникальный дизайн с изображением 3-метровой Фемиды, стены и жалюзи образуют единую композицию. Кроме того, в аудитории установлена мультимедийная сенсорная панель, обеспечивающая доступ к информационным ресурсам АЮР и Университета.

## 5 СЕНТЯБРЯ

### **Ректор Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) Виктор Блажеев принял участие в презентации книги «Страсти по праву: Очерки о праве военного коммунизма и советском праве. 1917—1938» Павла Крашенинникова**

В медиацентре «Российской газеты» прошла презентация новой книги председателя Комитета Государственной Думы по государственному строительству и законодательству, сопредседателя Ассоциации юристов России, доктора юридических наук, профессора Павла Крашенинникова «Страсти по праву: Очерки о праве военного коммунизма и советском праве. 1917—1938».

В мероприятии приняли участие председатель Ассоциации юристов России, президент Российского книжного союза, доктор юридических наук Сергей Степашин, сопредседатель Ассоциации юристов России, ректор Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) Виктор Блажеев, председатель Правления Ассоциации юристов России Владимир Груздев, начальник ФАУ «Главгосэкспертиза России», ответственный секретарь Президиума Ассоциации юристов России, кандидат юридических наук Игорь Манылов, профессор и заведующий кафедрой журналистики Института массмедиа РГГУ, тележурналист, член Совета при Президенте РФ по развитию гражданского общества и правам человека Николай Сванидзе, главный редактор «Российской газеты» Владислав Фронин.

«В книге я попытался показать правовую историю того времени, разделить ее на отрасли, не забыв о насущном законодательстве, в частности семейном. Привожу конкретные законодательные акты, декреты. То, что происходило после Октябрьского переворота 1917 года и на протяжении последующих 20 лет, можно назвать законодательством легального насилия», — сказал во вступительной речи Павел Крашенинников.

В представленной книге содержатся материалы о конституциях названного периода, судебной реформе 1920-х гг., подготовке и принятии основных актов репрессивного законодательства, законах времен нэпа. В работе представлены очерки по дискуссии 20—30-х гг. о правопонимании, а также о ее основных участниках (Н. В. Крыленко, Д. И. Курский, П. И. Стучка, А. Я. Вышинский, Е. Б. Пашуканис, А. Г. Гойхбарг, П. А. Красиков, М. А. Рейснер). Предложенный в книге подход позволяет увидеть новые грани событий того времени, заметить новую связь между ними, проникнуться духом эпохи.

Председатель Ассоциации юристов России Сергей Степашин отметил, что книги Павла Крашенинникова по истории права должны издаваться большими тиражами и становиться учебниками для студентов юридических вузов и факультетов. «Книга “Страсти по праву” — это не просто интересная книга, а настоящее,



качественное учебное пособие для студентов. Это позиция юриста и гражданина, тем она и ценна», — подчеркнул он.

Свое мнение о книге выразил и сопредседатель Ассоциации юристов России Виктор Блажеев. «Любая революция — это антипод права, это незаконный приход к власти... В книге очень интересно описаны события тех лет. Она захватывает с первой страницы. Очень надеюсь, что скоро Павел Владимирович выпустит продолжение», — сказал ректор МГЮА.

Редактор «Российской газеты» Владислав Фронин отметил, что эта книга очень важна сегодня потому, что «мы не должны повторять ошибок прошлого».

Профессор и заведующий кафедрой журналистики Института массмедиа РГГУ Николай Сванидзе назвал книгу «очень темпераментной». «Это глубокое исследование того, какое право было в то бесправное время, странное время, страшное время, и Павел Владимирович его исследует очень детально и тщательно», — резюмировал он.

В завершение мероприятия состоялась автограф-сессия, во время которой Павел Крашенинников подписал всем желающим свою книгу.

## 6 СЕНТЯБРЯ

### Визит ректора Хошиминского юридического университета Чан Хоанг Хайя в Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)



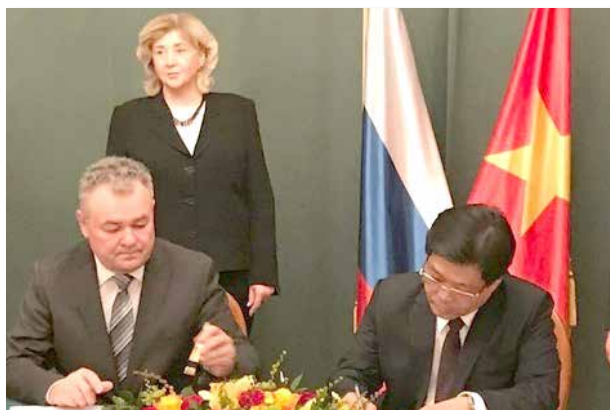
6 сентября руководство Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) в составе ректора Виктора Блажеева, первого проректора Елены Грачевой, проректора по международному сотрудничеству Дмитрия Кутафина и начальника Управления международного сотрудничества Ксении Машковой встретилось с ректором Хошиминского юридического университета Чан Хоанг Хайя.

Цель визита Чан Хоанг Хайя заключалась в обсуждении дальнейшего развития отношений между Университетом имени О.Е. Кутафина (МГЮА) и Хошиминским юридическим университетом, а также определении приоритетных направлений сотрудничества в области образовательной и научной деятельности на период с 2018 по 2023 г.

Стороны обсудили возможность создания центров по изучению российского и вьетнамского законодательства на базе Университетов, развитие программ студенческого обмена, взаимное приглашение представителей профессорско-преподавательского состава учебных заведений для чтения лекций, проведения мастер-классов и обмена опытом, внедрение программ онлайн-образования.

По итогам был подписан протокол «О дальнейшем развитии сотрудничества на период до 2023 года».

Целями документа являются возможность создания центров по изучению российского и вьетнамского законодательства на базе Университетов, развитие



программ студенческого обмена, взаимное приглашение представителей профессорско-преподавательского состава университетов для чтения лекций, проведения мастер-классов и обмена опытом, внедрение программ онлайн-образования.

На мероприятии также присутствовали заместитель министра науки и высшего образования Российской Федерации Марина Боровская и министр образования и подготовки кадров Вьетнама Фунг Сюань Нха.

## 13 СЕНТЯБРЯ

### Авторский коллектив кафедры судебных экспертиз стал победителем Всероссийского конкурса на лучшую научную книгу 2017 г. в номинации «Юридические науки»

Победителем Всероссийского конкурса на лучшую научную книгу 2017 года Фонда развития отечественного образования в номинации «Юридические науки» стала книга «Судебно-экспертная деятельность:

правовое, теоретическое и организационное обеспечение» коллектива авторов кафедры судебных экспертиз Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) под руководством ответственных редакторов, профессоров Е. Р. Россинской и Е. И. Галяшиной.

Награждение состоялось 13 сентября 2018 г. в Сочи в Международном инновационном университете по окончании Всероссийской научно-практической конференции «Тенденции развития высшего образования в современном мире», проводимой в рамках Всероссийского научного форума «Неделя вузовской науки», где Елена Россинская выступила с докладом и презентацией книги.



## 18 СЕНТЯБРЯ

### **Владимир Путин поддержал инициативу создания Национального центра по правам человека на базе Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)**

Президент России Владимир Путин поддержал инициативу создания Национального центра по правам человека, заявила Уполномоченный по правам человека в Российской Федерации Татьяна Москалькова.

«Такая инициатива поддержана, и такой центр впервые сейчас создается в рамках Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). Мы очень надеемся, что сейчас мы сможем поставить нашу работу (по защите прав человека) на принципиально новую основу», — сказала Москалькова на Международной конференции «Права человека — индикатор современного развития государства» в Саратове.

*Справочно:*

1 сентября 2017 г. ректор Университета Виктор Блажеев и Уполномоченный по правам человека в Российской Федерации Татьяна Москалькова подписали соглашение о сотрудничестве.

Документ предусматривает взаимодействие сторон в целях содействия формированию высокого уровня правовой культуры населения, развития правовой грамотности и правосознания граждан, повышения качества юридического образования.

Для студентов Университета соглашением устанавливается возможность прохождения практики в Аппарате Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации.

## 24 СЕНТЯБРЯ

### **Первое в новом учебном году заседание Ученого совета**



24 сентября состоялось первое в этом учебном году заседание Ученого совета.

Ответственный секретарь приемной комиссии Елена Глотова подвела итоги приемной кампании 2018 г.

О стратегии развития системы онлайн-обучения в Университете рассказала проректор по учебной и методической работе Екатерина Тягай. Директор института «Аспирантура и докторантура» Мария Мажорина выступила с докладом «О направлениях развития аспирантуры Университета». С докладом «О развитии Института бизнес-права» выступил директор Института Дмитрий Гриц. Проректор по научной работе Владимир Синюков и заместитель директора Центра стратегического развития Ильшат Аминев, в свою очередь, рассказали о научно-исследовательской работе Университета.

## 26 СЕНТЯБРЯ

### **Проректор по научной работе Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) Владимир Синюков принял участие в программе «Прав! Да?: Судебная система в России. Проблема доверия»**

Суд — один из важнейших инструментов и институтов государства.

По данным социологов, большинство россиян не доверяет отечественной судебной системе. Как показывают опросы, около 43 % не верят в справедливость выносимых приговоров, а 56 % — заявляют о коррупции в судах. При этом количество жалоб, поступающих на служащих Фемиды, ежегодно возрастает. Судьи считают, что такая репутация — следствие недостаточно качественных законов, чрезмерной нагрузки и недофинансирования судебной системы в целом. По их мнению, решение этих проблем, а также более строгий отбор кандидатов в судьи приведут к повышению доверия со стороны общества.

### **Виктор Блажеев принял участие в работе X Международного юридического форума стран АТР**

25—26 сентября во Владивостоке прошел X юбилейный Международный юридический форум стран Азиатско-Тихоокеанского региона. Ключевая тема этого года — «Национальное правосудие и экономическое развитие государств: новые вызовы в эпоху перемен». Форум прошел на площадке Дальневосточного федерального университета под эгидой Верховного Суда РФ.

За минувшие годы форум зарекомендовал себя как авторитетная международная площадка по обмену опытом, изучению новаций в правовых и экономических системах стран региона, обсуждению актуальных проблем развития российского и зарубежного права, вопросов, связанных с ролью судебной ветви власти в обеспечении благоприятного экономического климата в Азиатско-Тихоокеанском регионе.

В этом году мероприятие собрало более 140 представителей из 13 стран, в том числе делегации из 7 высших судебных инстанций стран Азиатско-Тихоокеанского региона, судей Верховного Суда РФ, представителей юридического сообщества России, Казахстана, Индии, Чехии, Японии.

Ректор Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) Виктор Блажеев также принял активное участие в работе форума. 25 сентября в рамках пленарного заседания Виктор Владимирович выступил с докладом «Актуальные вопросы правового регулирования и правоприменения в сфере внешнеэкономической деятельности», а 26 сентября в качестве модератора провел заседание «Новые требования к средствам разрешения внешнеэкономических споров в современных условиях».



Фото: Пресс-служба Верховного Суда РФ



## 28 СЕНТЯБРЯ

### Ассоциация юридического образования отметила 10-летний юбилей



В Москве в конференц-зале отеля «Золотое кольцо» состоялось торжественное заседание Общего собрания членов Ассоциации юридического образования (АЮРО), посвященное юбилейной дате — 10 лет с момента создания Ассоциации.

В мероприятии приняли участие представители Министерства науки и высшего образования РФ, руководители образовательных организаций высшего образования — членов АЮРО, руководители юридических факультетов вузов России, юридических школ, представители юридического сообщества, ученые и специалисты в области права.

Заседание открыл Виктор Блажеев — президент АЮРО, ректор Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА).

Виктор Владимирович отметил, что за десять лет существования Ассоциации членами АЮРО проделана большая работа по модернизации юридического образования, а это и является первоначальной целью создания Ассоциации юридического образования.

Также участников заседания приветствовал и поздравил заместитель Председателя Следственного комитета РФ Александр Федоров.

В ходе заседания делегаты обсудили вопросы повышения качества высшего юридического образования в Российской Федерации, утвердили ряд нормативных актов АЮРО. Так, общим собранием были утверждены положение о наградах Ассоциации юридического образования и положение о секциях АЮРО по учебно-методическому обеспечению учебных дисциплин.

В Президиум АЮРО были избраны ректор Академии адвокатуры и нотариата, президент Гильдии российских адвокатов Гасан Мирзоев и начальник Академии ФСИН России, генерал-майор внутренней службы Александр Крымов. Полномочия ранее избранных членов Президиума продлены на 3 года.

Председатель Правления АЮРО Алексей Свистунов сообщил участникам заседания об организации конкурса педагогического мастерства преподавателей правовых дисциплин по уровням высшего образования (бакалавриат, специалитет, магистратура). Алексей Александрович также представил присутствующим идею организации совместного заседания членов АЮРО и представителей крупных работодателей по вопросу качества юридического образования и требованиям, предъявляемым работодателями к выпускникам образовательных организаций.

### ПРИМЕНЕНИЕ ИТ-ТЕХНОЛОГИЙ ДЛЯ РЕАЛИЗАЦИИ ФИСКАЛЬНОЙ ФУНКЦИИ ТАМОЖЕННЫХ ОРГАНОВ

**Аннотация.** В выступлении раскрывается процесс внедрения современных цифровых технологий в практику работы российских таможенных органов. Анализируется роль и значение электронных инструментов в реализации концепции «одного окна», уровень и динамика развития «электронного декларирования», перевод в цифровой формат процедуры уплаты таможенных платежей. Подчеркивается необходимость координации и взаимодействия таможенных органов с другими органами исполнительной власти в указанных целях.

**Ключевые слова:** таможенное оформление, таможенные платежи, технология «одного окна», электронное декларирование, электронные платежи.



**Сергей Олегович  
ШОХИН,**

доктор юридических наук, профессор кафедры административного и финансового права Московского государственного института международных отношений (Университета) МИД России, заслуженный юрист РФ, академик РАН [doctorsos07@rambler.ru](mailto:doctorsos07@rambler.ru)  
119454, Россия, г. Москва, просп. Вернадского, д. 76

**S. O. SHOKHIN,**

*PhD in Law, Professor of Moscow State Institute of International Relations of the Ministry of Foreign Affairs of Russian Federation, Merited lawyer of the Russian Federation, academician of Russian Academy of Natural Science*  
[doctorsos07@rambler.ru](mailto:doctorsos07@rambler.ru)

119454, Russia, Moscow, prosp. Vernadskogo, d. 76

#### APPLICATION OF IT TECHNOLOGY TO REALIZE THE FISCAL FUNCTIONS OF THE CUSTOMS BODIES

**Abstract.** The article deals with the process of introduction of modern digital technologies in the practice of the Russian Customs authorities. Analyses the role and value of electronic tools in the implementation of the «one window» concept, the level and dynamics of development of the «electronic declaration», digitization of procedure of payment of customs payments. Stresses the need for coordination and interaction of customs bodies with other executive bodies for these purposes.

**Keywords:** Customs clearance, customs payments, single-window technology, electronic declaration, electronic payments.

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.017-020

© С. О. Шохин, 2018

**П**роизошедшие за последние годы изменения в политической и социально-экономической жизни страны, динамичное развитие интеграционных процессов на евразийском пространстве оказали существенное влияние на организацию таможенного дела в Российской Федерации.

### Одно окно

Распоряжением Правительства РФ от 4 мая 2008 г. № 622-р одобрена Концепция создания Межведомственной интегрированной автоматизированной информационной системы (МИАИС), которая создается с 2008 г. для информационного взаимодействия контрольных органов, участников внешнеэкономической деятельности в пунктах пропуска через Государственную границу Российской Федерации. По своему содержанию МИАИС является автоматизированной системой управления перемещением через Государственную границу Российской Федерации товаров, транспортных средств международной перевозки и физических лиц. С созданием Таможенного союза, а ныне и в связи с вхождением России в состав стран Евразийского экономического союза, в МИАИС внесены существенные корректировки. Важным шагом в совершенствовании государственного контроля на государственной границе Российской Федерации является внедрение технологии проведения госконтроля по принципу «одного окна».

29 июня 2011 г. вступил в силу Федеральный закон от 28.12.2010 № 394-ФЗ № 394-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с передачей полномочий по осуществлению отдельных видов государственного контроля таможенным органам Российской Федерации»<sup>1</sup>. Указанным законом таможенным органам были переданы полномочия по осуществлению в пунктах пропуска через государственную границу Российской Федерации транспортного контроля в полном объеме, а также полномочий по проверке документов в отношении подконтрольных товаров для осуществления санитарно-карантинного, ветеринарного и карантинного фитосанитарного контроля. Фактически таможенным органом были переданы часть функций соответствующих министерств и федеральных служб. Суть изменений в технологии государственного контроля заключается в том, чтобы избежать повторных проверок разными контролирующими органами и тем самым сократить время прохождения границы. То есть законодательно введенный принцип «одного окна» позволяет ускорить прохождение товаропотоков через внешние границы торгующих стран.

Развитие информационных технологий в Таможенном союзе также предполагает создание системы «Единое окно». В настоящее время принята концепция создания Интегрированной информационной системы внешней и взаимной торговли Таможенного союза (ИИСВВТ). Система будет состоять из центрального узла и узлов, разворачиваемых в каждом государстве Таможенного союза. Подсистема «Единое окно» является частью ИИСВВТ.

В рамках решения задачи Подпрограммы по развитию информационно-коммуникационных технологий и обеспечению функционирования информа-

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2011. № 1. Ст. 6.

ционно-технических и программных средств ФТС России проведена большая работа.

Продолжаются разработка, рассмотрение и согласование технологических карт межведомственного взаимодействия (ТКМВ), предусматривающих передачу данных в электронном виде. В 2017 г. разработано и согласовано 16 ТКМВ, в том числе 12 ТКМВ — с федеральными органами исполнительной власти, 3 — с Центральным банком РФ и 1 ТКМВ — с ФАУ «Главгосэкспертиза России».

Продолжается работа по совершенствованию информационного обмена с ФНС России в рамках Временного порядка информационного взаимодействия ФНС России и ФТС России в соответствии с пп. 1.1 ст. 151 Налогового кодекса РФ; разработаны изменения и дополнения к Соглашению о сотрудничестве ФТС России и ФНС России от 21 января 2010 г., а также проект протокола информационного взаимодействия между ФНС России и ФТС России.

### Электронное декларирование

За последние 10 лет далеко шагнула технология электронного декларирования<sup>2</sup>.

В 2017 г. таможенными органами оформлено в электронной форме 614,9 тыс. транзитных деклараций, что составляет 60,8 % от общего объема транзитных деклараций, оформленных таможенными органами в отношении товаров, помещаемых по территории Российской Федерации (в декабре 2017 г. показатель оформления процедуры транзита в электронной форме достиг уровня 96,5 %). Кроме того, таможенными органами было оформлено свыше 7,7 тыс. предварительных транзитных деклараций.

Применение электронного декларирования процедуры таможенного транзита способствовало сокращению времени оформления товаров и упрощению совершения таможенных операций.

Согласно Плану деятельности ФТС России на период 2013— 2018 годов и результатам его реализации в 2017 г.:

- *доля деклараций на товары, оформленных в электронном виде без представления документов на бумажном носителе, в общем количестве оформленных деклараций на товары при условии, что товары (транспортные средства) не идентифицированы как рискованные поставки, требующие дополнительной проверки документов на бумажных носителях, — 98 %;*
- *доля деклараций на товары, оформленных в электронном виде без представления документов на бумажном носителе, в общем количестве оформленных деклараций на товары при условии, что товары (транспортные средства) не идентифицированы как рискованные поставки, требующие дополнительной проверки документов на бумажных носителях, — 2 часа (2013 г. — 60 часов);*

<sup>2</sup> В частности, издан приказ Минфина России от 30 августа 2016 г. № 144н «Об утверждении Порядка использования Единой автоматизированной информационной системы таможенных органов при таможенном контроле, таможенном декларировании и выпуске (отказе в выпуске) товаров, помещаемых под таможенную процедуру таможенного транзита, в электронной форме» // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 19.12.2016).



Предельное время прохождения таможенных операций при помещении товаров под таможенную процедуру *выпуска для внутреннего потребления* для товаров, которые не подлежат дополнительным видам государственного контроля и не идентифицированы как рискованные поставки, требующие дополнительной проверки, — 2 часа (2013 г. — 72 часа).

В 2017 г. в рамках реализации Плана деятельности ФТС России был подготовлен проект федерального закона «О таможенном регулировании», предусматривающий полномасштабное внедрение технологии автоматического (без участия должностных лиц таможенных органов) принятия решения о регистрации и выпуске товаров при представлении декларации на товары в виде электронного документа.

### Таможенные платежи

Среди приоритетных целей деятельности ФТС России — внедрение элементов единого механизма администрирования таможенных, налоговых и иных платежей.

Основными задачами ФТС России являются:

- обеспечение процессов интеграции информационных систем ФТС России и ФНС России;
- совершенствование межведомственного информационного взаимодействия. Разработаны и совершенствуются такие направления, как:
- единый лицевой счет ФТС России, переход на электронный (безбумажный) документооборот на базе информационного сервиса «Личный кабинет участника ВЭД»;
- практика применения электронной банковской гарантии.

В части администрирования таможенных платежей основные мероприятия в 2017 г. были направлены на:

- осуществление перехода на электронный документооборот таможенных органов и участников ВЭД путем совершенствования системы уплаты таможенных платежей при электронной форме декларирования;
- упрощение процедуры возврата таможенных платежей и сроков ее проведения;
- применение электронных технологий при администрировании обеспечения исполнения обязанности уплаты таможенных пошлин, налогов и организации взыскания задолженности по уплате таможенных платежей, пени, в том числе в рамках межведомственного взаимодействия;
- применение диверсификации технологий удаленного выпуска товаров и удаленной уплаты таможенных платежей, упрощения расчетов по таможенным платежам.

Внедрение цифровых технологий кардинально улучшает качество и эффективность деятельности таможенных органов и является реальным рычагом противодействия коррупционным проявлениям в таможенной сфере.

## ПОНЯТИЕ И СИСТЕМА ПУБЛИЧНЫХ ФИНАНСОВ В СВЕТЕ ПРОБЛЕМЫ ДИФФЕРЕНЦИАЦИИ ПУБЛИЧНЫХ И ЧАСТНЫХ ФИНАНСОВ

**Аннотация.** В статье излагается авторская концепция содержания и системы публичных финансов, предлагаются критерии разграничения публичных и частных финансов. Исследуется система публичных финансов, включающая два крупных блока — публичные финансы, основанные на публичной собственности, и публичные финансы, основанные на частной и иной формах собственности. Выделяются признаки и отмечаются преимущества публичных финансов, не основанных на публичной собственности.

**Ключевые слова:** публичные финансы, частные финансы, финансовое право, государственные компании, государственный сектор.



**Елена Валерьевна  
РЯБОВА,**

кандидат юридических наук, доцент кафедры правовых дисциплин Высшей школы государственного аудита (факультет) МГУ имени М. В. Ломоносова, доцент кафедры финансового, налогового и таможенного права НИУ ВШЭ  
**lenta@mail.ru**  
101000, Россия, г. Москва, ул. Мясницкая, д. 20

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.021-028

**E. V. RYABOVA,**

associate professor of Law Disciplines Department of MSU Higher School of State Audit (Faculty), associate professor of Public Finance, Tax and Customs Law of Higher School of Economics, Cand. Sc. Law  
**lenta@mail.ru**

101000, Russia, Moscow, ul. Myasnitskaya, d. 20

### THE CONCEPT AND SYSTEM OF PUBLIC FINANCE AGAINST THE BACKGROUND OF PUBLIC AND PRIVATE FINANCE DIFFERENTIATION PROBLEM

**Abstract.** The author states her own scientific outlook on content and system of public finance, offers criteria of differentiation of public and private finance. The article investigates the system of public finance including two large blocks — the public finance based on public property and the public finance based on private and other forms of ownership. The author determines signs and advantages of the public finance which isn't based on public property.

**Keywords:** Public finance, private finance, public finance law, government-owned companies, public sector.

Категория «финансы» является одновременно экономической и правовой, т.е. базовым понятием, используемым как юридическими, так и экономическими науками. Само понятие «финансы» может рассматриваться как некий процесс, т.е. как экономические отношения, возникающие по поводу образования и расходования денежных фондов, а может быть использовано в материальном аспекте как фонд (фонды) денежных средств. Публичные финансы (как фонды

© Е. В. Рябова, 2018

денежных средств) и опосредующие их экономические отношения характеризуют формирование и использование фондов исключительно в публичных целях, преследуя публичный интерес. Полагаем, что признак наличия публичного интереса является основополагающим и обуславливающим иные характеристики публичных финансов: формирование и использование субъектами публичного права, специализация правового регулирования с установлением особых правил, осуществление публичного финансового контроля, обязательное применение процедуры целеполагания. Особые нормативные правила образования и расходования публичных фондов позволяют обеспечить реализацию публичного интереса.

Публичный интерес необходимо дифференцировать от общественного интереса. Публичный интерес обусловлен функциями и задачами публично-правовых образований и может иметь реализацию исключительно в рамках государственной деятельности или осуществления местного самоуправления. Выразителем публичного интереса выступают юридические лица публичного права — государственные органы, органы местного самоуправления, государственные и муниципальные учреждения, государственные корпорации и пр. Публичный интерес, безусловно, не может быть в отрыве от интереса общества в целом, между тем полагаем, что в целях настоящего исследования допустимо разграничение публичного и общественного интереса, при том что выразителем последнего будут являться преимущественно институты гражданского общества, общественные организации и фонды, функционирующие в различных сферах общественной жизни.

В финансово-правовой научной литературе незаслуженно мало внимания уделяется выделению критериев отнесения фондов к публичным финансам и построению структуры публичных финансов. Граница между публичными и частными финансами порой неочевидна. К примеру, сложно решается вопрос об отнесении к публичным финансам финансовых ресурсов акционерного общества «Российская венчурная компания». Создание юридического лица со стороны публично-правового образования всегда преследует публичный, а не частный интерес, что придает публичный характер имущественному комплексу юридического лица, находящемуся в частной собственности. В этом случае мы наблюдаем юридический парадокс: собственность частная, а интерес публичный. Сфера отношений с участием коммерческих юридических лиц, участниками которых выступают публично-правовые образования, именуется государственным или муниципальным предпринимательством, под которым понимается особый вид предпринимательской деятельности организаций, финансовое обеспечение которых осуществляется, среди прочего, за счет средств бюджетов бюджетной системы, в том числе организаций с участием публично-правовых образований в уставном (складочном) капитале (первичное участие формируется за счет бюджетных инвестиций, а впоследствии за счет покрытия возможных убытков за счет средств бюджетов). Субъектами публичного предпринимательства являются как организации, основанные на публичной собственности, так и организации, основанные на частной собственности, однако публичное предпринимательство в любом случае должно ставить своей целью исключительно реализацию государственных функций и решение вопросов местного значения, т.е. преследовать публичный интерес.

Предлагаемые определения публичных финансов в литературе достаточно расплывчаты и не позволяют выстроить границы между публичными и частными

финансами. Профессор С. О. Шохин справедливо отмечает современную тенденцию к устойчивому поглощению частных финансов публичными<sup>1</sup>. Задачей настоящего исследования является выработка доктринального подхода к определению и структурированию публичных финансов в целях выстраивания баланса между публичным и частным началом в правовом регулировании отношений, складывающихся в государственном и муниципальном секторах экономики.

Как было отмечено ранее, публичные финансы могут пониматься в юридической и экономической литературе различно, между тем в российской доктрине превалирует фондовая концепция, предполагающая понимание публичных финансов как общественных отношений, возникающих по поводу образования и расходования фондов денежных средств. Сфера публичных финансов, регулируемая финансовым правом, традиционно включает только денежные отношения и не включает отношения, связанные с управлением публичным имуществом. Между тем грань между отношениями по управлению денежными средствами и управлению имуществом очень тонка и не всегда представляется целесообразным ее проводить. К примеру, управление средствами Фонда национального благосостояния предполагает их вложение как в иностранную валюту, так и в иные активы, имеющие денежную оценку, но не имеющие денежной формы. Данный подход имеет свою реализацию в публичном финансовом контроле, предметом которого выступают эффективность и целевой характер использования не только публичных денежных средств, но и имущества и иных финансовых ресурсов. С учетом фондовой концепции рассмотрим три подхода к пониманию публичных финансов по степени включения институтов, имеющих относительную автономию:

1) узкий подход к пониманию публичных финансов сводится к ограничению данной сферы отношениями по образованию и расходованию фондов денежных средств в рамках бюджетной системы государства. Такой подход является достаточно традиционным и включающим три составляющих сферы публичных финансов: публичные доходы, публичные расходы и публичный кредит. При узком подходе к пониманию публичных финансов их признаками становятся централизованность, специализация правового регулирования, превалирование метода обязательных платежей при образовании и метода финансирования при расходовании фондов денежных средств;

2) более широкий подход к пониманию публичных финансов основывается на признаке публичной собственности и формирования экономической основы публично-правового образования, при этом публичные финансы понимаются как отношения по образованию и расходованию централизованных и децентрализованных государственных и муниципальных фондов денежных средств. При таком подходе публичные доходы, расходы и кредит могут трактоваться не как доходы, расходы и кредит в бюджетной системе, но как поступления и выплаты средств, находящиеся в публичной собственности в целом. При данном подходе к пониманию публичных финансов их признаками становятся публичная (государственная или муниципальная) собственность, формирование экономической основы публично-правовых образований. Такой подход предполагает включение в сфе-

<sup>1</sup> Шохин С. О. Тенденции изменения правового регулирования публичных и частных финансов: кризисный тренд // Финансовое право. 2016. № 5. С. 21—23.



ру публичных финансов организаций, имеющих невысокую степень автономии, находящихся за пределами бюджетного сектора, но в публичной собственности (государственные и муниципальные унитарные предприятия, государственные и муниципальные учреждения). Как и в рамках предыдущего подхода, данное понимание публичных финансов, к примеру, сводится на федеральном уровне к правительственному сектору экономики, не включая финансы Банка России, имеющих высокую степень автономии;

3) самый широкий подход к пониманию публичных финансов, используемый автором в целях дальнейшего построения системы публичных финансов, основан на признаке наличия публичного интереса и финансового обеспечения за счет бюджетных средств либо публичного имущества. Предполагается, что публичные финансы представляют собой отношения по формированию, в том числе за счет средств бюджетов бюджетной системы либо иных финансовых ресурсов публично-правовых образований, и расходованию фондов денежных средств в целях реализации государственных функций и задач, а также решения вопросов местного значения. Данный подход сближает со вторым то, что предполагает включение в сферу публичных финансов организаций, владеющих на ограниченном вещном праве публичной собственностью, однако он более широкий, так как отражает возможность существования публичных финансов в различных организационно-правовых формах, доступных публично-правовым образованиям в соответствии с законодательством. При самом широком подходе публичные финансы охватывают собой бюджетную систему, финансовые ресурсы Банка России и организаций различных форм собственности, отвечающих двум основным признакам: 1) посредством их функционирования реализуется публичный интерес, в силу чего финансовые ресурсы имеют целевое назначение; 2) первичное либо последующее формирование финансовых активов таких организаций осуществляется за счет бюджетных средств, имущества либо имущественных прав публично-правовых образований (последнее формирует экономическую основу соответствующего публично-правового образования как субъекта права); 3) правовое регулирование публичных финансов имеет автономию, при этом гражданское право применимо только в части, не противоречащей специальному законодательству.

При применении данного подхода представляется возможным более точно отграничить частные финансы от публичных. К примеру, гарантийные фонды, формируемые организациями, оказывающими финансовые услуги, компенсационные фонды саморегулируемых организаций могут преследовать публичный интерес (хотя здесь также можно ставить вопрос о разграничении публичного и общественного интереса), однако формирование данных фондов не предполагает участие публичного капитала, изначально формируемого преимущественно за счет налогов и иных публичных платежей.

С учетом изложенного наиболее широкого подхода к пониманию публичных финансов выстроим систему публичных финансов, структурирование элементов которой основано на признаке наличия либо отсутствия публичной собственности. Данный признак является крайне важным и имеющим не столько теоретическое, сколько практическое значение в части возможности обращения взыскания на публичное имущество в целях исполнения финансовых обязательств публич-

но-правовых образований, а также в части обязанности содержания публичного имущества за счет средств собственника, т.е. средств публично-правовых образований.

**1. Публичные финансы<sup>2</sup>, основанные на публичной собственности:**

1.1. Финансы, входящие в единую бюджетную систему государства:

— бюджеты публично-правовых образований — фонды общего назначения;  
— бюджеты государственных внебюджетных фондов — фонды специального назначения.

1.2. Финансы, не входящие в единую бюджетную систему государства:

— финансовые ресурсы Банка России;  
— финансовые ресурсы государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий;  
— финансовые ресурсы, находящиеся в доверительном управлении (инвестиционные фонды, в том числе закрытый паевой инвестиционный фонд «Российский Фонд Прямых Инвестиций»; денежные средства, находящиеся в доверительном управлении государственной компании «Российские автомобильные дороги»).

**2. Публичные фонды, основанные на частной или иной непубличной собственности:**

— хозяйственные товарищества и общества с участием публично-правовых образований в их уставных (складочных) капиталах. Отнести финансовые ресурсы хозяйственных товариществ и обществ с участием публично-правовых образований к публичным финансам представляется сложной задачей ввиду того, что собственность является частной, к тому же не совсем ясно, при какой степени участия, выраженной в процентном отношении бюджетных инвестиций к уставному капиталу, следует говорить о публичном характере финансов хозяйственных товариществ и обществ. Как правило, правовое регулирование финансов хозяйственных товариществ и обществ с участием публично-правовых образований не имеет особенностей, кроме одной — образование и расходование фондов денежных средств таких субъектов становится предметом государственного либо муниципального финансового контроля по причине формирования основного фонда полностью либо частично за счет бюджетных средств. Между тем Российская Федерация в целях регулирования деятельности хозяйственного товарищества или общества, учрежденного Российской Федерацией за счет федеральной собственности, вправе отдельным федеральным законом установить правовой статус, принципы организации, цели создания и деятельности, а также порядок реорганизации и ликвидации таких юридических лиц. В таком случае Гражданский кодекс РФ применим только в случаях, не противоречащих специальному федеральному закону. К примеру, подобное правовое регулирование осуществлено в отношении акционерного общества «Управляющая компания

<sup>2</sup> В целях дальнейшего изложения материала под финансами понимаются общественные отношения, опосредующие формирование и расходование фондов денежных средств. Под финансовыми ресурсами понимаются сами фонды денежных средств.



Российского Фонда Прямых Инвестиций»<sup>3</sup>. В данном случае мы наблюдаем специализацию правового регулирования образования и расходования фонда денежных средств в рамках деятельности хозяйственного общества с участием публично-правового образования, что является одним из критериев разграничения частных и публичных финансов. Причем публичный характер функционирования общества изначально заявлен в специальном федеральном законе. Однако на сегодняшний день не выработалось единого подхода к решению вопроса о необходимости принятия специального федерального закона в целях регламентации деятельности хозяйственных товариществ и обществ с участием Российской Федерации. Отдельные полномочия могут быть закреплены в федеральном законе, регулирующем определенную сферу общественных отношений, в рамках которой некоторым функционалом обладает то или иное юридическое лицо. К примеру, деятельность акционерного общества «Особые экономические зоны» регламентируется прежде всего уставом общества, законодательством об особых экономических зонах, а также подзаконными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти. Акционерное общество «Особые экономические зоны» обладает имуществом и финансовыми ресурсами на праве частной собственности, но образованных в целях реализации соглашений о создании особых экономических зон и обеспечения условий для создания объектов инфраструктуры и иных объектов, предназначенных для обеспечения функционирования особых экономических зон. Имущество и финансовые ресурсы данного общества имеют целевое назначение, к тому же имуществом и финансовыми ресурсами в отношении общества обладает не только Российская Федерация, но и субъекты РФ, на территории которых формируются особые экономические зоны<sup>4</sup>.

Использование публично-правовыми образованиями такой организационно-правовой формы, как акционерное общество, удобно в инвестиционных целях. Эта форма позволяет привлекать частные инвестиции и разделять риски между акционерами, ограничивая имущественную ответственность только имуществом и финансовыми ресурсами, непосредственно находящимися в собственности юридического лица. Такая форма публичного предпринимательства позволяет формировать совместные предприятия как одну из форм публично-частного партнерства. В данном случае крайне сложно или вообще невозможно провести границу между публичными и частными финансами в силу того, что при организации совместного предприятия публичный партнер преследует публичный интерес, тогда как частный партнер — частный. Характер финансовых ресурсов становится смешанным;

<sup>3</sup> Федеральный закон от 02.06.2016 № 154-ФЗ «О Российском Фонде Прямых Инвестиций» // СЗ РФ. 2016. № 23. Ст. 3278.

<sup>4</sup> Распоряжение Правительства РФ от 04.10.2017 № 2155-р «Об утверждении плана мероприятий (“дорожной карты”) по безвозмездной передаче имущества акционерного общества “Особые экономические зоны”, 100 процентов акций которого принадлежит Российской Федерации, в собственность Российской Федерации и в собственность субъектов Российской Федерации» // СЗ РФ. 2017. № 41. Ст. 6076.

- фонды как организационно-правовая форма юридического лица также могут быть учреждены публично-правовыми образованиями<sup>5</sup> в публичных целях. В настоящее время данная организационно-правовая форма активно применяется в публичном секторе. На сегодняшний день функционируют Российский научный фонд<sup>6</sup> и Московский фонд реновации жилой застройки<sup>7</sup>;
- общественно-государственные организации — форма некоммерческой деятельности, позволяющая консолидировать общественные и публичные ресурсы. Например, как указано в Указе Президента РФ от 31.10.2016 № 581 в целях консолидации усилий государства и гражданского общества по созданию условий для стимулирования населения к творческой самореализации, сохранения культурных ценностей, возрождения культурных традиций и т.д. с участием общественных объединений и физических лиц учреждена Общероссийская общественно-государственная организация «Российский фонд культуры»<sup>8</sup>;
- государственные корпорации, публично-правовые компании и государственные компании (к рассматриваемой категории публичных финансов относятся финансовые ресурсы государственной компании, переданной в ее собственность, но не в доверительное управление).

Признаками публичных финансов, не основанных на публичной собственности, являются:

- формирование и расходование фондов денежных средств путем учреждения публично-правовыми образованиями коммерческих или некоммерческих юридических лиц с передачей в их собственность публичных финансовых ресурсов, как правило, за счет средств бюджетной системы;
- формирование и расходование фондов денежных средств, имеющих целевое назначение, в публичных целях, т.е. в целях реализации публичных интересов;
- специализация правового регулирования.

Преимуществами функционирования публичных финансов, не основанных на публичной собственности, являются: 1) имущественная автономия и, как следствие, невозможность обращения взыскания на такие публичные финансовые ресурсы в целях исполнения финансовых обязательств публично-правовых образований<sup>9</sup> и наоборот; 2) самокупаемость и самофинансирование, в том чис-

<sup>5</sup> Точнее, органами государственной власти (государственными органами) или органами местного самоуправления, выступающими от имени публично-правового образования.

<sup>6</sup> Федеральный закон от 02.11.2013 № 291-ФЗ «О Российском научном фонде и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2013. № 44. Ст. 5630.

<sup>7</sup> Закон РФ от 15.04.1993 № 4802-1 «О статусе столицы Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1993. № 19. Ст. 683.

<sup>8</sup> Указ Президента РФ от 31.10.2016 № 581 «О создании Общероссийской общественно-государственной организации “Российский фонд культуры”» // СЗ РФ. 2016. № 45 (ч. 2). Ст. 6238.

<sup>9</sup> Финансовыми обязательствами публично-правовых образований являются расходные и долговые обязательства, а также обязательства, вытекающие из договора о предоставлении бюджетного кредита, в том числе государственного финансового или госу-



ле отсутствие обязательств у публично-правовых образований по содержанию имущества и обслуживанию долговых обязательств юридических лиц; 3) преимущественное использование частноправовых источников формирования фондов денежных средств, в том числе возможность консолидации публичных и частных финансовых ресурсов в целях реализации публичных функций и задач.

Сложность дифференциации публичных и частных финансов представляют отношения по образованию и расходованию фондов денежных средств юридическими лицами с долей участия в уставном капитале юридических лиц, аккумулирующих и расходующих публичные денежные средства. Согласно бюджетному законодательству коммерческие организации с долей участия юридических лиц, участниками которых, в свою очередь, являются публично-правовые образования, выступают объектами государственного (муниципального) финансового контроля. При этом некоммерческие организации с долей участия таких хозяйственных товариществ и обществ в Бюджетном кодексе РФ не поименованы в качестве объектов публичного финансового контроля, а также не поименованы фонды, общественно-государственные организации и коммерческие организации с участием в уставном капитале государственных корпораций, государственных компаний и публично-правовых компаний.

Представленная система публичных финансов демонстрирует разнообразие форм их существования. Финансовое право регулирует распределительные отношения. Недопустимо сужать предмет финансового права до бюджетной системы, которая аккумулирует крупный имущественный комплекс государства и муниципальных образований, но не весь. Публично-правовые образования, реализуя свои функции и задачи, вправе распределять публичное имущество, создавая иные публичные фонды, помимо тех фондов, которые объединены бюджетной системой государства.

## БИБЛИОГРАФИЯ

*Шохин С. О.* Тенденции изменения правового регулирования публичных и частных финансов: кризисный тренд // Финансовое право. — 2016. — № 5. — С. 21—23.

---

дарственного экспортного кредита (обязательства публично-правового образования как кредитора) и из договора о предоставлении гарантии за счет бюджетных средств (обязательства публично-правового образования как гаранта).

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В ФИНАНСОВО-БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЕ

**Аннотация.** Настоящая статья посвящена рассмотрению вопросов, связанных с совершенствованием деятельности Счетной палаты РФ по проведению государственного аудита. На основе анализа действующего законодательства, официальных статистических данных, а также сравнительно-правового исследования авторы предлагают ряд мер, которые, как можно ожидать, приведут к повышению эффективности деятельности Счетной палаты РФ как высшего органа государственного внешнего финансового контроля.

**Ключевые слова:** Счетная палата РФ, контрольно-счетные органы, государственный аудит, внешний контроль, финансовый контроль, финансовое право.

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.029-040

**N. M. ARTEMOV,**

*Doctor of Law, Professor, Professor of Department in Financial Law  
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*

**nikoarte@yandex.ru**

*125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9*

**K. S. PONOMARENKO,**

*Post-graduate student of Department in Financial Law  
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*

**p.kirill333@mail.ru**

*125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9*

### IMPROVEMENT OF THE STATE AUDIT SYSTEM IN THE RUSSIAN FEDERATION IN THE FINANCIAL AND BUDGETARY SPHERE

**Abstract.** This article is devoted to the consideration of issues related to the improvement of the activities of the Accounts Chamber of the Russian Federation in conducting state audit. Based on the analysis of the current legislation, official statistical data, and comparative legal research, the authors propose a number of measures that, as can be expected, will lead to an increase in the effectiveness of the Accounts Chamber of the Russian Federation as the supreme body of state external financial control.

**Keywords:** Accounting Chamber, control and accounting bodies, state audit, external control, financial control, financial law.



**Николай Михайлович  
АРТЕМОВ,**

*доктор юридических наук,  
профессор, профессор  
кафедры финансового  
права Университета  
имени О.Е. Кутафина  
(МГЮА)*

**nikoarte@yandex.ru**

*125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9*

**Кирилл Сергеевич  
ПОНОМАРЕНКО,**



*аспирант кафедры  
финансового права  
Университета  
имени О.Е. Кутафина  
(МГЮА)*

**p.kirill333@mail.ru**

*125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9*

© Н. М. Артемов,  
К. С. Пономаренко, 2018

Человеческое общество может оказываться время от времени перед необходимостью нелегкого выбора между двумя основополагающими принципами организации жизни: социальной справедливостью и порядком, зная при этом, что в сложившейся ситуации одно исключает другое. Причем если в первом случае несправедливое решение при условии последующего восстановления справедливости может быть допустимо как временная мера, то во втором случае даже самое правильное решение перестает быть таковым, когда оно порождает хаос. Принято считать, что правосудие слепо, однако правитель должен видеть последствия своих решений — иначе он будет путать малодушие с осмотрительностью, безрассудство с отвагой.

Порядок, публичность, право и критика государства — важные элементы социальной организации в развитых демократических странах. Это элементы системы, в задачу которой входит осведомление об управлении государством представителями граждан.

В нашей культуре человека, не интересующегося делами государства и не стремящегося принимать в них участие, принято считать не только пассивным, но и отчасти бесполезным для общества. Вместе с тем такое участие возможно только при условиях обладания необходимыми знаниями, полной прозрачности государственного управления, доступности и ясности технического анализа и оценки использования государственных средств для тех, кому предназначена эта информация в конечной инстанции, а именно — для простых граждан страны. Именно на этом этапе сильнее всего ощущается сопротивление бюрократии, о котором говорил Вебер. Здесь мы вплотную подходим к понятию управляемости государства, включающему понятие добросовестного управления, трактуемое как некая добровольная предрасположенность правителей к саморегулированию, как некий этический кодекс государственной администрации, призванный гарантировать эффективное, бескорыстное и транспарентное управление государственными средствами с целью укрепления доверия к государственным институтам как внутри страны, так и за ее пределами.

Властные полномочия лиц и организаций обусловлены выполнением определенных требований и достижением намеченных целей. При этом высшее руководство администрации не может упускать из виду тот факт, что у истока предъявляемых к нему требований и поставленных целей стоят заинтересованные группы населения, от которых зависит легитимность власти. Три принципа влияют на признание права руководителя управлять от имени граждан:

- 1) эффективность, понимаемая как способность добиться достижения поставленных стратегических целей;
- 2) бескорыстие как подчинение личных интересов общим;
- 3) транспарентность как публичность и осязаемость действий правителя и результатов его правления.

В 2017 г. Счетная палата РФ усилила свое присутствие в социальных медиа. Ведомство уже было успешно представлено в таких социальных сетях, как «ВКонтакте», «Одноклассники», Facebook, Twitter, Instagram и YouTube<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> См. подробнее: Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2017 году // URL: [http://audit.gov.ru/activities/annual\\_report/921/#921](http://audit.gov.ru/activities/annual_report/921/#921) (дата обращения: 20.05.2018).

Роль Счетной палаты РФ в этой связи постоянно растет. В особенности это касается повышения эффективности и результативности государственного управления и активной роли в усилении подотчетности и транспарентности органов, ответственных за работу государственного сектора экономики и финансовое состояние государства.

Помимо тяжелых экономических и социальных последствий для всего общества в целом, переживаемый сегодня экономический и финансовый кризис повлек за собой резкое ухудшение состояния государственных финансов — повышение бюджетного дефицита и государственного долга, что ставит под угрозу финансовую стабильность всего государственного сектора экономики.

В этих условиях деятельность Счетной палаты РФ приобретает особую важность, причем не только в том, что касается соблюдения законности, принципов добросовестного управления, но и в таких аспектах, как выполнение целей бюджетной и финансовой стабилизации.

Осуществляя государственный аудит на всех этапах бюджетного процесса, Счетная палата РФ должна уделять первостепенное внимание выполнению требований, выдвигаемых к подотчетности государственного сектора за каждый отчетный период. При этом ее работа должна распространяться на все сферы экономической и финансовой деятельности государства, в том числе и на часто применяемые в последнее время юридические инструменты, государственный характер которых трудно доказать, но которые тем не менее являются частью финансово-экономической деятельности государства.

В качестве примеров можно привести организации с преобладанием частного капитала, которые, несмотря на это, находятся под контролем государства, различные ассоциативные и чисто инструментальные образования, новые виды договоров государственных закупок, инструменты частногосударственного партнерства и др.

Чтобы успешно выполнять поставленные задачи, Счетная палата РФ должна развивать свою деятельность по двум направлениям:

- интенсифицировать контроль работы органов и организаций государственного сектора (как с точки зрения законности и соблюдения принципов экономии, эффективности и результативности, так и в разрезе выполнения требований бюджетной и финансовой стабильности);
- распространять контрольные функции на все без исключения явления и юридические сделки, связанные с деятельностью государства, в том числе на те, которые традиционно находились за пределами ее компетенции.

Ставя эти задачи, нельзя забывать о роли Счетной палаты РФ в обеспечении выполнения требований транспарентности и добросовестного управления, которые приобретают все большее значение в современном демократическом государстве. При этом необходимо учитывать, что орган внешнего государственного аудита работает в крайне сложной и важной сфере экономики. Он отвечает не только за проверку отчетных документов, правильность использования государственных фондов и средств, но и за оценку деятельности государства в целом.

Всем известно, что отличительной чертой демократического общества является повышенный интерес к любой информации, связанной с государственным



ным управлением, стремление граждан активно участвовать в этом процессе. Граждане требуют не только лучших результатов в управлении государством, но и более полного осведомления о состоянии государственных финансов. Любое развитое общество стремится к максимальной транспарентности и доступности информации о деятельности государства, которая должна быть открыта для граждан.

В 2017 г. Счетная палата РФ продолжила работу по обеспечению обратной связи с населением в сфере обеспечения контроля наиболее проблемных участков экономики и органов исполнительной власти для достижения социально значимых целей. Счетная палата (начиная с апреля 2016 г.) проводит опросы граждан с использованием государственной информационной системы «Официальный сайт Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети Интернет для размещения информации об осуществлении государственного (муниципального) финансового аудита (контроля) в сфере бюджетных правоотношений» о качестве выполнения объектами контроля и аудита Счетной палаты своих государственных функций и оказания услуг населению. Проведение опросов среди населения осуществляется Счетной палатой в целях определения области, предмета и объектов аудита и контроля, проблемы, в сфере деятельности которых являются наиболее актуальными для общества<sup>2</sup>.

Процессы принятия и выполнения решений, результаты государственной политики должны освещаться посредством предоставления обществу доступной, регулярной и сопоставимой информации.

Счетная палата РФ должна решительно бороться за прозрачность государственного управления, полную подотчетность всех организаций, входящих в государственный сектор экономики. Тяжелая экономическая и финансовая ситуация, растущие требования по укреплению бюджетной дисциплины и экономии возлагают на Счетную палату РФ повышенные обязательства по проверке правильности и эффективности использования государственных средств и других общенациональных ресурсов. В этой связи требуется постоянное совершенствование финансово-правового регулирования системы государственного аудита с целью обеспечения контроля всех сфер государственного управления и получения как можно более широкого общественного резонанса по итогам проверок.

При этом особую важность приобретают такие направления работы, как контроль финансовой и бюджетной стабильности государства. Счетная палата РФ призвана играть ключевую роль в усилении открытости финансовой и экономической деятельности государства и соблюдении принципов эффективного использования бюджетных средств. В том, что касается открытости, Счетная палата обязана стоять на страже прав населения, своевременно и доступно доводя до сведения общественности интересующую граждан информацию по результатам проведенных проверок. С этой целью в 2015 г. был запущен портал государственного и муниципального финансового аудита. Он состоит из «открытой части», обеспечивающей общий доступ к информации о проведении уполномоченными органами публичного аудита, и «закрытой части», предназначенной для разме-

<sup>2</sup> См. подробнее: Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2017 году // URL: [http://audit.gov.ru/activities/annual\\_report/921/#921](http://audit.gov.ru/activities/annual_report/921/#921) (дата обращения: 20.05.2018).

щения органами публичного аудита в установленном порядке информации о проведении контрольных мероприятий, а также для обеспечения авторизованного доступа государственных (муниципальных) органов и иных организаций к информации о планах и результатах контрольных мероприятий, размещение которой не предусмотрено в «открытой части» ГИС ЕСГФК<sup>3</sup>.

После интенсивного анализа и обсуждения места и роли Счетной палаты РФ в структуре системы органов государственной власти и в общественной жизни в целом можно сделать заключение о необходимости исследования таких понятий, как «добавленная стоимость» и «польза» в применении к деятельности высшего органа государственного аудита. Определение данных терминов позволит осознать и оценить материальный вклад Счетной палаты РФ, который она вносит в управление государством.

Добавленная стоимость, вносимая Счетной палатой в управление государственным сектором экономики, выражается прежде всего в результатах технического, организационного, методического и правового совершенствования процессов управления. К ним должны относиться прежде всего:

- отчеты по итогам аудиторских проверок;
- рекомендации аудиторов;
- заключения по оценке систем внутреннего контроля;
- консультирование подконтрольных организаций.

Перечисленные пункты составляют часть процесса непрерывного совершенствования всей системы государственного аудита. Следовательно, все эти мероприятия должны создавать добавленную стоимость для государства в целом, а не сводиться к простой констатации ее сильных и слабых сторон, еще более усложняющей и без того трудную задачу финансового управления.

Понятие пользы применительно к Счетной палате РФ ведет еще дальше и должно определяться как влияние высшего органа государственного аудита на уровень жизни населения, его вклад в сокращение бедности, усиление социальных гарантий, повышение доверия граждан к государству, искоренение коррупции, устойчивое развитие демократических институтов.

Политические и социальные изменения, происходящие на всех континентах, показывают нам, что сегодня люди лучше знают свои права и предъявляют к государственному аппарату требование защиты этих прав, повышения уровня жизни всех слоев населения.

Счетная палата РФ обязана ставить перед собой задачи контроля удовлетворения этих справедливых требований, защиты их интересов как единственных бенефициаров государственных фондов и повышения доверия граждан к правительству и государству в целом. Эти задачи требуют объективности, своевременности и высокого качества в действиях СП РФ.

Без всякого сомнения, укрепление системы государственного аудита должно базироваться на усилении самой Счетной палаты РФ в рамках компетенций, предоставляемых ей Конституцией РФ и иными правовыми актами государства. Важным фактором усиления высшего органа государственного аудита является его независимость, понимаемая как свобода и автономия в приня-

<sup>3</sup> URL: <http://portal.audit.gov.ru/>.



тии решений и проведении или отказе от проведения тех или иных контрольных мероприятий. При этом независимость Счетной палаты РФ не может идти вразрез с национальным суверенитетом, юридическими, нравственными и этическими нормами.

Уже в начале формирования современных государств ставился вопрос о необходимости передачи определенных функций организациям, имеющим возможность принимать самостоятельные решения, не опосредованные посторонним влиянием. Такая возможность, реализованная в рамках соответствующего законодательства, может помочь в достижении целей, которые в иных условиях были бы недостижимы.

Одной из подобных целей является контроль органов государственной власти в процессе использования общественных фондов. Любая зависимость Счетной палаты РФ от властных структур или организаций может сделать такой контроль малоэффективным, нерезультативным и пристрастным. Эффективность, прозрачность, профессионализм, беспристрастность в контроле государственных средств возможны только при полном невмешательстве со стороны государства.

Подчинение интересам исполнительной власти, экономическая зависимость Счетной палаты, контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований ограничивают способность к объективным и транспарентным решениям.

В большинстве стран мира конституционные системы признают и гарантируют независимость органов государственного контроля. Лимская декларация ИНТОСАИ (1977) и Мексиканская декларация независимости (2007), а также Международный стандарт ISSAI 11 об основных принципах и лучшей практике ИНТОСАИ в отношении независимости высшего органа аудита являются основополагающими инструментами поддержки и усиления независимости высших органов государственного аудита по всему миру. Представители законодательной и исполнительной власти всех стран должны знать содержание этих документов и использовать их для усиления государственного контроля.

Исторической вехой стала Декларация ООН об автономии и независимости высших органов финансового контроля, принятая в 2011 г. Эта декларация также способствует усилению позиций органов государственного аудита и является одним из элементов их поддержки.

В настоящее время Счетная палата РФ является ключевым звеном развития устойчивой системы государственного аудита. Устойчивое развитие понимается здесь как стабильность и обоснованность теории и практики использования государственных средств и других общенациональных ресурсов.

Счетная палата РФ имеет возможность влиять и на эффективное управления государством. Для этого она должна свободно высказывать свое мнение по любым вопросам государственного управления и способствовать его совершенствованию посредством периодического контроля и разработки рекомендаций, привносящих добавленную стоимость в работу государства.

Нельзя не отметить, что вклад Счетной палаты РФ в обеспечение стабильности общества на базе уважения законов и принципов социальной гармонии должен основываться на широкой поддержке гражданского общества. Участие

граждан в управлении государством — вопрос, требующий особого внимания в совершенствовании системы государственного аудита, ведь именно доверие населения превыше любых законов и норм, является конечным критерием легитимности государственной власти.

Граждане страны — это и есть верховный глава и аудитор в демократическом государстве. Поэтому необходимо обеспечить как можно более широкое участие граждан в управлении, не нарушая организации общества и исключая любое влияние заинтересованных кругов, способное исказить идею демократии и использовать к своей выгоде возможность и право населения участвовать в управлении страной.

Задачи устойчивого развития государства и законного и эффективного использования фондов денежных средств должны оставаться на повестке дня всех государственных институтов, в том числе, и прежде всего, высшего органа государственного аудита РФ.

Кроме того, стабильность государственной политики и эффективное управление финансами были и остаются основополагающими условиями эффективной работы государственного механизма.

Вместе с тем многие зарубежные правительства полностью осознали значение этих факторов только в связи с резким ухудшением экономического положения в последние годы. Поэтому лучше обстоит дело в тех странах, где правительствами уже давно обеспечивается стабильность политического курса, разработаны соответствующие концепции и существует ясное понимание того, какую цену приходится платить за дестабилизацию, в странах, где уже несколько десятилетий, задолго до кризиса, началась работа над созданием стабильной финансовой системы, делающей государство менее уязвимым для финансовых катаклизмов и обеспечивающей максимальную защиту граждан от их последствий.

Стабильная государственная политика в совокупности с действенной системой государственного аудита являются основными механизмами и предпосылками успешного достижения государством поставленных задач. Эти факторы неразделимы и не могут анализироваться в отрыве от системы государственного управления в целом. Государство нуждается в четко поставленных целях. Желаемые результаты и ресурсы, необходимые для достижения этих результатов, должны быть определены заранее. Дальнейшее развитие системы государственного управления будет происходить в соответствии с поставленными целями с учетом строго установленной ответственности и компетенций. Если каждый служащий государственного сектора будет чувствовать себя частью единого отлаженного часового механизма, то правительство будет работать как часы, показывающие точное время. Однако это возможно только в том случае, если механизм четко запрограммирован на выполнение необходимых функций, ведущих к достижению поставленной цели. Все элементы механизма должны получать информацию о поставленной задаче и процессах, направленных на их выполнение. В свою очередь, часовщику необходимо удостовериться в том, что все необходимые элементы механизма (желательно без декоративных излишеств) на месте и находятся в рабочем состоянии. Если все же часы идут неточно, это значит, что механизм работает неэффективно или не в соответствии с поставленной задачей.



Как и часовой механизм, механизм государственного управления должен подвергаться тестированию для определения причин невыполнения той или иной задачи: некомпетентность персонала, недостаточный профессионализм, организационные ошибки, корыстные интересы и пр. Очень важно, чтобы каждое действие администрации было обосновано, базировалось на ясной стратегии и четко сформулированных целях, что является условием правильного распределения ресурсов, их предсказуемого использования, эффективного контроля и, соответственно, снижения риска коррупции. Для этого правительство должно проводить политику, нацеленную на достижение конкретных результатов.

Роль Счетной палаты РФ в качестве главного гаранта финансовой стабильности и соблюдения принципов законности и эффективности использования государственных средств не вызывает сомнений. Какой бы ни была цель каждой конкретной проверки, главная общая цель остается одной — определение эффективности действий органов государственной власти, иными словами — ответственности принимаемых мер и расходуемых ресурсов интересам общества.

Здесь возникает главная проблема: оценить эффективность действий, при отсутствии единой стратегии государства с четко установленными задачами, целями и ресурсами, чрезвычайно трудно. В этом направлении Счетная палата РФ должна настойчиво и последовательно работать, стараясь привлечь внимание к своим рекомендациям и добиться их исполнения.

Здесь стоит уделить особое внимание последующему контролю выполнения рекомендаций Счетной палаты.

Счетная палата в соответствии с ч. 5 ст. 17 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»<sup>4</sup> (далее — Федеральный закон № 41-ФЗ) информирует Совет Федерации и Государственную Думу о результатах проведенных мероприятий. Представления СП РФ готовятся по основаниям, изложенным в ст. 26 и в соответствии со стандартом внешнего государственного аудита (контроля) СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия»<sup>5</sup>.

Таким образом, последующий контроль выполнения рекомендаций представляет собой процесс оценки аудитором адекватности, эффективности и своевременности мер, принятых проверяемой организацией по результатам предшествующей аудиторской проверки в ответ на сформулированные по ее итогам замечания и рекомендации.

Цель последующего контроля заключается в том, чтобы содействовать как можно более эффективному выполнению рекомендаций, содержащихся в отчете аудитора, и обеспечить необходимую обратную связь для самого высшего органа государственного аудита, законодательной власти и правительства как по вопросам совершенствования финансового управления, так и по оценке результативности внешнего контроля.

Осуществляя последующий контроль выполнения рекомендаций Счетной палаты РФ, следует удостовериться в том, что выявленные недостатки исправляются, а рекомендации претворяются в жизнь. Хотя и то, и другое одинаково

<sup>4</sup> СЗ РФ. 2013. № 14. Ст. 1649.

<sup>5</sup> СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия» (утв. Коллегией Счетной палаты Российской Федерации, протокол от 2 апреля 2010 г. № 15К (717)).

необходимо, по сути, контроль исполнения рекомендаций часто является единственным измеримым показателем реальных изменений и воздействия государственного аудита.

Последующий контроль выполнения рекомендаций Счетной палаты РФ помогает добиться следующих положительных результатов:

- продления эффективного воздействия заключения Счетной палаты и повышения вероятности того, что рекомендации высшего органа аудита (ВОА) будут выполнены;
- поддержки законодательной власти и органов бюджетного управления путем предоставления им независимой информации по финансовому управлению, которая может быть полезна для принятия и обоснования решений;
- удобной оценки результативности работы самой Счетной палаты;
- создания стимулов для обучения и развития (последующий контроль выполнения рекомендаций Счетной палаты помогает приобретать более полную информацию и совершенствовать практику государственного аудита).

Анализ деятельности зарубежных органов высшего государственного аудита с целью изучения их позиции и опыта в отношении последующего контроля выполнения рекомендаций аудиторов показывает, что высшие органы государственного аудита планируют мероприятия последующего контроля как отдельные задачи или включают их в ежегодные планы аудиторских проверок.

Некоторые высшие органы аудита контролируют не все рекомендации, а только некоторые из них, которые связаны с наибольшим риском. В этом случае наиболее крупные в стоимостном выражении недостатки и слабости и (или) недостатки и слабости, связанные с наибольшим риском неустранения, подвергаются последующему контролю в первую очередь.

В некоторых высших органах государственного аудита последующий контроль проводится регулярно, например дважды в течение двух с половиной лет после опубликования отчета. В ряде случаев последующий контроль проводится раз в год и охватывает от 5 до 10 аудиторских заключений, наиболее подверженных риску невыполнения рекомендаций. В других высших органах аудита каждые 3—5 лет проводится формальный последующий контроль 10 и более аудиторских проверок.

Последующий контроль осуществляется большинством ВОА в том случае, если речь идет об очевидном невыполнении подконтрольной организацией рекомендаций аудитора, в зависимости от размера риска. Такого рода контрольные мероприятия иногда приводят к полному повторному аудиту.

Последующий контроль чаще всего либо включается в текущую деятельность контрольного органа, либо планируется в форме отдельных аудиторских проверок или ревизий.

Разнообразный опыт высших органов государственного аудита в том, что касается использования результатов последующего контроля, можно резюмировать следующим образом:

- публикация специального заключения по результатам каждого мероприятия по контролю выполнения замечаний и рекомендаций аудиторов;
- публикация общего заключения о состоянии дел один раз в два года по результатам последующего контроля за весь этот период;
- включение результатов проверок в Ежегодный отчет ВОА.



Содержание отчетов по результатам последующего контроля также неоднородно. Для решения этой проблемы разные высшие органы аудита осуществляют:

- подсчет количества выполненных рекомендаций аудитора;
- качественный анализ мер, принятых в ответ на рекомендации аудитора;
- подсчет количества рекомендаций аудитора, выполненных в течение 4 лет с момента публикации заключения, оценку эффективности устранения нарушений и выполнения рекомендаций с учетом значимости и степени сложности каждого вопроса и времени, прошедшего с момента проведения исходного аудита;
- публикацию резюме невыполненных рекомендаций;
- оценку результатов в сопоставлении с затратами, связанными с выполнением рекомендаций аудитора или исправлением выявленных им недостатков. Эти данные в дальнейшем используются ВОА как показатели эффективности внешнего контроля.

Несмотря на разницу в подходах различных высших органов государственного аудита, их заключения по результатам последующего контроля выполнения рекомендаций аудиторов делают акцент на исправлении подконтрольными организациями выявленных недостатков и на результатах принятых мер.

Главный механизм воздействия, которым располагает Европейская счетная палата (ЕСП) для улучшения финансового управления в Европейском Союзе, заключается в публикации отчетов. В специальных отчетах ЕСП, как правило, анализируются системы, программы и организации, участвующие в исполнении бюджета ЕС (либо Европейских фондов развития), по одному или нескольким показателям эффективного управления (экономичность, продуктивность и результативность).

Оценка и количественный анализ воздействия отчетов и заключений по результатам аудита эффективности считаются обязательными элементами цикла подотчетности. Существование последующего контроля выполнения замечаний и рекомендаций аудиторов уже само по себе является стимулом для их выполнения.

В 2010 г. ЕСП модернизировала свою методику и процедуры последующего контроля выполнения рекомендаций, содержащихся в специальных отчетах. Цель этих преобразований заключалась в том, чтобы усовершенствовать систематический контроль и публикацию заключений о том, как контролируемые организации (прежде всего Европейская комиссия) борются со слабостями в своей системе финансового управления, используя результаты аудита эффективности, проведенного ЕСП, и рекомендации, основанные на этих результатах.

До 2012 г. ЕСП публиковала свои заключения по результатам контроля выполнения рекомендаций специальных отчетов в форме дополнений к годовому отчету ЕСП в разделах, посвященных бюджетным вопросам.

В 2010 г. было принято решение начиная с 2012 г. группировать и публиковать все заключения по результатам последующего контроля в отдельном ежегодном отчете. Мероприятия последующего контроля определяются теперь как «сокращенные проверки» (limited reviews), цель которых — оценка степени выполнения

рекомендаций аудиторов, но не эффективности принятых мер, так как оценка эффективности требует более детального исследования. Процесс последующего контроля выполнения рекомендаций отвечает также необходимости сбора информации для определения одного из ключевых показателей эффективности самой ЕСП, а именно количества рекомендаций (по результатам финансового аудита, аудита соответствия и аудита эффективности), которые были приняты и выполнены проверяемыми организациями. Новые процедуры предусматривают помимо ежегодного отчета по мероприятиям последующего контроля выполнения рекомендаций детальный контроль выполнения одного из специальных отчетов ЕСП, если это необходимо.

Отчеты отбираются для последующего контроля на основе двух критериев: во-первых, с момента выдачи рекомендаций должно пройти 2—3 года, во-вторых, рекомендации должны сохранять свою значимость на настоящий момент<sup>6</sup>.

Проверки проводятся в три этапа:

- 1) в качестве предварительного источника информации используется база данных Европейской комиссии, в которой содержатся сведения о мерах, принимаемых по отчетам ЕСП;
- 2) после этого Палата изучает годовые отчетные документы, рабочие планы, программные документы и другие специальные материалы;
- 3) в заключение осуществляется сбор устных, письменных и документальных доказательств в проверяемой организации.

Аудиторы, которым поручено проведение проверок в рамках последующего контроля, особенно тех, которые касаются выполнения рекомендаций по результатам аудита эффективности, сталкиваются в своей работе с многочисленными трудностями.

Прежде всего они должны обладать высокой профессиональной квалификацией, для того чтобы оценить полноту и результативность мер по устранению недостатков, выявленных несколько лет назад, и определить, можно ли было ожидать большего. При этом необходимо учитывать, что меры по совершенствованию эффективного использования бюджетных средств не стоят на месте, а постоянно эволюционируют по мере разработки и внедрения новых методологий и нового законодательства, что требует порой длительного времени.

Старые рекомендации могут потерять свою актуальность в новых условиях. Кроме того, проверяемые организации и сами аудиторы, фокусируясь на отдельных мерах, направленных на выполнение конкретных рекомендаций, могут упустить из виду общую картину преобразований в финансовой сфере.

Количество аудиторских заключений, подвергаемых последующему контролю, достаточно ограничено, поэтому результаты проверок нельзя считать репрезентативными для оценки степени выполнения рекомендаций вообще. К результатам последующего контроля следует относиться с осторожностью.

Ключевыми факторами успеха в деле последующего контроля являются:

- наличие доступной обновляемой базы данных замечаний (рекомендаций) и мер по их выполнению;

<sup>6</sup> URL: <http://www.eurosai.org/>.



- существование четкой методики последующего контроля и неукоснительное соблюдение этой методики аудиторами;
- возможность получения достаточных и надежных доказательств;
- достижение согласия с проверяемой организацией, на основе этих доказательств, по поводу наиболее важных из еще не устраненных недостатков в ее работе.

Достижение такого взаимопонимания требует открытой связи с проверяемой организацией уже на ранних стадиях проверки. Откровенный обмен мнениями и планами между аудитором и проверяемой организацией должен поддерживаться в ходе всего процесса. Этот диалог призван обеспечить доведение до сведения заинтересованных кругов справедливой и сбалансированной информации о достигнутых улучшениях и сохраняющихся недостатках в интересах более полной подотчетности, транспарентности и объективности — принципов, составляющих квинтэссенцию эффективного использования государственных ресурсов.

## АУДИТ В СИСТЕМЕ ПУБЛИЧНОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ СУБЪЕКТОВ ФИНАНСОВОГО РЫНКА

**Аннотация.** Основное финансово-правовое значение аудита — предоставить государственным органам независимую оценку достоверности финансовой отчетности экономических субъектов. Институт аудиторского контроля, чье нормативно-правовое регулирование направлено на развитие данной деятельности как единственного независимого негосударственного финансового контроля, зачастую не выполняет своих функций. Вместо того, чтобы предоставить государству объективное заключение о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц, институт аудита способствует сокрытию нарушений российского законодательства. В сфере финансовых рынков действуют так называемые общественно значимые организации, подлежащие обязательному аудиту. Непрофессионализм, необъективность и отсутствие независимости при проведении обязательного аудита данных субъектов влечет серьезные имущественные потери для государства и их многочисленных клиентов и контрагентов. Для осуществления надлежащего публичного финансового контроля в данной сфере необходима организация совместной работы Центрального банка РФ, Агентства по страхованию вкладов, государственных органов и саморегулируемых организаций.

**Ключевые слова:** аудит, финансовый контроль, финансовый рынок, субъекты финансового рынка, общественный финансовый контроль.



**Елена Николаевна  
ГОРЛОВА,**

кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

**gorlova\_en@mail.ru**  
125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.041-048

**E. N. GORLOVA,**

PhD in Law, Associate Professor of Department in Financial Law  
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)

**gorlova\_en@mail.ru**

125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9

### AUDIT IN THE SYSTEM OF PUBLIC FINANCIAL CONTROL OVER THE FINANCIAL MARKET ENTITIES

**Abstract.** The main financial and legal significance of the audit is to provide the state authorities with an independent assessment of the reliability of the financial statements of economic entities. The Institute of audit control, whose legal regulation is aimed at the development of this activity as the only independent non-state financial control, often does not perform its functions.

© Е. Н. Горлова, 2018

*Instead of providing the state with an objective opinion on the reliability of the financial statements of audited entities, the audit institution contributes to the concealment of violations of Russian legislation. In the field of financial markets there are so-called socially significant organizations subject to mandatory audit. Lack of professionalism, bias and lack of independence in the conduct of mandatory audit of these entities entails serious property losses for the state and their numerous customers and contractors. In order to exercise proper public financial control in this area, it is necessary to organize joint work of the Central Bank of the Russian Federation, the Deposit insurance Agency, state bodies and self-regulatory organizations.*

**Keywords:** *audit, financial control, financial market, subjects of the financial market, public financial control.*

**З**начение аудита в системе финансового контроля за законностью деятельности различных субъектов хозяйственных отношений невозможно переоценить. Основная финансово-правовая цель аудита — предоставить государственным органам независимую оценку достоверности финансовой отчетности экономических субъектов. Информация, получаемая посредством аудита, позволяет своевременно выявлять нарушения законодательства, нерациональные методы хозяйствования и иные угрозы стабильности деятельности экономических субъектов.

Как отмечает главный аудитор Банка России В. П. Горегляд, в новых реалиях российской экономики роль всех видов аудита не только возрастает, но и сущностно меняется, обеспечивая как эффективное использование ресурсов и надлежащее соблюдение установленных правил экономическими агентами, так и реальную защиту всех собственников. Аудит позволяет участникам рынков получать информацию не только об их финансовом и имущественном положении, но и о достоверности финансовой отчетности, которая подтверждается независимыми внешними аудиторами. Это, в свою очередь, способствует своевременному выявлению рисков и дает возможность руководству организаций принимать оперативные меры по минимизации потенциальных негативных последствий. Особую роль играет аудит при реализации надзорных функций регуляторов рынков. Это, безусловно, относится и к Банку России как мегарегулятору финансового рынка, внимание которого сфокусировано прежде всего на достижении устойчивости субъектов финансового рынка, а также на защите интересов кредиторов, вкладчиков и инвесторов на финансовом рынке. Стабильность финансового рынка во многом зависит от развития института аудита, ориентированного на защиту собственности его участников<sup>1</sup>.

Большинство субъектов финансового рынка подлежит обязательному аудиту, как установлено ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»<sup>2</sup>. Тем не менее данная правовая норма не гарантирует

<sup>1</sup> Горегляд В. П. Современный аудит: проблемы и перспективы // Деньги и кредит. 2017. № 2. С. 7.

<sup>2</sup> СЗ РФ. 2009. № 1. Ст. 15.

достоверности сведений, содержащихся в аудиторском заключении, составляемом по результатам проведения обязательного аудита.

Как свидетельствуют опыт Центрального банка РФ по отзыву лицензий у ряда банков, аудиторские заключения, предоставленные различными аудиторскими организациями, не отражали реального финансового состояния данных кредитных организаций<sup>3</sup>. В результате такой аудиторской деятельности кредиторам данных банков, в том числе и государству, был нанесен значительный ущерб.

Кроме того, очевидной стала проблема не формальной, а реальной объективности и независимости аудиторских организаций от аудируемых лиц.

Законодательством предусмотрены механизмы воздействия на недобросовестных auditors. Так, в соответствии со ст. 6 и 10 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» Центральный банк РФ, Агентство по страхованию вкладов, Федеральное казначейство вправе обращаться в суд с заявлениями о признании аудиторского заключения заведомо ложным, а также Центральный банк РФ и Агентство по страхованию вкладов могут направлять в Федеральное казначейство, являющееся органом, осуществляющим внешний контроль качества работы аудиторских организаций, требующую проверки информацию о фактах нарушения аудиторскими организациями требований законодательства.

Как правило, на данной стадии уже допущены нарушения в ведении учета, составлении отчетности, а также совершены противозаконные действия по выводу денежных средств из кредитных организаций, следовательно, возместить причиненный кредиторам ущерб фактически неоткуда.

В отношении аудиторской организации, допустившей нарушения правил аудиторской деятельности, Федеральным казначейством могут быть применены следующие меры воздействия:

- 1) вынесение предписания, обязывающего аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам проверки качества ее работы нарушения и устанавливающего сроки устранения таких нарушений;
- 2) вынесение предупреждения аудиторской организации в письменной форме о недопустимости нарушения правил аудиторской деятельности;
- 3) вынесение обязательного для исполнения саморегулируемой организацией auditors, членом которой является аудиторская организация, допустившая нарушения правил аудиторской деятельности, предписания о приостановлении членства такой аудиторской организации в саморегулируемой организации auditors;
- 4) вынесение обязательного для исполнения саморегулируемой организацией auditors, членом которой является аудиторская организация, допустившая нарушения правил аудиторской деятельности, предписания об исключении сведений об аудиторской организации из реестра auditors и аудиторских организаций саморегулируемой организации auditors (СРОА);
- 5) вынесение обязательного для исполнения саморегулируемой организацией auditors, членом которой является аудиторская организация, допустившая нарушение требований, установленных ч. 6 ст. 1, ч. 1 ст. 8, п. 2.1 и 3 ч. 2 и ч. 3

<sup>3</sup> URL: <https://www.rbc.ru/finances/16/12/2015/566edbf69a7947200e4430a6>.



ст. 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», предписания об исключении сведений об аудиторской организации из реестра аудиторов и аудиторских организаций СРОА.

При определении мер воздействия учитываются следующие обстоятельства:

- 1) характер, в том числе системность, умышленность, и степень тяжести допущенного нарушения;
- 2) наступление (угроза наступления) негативных последствий;
- 3) принятые аудиторской организацией меры по профилактике нарушений до начала проведения внешней проверки, в том числе выявление и устранение нарушений;
- 4) возмещение вреда пользователям бухгалтерской отчетности, пользователям услуг, оказываемых аудиторской организацией, иным лицам, причиненных таким нарушением;
- 5) другие обстоятельства, имеющие значение для вынесения объективного решения<sup>4</sup>.

Таким образом, государство сначала внедряет институт обязательного аудита с целью осуществления контроля за хозяйствующими субъектами, а затем разрабатывает систему контроля за осуществлением обязательного аудита, а также порядок возмещения вреда, причиненного в результате данной деятельности. Помимо этого, существуют саморегулируемые организации аудиторов, которые также призваны контролировать аудиторскую деятельность, соответственно, и государство контролирует деятельность данных саморегулируемых организаций. Существование всей этой сложной, многоуровневой системы может быть признано справедливым только при условии, что она обеспечивает эффективность аудиторской деятельности и способствует предупреждению и пресечению правонарушений в сфере аудита.

К сожалению, как можно убедиться, данная система не исключает нарушений со стороны аудиторов и аудиторских организаций, возможно, потому, что предусмотренные законодательством меры воздействия являются слишком мягкими и применяются в редких случаях.

Как показывает практика, меры воздействия, применяемые Федеральным казначейством к аудиторским организациям, не всегда способствуют прекращению противозаконной деятельности и возмещению вреда, причиненного государству и иным пользователям аудиторских услуг. Так, из 239 проверок внешнего контроля качества работы аудиторов и аудиторских организаций, проведенных Федеральным казначейством в 2016 г., 188 (79 % от общего числа проверок) окончились применением различных мер воздействия, в том числе: исключение из членов саморегулируемой организации аудиторов — в отношении 21 аудиторской организации/аудитора; приостановление членства в саморегулируемой организации аудиторов — в отношении 38 аудиторских организаций/

<sup>4</sup> Порядок применения Федеральным казначейством мер воздействия в отношении аудиторских организаций (одобрен Советом по аудиторской деятельности 19.06.2014, протокол № 13; с изменениями от 23.03.2017, протокол № 33) // URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=117942](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=117942).

аудиторов<sup>5</sup>. При этом было проверено менее 5 % от общего числа субъектов, оказывающих аудиторские услуги.

Таким образом, институт аудиторского контроля, чье нормативно-правовое регулирование направлено на развитие данной деятельности как единственного независимого негосударственного финансового контроля, зачастую не выполняет своих функций. Вместо того, чтобы предоставить государству объективное заключение о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц, институт аудита способствует сокрытию нарушений российского законодательства.

Очевидно, что данные последствия порождены двойственной природой института аудиторского контроля: с одной стороны, аудитор на основании частного-правового договора оказывает услуги той или иной организации, получая от нее вознаграждение за свою деятельность, с другой стороны, основные задачи проведения обязательного аудита в сфере финансовых рынков — обеспечение стабильности деятельности аудируемых лиц, представление ими в соответствующие органы достоверной бухгалтерской отчетности, предотвращение нарушений законодательства.

Иными словами, аудиторский контроль служит публичным целям<sup>6</sup>, но в отличие от государственного финансового контроля осуществляется частными субъектами и за счет частных лиц. Эти частные лица не столько заинтересованы в том, чтобы пройти обязательный аудит и представить аудиторское заключение, сколько в том, чтобы данное заключение было безоговорочно положительным. Аудиторские организации, в свою очередь, заинтересованы в получении доходов от данных лиц. Так, по данным Минфина РФ, доля доходов «Большой четверки» аудиторских организаций от проведения аудита общественно значимых организаций<sup>7</sup> в совокупных доходах от проведения аудита общественно значимых организаций всех аудиторских организаций составляет 78,1 %.

Получается, что определяющую роль начинают играть частные интересы аудиторов и аудируемых лиц, несмотря на то, что институт аудита был создан в современном виде для реализации публичных целей. Проблема в том, что в условиях современной российской действительности эффективно реализовывать публичные цели способны только органы государственной власти или иные субъекты, наделенные властным полномочием (например, государственные корпорации).

Как таковые публичные цели осуществления аудита в законодательстве не обозначены. Но Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» упомина-

<sup>5</sup> Основные показатели деятельности по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов в 2016 г. Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации // URL: [https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/MainIndex\\_monitoring/](https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex_monitoring/).

<sup>6</sup> Публичную цель можно определить как направленность действий субъектов права на решение общественно значимых задач и выполнение общественных обязанностей.

<sup>7</sup> Общественно значимые организации — это организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах, кредитные и страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 %, государственные корпорации и государственные компании.



ет, что высокий профессиональный уровень аудиторской деятельности отвечает общественным интересам.

Категория цели в праве тесно связана с категорией интереса, ведь именно для удовлетворения общественного (публичного) интереса формируются публичные цели. Полагаем возможным уточнить, что только высокий профессиональный уровень аудиторской деятельности способствует реализации общественных интересов, ведь именно субъекты финансового рынка именуются общественно значимыми организациями применительно к необходимости проведения обязательного аудита. Некачественно проведенный аудит, дача заведомо ложного аудиторского заключения ставят под сомнение необходимость данного вида финансового контроля.

В последнее время качество осуществления аудита в субъектах финансового рынка стало объектом пристального интереса Центрального банка РФ, представители которого полагают, что они лучше Минфина РФ и Федерального казначейства справятся с налаживанием диалога с аудиторскими организациями и выработкой нового подхода к надзору в данной сфере, что в конечном итоге позволит устранить обозначенные выше недостатки.

Учитывая роль аудита для стабильного функционирования финансового рынка, потенциальное расширение полномочий Центрального банка РФ представляется обоснованным.

Как справедливо отмечает В. П. Горегляд, важными факторами, способными дестабилизировать финансовый рынок, являются недостаточные объективность, независимость и профессионализм аудиторских организаций при проведении обязательного аудита финансовых организаций и, как следствие, недостаточный учет риска существенных искажений бухгалтерской отчетности кредитных и иных финансовых организаций из-за недобросовестных действий руководства последних.

Важной мерой по выходу из сложившейся ситуации, по мнению данного автора, могло бы стать получение Банком России полномочий по осуществлению функций надзора за качеством работы самих аудиторских организаций, продающих услуги субъектам финансового рынка. Целью такого надзора является защита интересов кредиторов, вкладчиков и иных участников финансового рынка. В настоящее время функция надзора за субъектами рынка аудиторских услуг передана Министерству финансов, а фактически ее осуществляет Федеральное казначейство.

Для активизации надзора за качеством внешнего аудита Банком России подготовлены предложения по внесению изменений в федеральное законодательство, предусматривающие создание эффективной надзорной среды и повышение уровня стандартизации надзорных процессов на финансовом рынке. В частности, Центральный банк предлагает активизировать регуляторные механизмы внешнего контроля качества аудита, обеспечивающие специализацию деятельности аудиторских организаций в различных секторах финансового рынка. Это предусматривает предоставление ему, как регулятору финансового рынка, на законодательном уровне полномочий по формированию и ведению Реестра аудиторских организаций и аудиторов, имеющих право на проведение аудита отчетности финансовых организаций.

Другим важным аспектом усиления надзорной функции Банка России должно быть право осуществлять внешний контроль качества проведения аудита аудиторскими организациями, включенными в Реестр, в части проведения ими аудита отчетности не только финансовых организаций, но и публичных акционерных обществ, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.

В условиях быстрого развития современных финансовых услуг и обновления нормативной правовой базы в области регулирования финансовой деятельности профессиональные аудиторы, вовлеченные в аудит отчетности финансовых организаций, должны иметь не только достаточную специализацию, но и надлежащую профессиональную подготовку для получения исключительно глубоких знаний и освоения навыков в аудите организаций, работающих на финансовом рынке. Поэтому необходимо введение специализации аудиторов как через дополнительное обучение, так и через повышение квалификации<sup>8</sup>.

С высказанными данным автором положениями в целом можно согласиться. В то же время следует иметь в виду, что ряд проблем, связанных с обеспечением стабильности деятельности субъектов финансового рынка, следует решать не на стадии проведения аудита, а несколько раньше: на стадии установления требований к данным субъектам. Поскольку меры воздействия, применяемые к аудиторским организациям, нарушающим законодательство, не всегда эффективны, следует дополнить действующее законодательство положениями, способными предотвратить данные нарушения, а не только покарать за их последствия.

В настоящее время намечается перераспределение полномочий между Центральным банком РФ и органами государственной власти, регулирующими деятельность на рынке аудиторских услуг. Возможно, это будет способствовать внесению перспективных изменений и дополнений в законодательство об аудиторской деятельности.

Несмотря на то, что предложения о передаче надзора за аудиторской деятельностью в Центральный банк РФ высказываются уже несколько лет, до сих пор не в полной мере ясно, какие именно нововведения в правовом регулировании аудита хочет предложить мегарегулятор. Поэтому пока невозможно однозначно оценить, окажет ли данная передача полномочий положительное воздействие или нет.

Таким образом, публичный финансовый контроль за деятельностью субъектов финансового рынка реализуется Центральным банком РФ, Федеральным казначейством, Агентством по страхованию вкладов, саморегулируемыми организациями субъектов финансового рынка.

Как справедливо отмечает О. В. Болтинова, в настоящее время происходит расширение границ финансового контроля<sup>9</sup>, следствием этого является и расширение субъектов, осуществляющих финансовый контроль. В настоящее время финансовый контроль на финансовых рынках осуществляется не только Центральным банком РФ, но также государственной корпорацией «Агентство по

<sup>8</sup> См.: Горегляд В. П. Указ. соч. С. 11—12.

<sup>9</sup> Болтинова О. В. К вопросу о государственном финансовом контроле в Российской Федерации // Финансовое право и управление. 2013. № 2. С. 39—45.



страхованию вкладов», аудиторскими организациями и саморегулируемыми организациями профессиональных субъектов финансового рынка. Деятельность перечисленных субъектов составляет публичный финансовый контроль на финансовом рынке.

Для наиболее эффективного осуществления публичного финансового контроля на финансовом рынке необходимо внести дополнения и изменения в действующее законодательство, предусматривающие расширение предварительного контроля в данной сфере, а также реализацию публичных целей в деятельности контролируемых субъектов.

### БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Горегляд В. П.* Современный аудит: проблемы и перспективы // Деньги и кредит. — 2017. — № 2.
2. *Болтинова О. В.* К вопросу о государственном финансовом контроле в Российской Федерации // Финансовое право и управление. — 2013. — № 2.

## Бюджетное право и процесс

### ПРИНЦИПЫ БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ И БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕССА В УСЛОВИЯХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Аннотация.** Настоящая статья посвящена исследованию принципов бюджетной системы и бюджетного процесса. Особую актуальность данная тема приобретает в условиях совершенствования бюджетного законодательства, связанного с разработкой новой редакции Бюджетного кодекса РФ. По мнению автора, в проекте новой редакции БК РФ должны быть закреплены принципы, которые лежат в основе как материальных бюджетных правоотношений, так и процессуальных бюджетных отношений, которые будут способствовать единой методологии осуществления бюджетного процесса в Российской Федерации.

**Ключевые слова:** принципы, бюджетный процесс, бюджетное право, финансовое право, бюджетное законодательство.

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.049-054

**O. V. BOLTINOVA,**

*Doctor of Law, Professor, Professor of Department in Financial Law of Kutafin  
Moscow State Law University (MSAL), Honored Worker of Higher Professional  
Education of the Russian Federation*

**[o.boltinova@mail.ru](mailto:o.boltinova@mail.ru)**

*125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9*

#### PRINCIPLES OF THE BUDGET SYSTEM AND BUDGET PROCESS IN THE CONTEXT OF IMPROVING THE BUDGETARY LEGISLATION OF THE RUSSIAN FEDERATION

**Abstract.** This article is devoted to the study of the nature of the budget system and the budgetary process. This topic acquires particular urgency in the context of improving budget legislation related to the development of a new edition of the Budget Code of the Russian Federation. In the author's opinion, the draft of the new edition of the RF Budget Code should contain the principles that underlie both material budgetary legal relations and pro-



**Ольга Викторовна  
БОЛТИНОВА,**

*доктор юридических наук,  
профессор, профессор  
кафедры финансового  
права Университета  
имени О.Е. Кутафина  
(МГЮА), почетный  
работник высшего  
профессионального  
образования РФ*

**[o.boltinova@mail.ru](mailto:o.boltinova@mail.ru)**

*125993, Россия, г. Москва.*

*ул. Садовая Кудринская, д. 9*

© О. В. Болтинова, 2018

*cedural budgetary relations that will contribute to a unified methodology for implementing the budgetary process in the Russian Federation.*

**Keywords:** *principles, budget process, budget law, financial law, budget legislation.*

**Б**юджетное право является ведущей подотраслью финансового права, которая отражает экономические и политические изменения в государстве посредством правового регулирования бюджетных отношений в области образования, распределения и использования централизованного фонда денежных средств, а именно бюджета.

На современном этапе законодатель выделяет принципы регулирования бюджетной системы Российской Федерации, которые нашли законодательное закрепление в ст. 28 гл. 5 Бюджетного кодекса РФ (далее — БК РФ).

В новой редакции проекта БК РФ не содержится отдельной главы, посвященной принципам бюджетной системы, однако законодатель выделяет в гл. 1 «Бюджетное законодательство» следующие принципы бюджетных правоотношений:

- принцип единства регулирования бюджетных правоотношений;
- принцип самостоятельности бюджета;
- принцип равенства бюджетных прав субъектов РФ и муниципальных образований;
- принцип сбалансированности и устойчивости бюджета;
- принцип полноты отражения доходов, расходов и источников финансирования бюджета;
- принцип единства кассы;
- принцип подотчетности и прозрачности (открытости);
- принцип общего (совокупного) покрытия расходов бюджета;
- принцип эффективности использования денежных средств из бюджета;
- принцип адресности и целевого характера расходов бюджета;
- принцип подведомственности исполнения бюджета по расходам.

Необходимо заметить, что предметом правового регулирования новой редакции проекта БК РФ являются бюджетные правоотношения, и, следовательно, вышеперечисленные принципы лежат в основе данного вида финансовых отношений, а не бюджетной системы Российской Федерации, как это закреплено в действующей редакции БК РФ.

В проекте новой редакции БК РФ принцип единства бюджетной системы трансформируется в принцип единства регулирования бюджетных правоотношений.

Принцип сбалансированности и устойчивости бюджета наполнен новым содержанием в части использования реалистичных (обоснованных) показателей прогноза социально-экономического развития при планировании бюджета и установлении стабильных правил общего объема расходов и (или) дефицита бюджета, позволяющих надежно обеспечить расходы бюджета доходами и источниками финансирования бюджета.

Одним из важнейших принципов является принцип прозрачности (открытости) бюджета, который также претерпел изменения в проекте новой редакции БК РФ. Данный принцип означает обязанность государственных (муниципальных) орга-

нов представлять отчет о результатах использования бюджетных средств, а также их ответственность за их исполнение своих полномочий и принятых публичных обязательств. При этом нормы распространяются и на неучастников бюджетного процесса, в том числе в части представления отчетности о результатах использования бюджетных средств.

Н. А. Поветкина отмечает, что для повышения финансовой дисциплины участников бюджетного процесса, а также обеспечения ответственного и качественного расходования бюджетных средств, способствующего финансовой устойчивости, законодатель предусмотрел проведение мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета. Под ним понимаются анализ и оценка совокупности процессов и процедур, обеспечивающих эффективность и результативность использования бюджетных средств и охватывающих все элементы бюджетного процесса (составление проекта бюджета, исполнение бюджета, учет и отчетность, контроль и аудит)<sup>1</sup>. Мониторинг способствует реализации принципа прозрачности (открытости) бюджета.

Прозрачность (открытость) бюджета имеет первостепенное значение в современных условиях развития бюджетного законодательства. Так, основной целью создания и развития системы «Электронный бюджет» является обеспечение прозрачности, открытости и подотчетности деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления, а также повышение качества финансового менеджмента организаций сектора государственного управления за счет формирования единого информационного пространства и применения информационных и телекоммуникационных технологий в сфере управления общественными финансами<sup>2</sup>.

Система «Электронный бюджет» предусматривает решение таких задач, как обеспечение публикации в открытом доступе информации о плановых и фактических результатах деятельности организаций сектора государственного управления в сфере управления общественными финансами, а также создает инструменты для взаимосвязи стратегического и бюджетного планирования, проведения мониторинга достижения финансовых результатов реализации государственных программ Российской Федерации и субъектов РФ, программ, разрабатываемых и принимаемых органами местного самоуправления, непрограммных направлений деятельности, а также результатов, характеризующих объемы и качество оказания государственных и муниципальных услуг и исполнения государственных и муниципальных функций. Кроме того, она способствует интеграции процессов составления и исполнения бюджетов, ведения бухгалтерского учета, а также подготовки финансовой и иной регламентированной отчетности публично-правовых образований<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> См.: *Поветкина Н. А.* Финансовая устойчивость РФ. Правовая доктрина и практика обеспечения : монография / под ред. Кучерова И. И. М. : Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ ; Контракт, 2016. С. 256.

<sup>2</sup> Распоряжение Правительства РФ от 20 июля 2011 г. № 1275 «О Концепции создания и развития государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами “Электронный бюджет”» // СЗ РФ. 2011. № 31. Ст. 773.

<sup>3</sup> Постановление Правительства РФ от 30 июня 2015 г. № 658 «О государственной инте-



Законопроектом новой редакции БК РФ предусматривается необходимость создания федеральной государственной информационной системы в сфере управления государственными финансами, которая будет являться обязательной для использования всеми участниками бюджетного процесса на федеральном уровне. Предусмотрено предоставление содержащихся в информационной системе единых классификаторов, реестров в виде сервиса всем заинтересованным лицам.

Также для реализации принципа прозрачности (открытости) предусматривается дополнительная регламентация порядка функционирования единого портала бюджетной системы Российской Федерации.

В науке бюджетного права, кроме принципов бюджетной системы Российской Федерации, выделяют специальные принципы, характеризующие бюджетный процесс в Российской Федерации, которые не нашли законодательного закрепления как принципы бюджетного процесса Российской Федерации.

Так, О. Н. Горбунова и С. В. Запольский помимо принципов, закрепленных в ст. 28 БК РФ, относят к принципам, регулирующим непосредственно бюджетный процесс, такие принципы, как: последовательность вступления в бюджетную деятельность органов исполнительной и представительной власти, ежегодность бюджета, публичность и гласность, специализацию бюджетных показателей<sup>4</sup>.

Ю. А. Крохина обосновывает следующие принципы бюджетного процесса: ежегодности бюджета; публичности и гласности; казначейского исполнения бюджетов; единства кассы; формирования расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ на основе единой методологии, нормативов минимальной бюджетной обеспеченности, финансовых затрат на оказание государственных услуг, устанавливаемых Правительством РФ; иммунитета бюджетов; разграничения бюджетной компетенции между органами представительной и исполнительной власти; специализации бюджетных показателей<sup>5</sup>.

Н. А. Саттарова к принципам бюджетного процесса относит: принцип единства системы бюджетного процесса; принцип самостоятельности публичных образований в осуществлении бюджетного процесса (однако самостоятельность осуществления бюджетного процесса на субфедеральном (региональном и муниципальном уровнях) не безусловна и не абсолютна, ограничивающим условием этого принципа является требование единства бюджетного процесса); принцип среднесрочного бюджетного планирования; принцип периодичности бюджета; принцип преемственности бюджетов, основанный на среднесрочном бюджетном планировании и означающий, что показатели бюджета очередного года находятся в зависимости от показателей бюджета предыдущего года<sup>6</sup>.

---

рированной информационной системе управления общественными финансами «Электронный бюджет» // СЗ РФ. 2015. № 28. Ст. 4228.

<sup>4</sup> См.: Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. М. : Юрист, 2005. С. 224—225 ; Финансовое право : учебник / под ред. С. В. Запольского. М. : Волтерс Клувер, 2011. С. 219—221.

<sup>5</sup> Крохина Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм. М. : Норма, 2001. С. 38—39 ; Бюджетное право : учебник / под ред. Ю. А. Крохиной. М. : Юрайт, 2011. С. 361.

<sup>6</sup> Бюджетное право : учебник / под ред. Н. А. Саттаровой. М. : Деловой двор, 2009.

В учебнике под редакцией Н. И. Химичевой приводится следующий перечень принципов бюджетного процесса: принцип сбалансированности; принцип гласности; принцип среднесрочного финансового планирования при сохранении ежегодной бюджетной корректировки (заменил принцип ежегодного планирования); принцип последовательности вступления в бюджетную деятельность органов исполнительной и представительной власти; принцип специализации бюджетных показателей; принцип единства бюджетной классификации; принцип взаимосвязи формирования и исполнения бюджета с прогнозами, планами и программами социально-экономического развития (принцип прогнозирования)<sup>7</sup>.

Другие авторы, например Х. В. Пешкова, в качестве специального принципа бюджетного процесса выделяет принцип подчинения определенным срокам<sup>8</sup>, подтверждая, что для бюджетного процесса характерно нормативное установление строго определенных промежутков времени для осуществления тех или иных действий с бюджетом, которые следует обозначать как бюджетные процессуальные сроки. К таковым, например, относятся: срок внесения проекта бюджета на рассмотрение законодательного органа (п. 1 ст. 192, п. 1 ч. 1 ст. 194 БК РФ); срок направления бюджета в Комитет по налогам и бюджету (п. 2 ст. 194 БК РФ); сроки рассмотрения бюджета (ст. 205 БК РФ); сроки, на которые утверждается бюджет, и т.д. Бюджетные процессуальные сроки имеют организующее значение для деятельности уполномоченных в бюджетном процессе органов, создают гарантию своевременности их действий, направленных на бюджет. В п. 3 определения Конституционного Суда РФ от 06.02.2004 № 48-О закреплено, что закон о бюджете должен исполняться в период, на который он принимался, тем самым действие федерального закона о бюджете ограничивается временными рамками.

На наш взгляд, к специальным принципам бюджетного процесса следует отнести: принцип законности; принцип облечения бюджета в форму нормативного правового акта; принцип разграничения компетенции между представительными и исполнительными органами государственной власти и местного самоуправления в бюджетном процессе; принцип специализации бюджетных показателей; принцип непрерывности (цикличности) бюджетного процесса; принцип прозрачности (открытости); принцип плановости бюджетного процесса; принцип организации финансового контроля на всех стадиях бюджетного процесса.

Возникает вопрос о том, что должен закрепить законодатель в проекте новой редакции БК РФ? Принципы бюджетной системы, специальные принципы бюджетного процесса, или же принципы бюджетных правоотношений? По нашему мнению, в проекте новой редакции БК РФ должны быть закреплены принципы, которые лежат в основе как материальных бюджетных правоотношений, так и процессуальных бюджетных отношений, которые будут способствовать единой методологии осуществления бюджетного процесса в Российской Федерации.

<sup>7</sup> Покачалова Е. В. Финансовое право : учебник / под ред. Н. И. Химичевой. М. : Норма ; Инфра-М, 2012. С. 241—245.

<sup>8</sup> Пешкова Х. В. Принципы бюджетного процесса // Финансовое право. 2009. № 10.



**БИБЛИОГРАФИЯ**

1. Бюджетное право : учебник / под ред. Н. А. Саттаровой. — М. : Деловой двор, 2009.
2. Крохина Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм. — М. : Норма, 2001.
3. Пешкова Х. В. Принципы бюджетного права и бюджетного устройства России // Финансовое право. — 2010. — № 11.
4. Пешкова Х. В. Принципы бюджетного процесса // Финансовое право. — 2009. — № 10.
5. Поветкина Н. А. Финансовая устойчивость РФ. Правовая доктрина и практика обеспечения : монография / под ред. И. И. Кучерова. — М. : Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ ; Контракт, 2016.
6. Покачалова Е. В. Финансовое право : учебник / под ред. Н. И. Химичевой. — М. : Норма ; Инфра-М, 2012.
7. Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. — М. : Юристъ, 2005. С. 224
8. Финансовое право : учебник / под ред. С. В. Запольского. — М. : Волтерс Клувер, 2011.

## ПРАВОВЫЕ МЕХАНИЗМЫ УПРАВЛЕНИЯ ВРЕМЕННО СВОБОДНЫМИ СРЕДСТВАМИ ФЕДЕРАЛЬНОГО БЮДЖЕТА

**Аннотация.** Настоящая статья посвящена рассмотрению ряда проблем, связанных с управлением временно свободными денежными средствами на едином казначейском счете федерального бюджета Российской Федерации. В статье раскрыты экономическая природа и значение механизмов управления ликвидностью федерального бюджета, решен вопрос о соотношении понятия «единый счет бюджета» и «единый казначейский счет» (ЕКС), дано понятие категории «управление временно свободными средствами федерального бюджета». На основе проведенного исследования официальных документов в работе предпринята попытка обосновать объединение правовых норм, регулирующих деятельность органов государственной власти по управлению средствами ЕКС, в подинститут бюджетного права, анализируются основные специальные принципы данного подинститута, дается классификация правовых механизмов управления временно свободными средствами федерального бюджета. Автором сделан общий вывод о необходимости расширения полномочий Федерального казначейства в сфере управления временно свободными средствами на ЕКС для повышения его эффективности и о возрастающем значении регулирующей функции системы казначейский платежей в экономике России в целом.

**Ключевые слова:** федеральный бюджет, казначейские счета, материальный пулинг, механизмы управления, ликвидность, сбалансированность бюджета, доходность.



**Роман Владимирович  
ТКАЧЕНКО,**

кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

**r\_perelman@mail.ru**  
125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.055-065

**R. V. TKACHENKO,**

PhD in Law, Associate Professor of Department in Financial Law  
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)

**r\_perelman@mail.ru**

125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9

### LEGAL MECHANISMS FOR MANAGING TEMPORARILY FREE FUNDS OF THE FEDERAL BUDGET

**Abstract.** The article is devoted to a number of legal problems relating to the management of temporarily free cash on the Unified treasury account of the federal budget of the Russian Federation. The article reveals the economic nature and significance of mechanisms for managing the liquidity of the fed-

© Р. В. Ткаченко, 2018

*eral budget. It describes the relationship between the concept of a «unified budget account» and a «unified treasury account» (UTA), and the concept of the category «management of temporarily free funds of the federal budget» is given. On the basis of the study of official documents, an attempt to substantiate the integration of the legal norms governing the activities of public authorities in the management of the UTA funds into the sub-institute of budget law is made. The author analyzes the basic special principles of this sub-institution, and classifies legal mechanisms for temporarily free federal budget funds management. The author makes a general conclusion about the need to improve the efficiency the management of temporarily free funds of the UTA by expanding the powers of the Federal Treasury in this particular sphere. The author ascertains and underlines the increasing importance of the regulatory function of the treasury payment system in the Russian economy as a whole.*

**Keywords:** federal budget, treasury accounts, material pool, management mechanisms, liquidity, budget balance, profitability.

Указом Президента РФ В. В. Путина от 07.05.2018 № 204<sup>1</sup> (далее — Указ № 204) сформулированы стратегические задачи развития и национальные цели России на период до 2024 г.

Реализация данных стратегических задач предполагает разработку Правительством РФ национальных проектов по следующим направлениям: демография, здравоохранение, образование, жилье и городская среда, экология, безопасные и качественные автомобильные дороги, производительность труда и поддержка занятости, наука, цифровая экономика, культура, малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы, международная кооперация и экспорт.

Анализируя содержание указанных национальных программ (п. 3—15 Указа № 204), невозможно переоценить их чрезвычайную актуальность и важность для сохранения российской государственности и достойного уровня жизни граждан России в условиях постоянных глобальных вызовов и нестабильной, турбулентной макроэкономической ситуации в мире. Невозможно не отметить и масштабность поставленных Президентом РФ задач. Впервые в современной российской истории реализация такого рода общенациональных проектов является ключевым условием не только дальнейшего экономического, социального, гуманитарного развития государства и общества, но и сохранения лидирующих позиций России на современных глобальных рынках за счет фундаментального, прорывного изменения конъюнктуры национальной экономики.

Стратегия масштабных изменений предполагает высокую потребность в финансовых ресурсах, внутренних и внешних источниках финансирования национальных проектов.

<sup>1</sup> Российская газета. 09.05.2018. № 97.

Государственный бюджет — важнейший инструмент достижения финансовой политики государства<sup>2</sup>. Согласно п. 16 Указа № 204 Правительству РФ поручается не только ежегодно предусматривать в приоритетном порядке бюджетные ассигнования федерального бюджета на реализацию национальных проектов, но и обеспечивать приоритетное направление на данные программы дополнительных доходов федерального бюджета, образующихся в ходе его исполнения. Вместе с тем в 2018 г. дефицит федерального бюджета прогнозировался на уровне 1,6 % ВВП<sup>3</sup>. Бюджет города Москвы на 2018 г. утвержден с дефицитом почти 223 млрд руб.<sup>4</sup>

Наблюдается устойчивый побег из страны зарубежных финансовых ресурсов: отток иностранных инвестиций в 2017 г. составил эквивалент 31 млрд долл. США. Прогнозируемый в 2018 г. вывод капитала иностранных финансовых институтов может достичь 27 млрд долл.<sup>5</sup> Следует сделать неутешительный вывод о том, что рынок недорогого западного капитала для российского бизнеса практически закрыт.

Внутренние финансовые рынки в стране также перегреты. Доля проблемных кредитов российских банков составляет 10 % от их совокупного кредитного портфеля. Примечательно, что в 2018 г. наблюдаются регрессивные тенденции в секторе корпоративного кредитования: число выданных кредитов банками юридическим лицам уменьшилось на 5,1 % по сравнению с аналогичным периодом 2017 г.

Таким образом, в условиях ограниченности внешних и внутренних источников финансирования и кредитования финансовое регулирование федеральным бюджетом приоритетных национальных проектов и проблемных секторов экономики, а также реальное развитие государственно-частного партнерства становится условием развития экономики России в целом, ее конкурентоспособности на мировом рынке.

Учитывая изложенное выше, особую актуальность приобретают методы бюджетной политики Российской Федерации, направленные на обеспечение сбалансированности бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также на финансовую поддержку региональных и местных бюджетов.

В обстоятельствах необходимости отвлечения значительной части бюджетных ресурсов на финансовую поддержку национальных проектов ключевое значение приобретают не столько способы консолидации государственных расходов, сколько различные методы увеличения источников государственных доходов.

Статья 38.2 БК РФ<sup>6</sup> закрепила принцип единства кассы, который предусматривает зачисление всех кассовых поступлений, а также осуществление всех

<sup>2</sup> Финансовое право : учебник / Бельский К. С., Горбунова О. Н., Грачева Е. Ю. [и др.] ; отв. ред. Запольский С. В. ; Рос. акад. правосудия. М., 2011. С. 140—141.

<sup>3</sup> Федеральный закон от 05.12.2017 № 362-ФЗ «О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» // СЗ РФ. 2017. № 50. Ст. 7533.

<sup>4</sup> Закон г. Москвы от 29.11.2017 № 47 «О бюджете города Москвы на 2018 год и плановый период 2019 и 2020 годов» // Вестник Мэра и Правительства Москвы. 2017. № 70.

<sup>5</sup> Министерство экономического развития Российской Федерации. Картина экономики. Январь 2018 г. // URL: <http://economy.gov.ru/wps/wcm/connect/08743029-11a8-41e1-8a42-ef3b6824d10a/180115.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=08743029-11a8-41e1-8a42-ef3b6824d10a> (дата обращения: 10.05.2018).

<sup>6</sup> СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.



кассовых выплат с единого счета бюджета. Согласно ст. 6 БК РФ единый счет бюджета — специальный счет (совокупность счетов для федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации), открытый Федеральному казначейству в учреждении Банка России отдельно по каждому бюджету бюджетной системы Российской Федерации для: а) учета средств бюджета; б) осуществления операций по кассовым поступлениям в бюджет; в) кассовым выплатам из бюджета.

На практике на едином счете бюджета осуществляются операции не только с денежными фондами бюджетной системы РФ. Указанные операции имеют явно выраженную банковскую природу и обслуживаются исключительно Центральным банком РФ. Учет денежных средств и операций с ними на едином счете бюджета осуществляется в рублях, однако законодательство не содержит каких-либо ограничений по открытию валютных счетов отдельными участниками бюджетного процесса, например автономными или бюджетными учреждениями.

Более корректно содержание данной финансово-правовой категории отражает определение единого казначейского счета (ЕКС), содержащееся в п. 2.5 приказа Минфина России от 29.08.2013 № 227 «Об утверждении Концепции реформирования системы бюджетных платежей на период до 2017 года». ЕКС представляет собой совокупность банковских счетов Казначейства России, открытых в Банке России для осуществления и учета операций: а) со средствами бюджетов бюджетной системы — исключительно в валюте Российской Федерации; б) со средствами иных организаций в случаях, предусмотренных действующим российским законодательством. Средства федерального бюджета учитываются и распределяются на ЕКС 40105.

Функционирование ЕКС включает в себя концентрацию денежных средств со счетов, открытых территориальными органами Федерального казначейства<sup>7</sup>. Данный механизм получил название материальный пулин<sup>8</sup>, под которым понимается финансовая модель консолидации средств с банковских счетов всех участников пула на едином счете для обеспечения дополнительных платежей при дефиците или управления ликвидностью при профиците балансов на счетах участников. В соответствии с приказом Казначейства России от 14.09.2009 № 210 и приказом Министерства финансов РФ от 08.06.2012 № 76н существующий механизм предусматривает ежедневное перечисление остатков денежных средств со счетов бюджетных и автономных учреждений на ЕКС и их возврат в необходимом объеме для осуществления ими кассовых выплат.

Таким образом, ежедневно на ЕКС централизуются временно свободные бюджетные средства бюджетов бюджетной системы РФ, а также остатков ресурсов со счетов бюджетных и автономных учреждений. Состояние ЕКС характеризуется либо недостатком денежных средств для выполнения всего объема расходных обязательств, либо избытком финансовых ресурсов по отношению к последним и нуждается в поддержании его ликвидности. Иными словами, законодательный

<sup>7</sup> См.: Чениб Р. Ш., Чениб Б. Р. Практические аспекты управления средствами ЕКС на региональном уровне // *Финансы*. 2015. № 12. С. 20.

<sup>8</sup> См.: Прокофьев С. Е. Комплексное управление денежными потоками в сфере российских государственных финансов // *Финансы*. 2014. № 9. С. 8.

принцип единства кассы позволяет использовать временно свободные остатки средств на ЕКС для получения дополнительных доходов бюджета.

Соответственно, эффективное управление свободными средствами на ЕКС приобретает особое значение в повышении уровня распределения и использования государственными финансами. Положительные финансовые результаты деятельности Казначейства России, связанные с использованием временно свободных средств федерального бюджета, сложно переоценить. Так, в 2017 г. доход от операций по управлению остатками средств на ЕКС составил 73,8 млрд руб. Показательно, что указанная сумма в 1,6 раза превысила годовые расходы федерального бюджета на содержание самого Казначейства России. За 9 лет только за счет внедрения современных информационных технологий Федеральному казначейству в управление денежными средствами удалось получить дополнительно в федеральный бюджет 320 млрд руб.<sup>9</sup>

Характеризуя правовое регулирование вышеуказанного направления финансовой деятельности органов государственной власти, следует отметить, что помимо правовых механизмов, закрепленных в БК РФ, на сегодняшний день Министерством финансов РФ и Федеральным казначейством сформирована достаточно обширная совокупность норм и правил, регулирующих порядок управления средствами федерального бюджета. Соответственно, необходимо определить их место в системе бюджетного права, выявив и систематизировав приемы и способы управления бюджетной ликвидностью с учетом рисков и обеспечительных показателей, а также государственных интересов и приоритетов. Значимость встраивания названных инструментов в систему бюджетного права России обусловлена целостностью бюджетного процесса. На стадии исполнения федерального бюджета Федеральное казначейство, управляя остатками средств на ЕКС, использует в рамках имеющихся у него полномочий различные финансовые инструменты.

Несмотря на то, что по общему принципу извлечение прибыли не является приоритетной целью государства при осуществлении им финансовой деятельности, повышение уровня доходности ликвидных средств с применением различных правовых инструментов является одной из ключевых задач Федерального казначейства в ходе кассового исполнения бюджета. В то же время применение широкого спектра финансовых инструментов управления свободными остатками позволяет сократить объем неиспользуемых остатков на ЕКС.

Таким образом, управление временно свободными средствами федерального бюджета осуществляется постоянно в течение финансового года и представляет установленные правовыми нормами бюджетные отношения по осуществлению уполномоченными органами государственной власти различных операций направленных на получение доходов на ЕКС и обеспечение доходности других временно свободных средств федерального бюджета, а также на поддержание бюджетов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований посредством применения различных правовых методов и способов.

<sup>9</sup> Развитие платежных сервисов Федерального казначейства для повышения эффективности управления общественными финансами // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2017. № 5. С. 54.



В узком смысле под управлением временно свободными средствами федерального бюджета понимается деятельность Казначейства России по обеспечению доходности, ликвидности и безопасности остатков средств на ЕКС при помощи регламентированных действующим законодательством России правовых инструментов.

Правовыми инструментами управления временно свободными средствами федерального бюджета являются регламентированные действующим законодательством финансовые операции с временно свободными средствами федерального бюджета, осуществление которых входит в состав полномочий Федерального казначейства, а также в случаях, предусмотренных действующим законодательством РФ, — в полномочия иных федеральных органов государственной власти.

Указанные бюджетные правоотношения имеют конкретную целевую направленность. Прежде всего это пополнение ЕКС за счет аккумулирования на нем остатков средств федерального бюджета, средств, подлежащих распределению бюджетным, автономным учреждениям, государственным внебюджетным фондам, юридическим лицам. Федеральное казначейство должно обеспечить необходимый минимальный уровень денежных средств на ЕКС для своевременного исполнения расходных обязательств федерального бюджета в течение всего финансового года. Использование данных временно незадействованных средств также имеет целью получение дополнительных источников доходов федерального бюджета. Также посредством использования свободных денежных средств федерального бюджета обеспечивается осуществление финансовой поддержки и покрытие временных кассовых разрывов субъектов РФ и муниципальных образований.

Правовые нормы, регулирующие данные бюджетные отношения, образуют отдельный правовой субинститут, регламентирующий виды и порядок осуществления финансовых операций с временно свободными денежными средствами, а также полномочия государственных органов, осуществляющих управление данными средствами.

Ключевым органом государственной власти, в чьи функции входит реализация вышеуказанных бюджетных отношений, является Федеральное казначейство.

Безусловно, деятельность Федерального казначейства должна основываться на общих принципах бюджетного права, среди которых особое место занимает принципы *единства кассы, планирования расходов и прогнозирования доходов* федерального бюджета. Реализация этих принципов позволяет Казначейству России эффективно использовать временно свободные бюджетные средства.

Соответственно, специальным правовым принципом для рассматриваемого подинститута является принцип *эффективности*, или результативности. При этом эффективность в широком смысле предполагает не только обеспечение высокой доходности и защищенности временно свободных государственных финансовых ресурсов. Эффективность и продуктивность деятельности Федерального казначейства также заключается в постоянном расширении и улучшении организационных способов управления бюджетной ликвидностью, применения современных программных продуктов и средств, постоянной доработке системы «Электронный бюджет». Для реализации проекта «Электронное казначейство» создана Государственная информационная система о государственных и муници-

пальных платежах (ГИС ГМП)<sup>10</sup>. До 2020 г. Казначейство России намерено полностью интегрировать казначейскую систему платежей в Национальную платежную систему и создать на базе платежной системы «Мир» ряд сервисов, недоступных в настоящее время клиентам Федерального казначейства.

Поскольку основным приоритетом для Федерального казначейства является обязательство клиентов, участников бюджетного процесса и иных субъектов системы казначейских платежей, применение средств автоматизации процессов позволит более четко обеспечить принцип *синхронности*. Данный принцип заключается в отсутствии кассовых разрывов при применении финансовых инструментов управления, финансовой обеспеченности всех платежей в соответствии с их планом (графиком). Иными словами, операции по управлению свободными остатками средств на ЕКС не должны влиять на текущие потребности клиентов, а Федеральное казначейство должно обеспечивать среднесуточный объем средств на ЕКС для покрытия указанных потребностей.

Наиболее эффективное и синхронное управление временно свободными денежными средствами федерального бюджета обеспечивает принцип *использования (выделения) средств федерального бюджета по потребностям*, когда исполнение бюджетных обязательств привязано к непосредственным датам соответствующих транзакций получателей бюджетных средств.

Как уже было отмечено ранее, показателями оптимального, эффективного управления остатками средств на ЕКС являются доходность, безопасность и ликвидность. Доходность фактически представляет собой процентную ставку по производимым операциям. Безопасность выражается в минимизации риска при проведении операций, так называемой обратной волатильности, обеспеченности возвратности используемых ресурсов. Обеспечение финансовой безопасности, особенно в нестабильных экономических условиях, является одним из важнейших направлений деятельности органов государственной власти<sup>11</sup>. Ликвидность подразумевает количество операций с финансовыми ресурсами за один день<sup>12</sup>. В широком смысле ликвидность является главным показателем ЕКС, который выражается в покрытии расходных обязательств федерального бюджета в любой момент в течение всего финансового года.

Сегодня все указанные принципы нуждаются в детальной регламентации в нормах финансового права. Закрепление специальных принципов управления временно свободными средствами федерального бюджета в финансовом законодательстве позволит предоставить Федеральному казначейству большую автономию в выборе правовых инструментов управления. Это, в свою очередь, обеспечит частичную децентрализацию свободных денежных фондов (их временное вовлечение в хозяйственный оборот), уровень финансового контроля и увеличение доходности от управления.

<sup>10</sup> Губенко Е. С. Финансово-правовое регулирование платежных и расчетных систем : учебник / под ред. С. В. Запольского. М. : Прометей, 2017. С. 98.

<sup>11</sup> См.: Петрова И. В. Видовая характеристика бюджетных рисков и основания их возникновения // Финансовое право. 2017. № 12. С. 25.

<sup>12</sup> См.: Чениб Р. Ш., Чениб Б. Р. Виртуальный кэш-пулинг как модель управления казначейскими счетами бюджетов // Вестник Финансового университета. 2017. № 3. С. 154.



Правовые инструменты управления временно свободными средствами федерального бюджета (финансовые операции Федерального казначейства) можно классифицировать в зависимости от различных критериев.

Во-первых, указанные финансовые операции подразделяются на: а) инструменты управления *свободными средствами федерального бюджета на ЕКС*; б) инструменты управления *иными свободными средствами федерального бюджета*; в) инструменты управления *иными, свободными денежными средствами, принадлежащими бюджетным и автономным учреждениям, а также некоторым другим субъектам*.

Все правовые механизмы можно подразделить в зависимости от срока использования свободных средств на: а) *краткосрочные* (срок использования не превышает одного года — сделки РЕПО, краткосрочные облигационные инструменты, бюджетные кредиты другим уровням бюджетной системы); б) *долгосрочные* (срок размещения составляет год и более — инвестиции в инфраструктурные проекты, долгосрочные еврооблигации и проч.).

Применяемые Федеральным казначейством правовые механизмы управления средствами федерального бюджета в зависимости от их рисковости и степени ликвидности можно квалифицировать на *пассивные* и *активные* финансовые операции.

Под *пассивными финансовыми операциями* следует понимать управление свободными средствами ЕКС в целях поддержания устойчивости бюджетной системы РФ, соблюдения эффективности и экономности расходования бюджетных средств. Данные операции представляют собой естественные низкорисковые бюджетно-правовые инструментари, которые встроены в механизм исполнения федерального бюджета. Так, к *пассивным* финансовым операциям можно отнести: предоставление бюджетного кредита; привлечение заемных долгосрочных финансовых ресурсов посредством размещения бездокументарных облигаций федеральных займов (ОФЗ) различной продолжительности — на внутреннем рынке, и размещение евробондов — на внешнем; проведение «электронных» аукционов открытого и закрытого типа с целью краткосрочного возмездного депонирования временно свободных средств ЕКС на счетах в уполномоченных банках.

*Активные* финансовые операции обладают более высокими рисками, а соответственно, учитывая принцип иммунитета бюджета, нуждаются в дополнительных обеспечительных мерах. Активные финансовые инструменты предполагают непосредственное участие Федерального казначейства на некоторых финансовых рынках: рынке ценных бумаг, валютном рынке. Это операции РЕПО, приобретение производных финансовых инструментов — договоров хеджирования и СВОП (размещение средств под залог иностранной валюты, хотя на практике пока еще ни одной подобной операции не было); использование средств единого счета для совершения валютных операций клиентами Федерального казначейства.

Базовым финансовым инструментом при управлении ликвидностью ЕКС является краткосрочный бюджетный (казначейский) кредит на пополнение остатков средств на счетах региональных и местных бюджетов в течение финансового года. Публичный казначейский кредит представляется субъектам РФ и муниципальным образованиям для покрытия временных кассовых разрывов в связи с недостаточностью поступлений (в первую очередь налоговых доходов) и является

способом поддержания устойчивости бюджетной системы Российской Федерации. Данный вид бюджетного кредита ограничен сроком предоставления — 50 дней.

Следует конкретизировать мнение Д. Л. Комягина, указывающего на то, что публичный кредит не нуждается в обеспечении, в то время как частный кредит сопровождается залогом, гарантиями, поручительством и иными допустимыми гражданско-правовыми способами обеспечения обязательств<sup>13</sup>. При казначейском кредите заемщиками выступают публично-правовые образования: Российская Федерация, субъекты РФ и муниципальные образования. Согласно ст. 93.2 БК РФ бюджетный кредит может быть предоставлен только при условии предоставления заемщиком обеспечения исполнения своего обязательства по возврату указанного кредита, уплате процентных платежей, за исключением случаев, когда заемщиками являются Российская Федерация и субъекты РФ. При предоставлении бюджетного кредита юридическим лицам и муниципальным образованиям обеспечением по возврату бюджетного кредита, уплате процентных платежей могут быть только ликвидные банковские гарантии, поручительства, государственные или муниципальные гарантии, залог имущества в размере не менее 100 % предоставляемого кредита. Таким образом, в зависимости от заемщика бюджетных средств публичный кредит, как и частный, может предоставляться только при условии соблюдения обеспечительных мер.

Возвратность бюджетных кредитов обеспечивается механизмом исполнения бюджета и принципом единства кассы, в частности Федеральное казначейство вправе удерживать средства, поступившие на ЕКС в адрес публично-правового образования.

Основным недостатком указанного финансового инструмента является вероятно низкая доходность от размещения по фиксированной ставке 0,1 %.

По состоянию на сегодняшний день, большинство финансовых операций Федерального казначейства в сфере управления ликвидностью федерального бюджета составляют краткосрочные размещения временно свободных средств ЕКС на банковских депозитах. Правила указанных финансовых операций регламентируются в постановлении Правительства РФ от 24.12.2011 № 1121 «О порядке размещения средств федерального бюджета на банковских депозитах».

В соответствии с приказом Федерального казначейства от 05.09.2016 № 17н «О размере собственных средств (капитала) кредитной организации, в которой могут размещаться на банковских депозитах средства федерального бюджета» Федеральное казначейство определило, каким капиталом должен обладать банк, для того чтобы средства федерального бюджета могли быть размещены в нем на депозитах. Размер собственных средств такой кредитной организации должен составлять не менее 250 млрд руб. по имеющейся в ЦБ РФ отчетности на день проверки соответствия кредитной организации установленным требованиям. Также такой банк должен обладать международным рейтингом кредитоспособности не ниже ВВ– и иметь генеральную лицензию Банка России на размещение бюджетных средств. У банка должны отсутствовать просроченная задолженность по депозитам и нарушения обязательных нормативов Банка России.

<sup>13</sup> См.: Комягин Д. Л. Бюджетное право : учебник для вузов. М., 2017. С. 225.



Итак, большинство финансовых операций, осуществляемых Федеральным казначейством для управления временно свободными средствами федерального бюджета, составляют низкодоходные пассивные финансовые инструменты, обладающие высокой степенью безопасности и ликвидности. Можно ли их назвать эффективными средствами кэш-менеджмента и используют ли они весь потенциал материального пулинга ЕКС — это очень дискуссионный вопрос. Сделки РЕПО или, например, операции «обратного РЕПО» (пассивных операций по покупке ценных бумаг с обязательством их обратной продажи по фиксированной цене) способны обеспечить стабильную и высокую доходность — около 10 % в годовом исчислении.

Необходимая гибкость в выборе инструмента управления средствами на ЕКС, по нашему мнению, предполагает существенное расширение полномочий, а значит и ответственности Федерального казначейства.

Учитывая цели, поставленные Президентом РФ перед Правительством РФ на ближайшие шесть лет, государство будет вынуждено стать все более заметным игроком на рынке венчурных инвестиций и капитальных вложений. Эффективные, обеспеченные размещения Федеральным казначейством временно свободных средств ЕКС в национальные проекты являются скрытым финансовым потенциалом федерального бюджета. Предоставление соответствующих полномочий Казначейству России будет являться важной вехой в создании единой системы казначейских платежей на ЕКС с единой виртуальной (облачной) платформой размещения, которая, по словам С. Е. Прокофьева, должна быть создана к 2020 г.<sup>14</sup>

Создание такого инструмента позволит Федеральному казначейству фактически оказывать своим клиентам услуги инвестбанкинга и кэш-менеджмента. Наделение Федерального казначейства полномочиями по проведению валютных операций, а также функциями по валютному контролю средств ЕКС позволит этому государственному органу в интересах своих клиентов стать заметным игроком на валютном рынке.

Нельзя не согласиться со словами руководителя Федерального казначейства Р. Е. Артюхина о том, что все вышеперечисленное нужно для того, чтобы «каждый рубль, который находится не только на счете федерального учреждения, но и на счете субъекта или муниципалитета, работал на экономику, предлагался рынку и приносил доход»<sup>15</sup>.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Губенко Е. С. Финансово-правовое регулирование платежных и расчетных систем : учебник / под ред. С. В. Запольского. — М. : Прометей, 2017.
2. Комягин Д. Л. Бюджетное право : учебник для вузов. — М., 2017.
3. Мартыненко С. В. Как повысить ликвидность // Финансы. — 2017. — № 5.

<sup>14</sup> Развитие платежных сервисов Федерального казначейства для повышения эффективности управления общественными финансами // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2017. № 5. С. 53.

<sup>15</sup> Мартыненко С. В. Как повысить ликвидность // Финансы. 2017. № 5. С. 3.

4. *Петрова И. В.* Видовая характеристика бюджетных рисков и основания их возникновения // Финансовое право. — 2017. — № 12.
5. *Прокофьев С. Е.* Комплексное управление денежными потоками в сфере российских государственных финансов // Финансы. — 2014. — № 9.
6. Развитие платежных сервисов Федерального казначейства для повышения эффективности управления общественными финансами // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. — 2017. — № 5.
7. Финансовое право : учебник / К. С. Бельский, О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачева [и др.] ; отв. ред. С. В. Запольский. — М. : Рос. академия правосудия, 2011.
8. *Чениб Р. Ш., Чениб Б. Р.* Виртуальный кэш-пулинг как модель управления казначейскими счетами бюджетов // Вестник Финансового университета. — 2017. — № 3.
9. *Чениб Р. Ш., Чениб Б. Р.* Практические аспекты управления средствами ЕКС на региональном уровне // Финансы. — 2015. — № 12.





**Вира Александровна  
ЯГОВКИНА,**

кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры государственного регулирования экономики Института общественных наук Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, старший консультант Института реформирования общественных финансов  
[vaya@irof.ru](mailto:vaya@irof.ru)  
 119571, Россия, г. Москва, просп. Вернадского, д. 84

## ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ФИНАНСИРОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ И МУНИЦИПАЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ В ПРОЕКТЕ НОВОЙ РЕДАКЦИИ БЮДЖЕТНОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Аннотация.** В статье рассматриваются некоторые проблемы правового регулирования деятельности и финансирования государственных и муниципальных учреждений по проекту новой редакции Бюджетного кодекса РФ.

**Ключевые слова:** субсидия, государственные и муниципальные учреждения, государственные и муниципальные услуги (работы), государственное (муниципальное) задание, проект новой редакции Бюджетного кодекса РФ.

**DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.066-070**

**V. A. YAGOVKINA,**

*PhD in Law, Associate Professor, Associate Professor of the Department of State Regulation of Economics of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation; Senior Consultant of ANO "Institute for Public Finance Reform"*

[vaya@irof.ru](mailto:vaya@irof.ru)

119571, Russia, Moscow, prosp. Vernadskogo, d. 84

### LEGAL REGULATION OF FINANCING OF STATE AND MUNICIPAL INSTITUTIONS IN THE DRAFT NEW EDITION OF BUDGET CODE OF THE RUSSIAN FEDERATION

**Abstract.** In the article some problems of legal regulation of activity and financing of state and municipal institutions under the draft of the new edition of the Budget Code of the Russian Federation are considered.

**Keywords:** subsidy, state and municipal institutions, state and municipal services (work), state (municipal) task, draft new edition of the Budget Code of the Russian Federation.

Учеными и практиками уже некоторое время активно обсуждается<sup>1</sup> представленный Министерством финансов РФ проект новой редакции Бюджетного кодекса РФ<sup>2</sup> (БК РФ). В рамках такого обсуждения практически не уделяется внимания изменениям законодательства, регламентирующего бюджетно-правовой статус и финансирование государственных и муниципальных учреждений (в первую очередь — бюджетных и автономных). На наш взгляд, несмотря на значительные изменения норм БК РФ, некоторые проблемы в указанной сфере в проекте новой редакции решены не были.

Так, в проекте новой редакции БК РФ ст. 1, содержащая расшифровку основных понятий, используемых в данном нормативном акте, по-прежнему, как и в действующей ст. 6 БК РФ<sup>3</sup>, не разделяет понятий государственных (муниципальных) услуг и работ, которые оказываются государственными и муниципальными учреждениями, что затрудняет разграничение этих понятий в ежедневной практической деятельности самих учреждений и их учредителей.

В соответствии со ст. 1 проекта новой редакции БК РФ, которая, по нашему мнению, должна носить всеобъемлющий характер и закреплять все определения, используемые в новой редакции документа, государственные (муниципальные) услуги (работы) — это услуги (работы), оказываемые (выполняемые) в целях реализации полномочий публично-правового образования. Таким образом, из определения исчезает упоминание об органах государственной власти и местного самоуправления, а также о том, что данные услуги оказываются именно учреждениями. Кроме того, определение дается фактически само через себя («услуги... это услуги»). При этом в проекте устанавливается возможность предоставления государственных и муниципальных услуг негосударственными организациями и физическими лицами — субъектами малого бизнеса, в том числе на основании сертификата, но это относится только к социальной сфере.

Однако представляется, что следовало бы установить на законодательном уровне отличия государственных и муниципальных работ и услуг хотя бы по тем признакам, по которым их вынуждено было в практических целях в 2013 г. разграничить Министерство финансов РФ, пусть и в рекомендательной форме. Так, в своих Комплексных рекомендациях, принятых позже введения в БК РФ нового понятия «государственные (муниципальные) услуги (работы)», данный орган государственной власти отмечал, что если деятельность учреждения осуществляется в интересах конкретного потребителя — юридического или физического лица, то ее можно именовать услугой, если же получателем является общество в целом либо орган власти, то эта деятельность относится к категории работ. Кроме того, различия заключаются еще и в том, что для услуг, как правило, существует стандарт или разработаны унифицированные требования к их оказа-

<sup>1</sup> См., например: *Болтинова О. В.* «Планирование» в проекте новой редакции Бюджетного кодекса Российской Федерации // Актуальные проблемы российского права. 2018. № 3. С. 28—34 ; *Даннинг А. А.* К вопросу о правовом режиме государственной информационной системы в проекте новой редакции Бюджетного кодекса Российской Федерации // Финансовое право. 2017. № 12. С. 22—24.

<sup>2</sup> URL: [https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bud\\_codex/#](https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bud_codex/#) (дата обращения: 20.03.2018).

<sup>3</sup> СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.



нию, а также определена единица измерения объема (для работ она, по мнению Министерства финансов РФ, не обязательна). Поскольку услуга направлена на конкретного потребителя, то она типична и подлежит нормированию, тогда как стоимость работ, как правило, индивидуальна в каждом конкретном случае<sup>4</sup>.

Представляется, что сформулированные положения не могут подменить законодательное определение государственной (муниципальной) услуги и государственной (муниципальной) работы, и в новой редакции БК РФ указанные дефиниции следовало бы разграничить законодательно, воспользовавшись предложенными Министерством финансов РФ признаками этих понятий. Например, государственную (муниципальную) услугу можно было бы обозначить как унифицированную деятельность, оказываемую в целях реализации полномочий публично-правового образования в интересах конкретного потребителя, стоимость которой подлежит нормированию, а объем результата оказания которой может быть определен в единицах измерения. Государственной (муниципальной) работой можно было бы считать деятельность, выполняемую в целях реализации полномочий публично-правового образования в интересах общества в целом либо органа власти, стоимость результата которой индивидуальна в каждом конкретном случае.

Неясно, по какой причине Министерство финансов РФ обошло вниманием данный вопрос при подготовке новой редакции БК РФ и не использовало собственные методические наработки. Разумеется, предложенные в статье формулировки являются дискуссионными и требуют дальнейшего обсуждения.

Кроме того, бюджетные и автономные учреждения, которые в соответствии с действующим БК РФ с 2010 г. не обладают статусом получателя бюджетных средств (в проекте новой редакции БК РФ они именуется администраторами расходов бюджетов), в проекте новой редакции БК РФ не подпадают также и под определение получателя средств из бюджета. Последний термин призван был обобщить всех неучастников бюджетного процесса, получающих бюджетные средства, т.е. по формальным признакам указанные учреждения подпадали бы под это определение, но при формулировании дефиниции было сделано прямое исключение указанных юридических лиц из числа таковых получателей.

Статья 48 проекта новой редакции БК РФ закрепляет финансирование бюджетных и автономных учреждений (в случаях оказания соответствующих услуг — и казенных учреждений) в виде субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания и на иные цели, грантов и субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты государственной (муниципальной) собственности в числе договорных обязательств по оказанию государственных (муниципальных) услуг (выполнению работ) и выполнению функций государственных (муниципальных) органов и казенных учреждений, в том числе при оказании государственных (муниципальных) услуг (выполнении работ) юридическим и (или) физическим лицам. Таким образом, авторы проекта

<sup>4</sup> См. например: Комментарии (комплексные рекомендации) по вопросам, связанным с реализацией положений Федерального закона от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ (письмо Министерства финансов Российской Федерации от 22 октября 2013г. № 12-08-06/44036) // СПС «КонсультантПлюс» (документ опубликован не был).

подчеркивают, что отношения между учредителем (публично-правовым образованием) и учреждением носят договорный характер.

Если относительно выделения бюджетных средств на осуществление капитальных вложений и даже грантов, которые обычно предоставляются на определенных условиях, это выглядит справедливым, то применительно к предоставлению субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания закрепление договорного характера этих отношений кажется несколько дискуссионным. Представляется, что это обусловлено в том числе отсутствием в новой редакции БК РФ определения государственного (муниципального) задания: ни в ст. 1, ни в ст. 51, посвященной непосредственно этому документу, дефиниции нет. Следует напомнить, что в действующей редакции БК РФ под таковым понимается документ, устанавливающий требования к составу, качеству и (или) объему (содержанию), условиям, порядку и результатам оказания государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ) (ст. 6 БК РФ).

В проекте новой редакции БК РФ определение государственного (муниципального) задания фактически сводится к перечислению сведений, которые должны содержаться в этом документе, а именно:

- наименования, содержание, условия (формы) оказываемых государственных (муниципальных) услуг (выполняемых работ);
- показатели, характеризующие качество и (или) объем государственных (муниципальных) услуг (работ), оказываемых (выполняемых) в качестве основных видов деятельности, учитывающих целевые индикаторы государственных (муниципальных) программ (при наличии);
- порядок контроля за исполнением государственного (муниципального) задания, в том числе условия и порядок досрочного прекращения выполнения государственного (муниципального) задания;
- требования к отчетности об исполнении государственного (муниципального) задания;
- категории юридических и (или) физических лиц, являющихся потребителями соответствующих услуг;
- порядок оказания соответствующих услуг;
- предельные цены (тарифы) на оплату соответствующих услуг юридическими или физическими лицами в случаях, если федеральными законами предусмотрено их оказание на платной основе (частично на платной основе), либо порядок установления указанных цен (тарифов) в случаях, установленных федеральными законами (ст. 51 проекта новой редакции БК РФ).

Представляется, что, предложенная формулировка указанной статьи проекта, описывающая содержание государственного (муниципального) задания как документа, не отражает его свойств как договора, влекущего возникновение договорных обязательств по оказанию государственных (муниципальных) услуг (выполнению работ) (даже с учетом особенностей, присущих финансово-правовым договорам<sup>5</sup>). В этом случае наблюдается некоторый диссонанс между фиксацией такого вида расходов как предоставление субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания в общей

<sup>5</sup> См.: Еремин С. Г. Договор в финансовом праве. М. : Издатель И. В. Балабанов, 2008.



структуре классификации расходов бюджета в числе договорных обязательств и описанием основного документа, закрепляющего их осуществление, — государственного (муниципального) задания.

Кроме того, ч. 1 ст. 51 проекта новой редакции БК РФ устанавливает, что государственное (муниципальное) задание формируется для бюджетного (автономного) учреждения, казенного учреждения (оказывающего государственные (муниципальные) услуги), не упоминая при этом выполнение государственных (муниципальных) работ. Однако в дальнейшем тексте этой статьи речь идет уже о задании не только на оказание услуг, но и на выполнение работ. Представляется, что этот пробел еще раз подчеркивает необходимость более точного разграничения государственных (муниципальных) работ и услуг.

Таким образом, проект новой редакции БК РФ в части описания бюджетно-правового статуса государственных и муниципальных (в первую очередь бюджетных и автономных) учреждений нуждается в дальнейшем обсуждении и доработке.

#### БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Болтинова О. В.* «Планирование» в проекте новой редакции Бюджетного кодекса Российской Федерации // Актуальные проблемы российского права. — 2018. — № 3. — С. 28—34.
2. *Даннинг А. А.* К вопросу о правовом режиме государственной информационной системы в проекте новой редакции Бюджетного кодекса Российской Федерации // Финансовое право. — 2017. — № 12. — С. 22—24.
3. *Еремин С. Г.* Договор в финансовом праве. — М. : Издатель И. В. Балабанов, 2008. — 156 с.

## ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН «ОБ ОБРАЗОВАНИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»: СТАТУС В СИСТЕМЕ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ФИНАНСИРОВАНИЯ ОБРАЗОВАНИЯ

**Аннотация.** Статья посвящена актуальной теме, связанной с правовым регулированием финансирования образования. В статье приводятся авторские определения терминов «отношения по финансированию образования», «система правового регулирования финансирования». Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации» рассматривается как комплексный нормативный правовой акт, содержащий нормы, относящиеся к различным отраслям права, в том числе нормы, относящиеся к финансовому праву, включаемые в пограничные институты. Наиболее характерным примером такого рода института является правовое регулирование платных образовательных услуг. Функцию указанного закона в сфере регулирования отношений по финансированию образования предложено определить как адаптационную.  
**Ключевые слова:** бюджет, финансирование образования, пограничные институты, платные образовательные услуги, адаптация, комплексный нормативный правовой акт, источники финансового права, финансово-правовые нормы.



**Вадим Витальевич  
ЧЕХА,**

кандидат юридических наук, доцент, начальник Административного управления  
Россотрудничества  
[tschecha77@list.ru](mailto:tschecha77@list.ru)  
119019, Россия, г. Москва,  
ул. Воздвиженка, д. 18/9

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.071-078

**V. V. CHEKA,**

PhD in Law, Associate Professor,  
Head of Administrative Department of Rossotrudnichestvo  
[tschecha77@list.ru](mailto:tschecha77@list.ru)  
119019, Russia, Moscow, ul. Vozdvizhenka, d. 18/9

### FEDERAL LAW “ON EDUCATION IN THE RUSSIAN FEDERATION”: STATUS IN THE LEGAL FRAMEWORK FOR THE FINANCING OF EDUCATION

**Abstract.** Article is devoted to the hot topic connected with legal regulation of financing of education. In article author's definitions of terms “the relations on financing of education”, «the system of legal regulation of financing» are given. The federal law «About Education in the Russian Federation» is considered as the complex regulatory legal act containing the norms relating to various branches of the right including the norms relating to the financial right, included in boundary institutes. The most characteristic example of such institute is legal regulation of paid educational services. In the sphere of regulation of the relations it is offered to determine function of the specified law by financing of education as adaptation.

© В. В. Чеха, 2018

**Keywords:** *Budget, financing of education, boundary institutes, paid educational services, adaptation, complex regulatory legal act, sources of the financial right, financial precepts of law.*

### Общие положения

В настоящее время трудно переоценить значение сферы образования для развития России. Сегодняшний период развития российского образования тесно связан с принятием и реализацией Федерального закона 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации»<sup>1</sup>.

Данный Закон в ч. 3 ст. 4 относит к основным задачам правового регулирования отношений в сфере образования задачу создания финансовых условий для свободного функционирования и развития системы образования Российской Федерации. Это обстоятельство подчеркивает важность правового регулирования отношений по финансированию образования.

Отношения по финансированию образования возможно определить как особый вид общественных отношений, основывающихся на взаимодействии между органами управления образованием различных видов и между данными органами управления образованием и подведомственными им организациями, осуществляющими образовательную деятельность, направленных на обеспечение конституционных гарантий прав на образование за счет бюджетных средств.

Указанные отношения регулируются множеством нормативных правовых актов, включая Конституцию РФ, которые в совокупности составляют систему правового регулирования финансирования образования.

Систему правового регулирования финансирования образования возможно представить как перечень взаимоувязанных источников права, содержащих финансово-правовые нормы, обеспечивающие правовое регулирование финансирования образования и отграниченных по содержанию от других финансово-правовых норм за счет цели правового регулирования — обеспечение конституционных прав граждан на получение доступного и бесплатного образования.

Специфика системы правового регулирования финансирования образования предполагает необходимость использования практически всего спектра источников бюджетного права. Источники регулирования финансирования образования могут дифференцироваться по различным основаниям, включая дифференциацию по критерию юридической силы, по предмету правового регулирования, по сфере действия, по видам регулируемых финансово-правовых отношений, по уровню правового регулирования, по содержанию регулируемых отношений.

Особенности системы регулирования финансирования образования позволяют выделить среди источников правового регулирования финансирования образования группу системообразующих нормативных правовых актов, содержащих основополагающие нормы, обеспечивающие регулирование взаимодействия между органами управления образованием различных видов и между данными

<sup>1</sup> Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>. 30.12.2012.

органами управления образованием различных видов и подведомственными им организациями, осуществляющими образовательную деятельность, направленных на обеспечение конституционных гарантий прав на образование за счет бюджетных средств.

Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации» регламентирует распределение полномочий между различными органами управления образованием и содержит нормы, регламентирующие особенности финансового обеспечения деятельности образовательных организаций. Данное обстоятельство позволяет отнести указанный Закон к числу системообразующих нормативных правовых актов, занимающих центральное место в системе регулирования отношений по финансированию образования. Другой пример системообразующего комплексного нормативного правового акта в системе регулирования финансирования образования — Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»<sup>2</sup>, регламентирующий финансово-правовой статус государственных и муниципальных бюджетных учреждений, к числу которых относится большая часть образовательных организаций в настоящее время.

До вступления в силу этого Федерального закона в России действовали два основных закона, регламентирующих сферу образования, в том числе в части ее финансирования, — Федеральный закон от 22.08.1996 № 125-ФЗ «О высшем и послевузовском профессиональном образовании»<sup>3</sup>, Закон РФ от 10.07.1992 № 3266-1 «Об образовании»<sup>4</sup>.

В настоящее время Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации» практически исчерпывающим образом регламентирует все вопросы, связанные с образованием, включая особенности финансирования.

Тем не менее отдельные вопросы, связанные с финансированием сферы образования могут регулироваться другими законами. Например, вопросы финансирования сферы высшего, послевузовского образования в связи с осуществлением научной, научно-технической, инновационной деятельности регулируются также Федеральным законом от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»<sup>5</sup>. В статье 15 этого Закона регламентируется финансовое обеспечение научной, научно-технической и инновационной деятельности, в частности определены механизмы финансового обеспечения указанных видов деятельности в Российской Федерации, субъектах РФ.

Таким образом, и в настоящее время могут приниматься другие законы, регламентирующие отдельные вопросы финансирования сферы образования, не относящиеся к системообразующим.

<sup>2</sup> СЗ РФ. 1996. № 3. Ст. 145.

<sup>3</sup> СЗ РФ. 1996. № 35. Ст. 4135.

<sup>4</sup> Российская газета. 31.07.1992. № 172. Документ утратил силу с 01.09.2013 в связи с принятием Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ.

<sup>5</sup> СЗ РФ. 1996. № 35. Ст. 4137.



### **Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации» как комплексный нормативный правовой акт**

По своему статусу и значению Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации» коррелирует с БК РФ. Однако если БК РФ регламентирует бюджетные отношения — определенную сферу с установленными границами в рамках одной отрасли права, то Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации» содержит множество норм, относящихся к различным отраслям права, включая финансовое. В этом проявляется его комплексность.

Н. И. Химичева отмечала, что «среди источников финансового права немало таких, которые содержат нормы и других отраслей права — конституционного, административного, гражданского и др.»<sup>6</sup>. А. Н. Козырин также отмечает, что «в отдельных случаях финансово-правовые нормы могут содержаться в источниках образовательного права»<sup>7</sup>. Н. А. Саттарова при исследовании межотраслевых связей финансового права отмечала, что «в силу объективных причин финансовое право теснейшим образом взаимодействует с правовыми инструментами, используемыми другими отраслями публичного и частного права»<sup>8</sup>.

Анализ Федерального закона «Об образовании в Российской Федерации» свидетельствует о том, что он включает в себя нормы, регламентирующие помимо финансовых также имущественные, трудовые отношения в сфере образования. Следовательно, в рамках комплексного правового явления, каковым следует считать правовое регулирование сферы образования, финансовое законодательство взаимодействует с образовательным законодательством.

В свое время С. В. Полениной была выдвинута концепция так называемых «пограничных» институтов, которые возникают вследствие тесного смыкания и известного взаимодействия на определенном участке предметов регулирования смежных однородных отраслей права. В результате на границе указанных отраслей образуются зоны, регламентирующие единое, по существу, общественное отношение, обладающее, однако, в определенных своих частях оттенками, модификациями, обусловленными спецификой той или иной отрасли<sup>9</sup>.

С. С. Алексеев также отметил формирование смешанных институтов, которые образуются на стыках отдельных правовых сфер, в точках их соприкосновения и отражают генетические и функциональные связи между правовыми институтами, отраслями<sup>10</sup>.

<sup>6</sup> Химичева Н. И. Финансовое право. 6-е изд., с изм. и доп. М. : Норма, 2007. С. 39.

<sup>7</sup> Козырин А. Н. Финансово-правовая проблематика регионального законодательства об образовании // Финансирование образования: организационно-правовые проблемы : сборник статей / под ред. А. Н. Козырина. М. : Центр образовательного законодательства Минобрнауки России, 2002. С. 4.

<sup>8</sup> Саттарова Н. А. Современные аспекты межотраслевых связей финансового права // Финансовое право. 2012. № 5. С. 11.

<sup>9</sup> Поленина С. В. Взаимодействие системы права и системы законодательства в современной России // Государство и право. 1999. № 9. С. 5—12.

<sup>10</sup> Алексеев А. А. Структура советского права. М. : Юрид. лит., 1975. С. 38.

Совершенно очевидно, что Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации» как раз представляет собой определенную стадию развития не одного, а множества «пограничных» институтов, включающих в том числе нормы финансового права.

Например, регулирование платных образовательных услуг неизбежно предполагает применение норм гражданского права, особенно в части их основы — договора. В то же время условия, порождающие возможность предоставления платных образовательных услуг, использования полученных от платных образовательных услуг средств, относятся к сфере, регулируемой финансовым правом.

Правила оказания платных образовательных услуг, утвержденные постановлением Правительства РФ от 15.08.2013 № 706<sup>11</sup>, в п. 3 предусматривают, что платные образовательные услуги не могут быть оказаны вместо образовательной деятельности, финансовое обеспечение которой осуществляется за счет бюджетных ассигнований федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов. Средства, полученные исполнителями при оказании таких платных образовательных услуг, возвращаются лицам, оплатившим эти услуги.

В связи с этим нет оснований соглашаться с В. В. Кваниной в том, что указанные имущественные и неимущественные отношения, связанные с оказанием платных образовательных услуг, только гражданско-правовые<sup>12</sup>. Правовое регулирование предоставления платных образовательных услуг является примером, оправдывающим широкий подход к предмету финансового права с точки зрения наличия публичного интереса, связанного с финансовым обеспечением конституционных прав граждан на получение образования.

Другой пример такого рода: финансирование образовательных организаций в статусе бюджетных и автономных учреждений на основании государственного (муниципального) задания регламентируется бюджетным правом, но также неизбежно предполагает применение норм гражданского права в части определения правового статуса учредителя и учреждения.

### **Адаптационная функция Федерального закона «Об образовании в Российской Федерации»**

Ю. А. Крохина отмечала, что «в системе российского законодательства различные нормативные правовые акты не в одинаковой степени являются источниками финансового права... некоторые из них входят в круг финансово-правовых отношений в полном объеме, в то время как другие содержат только отдельные нормы, направленные на регулирование публичных финансовых отношений»<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>. 20.08.2013.

<sup>12</sup> Кванина В. В. Гражданско-правовое регулирование в сфере высшего профессионального образования в Российской Федерации : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2006. С. 38.

<sup>13</sup> Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник. М. : Инфра-М, 2011. С. 85.



Именно к такого рода актам относится и Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации».

Данный Закон, с одной стороны, комплексно регламентирует сферу образования, с другой — содержит финансово-правовые нормы, в частности ст. 99 и 100, регламентирующие особенности финансового обеспечения образовательных организаций, в том числе порядок установления нормативных затрат на оказание государственной или муниципальной услуги в сфере образования. Так, определение способов расчета нормативных затрат на оказание государственных или муниципальных услуг в сфере образования позволяет определять объемы бюджетных средств, выделяемых для финансирования государственных и муниципальных организаций.

В свою очередь, важнейшим элементом финансового механизма, обеспечивающего реализацию конституционных прав граждан на образование, выступает установление контрольных цифр приема на обучение за счет бюджетных ассигнований федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов. Контрольные цифры приема определяют это количество мест в образовательной организации по соответствующему направлению (специальности), которое может быть профинансировано из соответствующего бюджета.

В связи с этим значение Федерального закона «Об образовании в Российской Федерации» для регулирования финансирования образования можно охарактеризовать словами С. В. Запольского, который указал, что финансами можно именовать только те отношения, которые возникли «под сенью закона», причем закона не финансового, а имеющего другую отраслевую принадлежность. Роль же финансового права состоит в «чистой обработке финансовых отношений, в доведении их до оптимума»<sup>14</sup>.

Таким образом, очевидна роль Федерального закона «Об образовании в Российской Федерации» в системе регулирования финансирования образования — устанавливать особенности финансирования сферы образования из бюджетов различных уровней, не урегулированные в БК РФ и в иных федеральных законах.

Подтверждением данного тезиса выступает также ч. 1 ст. 99 Федерального закона «Об образовании в Российской Федерации», согласно которой финансовое обеспечение оказания государственных и муниципальных услуг в сфере образования в Российской Федерации осуществляется в соответствии с законодательством РФ и с учетом особенностей, установленных указанным Федеральным законом.

Учитывая изложенное, полагаем, что следует не согласиться с выдвинутой в ряде работ точкой зрения о том, что «финансово-правовые нормы должны сохраняться исключительно в актах финансового законодательства»<sup>15</sup>. В нынешней ситуации финансово-правовые нормы, содержащиеся в Федеральном законе

<sup>14</sup> Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права : монография. М. : Изд-во РАП ; Эксмо, 2008. С. 12.

<sup>15</sup> Варфоломеева Ю. А. Финансово-правовые институты в механизме государственного регулирования высшего и послевузовского профессионального образования : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 9.

«Об образовании в Российской Федерации», органично дополняют БК РФ и иные акты финансового законодательства.

Такую же роль играют и другие федеральные законы, регламентирующие ту или иную сферу. Можно назвать, например, Федеральный закон от 28.12.2013 № 442-ФЗ «Об основах социального обслуживания граждан в Российской Федерации»<sup>16</sup>, в ст. 30 которого регламентируется финансовое обеспечение социального обслуживания, а в ст. 31 — бесплатное предоставление социальных услуг на основе бюджетного финансирования.

Ярким примером является также Федеральный закон от 21.11.2011 № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации»<sup>17</sup>, который в ст. 82, 83 достаточно подробно регламентирует финансовое обеспечение за счет бюджетных средств процесса оказания гражданам медицинской помощи и предоставления санаторно-курортного лечения.

Таким образом, место Федерального закона «Об образовании в Российской Федерации» и других законов, регламентирующих те или иные «бюджетные» отрасли, состоит в том, что они регулируют особенности функционирования и развития соответствующей «бюджетной» отрасли. В связи с этим функцию Федерального закона «Об образовании в Российской Федерации» в системе регулирования финансирования образования, исходя из содержания термина «адаптация», можно назвать адаптационной. Указанный термин определяется как «приспособление организма к изменяющимся внешним условиям»<sup>18</sup>.

Включение финансово-правовых норм в Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации» обеспечивает адаптацию всей отрасли образования к процессу выделения, распределения и использования бюджетных средств, урегулированному БК РФ.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Алексеев А. А.* Структура советского права. — М. : Юрид. лит., 1975. — 258 с.
2. *Варфоломеева Ю. А.* Финансово-правовые институты в механизме государственного регулирования высшего и послевузовского профессионального образования : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2006. — 22 с.
3. *Кванина В. В.* Гражданско-правовое регулирование в сфере высшего профессионального образования в Российской Федерации : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. — М., 2006. — 47 с.
4. *Козырин А. Н.* Финансово-правовая проблематика регионального законодательства об образовании // Финансирование образования: организационно-правовые проблемы : сборник статей / под ред. А. Н. Козырина. — М. :

<sup>16</sup> СЗ РФ. 2013. № 52 (ч. I). Ст. 7007.

<sup>17</sup> Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>. 22.11.2011.

<sup>18</sup> *Ожегов С. И., Шведова Н. Ю.* Толковый словарь русского языка : 80 000 слов и фразеологических выражений / РАН ; Российский фонд культуры. М. : Азъ, 1994. С. 16.



- Центр образовательного законодательства Минобразования России, 2002. — С. 4—23.
5. Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник. — М. : Норма ; Инфра-М, 2014. — 624 с.
  6. Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка : 80 000 слов и фразеологических выражений / РАН ; Российский фонд культуры. — М. : Азъ, 1994. — 928 с.
  7. Поленина С. В. Взаимодействие системы права и системы законодательства в современной России // Государство и право. — 1999. — № 9. — С. 5—12.
  8. Саттарова Н. А. Современные аспекты межотраслевых связей финансового права // Финансовое право. — 2012. — № 5. — С. 11—14.
  9. Химичева Н. И. Финансовое право. — 6-е изд., с изм. и доп. — М. : Норма, 2007. — 784 с.

## БЮДЖЕТЫ ГОРОДОВ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗНАЧЕНИЯ В СТРУКТУРЕ БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Аннотация.** В статье рассматриваются подходы к пониманию бюджета как основополагающей категории бюджетного права. Автор приходит к выводу о необходимости закрепления в Бюджетном кодексе РФ понятия «бюджет субъекта Российской Федерации». Бюджет субъекта РФ рассматривается автором как комплексная категория бюджетного права, которая включает в себя материальный, экономический и юридический аспекты. В статье исследуются бюджетные полномочия городов федерального значения и их место в структуре бюджетной системы Российской Федерации.

**Ключевые слова:** бюджет, бюджетная система, бюджетное право, финансовое право, бюджетное законодательство, города федерального значения, фонд, финансовый план, акт, доходы бюджета, публичные обязательства, публично-правовое образование, фонды денежных средств.

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.079-086



**Анастасия Валерьевна ПЕТРУЧАК,**

аспирант кафедры  
финансового права  
Университета  
имени О.Е. Кутафина  
(МГЮА)

[anastasia.chushnikova@yandex.ru](mailto:anastasia.chushnikova@yandex.ru)

125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

**A. V. PETRUCHAK,**

Post-graduate student of Department in Financial Law  
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)  
[anastasia.chushnikova@yandex.ru](mailto:anastasia.chushnikova@yandex.ru)

125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9

### BUDGETS OF CITIES OF FEDERAL IMPORTANCE IN THE STRUCTURE OF THE BUDGETARY SYSTEM OF THE RUSSIAN FEDERATION

**Abstract.** The article deals with approaches to understanding the budget as a fundamental category of budgetary law. The author comes to the conclusion that it is necessary to fix the definition of the “budget of the subject of the Russian Federation” category in the Budgetary Code of the Russian Federation. The budget of the subject of the Russian Federation is considered by the author as a complex category of budget law, which includes material, economic and legal aspects. The article deals with budgetary powers of cities of federal importance and their place in the structure of the budgetary system of the Russian Federation.

**Keywords:** budget, budget system, budget law, financial law, budgetary legislation, cities of federal importance, fund, financial plan, act, budget revenues, public obligations, public entity, monetary funds.

© А. В. Петручак, 2018

Центральное место в финансовой системе Российской Федерации, как и любого другого государства, занимает бюджет, являющийся одной из основополагающих финансово-правовых категорий. Бюджеты городов федерального значения, являясь главным источником финансирования деятельности городов федерального значения, выступают одной из основных предпосылок надлежащего исполнения возложенных на них публичных обязательств. Понимание общетеоретических основ формирования бюджетов городов федерального значения невозможно без всестороннего осмысления и анализа истории развития категории «бюджет». Следует отметить, что понятие «бюджет» и определение его правовой природы неоднократно становились предметом научного исследования среди представителей науки финансового права в различные периоды времени.

Слово «бюджет» происходит от старонормандского слова «bougette» (может быть, от лат. *bulga*), которое означает кожаный мешок. В таком мешке (или портфеле) в старину в английском парламенте вносились акты, касающиеся государственной росписи<sup>1</sup>.

И. Х. Озеров отмечал, что еще с XIX в. начинается стремительное развитие идеи бюджета: бюджет рассматривается как высший законодательный акт, точно определяющий статьи расходов и доходов государства и имеющий связующее для правительства значение в сфере финансового хозяйства. И. Х. Озеров определял бюджет как план ведения государственного хозяйства на данный период времени<sup>2</sup>.

В. А. Лебедев определял бюджет как роспись государственных доходов и расходов на данный период времени, рассмотренную законодательными учреждениями и утвержденную высочайшей властью. При этом В. А. Лебедев отмечал, что бюджет отличается от простой сметы тем, что бюджет является выражением всего движения финансового управления государства, вместе с тем в нем должны быть приведены все потребности государства и все средства их покрытия, что достигается подразделением всех доходов и расходов на рубрики<sup>3</sup>.

Таким образом, бюджет отличается от иных форм отчетности тем, что представляет собой особую форму финансового планирования, предусматривающую доходы и расходы государства на определенный период времени, которые подразделяются в соответствии с принципом специализации бюджетных показателей по источникам доходов бюджета и по направлениям использования расходных средств, обеспечивая сопоставимость показателей бюджета всех уровней на всех стадиях бюджетного процесса.

При этом следует отметить, что среди представителей юридической науки также большое внимание уделялось исследованию проблемы определения правовой природы бюджета.

Особенности правовой природы бюджета были проанализированы в труде Г. Жеза о теории бюджета. Он отмечал, что существуют три основные теории, касающиеся сущности правовой природы бюджета: во-первых, бюджет является

<sup>1</sup> Лебедев В. А. Финансовое право, золотые страницы финансового права России. М., 2002. Т. 2. С. 170—171.

<sup>2</sup> Озеров И. Х. Основы финансовой науки. М., 1908. С. 1.

<sup>3</sup> Лебедев В. А. Финансовое право, золотые страницы финансового права России. М., 2002. С. 171.

законом в собственном смысле, во-вторых, бюджет можно рассматривать двояко: как закон и как особый административный акт, в-третьих, бюджет никогда не является законом<sup>4</sup>.

Так, Л. К. Воронова утверждала, что: «Ко всем законам закон о бюджете отнести нельзя, ибо он состоит из цифр и утверждается на один период. Правовых норм он не содержит»<sup>5</sup>.

С. И. Иловайский определял бюджет в первую очередь как финансовый закон, в соответствии с которым происходит управление финансовым хозяйством в течение определенного промежутка времени<sup>6</sup>.

М. А. Гурвич отмечал, что бюджет представляет собой государственную роспись, выражающую план расходов и доходов государства на предстоящий период. При этом М. А. Гурвич полагал, что по своей правовой природе бюджет является законом<sup>7</sup>.

Следует согласиться с М. И. Пискотиным, который утверждал, что бюджет следует понимать в трех основных аспектах: как финансовый план государства; как государственный фонд денежных средств; как государственный акт, устанавливающий финансовый план государства. При этом М. И. Пискотин верно отмечал, что утверждение бюджета и принятие закона о нем — это два самостоятельных процессуальных инструмента<sup>8</sup>.

Таким образом, бюджет представляет собой не только основной план государственных расходов и доходов, но и общеобязательный нормативный акт законодательной власти. Следует отметить, что законодательная форма бюджета установлена Бюджетным кодексом РФ (БК РФ) (ст. 11).

После Конституции РФ и федеральных конституционных законов закон о федеральном бюджете обладает наибольшей юридической силой среди иных нормативных правовых актов, которые не должны ему противоречить. Федеративное устройство России гарантирует на территории субъекта РФ верховенство соответствующего закона о бюджете субъекта РФ, что закреплено в Конституции РФ (ч. 4, 6 ст. 76).

В бюджетном праве роль закона о бюджете трудно переоценить, что обусловлено предметом правового регулирования этой подотрасли финансового права. Рассматриваемый закон отличается фундаментальным, основополагающим значением для финансовой деятельности государства.

В правовом смысле бюджет следует понимать прежде всего как закон, предназначенный для регулирования общественных отношений, которые возникают в процессе бюджетной деятельности государства. Указанный закон, устанавливая правовые нормы, регулирующие финансовые отношения, способствует обеспечению публичных интересов государства.

<sup>4</sup> Жез Г. Общая теория бюджета. М., 1930. С. 32.

<sup>5</sup> Воронова Л. К. Закон о государственном бюджете Украины // Очерки финансово-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. М. ; Харьков : Право, 2011. С. 282.

<sup>6</sup> Иловайский С. И. Учебник финансового права. 4-е изд. Одесса, 1904. С. 56.

<sup>7</sup> Гурвич М. А. Бюджетное право по законодательству РСФСР. М., 1918. С. 27.

<sup>8</sup> Пискотин М. И. Советское бюджетное право. М., 1971. С. 17.



Учитывая положение о том, что бюджет представляет собой не только основной план государственных расходов и доходов, но и общеобязательный нормативный акт законодательной власти, современные представители науки финансового права дают следующие определения понятия «бюджет».

Л. А. Дробозина отмечает, что государственный бюджет, являясь ключевой финансовой категорией, представляет собой основной финансовый план государства на текущий год, имеющий силу закона<sup>9</sup>.

Н. И. Химичева определяла бюджет как основной финансовый план образования, распределения и использования централизованного денежного фонда государственного или муниципального образования, утверждаемый соответствующим представительным органом государственной власти или местного самоуправления и закрепляющий юридические права и обязанности участников бюджетных отношений<sup>10</sup>.

О. В. Болтинова, подчеркивая комплексный характер категории «бюджет», определяет бюджет как «основной финансовый план образования, распределения и использования централизованного денежного фонда публично-правового образования, утверждаемый соответствующими представительными органами государственной власти или муниципальных образований в форме закона (или в форме муниципальных правовых актов представительных органов муниципального образования) для финансового обеспечения публичных обязательств публично-правовых образований»<sup>11</sup>.

Бюджетный кодекс РФ в ст. 6 закрепляет понятие бюджета: «бюджет — это форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления».

Однако в настоящее время идет работа по совершенствованию бюджетного законодательства, а именно БК РФ. В соответствии с Программой повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 г.<sup>12</sup> был разработан новый проект БК РФ, основной идеей подготовки которого является консолидация в единую систему принятых за последние годы федеральных законов, регулирующих бюджетные отношения, и проектов федеральных законов, предусматривающих внесение изменений в БК РФ, с целью принятия системного, стабильного и удобного для правоприменения кодифицированного акта.

Статья 1 проекта новой редакции БК РФ устанавливает, что бюджет — это форма образования и использования денежных средств публично-правового образования в целях финансового обеспечения исполнения публичных обязательств соответствующего публично-правового образования.

<sup>9</sup> Дробозина Л. А. Общая теория финансов. М., 1995. С. 44.

<sup>10</sup> Химичева Н. И. Финансовое право. М., 1999. С. 139.

<sup>11</sup> Болтинова О. В. Бюджет — основополагающая категория бюджетного права // Актуальные проблемы российского права. 2017. № 10. С. 51.

<sup>12</sup> Распоряжение Правительства РФ от 30.12.2013 № 2593-р «Об утверждении Программы повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года» // СЗ РФ. 2014. № 2 (ч. II). Ст. 219.

Таким образом, законодатель в новой редакции БК РФ предлагает уточнить ключевое понятие «бюджет», имея в виду, что он образуется в целях финансового обеспечения исполнения публичных обязательств публично-правовых образований, а не «задач и функций государства и местного самоуправления». При этом в законопроекте предлагается закрепить, что обязательства публично-правового образования независимо от основания их возникновения являются публичными обязательствами, поскольку принимаются от имени соответственно Российской Федерации, субъекта РФ и муниципального образования. Тем самым законодатель, характеризуя понятие «бюджет», обосновано обращается к более широкой категории — «публично-правовые образования», под которыми, согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, следует понимать «любые органы власти, осуществляющие общественно значимые функции»<sup>13</sup>.

Понимание общетеоретических основ формирования бюджетов городов федерального значения РФ невозможно без определения их места в структуре бюджетной системы РФ.

Структура бюджетной системы РФ отражена в ст. 10 БК РФ, согласно которой к бюджетам бюджетной системы РФ относятся:

- 1) федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов РФ;
- 2) бюджеты субъектов РФ и бюджеты территориальных внебюджетных фондов;
- 3) местные бюджеты, т.е. бюджеты муниципальных районов, бюджеты городских округов, бюджеты городских округов с внутригородским делением, бюджеты внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, а также бюджеты городских и сельских поселений, бюджеты внутригородских районов.

Таким образом, бюджеты городов федерального значения относятся ко второму уровню структуры бюджетной системы РФ.

Согласно ст. 14 БК РФ бюджет субъекта РФ (региональный бюджет) и бюджет территориального государственного внебюджетного фонда предназначены для исполнения расходных обязательств субъекта РФ. Использование органами государственной власти субъектов РФ иных форм образования и расходования денежных средств для исполнения расходных обязательств субъектов РФ не допускается.

Изначально БК РФ давал понятие бюджета субъекта РФ. Так, в ст. 15 БК РФ было определено, что «бюджет субъекта Российской Федерации (региональный бюджет) — форма образования и расходования денежных средств в расчете на финансовый год, предназначенных для исполнения расходных обязательств соответствующего субъекта Российской Федерации».

На текущий момент на законодательном уровне отсутствует понятие бюджета субъекта РФ. Новая редакция БК РФ также не содержит определения данной категории бюджетного права.

Вместе с тем полагается обоснованным на законодательном уровне закрепить понятийное определение данной финансово-правовой категории, в то время как указанное выше понятие бюджета, сформулированное ранее

<sup>13</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 03.07.2008 № 734-О-П «По жалобе гражданки В. на нарушение ее конституционных прав статьей 151 Гражданского кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2009. № 5. Ст. 678.



в БК РФ, не отражает всех признаков данной категории и нуждается в совершенствовании.

Рассматривая бюджет субъекта РФ, следует отметить, что данная категория бюджетного права, как и федеральный бюджет, имеет комплексный характер и включает в себя материальный, экономический и юридический аспекты.

В материальном смысле бюджет субъекта РФ — это централизованный фонд денежных средств, находящийся в собственности данного субъекта РФ. При этом под централизованным денежным фондом понимается обособленная совокупность финансовых ресурсов, необходимых для осуществления задач и функций субъекта РФ, распределенных на определенные группы в зависимости от источников доходов, имеющие свое целевое назначение для реализации расходных обязательств субъекта РФ.

Следует отметить, что бюджет субъекта РФ также представляет собой совокупность экономических отношений, которые возникают в процессе бюджетной деятельности субъекта РФ.

В свою очередь, понятие «бюджетная деятельность субъекта РФ» является производным от понятия «финансовая деятельность субъекта РФ», поскольку сама бюджетная деятельность субъекта РФ является разновидностью финансовой деятельности субъекта РФ. При этом под финансовой деятельностью субъектов РФ следует понимать процесс планомерного формирования, распределения, перераспределения и использования централизованного фонда денежных средств субъекта РФ в целях реализации его задач и функций.

Таким образом, в экономическом смысле бюджет субъекта РФ представляет собой особую форму перераспределительных отношений, связанную с обособлением части национального дохода в собственность субъекта РФ и ее использованием с целью надлежащего исполнения возложенных на субъект РФ разнообразных задач и многочисленных функций в публичной сфере.

Как правовая категория бюджет субъекта РФ — это финансово-правовой акт субъекта РФ, утверждаемый представительным органом государственной власти субъекта РФ и принимаемый в форме закона. Кроме того, бюджет субъекта РФ представляет собой основной финансовый план формирования, распределения, перераспределения и использования создаваемого на уровне субъекта РФ централизованного фонда денежных средств, предназначенного для финансирования публичных обязательств данного субъекта РФ.

Таким образом, можно выделить следующие признаки бюджета субъекта РФ как финансово-правовой категории:

- это финансово-правовой акт субъекта РФ, который утверждается представительным органом государственной власти субъекта РФ и принимается в форме закона;
- представляет собой централизованный фонд денежных средств, находящийся в собственности данного субъекта РФ;
- характеризует совокупность экономических отношений, которые возникают в процессе формирования, распределения, перераспределения и использования централизованного фонда денежных средств субъекта РФ;
- представляет собой основной финансовый план субъекта РФ, который предусматривает доходы и расходы субъекта РФ на определенный период времени;

— формируется с целью финансового обеспечения надлежащего исполнения возложенных на субъект РФ публичных обязательств.

В связи с отсутствием понятийного определения бюджета субъекта РФ в действующей и новой редакции БК РФ предлагается на законодательном уровне закрепить следующее понятие бюджета субъекта РФ: бюджет субъекта РФ — основной финансовый план формирования, распределения, перераспределения и использования централизованного фонда денежных средств субъекта РФ, ежегодно утверждаемый представительным органом государственной власти субъекта РФ в форме закона с целью финансового обеспечения исполнения возложенных на субъект РФ публичных обязательств.

Согласно ст. 65 Конституции РФ статус города федерального значения имеют три города: Москва, Санкт-Петербург и Севастополь. Статус города федерального значения определяет ряд особенностей в бюджетной сфере. Статья 8 БК РФ расширяет бюджетные полномочия городов федерального значения. Помимо стандартных бюджетных полномочий, которыми обладают субъекты РФ, к бюджетным полномочиям городов федерального значения относятся следующие полномочия: по определению источников доходов бюджетов внутригородских муниципальных образований; по установлению нормативов отчислений в бюджеты внутригородских муниципальных образований от федеральных, региональных или местных налогов и сборов; по определению объема и порядка предоставления межбюджетных трансфертов бюджетам внутригородских муниципальных образований; по определению порядка ведения реестра расходных обязательств внутригородских муниципальных образований.

Таким образом, порядок функционирования муниципальных образований в городах федерального значения, формирование их финансовой базы, организация их бюджетных отношений с другими участниками бюджетного процесса исключены из общего режима, установленного БК РФ, поскольку все наиболее важные финансовые вопросы таких муниципальных образований регламентируются законами городов федерального значения.

Следовательно, города федерального значения имеют особенности в статусе, которые в том числе исходят из бюджетной сферы, так как у них имеются дополнительные бюджетные полномочия в отношении муниципальных образований.

В соответствии с представленным выше определением понятия бюджета субъекта РФ предполагается, что бюджет города федерального значения представляет собой основной финансовый план формирования, распределения, перераспределения и использования централизованного фонда денежных средств города федерального значения, ежегодно утверждаемый представительным органом государственной власти города федерального значения в форме закона с целью финансового обеспечения надлежащего исполнения возложенных на город федерального значения публичных обязательств.



**БИБЛИОГРАФИЯ**

1. *Болтинова О. В.* Бюджет — основополагающая категория бюджетного права // Актуальные проблемы российского права. — 2017. — № 10.
2. *Воронова Л. К.* Закон о государственном бюджете Украины // Очерки финансово-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. — М. ; Харьков : Право, 2011.
3. *Гурвич М. А.* Бюджетное право по законодательству РСФСР. — М., 1918.
4. *Дробозина Л. А.* Общая теория финансов. — М., 1995.
5. *Жез Г.* Общая теория бюджета. — М., 1930.
6. *Иловайский С. И.* Учебник финансового права. — 4-е изд. — Одесса, 1904.
7. *Лебедев В. А.* Финансовое право, золотые страницы финансового права России. — М., 2002. — Т. 2.
8. *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки. — М., 1908.
9. *Пискотин М. И.* Советское бюджетное право. — М., 1971.
10. *Химичева Н. И.* Финансовое право. — М., 1999.

## Налоговое право

### СИСТЕМА ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОЙ РЕГЛАМЕНТАЦИИ

**Аннотация.** Обязательные платежи являются основой формирования публичных денежных фондов. Современное законодательство не позволяет ни однозначно определиться с тем, какие доходы публичных фондов необходимо отнести к обязательным платежам, ни их систематизировать. Анализ действующих нормативных правовых актов, регламентирующих обязательные платежи, показывает, что существующее регулирование недостаточно, оно имеет много пробелов и противоречий. Употребляемый термин «обязательные платежи» имеет различное содержание. В статье выделяются два подхода к определению обязательных платежей — узкий (не включающий пени и штрафы) и широкий. В научной литературе констатируется существующее положение вещей — перечисляются виды обязательных платежей, предусмотренных действующими финансово-правовыми актами. В настоящее время сложилась ситуация существования двух совокупностей обязательных платежей, поступающих в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, — обязательные платежи, регулируемые НК РФ, и иные платежи обязательного характера, регулируемые иными нормативными правовыми актами, что усложняет определение совокупности обязательных бюджетных платежей как системы. Сложившуюся ситуацию усложняет наличие обязательных платежей за рамками бюджетной системы — парафискальных платежей. Автором делается вывод о том, что обязательные платежи необходимо классифицировать прежде всего в зависимости от того, в какие публичные денежные фонды они поступают. Соответственно, выделены обязательные бюджетные платежи и парафискальные платежи. Обязательные платежи, зачисляемые в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, возможно разделить на четыре группы: налоги; сборы; пени; штрафы.

**Ключевые слова:** публичные доходы, обязательные доходы, бюджетные доходы, система обязательных платежей, обязательные платежи, налоги, сборы, парафискальные платежи, страховые взносы, публичные денежные фонды, бюджеты, внебюджетные фонды, фонд капитального ремонта.



**Наталья Викторовна  
ВАСИЛЬЕВА,**

доктор юридических наук, доцент,  
заведующий кафедрой  
предпринимательского  
и финансового  
права Байкальского  
государственного  
университета  
[nativi@yandex.ru](mailto:nativi@yandex.ru)  
664003, Россия, г. Иркутск,  
ул. Ленина, д. 11

**N. V. VASILYEVA,**

*Doctor of Law, Associate Professor, Head of the Department  
of Entrepreneurship and Finance of the Federal State Educational Establishment  
of the Baikal State University  
nativi@yandex.ru  
664003, Russia, Irkutsk, ul. Lenina, d. 11*

### **THE SYSTEM OF MANDATORY PAYMENTS IN THE RUSSIAN FEDERATION: THE CURRENT STATE AND PROBLEMS OF LEGAL REGULATION**

**Abstract.** *Mandatory payments are the basis for the formation of public funds. The current legislation does not allow one to unequivocally determine what kind of income of public funds must be attributed to mandatory payments and their systematization. The analysis of the existing regulatory legal acts regulating compulsory payments shows that the existing regulation is inadequate, it has many gaps and contradictions. The term “compulsory payments” used has different content. Two approaches to the definition of mandatory payments are highlighted in the article — narrow (not including fines and penalties) and broad. Attention is drawn to the fact that in the scientific literature, the existing state of things is ascertained-types of mandatory payments envisaged by the current financial and legal acts are listed. It is noted that at present there is a situation of the existence of two sets of mandatory payments entering the budgets of the budgetary system of the Russian Federation — obligatory payments regulated by the Tax Code of the Russian Federation and other mandatory payments regulated by other regulatory legal acts, which complicates the definition of the aggregate mandatory budget payments as a system. The existing situation is complicated by the presence of mandatory payments outside the budgetary system — paraphos payments. On the basis of the analysis carried out in the article, the author concludes that mandatory payments must be classified, first of all, depending on which public funds they receive. Accordingly, mandatory budget payments and paraphrase payments have been allocated. Mandatory payments, credited to the budgets of the budgetary system of the Russian Federation, can be delineated into four groups: taxes; fees; penalties; fines.*

**Keywords:** *public incomes, mandatory incomes, budget revenues, mandatory payments system, mandatory payments, taxes, fees, paraphrase payments, insurance contributions, public monetary funds, budgets, extra-budgetary funds, capital repair fund.*

Обязательные платежи являются основой формирования денежных фондов, используемых в целях удовлетворения публичных интересов. Для эффективной реализации данного метода формирования денежных фондов публичной финансовой деятельности необходимо грамотное и детальное финансово-правовое регулирование данной сферы общественных отношений.

Вместе с тем современное законодательство не позволяет ни однозначно определиться с тем, какие доходы публичных фондов необходимо отнести к обязательным платежам, ни их систематизировать. Существующая неопределенность отрицательно влияет на пополняемость публичных денежных фондов. По справедливому замечанию А. Смита, точная определенность обязанности каждого плательщика в вопросе обложения является делом большого значения<sup>1</sup>.

В научной литературе обязательные доходы подвергаются анализу, предпринимаются усилия по их классификации. Отметим, что обязательные доходы выделялись уже дореволюционными учеными. Л. В. Ходский выделял государственно-правовые доходы, которые разделял на доходы, основанные на пошлинном и на налоговом принципах<sup>2</sup>. И. И. Янжул к общественно-правовым доходам относил те, которые собираются государством с подданных в силу принудительного акта с его стороны, при этом среди таких доходов им разграничивались регалии, пошлины и налоги<sup>3</sup>.

Современные авторы, выделяя обязательные доходы, указывают на то, что к ним относятся налоги, сборы, пошлины и т.п., штрафы разного рода и финансовые санкции и т.д.<sup>4</sup>. Попытки их систематизации несомненно предпринимаются. В частности, Д. Л. Комягин предложена классификация доходов по возрастанию силы принуждения, соответственно, среди обязательных доходов можно выделить пошлины и налоги<sup>5</sup>. Однако в большинстве случаев авторами констатируется существующее положение вещей — перечисляются виды обязательных платежей, предусмотренных действующими финансово-правовыми актами, в частности БК РФ и НК РФ.

Анализ действующих нормативных правовых актов, которыми регламентируются обязательные платежи, показывает, что существующее регулирование недостаточно, оно имеет много пробелов и противоречий. Прежде всего обращает на себя внимание, что употребляемый термин «обязательные платежи» в разных нормативных правовых актах имеет различное содержание. Условно можно выделить два подхода к определению обязательных платежей — узкий и широкий.

Узкий подход, при котором из числа обязательных платежей исключаются санкции, применяется в процессуальном законодательстве РФ. В частности, в АПК РФ выделяется такая категория дел, как дела о взыскании обязательных платежей и санкций. Однако, так как используемый термин в последующем не раскрывается, вывод о том, что представляют собой обязательные платежи, сделать невозможно.

<sup>1</sup> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1962. С. 611.

<sup>2</sup> Ходский Л. В. Государственное хозяйство и финансовая наука. Основные принципы и особенности государственного хозяйства и классификация государственных доходов // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 18.07.2014).

<sup>3</sup> Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М., 2002. С. 53—59.

<sup>4</sup> Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М. : Юристъ, 2000. С. 254.

<sup>5</sup> Комягин Д. Л. Виды и классификация доходов бюджета // Казна и бюджет / отв. ред. Д. Л. Комягин. М. : Наука, 2014. С. 222—229.



В законодательстве о несостоятельности (банкротстве) и законодательстве о налогах и сборах «обязательные платежи» рассматриваются более широко. В них включены как налоги, сборы и иные обязательные платежи, так и пени и штрафы. Согласно ст. 2 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»<sup>6</sup> обязательные платежи включают налоги, сборы и иные обязательные взносы, уплачиваемые в бюджет и (или) государственные внебюджетные фонды, в том числе штрафы, пени и иные санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налогов, сборов и иных обязательных взносов, а также административные штрафы и установленные уголовным законодательством штрафы. Статьей 1 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»<sup>7</sup> установлено, что налоговые органы осуществляют контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов и сборов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, — за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) иных обязательных платежей, установленных законодательством РФ.

Вместе с тем, как видно из содержания процитированных положений нормативных правовых актов, соотношение составляющих обязательные платежи доходов не вполне понятно. Да, исходя из содержания этих законов, можно сделать вывод о том, что к обязательным платежам относятся налоги, сборы, иные обязательные платежи (взносы), штрафы, пени и иные санкции. При этом, если налоги и сборы выделяются отдельно, то иные обязательные платежи определяется различно. Законодательством о банкротстве к их числу отнесены штрафы, пени и иные санкции, в то время как законодательством о налогах и сборах — нет. Законодательством о налогах и сборах иные обязательные платежи выделены в отдельную категорию, содержание которой не раскрывается.

Не добавляет ясности в определении содержания категории «обязательные платежи» и бюджетное законодательство РФ. Статьей 39 БК РФ закреплено, что доходы бюджетов формируются в соответствии с бюджетным законодательством РФ, законодательством о налогах и сборах и законодательством об иных обязательных платежах. Круг нормативных правовых актов, составляющих бюджетное законодательство и законодательство о налогах и сборах, определен (в БК РФ и НК РФ содержатся соответствующие нормы, закрепляющие бюджетное законодательство и законодательство о налогах и сборах). Что представляет собой законодательство об иных обязательных платежах, при этом не раскрывается.

В связи с тем, что Конституцией РФ<sup>8</sup> при закреплении публично-правовой фискальной обязанности употреблен термин «налоги и сборы», можно сделать вывод о том, что кроме налогов, пени и штрафов все иные платежи обязательного характера являются «сборами». Именно таким образом налоги и сборы

<sup>6</sup> СЗ РФ. 2002. № 43. Ст. 4190.

<sup>7</sup> Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

<sup>8</sup> Конституция РФ от 12.12.1993 (с учетом поправок от 21.07.2014) // СЗ РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.

трактуются Конституционным Судом РФ<sup>9</sup>. Такое же мнение встречается и в научной литературе<sup>10</sup>.

Однако словосочетание «налоги и сборы» употребляется и в более узком значении — как платежи, регулируемые законодательством РФ о налогах и сборах. Согласно п. 1 ст. 1 НК РФ законодательство РФ о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах. Наличие обязательных платежей, не входящих в систему налогов и сборов, регулируемую законодательством РФ о налогах и сборах, в совокупности с разнообразием их наименований позволяет прийти к иному выводу — среди обязательных платежей можно выделить как налоги и сборы, так и иные обязательные платежи.

Отметим, что в действующем законодательстве не наблюдается единства в наименованиях обязательных платежей, используется разнообразная терминология. При этом платежи, регулируемые НК РФ, и платежи, регулируемые иными нормативными правовыми актами, могут именоваться одинаково. Можно выделить:

- сборы (сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, лицензионный сбор);
- пошлины (государственная пошлина, таможенная пошлина);
- страховые взносы;
- платы (плата за использование лесов, расположенных на землях лесного фонда; плата за пользование водными объектами; плата в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 т);
- платежи (платеж за добычу полезных ископаемых).

Указанный перечень можно оставить открытым.

Установить различия между применяемыми терминами практически невозможно, поскольку с лингвистической точки зрения все они синонимичны. Так, взнос определяется как уплата, сбор — взимаемые или собранные деньги, платеж — отдавать деньги в возмещение чего-нибудь, пошлина — денежный сбор, взимаемый государством<sup>11</sup>. Можно сказать, что использование того или иного «наименования» обязательного платежа вызвано причинами как исторически сложившихся традиций, так и лингвистического удобства.

Получается, что в настоящее время сложилась парадоксальная ситуация параллельного существования двух совокупностей обязательных платежей, поступающих в бюджеты бюджетной системы РФ, — обязательные платежи, регулируемые НК РФ, и иные платежи обязательного характера, регулируемые иными нормативными правовыми актами (не законодательством РФ о налогах и сборах).

<sup>9</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 01.03.2007 № 326-О-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 4.

<sup>10</sup> См.: Реут А. В. Понятие и элементы системы налогов и сборов // Финансовое право. 2012. № 1. С. 26—29; Налоги и налогообложение : учеб. пособие / С. С. Быков [и др.] ; под общ. ред. Г. П. Комаровой, И. В. Гущиной. Иркутск, 2017. 407 с.

<sup>11</sup> Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка // URL: <http://www.ozhegov.com/> (дата обращения: 16.01.2016).



При этом обращает на себя внимание то, что вообще сложно разрешить вопрос о том, какие бюджетные доходы являются обязательными. Буквальное толкование ст. 41 БК РФ показывает, что обязательными доходами являются:

- доходы от предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах налогов и сборов, а также пеней и штрафов по ним;
- средства, полученные в результате применения мер ответственности, а также средства, полученные в возмещение вреда, причиненного Российской Федерации, субъектам РФ, муниципальным образованиям;
- иные суммы принудительного изъятия;
- средства самообложения граждан.

Однако такое перечисление обязательных доходов будет неполным, поскольку в него не вошел ряд платежей: таможенные и патентные пошлины, таможенные, лицензионные и консульские сборы, природоресурсные платежи и т.д., которые также носят обязательный характер. Данные виды платежей поименованы только в соответствующих статьях БК РФ, определяющих доходы федерального, региональных и местных бюджетов.

Вызывает трудности составление закрытого перечня таких обязательных платежей, не регулируемых НК РФ. Как показывает практика, число таких доходов постоянно увеличивается, появляются все новые и новые платежи обязательного характера. При введении новых платежей обязательного характера в нормотворческой практике используются достаточно широкие пределы усмотрения законодателя в сфере налогообложения и сборов, обозначенные Конституционным Судом РФ, который указал на такой достаточно общий критерий, как связанность требованиями Конституции РФ, обязывающими Российскую Федерацию как демократическое правовое государство признавать, защищать и соблюдать права и свободы человека и гражданина<sup>12</sup>. Согласимся, что обязательные платежи, не включенные в систему налогов и сборов, «представляют собой некую “бессистемную” совокупность иных (“условно неналоговых”) публичных обязательных платежей, регулируемых разного рода нормативными правовыми актами, отличающимися своей юридической силой и содержанием»<sup>13</sup>.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что сложно говорить о совокупности обязательных бюджетных платежей как о системе. Ведь между элементами системы существует генетическая связь, детерминированная свойствами самих элементов, в то время как набор элементов определенной совокупности, по существу, является произвольным и ничем объективно не обусловлен<sup>14</sup>, что в настоящее время наблюдается в сфере обязательных пла-

<sup>12</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 23.05.2013 № 11-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью “Встреча”» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2013. № 6.

<sup>13</sup> *Суткевич Е. А.* Платежи за пользование недрами как разновидность обязательных публично-правовых платежей, схожих с налогами и сборами // Реформы и право. 2015. № 1. С. 10.

<sup>14</sup> *Виниченко Ю. В.* О соотношении гражданского и экономического оборота // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2015. Т. 25. № 5. С. 880.

тежей. Исходя из различных потребностей, применяя, как правило, формальные критерии (в частности, отрасль законодательства, регулируемую тот или иной платеж), выделяют те или иные разновидности платежей обязательного характера, причем зачастую используют различные основания для деления. Особенно ярко это проявляется в делении бюджетных доходов на налоговые, неналоговые и безвозмездные поступления. Согласимся, что нецелесообразно одновременное выделение в структуре элементов по разным классификационным критериям<sup>15</sup>.

Сложившуюся ситуацию осложняет наличие обязательных платежей за рамками бюджетной системы. Отметим, что долгое время было общепризнано, что установление и взимание обязательных платежей является прерогативой публичной власти, поэтому обязательные платежи могут существовать только в рамках бюджетной системы. П.-М. Годме указывал на то, что именно государство может в принудительном порядке обеспечить свои доходы посредством налогов<sup>16</sup>. Произшедшие усложнение и децентрализация финансовой деятельности государства и муниципальных образований привели к появлению находящихся вне рамок бюджетной системы Российской Федерации публичных фондов денежных средств, формируемых за счет обязательных платежей.

Так, фонд обязательного страхования вкладов формируется за счет страховых взносов обязательного характера. Особенность страховых платежей состоит в их императивном характере и возможности выделения соответствующих элементов страховых взносов<sup>17</sup>. Согласно ст. 35 Федерального закона от 23.12.2003 № 177-ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации»<sup>18</sup> страховые взносы подлежат уплате банком со дня внесения банка в реестр банков и до дня отзыва (аннулирования) лицензии Банка России или до дня исключения банка из реестра банков. При этом в ст. 36 указанного Закона закрепляются элементы страхового сбора: расчетный период, расчетная база, ставки страховых взносов, порядок исчисления расчетной базы, срок и порядок уплаты страхового взноса, обязательные к урегулированию.

Также обязательным платежом, зачисляемым в денежный фонд, находящийся в частной собственности, являются взносы в фонд капитального ремонта. В соответствии с ч. 1 ст. 169 ЖК РФ собственники помещений в многоквартирном доме обязаны уплачивать ежемесячные взносы на капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме, имеющие обязательные элементы платежа (размер взноса, порядок и сроки уплаты), закрепленные ЖК РФ.

Кроме обозначенных платежей, обязательными также являются сбор средств для выплаты вознаграждения авторам, исполнителям, изготовителям фонограмм и аудиовизуальных произведений за свободное воспроизведение фонограмм

<sup>15</sup> Пятковская Ю. В. Финансовая система России как базовая категория финансовой науки и науки финансового права: подходы к определению // *Baikal Research Journal*. 2016. Т. 7. № 2.

<sup>16</sup> Годме П. М. Финансовое право. М., 1978. С. 41.

<sup>17</sup> Землянская Н. И. Публично-правовая природа фонда страхования вкладов // *Банковское право*. 2014. № 6. С. 21.

<sup>18</sup> СЗ РФ. 2003. № 52 (ч. 1). Ст. 5029.



и аудиовизуальных произведений в личных целях<sup>19</sup>, портовые сборы<sup>20</sup>, отчисления операторов связи общего пользования в резерв универсального обслуживания<sup>21</sup>, отчисления организаций, эксплуатирующих особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, в фонд Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом»<sup>22</sup>, третейские сборы<sup>23</sup>.

В финансово-правовой науке такие обязательные платежи получили наименование парафискальных<sup>24</sup>. Как правило, парафискальный платеж (парафискалитет) характеризуется как обязательный платеж, существующий вне рамок бюджетной системы Российской Федерации, имеющий целевое назначение. Обращает на себя внимание то, что термин «парафискальный» употребляется в актах Конституционного Суда РФ<sup>25</sup>, в судебной практике<sup>26</sup>, актах Счетной палаты РФ<sup>27</sup>.

Несомненно, сложившаяся ситуация усложняет и без того непростую задачу эффективного и достаточного пополнения публичных денежных фондов необходимыми доходами. Поскольку право традиционно рассматривается как достаточно формализованная система с относительно устойчивыми элементами<sup>28</sup>, устойчивость правового регулирования во многом зависит как от четкого определения категориального аппарата, так и от структуризации совокупности элементов в систему.

Полагаем, что классификация обязательных доходов позволит обеспечить полноту характеристики данного правового явления, выявить особенности отдельных видов обязательных платежей, взимаемых в настоящее время в Российской Федерации. При этом при группировании обязательных платежей необходимо избирать единое основание классификации, предпочитая такой признак,

<sup>19</sup> Постановление Правительства РФ от 14.10.2010 № 829 «О вознаграждении за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях» // СЗ РФ. 2010. № 42. Ст. 5398.

<sup>20</sup> Федеральный закон от 08.11.2007 № 261-ФЗ «О морских портах в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2007. № 46. Ст. 5557.

<sup>21</sup> Федеральный закон от 07.07.2003 № 126-ФЗ «О связи» // СЗ РФ. 2003. № 28. Ст. 2895.

<sup>22</sup> Федеральный закон от 01.12.2007 № 317-ФЗ «О Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом»» // СЗ РФ. 2007. № 49. Ст. 6078.

<sup>23</sup> Федеральный закон от 29.12.2015 № 382-ФЗ «Об арбитраже (третейском разбирательстве) в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2016. № 1. Ч. 1. Ст. 2.

<sup>24</sup> Корнев А. Д. Признаки фискальных сборов и парафискалитетов // Актуальные проблемы российского права. 2017. № 7. С. 28—38.

<sup>25</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 22.11.2001 № 15-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 16 Закона Российской Федерации «О сертификации продукции и услуг» в связи с жалобой гражданина В. П. Редкопа» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 1.

<sup>26</sup> Постановление ФАС Уральского округа от 22.03.2005 № Ф09-884/05-АК по делу № А60-23206/04.

<sup>27</sup> Представление Счетной палаты РФ от 19.03.2014 № ПР 03-64/03-Д.

<sup>28</sup> Пятковская Ю. В. К вопросу об элементах системы финансового права // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 11. С. 84.

который распространим на всю классификацию, учитывать необходимость соразмерности (по возможности) деления, а также избирать исключаящие друг друга члены деления<sup>29</sup>. Основываясь на этом, можно предложить деление обязательных платежей в зависимости от того, в какие публичные денежные фонды они поступают. Соответственно, выделим обязательные бюджетные платежи и парафискальные платежи.

Далее, обязательные платежи, зачисляемые в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, возможно разграничить на четыре группы: налоги; сборы; пени как компенсационные меры; штрафы как меры ответственности. При этом к налогам полагаем возможным отнести все платежи, обладающие признаком индивидуальной безвозмездности, не являющиеся компенсационной мерой или мерой ответственности. На наш взгляд, налогами по своей природе являются и страховые взносы во внебюджетные фонды. Их объединяет наличие признака индивидуальной безвозмездности. Свидетельствует об этом и установленные ст. 18.2 НК РФ общие условия установления страховых взносов, к которым отнесены плательщики и следующие элементы обложения: объект обложения; база для исчисления страховых взносов; расчетный период; тариф страховых взносов; порядок исчисления страховых взносов; порядок и сроки уплаты страховых взносов, что соответствует элементам налога, закрепленным в ст. 17 НК РФ. Все обязательные платежи, не обладающие признаками налога, пени и штрафа, несмотря на их кажущуюся неоднородность, связанную как с применением к ним различной терминологии (сборы, взносы, платы и т.п.), так и с регулированием их различными по отраслевой принадлежности и юридической силе нормативными правовыми актами, могут быть объединены в единую категорию сборов. Все эти платежи объединяют признаки обязательности и индивидуальной возмездности.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Виниченко Ю. В.* О соотношении гражданского и экономического оборота // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2015. — Т. 25. — № 5. — С. 879—887.
2. *Годме П. М.* Финансовое право. — М., 1978. — 428 с.
3. *Землянская Н. И.* Публично-правовая природа фонда страхования вкладов // Банковское право. — 2014. — № 6. — С. 18—22.
4. Казна и бюджет / отв. ред. Д. Л. Комягин. — М.: Наука, 2014. — 501 с.
5. *Корнев А. Д.* Признаки фискальных сборов и парафискалитетов // Актуальные проблемы российского права. — 2017. — № 7. — С. 28—38.
6. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / С. С. Быков [и др.]; под общ. ред. Г. П. Комаровой, И. В. Гущиной. — Иркутск, 2017. — 407 с.
7. *Ожегов С. И., Шведова Н. Ю.* Толковый словарь русского языка // URL: <http://www.ozhegov.com/> (дата обращения: 16.01.2016).

<sup>29</sup> Философская энциклопедия / под ред. Ф. В. Константинова. М.: Советская энциклопедия, 1960—1970.



8. *Пятковская Ю. В.* Финансовая система России как базовая категория финансовой науки и науки финансового права: подходы к определению // *Vaikal Research Journal*. — 2016. — Т. 7. — № 2.
9. *Пятковская Ю. В.* К вопросу об элементах системы финансового права // *Актуальные проблемы российского права*. — 2016. — № 11. — С. 80—86.
10. *Реут А. В.* Понятие и элементы системы налогов и сборов // *Финансовое право*. — 2012. — № 1. — С. 26—29.
11. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. — М., 1962. — 686 с.
12. *Суткевич Е. А.* Платежи за пользование недрами как разновидность обязательных публично-правовых платежей, схожих с налогами и сборами // *Реформы и право*. — 2015. — № 1. — С. 10—13.
13. *Философская энциклопедия* / под ред. Ф. В. Константинова. — М. : Советская энциклопедия, 1960—1970.
14. *Финансовое право* / отв. ред. Н. И. Химичева. — М. : Юристъ, 2000. — 600 с.
15. *Ходский Л. В.* Государственное хозяйство и финансовая наука. Основные принципы и особенности государственного хозяйства и классификация государственных доходов // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 18.07.2014).
16. *Янжул И. И.* Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. — М., 2002. — 500 с.

## ПРИНЦИП ВСЕОБЩНОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

**Аннотация.** На основе историко-правового анализа в статье исследуется основополагающий принцип всеобщности налогообложения. Несмотря на продолжительную историю налогов, этот принцип является относительно молодым. Сегодня никому и в голову не придет подвергать сомнению всеобщую обязанность по уплате налогов как составляющую справедливости налогообложения. Однако современному правопониманию предшествовал абсолютно противоположный многовековой взгляд на налоги: как атрибут несвободы, затрагивающий достоинство личности, и даже как некое зло. Заметную лепту в развитие принципа всеобщности налогообложения внесли отечественные и зарубежные дореволюционные ученые, позиции которых отражены в статье. Рассмотрены текущие проблемы всеобщности налогообложения с учетом возрастного критерия налогоплательщика и его налогообеспособности, а также исключения из этого принципа с учетом правовых позиций Конституционного Суда РФ.

**Ключевые слова:** налог, всеобщность налогообложения, налоговая льгота, налогоплательщик, принцип налогообложения, справедливость.



**Сергей Александрович  
ЯДРИХИНСКИЙ,**

кандидат юридических наук, доцент; Северо-Западный институт (филиал) Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

**Syadr@yandex.ru**

160001, Россия, г. Вологда,  
ул. Мира, д. 32

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.097-109

**S. A. YADRIKHINSKY,**

*candidate of law, associate Professor; North-Western Institute (branch)  
of the University named after O.E. Kutafin (MSAL)*

**Syadr@yandex.ru**

160001, Russia, Vologda, ul. Mira, d. 32

### THE PRINCIPLE OF UNIVERSALITY OF TAXATION

**Abstract.** On the basis of historical and legal analysis, the article examines the fundamental principle of universal taxation. Despite the long history of taxes, this principle is relatively young. Today, no one would even think of calling into question the universal obligation to pay taxes as part of the fairness of taxation. However, the modern understanding was preceded by an absolutely opposite view of the centuries-old taxes: as an attribute of non-freedom, affecting the dignity of the individual, and even as a kind of evil. A significant contribution to the development of the principle of universality of taxation was made by domestic and foreign pre-revolutionary scientists, whose positions are reflected. The article deals with the current problems of universal taxation taking into account the age criterion of the taxpayer and his tax capacity, as well as exceptions to this principle, taking into account the legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation.

**Keywords:** tax, universal taxation, tax benefit, taxpayer, the principle of taxation, justice.

© С. А. Ядрихинский, 2018

Обязанность налогоплательщика по уплате законно установленных налогов является конституционной (ст. 57 Конституции РФ<sup>1</sup>) и ее по праву можно назвать основной в системе установленных законом налоговых обязанностей. Налоговый кодекс РФ<sup>2</sup> дважды упоминает о наличии этой обязанности (п. 1 ст. 3, пп. 1 п. 1 ст. 23 НК РФ), придавая тем самым особую значимость данной обязанности.

В основных государственных законах Российской империи в редакции от 23.04.1906 в гл. 8 содержалась ст. 71, очень сходная по смыслу со ст. 57 Конституции РФ: российские подданные обязаны платить установленные законом налоги и пошлины, а также отбывать повинности согласно постановлениям закона<sup>3</sup>.

Вместе с тем ни одна из советских Конституций не закрепляла обязанности граждан платить налоги. А. С. Баринов объясняет это тем, что в советские времена «налоги не играли такой определяющей роли для наполнения бюджетной системы, как сейчас... основным источником доходов бюджетов являлась прибыль государственных предприятий»<sup>4</sup>.

В современном государстве с рыночной экономикой налоги являются основным источником финансирования государственных расходов, обеспечивают финансовую основу деятельности государства, являются необходимым условием его существования. Об этом неоднократно в своих актах указывал Конституционный Суд РФ<sup>5</sup>.

Имея публичное предназначение, налоги призваны обеспечивать реализацию государством своих функций в интересах *всего* общества. А это, в свою очередь, подразумевает *всеобщий* характер налогообложения. Всеобщность в законе выражается через слово «каждый» и означает, что в процесс формирования денежных фондов государства должны быть вовлечены все члены общества неза-

<sup>1</sup> Конституция РФ (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // СЗ РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.

<sup>2</sup> Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

<sup>3</sup> Свод законов Российской империи. Свод основных государственных законов. СПб., 1906. Т. 1. С. 6 // URL: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?empire&nocache> (дата обращения: 07.06.2018).

<sup>4</sup> Баринов А. С. Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. С. 29.

<sup>5</sup> См. например: постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4 ; определения Конституционного Суда РФ от 27.12.2005 № 503-О «По жалобе федерального государственного унитарного предприятия “123 Авиационный ремонтный завод” на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации» // Там же. 2006. № 2 ; от 07.11.2008 № 1049-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Товарищ” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 168 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации» // Там же. 2009. № 2.

висимо от своего социального статуса. Зададимся вопросом: кто такой каждый? Это — каждый человек: и гражданин, и негражданин, и объединение граждан (неграждан) — юридическое лицо.

Принцип всеобщности налогообложения относится к числу важнейших идей финансово-правовой науки. По выражению И. И. Кучерова, он «формирует общее представление о должной, а следовательно, справедливой системе налогов и сборов»<sup>6</sup>. Необходимо отметить, что всеобщность налогообложения в сегодняшнем понимании — это достижение поздней науки финансового права.

Т. Н. Затулина указывает, что до XVIII в. «научно сформулированных принципов налогообложения не существовало»<sup>7</sup>. По этой причине ими не мог воспользоваться ни законодатель, ни правоприменитель, не говоря уже о налогообязанном лице. Отсутствие принципов на практике делало налогообложение несправедливым и во многом произвольным.

Данное обстоятельство не должно удивлять на фоне того, что «вплоть до конца XVIII в. Российское государство не имело единого бюджета, более того, правительство не знало, сколько государство имеет доходов, сколько расходует, кто и как расходует казенные деньги»<sup>8</sup>. Аналогичное положение было и во Франции. Бюджет и налоги стали утверждаться французским парламентом только после Великой французской революции в 1791 г.

Считается, что первые принципы налогообложения (справедливости, определенности, удобства и экономности) были сформулированы известным шотландским ученым Адамом Смитом в 1776 г. в монографии «Исследование о природе и причинах богатства народов».

По А. Смигу, всеобщность налогообложения наряду с равенством и соразмерностью является составляющей справедливого налогообложения. А. Смит отмечал, что «подданные государства должны по возможности, соответственно своей способности и силам, участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства»<sup>9</sup>.

Сегодня идея А. Смита воплощена практически в налоговой системе любого государства. Однако к этой мысли прогрессивное человечество пришло не сразу. Раннее восприятие налога как экономико-правового явления существенно отличалось от современного; налог являлся признаком несвободы, а уплата его считалась чуть ли не постыдным делом. Так, известный русский финансист И. М. Кулишер отмечает, что исторически налог имел «рабский характер», внесение лица в «податные списки роняет его достоинство»<sup>10</sup>.

<sup>6</sup> Кучеров И. И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) // Финансовое право. 2009. № 4. С. 24.

<sup>7</sup> Затулина Т. Н. Постановка проблемы регулирования принципов налоговых правоотношений (конституционный аспект) // Финансовое право. 2008. № 6. С. 17.

<sup>8</sup> Боголепов М. И. Финансы. правительство и общественные интересы. СПб., б.г. С. 52. Цит. по: Чибинев В. М., Черепов К. А. Становление бюджетных правоотношений в финансовой системе России в XVII—XIX веках // История государства и права. 2008. № 6. С. 19.

<sup>9</sup> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Эксмо, 2007. С. 761.

<sup>10</sup> Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Пг.: Наука и школа, 1919. С. 154.

П. П. Гензель также указывает, что у народов древности податная система являлась только «признаком рабства», «или следствием крайнего деспотизма»<sup>11</sup>.

И. И. Янжул в качестве характерной черты греческого, как и вообще древнего финансового хозяйства, выделял «отвращение от налогов». «Личные налоги — писал ученый, — считались носящими на себе печать рабства и потому унижительными для полноправного гражданина; взгляд на налоги с имущества был более снисходительный, но и они переносились с крайним неудовольствием; вследствие этого обложению подвергались обыкновенно не граждане, а иностранцы, вольноотпущенники, метойки, куртизанки»<sup>12</sup>.

Считалось, что свободный человек участвует в расходах государства в более почетной форме, причем добровольно. И. М. Кулишер к такой форме относит добровольный сбор (*don gratuit*) — приношение, свободный подарок. «Мы служим герцогу кровью и оружием, когда он нас зовет, но не деньгами, — заявляют баварские рыцари в 1449 г.»<sup>13</sup>.

Добрая воля к обязательному платежу нашла отражение и в Библии. В Евангелии от Матфея (17:24—27) описывается эпизод, произошедший в г. Капернауме. Когда мытари спросили апостола Петра, не уплатит ли его Учитель дидрахмы (храмовый налог), Петр поспешно ответил: «Да». Каждый человек должен был уплатить половину шекеля на службу храма. Эта пошлина была не налогом римлян, а податью религиозным начальникам, причем собранные деньги шли на покрытие расходов, сопряженных с поклонением в храме. Иисус не обязан был платить пошлину на дом Своего Отца, ибо Иисус Христос был не только Сыном Человеческим, но и Сыном Божьим, а все Божье в то же время принадлежало Ему — Хозяину храма. Если царь облагает налогом свой народ, это не распространяется на его собственную семью. Налог существует ради содержания царского дома<sup>14</sup>.

Когда же Иисус спросил Петра: «Цари земные с кого берут пошлины или подати? С сынов ли своих, или с посторонних?», Петр ответил: «С посторонних». Иисус сказал ему: «Итак, сыны свободны». Однако Иисус подчинился мирским властям и велел Петру заплатить и за Него, и за себя (Мф. 17:24—27).

На связь религии с налогообложением обратил внимание Д. А. Смирнов, анализируя законодательство Древней Руси. «Чтобы люди не воспринимали необходимость обложения в качестве ограбления или унижения достоинства, внимание налогов необходимо было возвести в святыню», — резонно утверждает Д. А. Смирнов<sup>15</sup>. Если уж сам Христос платит, кто захочет быть исключением?

И. А. Репин отмечает, что «в источниках древнерусского права население, подлежащее налогообложению, именовалось “черными людьми”»<sup>16</sup>.

<sup>11</sup> Гензель П. П. Очерки по истории финансов. Вып. 1. М., 1913. С. 48.

<sup>12</sup> Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. Вып. 1. СПб., 1890. С. 28—29.

<sup>13</sup> Кулишер И. М. Указ. соч. С. 154.

<sup>14</sup> Толкование Евангелия на каждый день года. Суббота 10-й седмицы по Пятидесятнице // URL: <http://www.pravoslavie.ru/3515.html> (дата обращения: 07.06.2018).

<sup>15</sup> Смирнов Д. А. Первые налоги и принципы налогообложения: Древняя Русь в IX—XII вв. // Вопросы экономики и права. 2009. № 2. С. 19.

<sup>16</sup> Репин И. А. История правового регулирования налоговых отношений в России в IX — начале XX в. : дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2015. С. 58.

Противоположная категория (лица освобожденные от налогообложения), напротив, именовалась «белой», например, жители «белых слобод». «Происхождение в юридическом языке Древней Руси выражений “черный” и “белый”, — указывает Репин, — объяснялось тем, что категорию населения, записанную в оклад (внесенную в податную книгу), признавали очерненным. Слово “белый” имело противоположное значение, подразумевая человека, платящего подать не государству, а своему господину»<sup>17</sup>.

На частнопредправовой характер формирования казны в ранний период развития налогообложения указывал С. Г. Пепеляев: «Даже внесение предложения о взимании налога... требовало предварительного одобрения, без чего рассматривалось как нечто запретное и даже преступное. Лишь покоренные народы обрекались на уплату прямых налогов»<sup>18</sup>.

В целом все ученые сходятся во мнении, что до XVIII в., а в отдельных государствах даже позднее, налоги носили случайный характер и признавались крайней необходимостью, к которой «приходилось прибегать временно, в виде исключения, в крайнем случае, при наличии особых условий... когда никаких иных способов покрытия расходов не оказывается»<sup>19</sup>.

Таким крайним случаем был, например, выкуп плененного короля. Выкупались английские короли Иоанн и Ричард Львиное Сердце, французские св. Людовик и Франциск I. На выкуп Ричарда Львиное Сердце «страна должна была собрать 100 000 кельнских серебряных марок (или 600 000 ф. ст.); все жители были обложены с этой целью большими сборами, лишь с большим трудом вынесенными населением»<sup>20</sup>.

Под «иными способами покрытия расходов» понимались домены, всякого рода пошрины, казенные предприятия (регалии). В XVII—XVIII вв. считалось, что при хорошем управлении казна должна обходиться без налогов, и лишь когда не хватало на расходы домен и регалий, предписывалось взимать налоги. Такая точка зрения в Германии сохранялась вплоть до начала XIX в. (см. Нассауский эдикт 1809 г).

В неразвитых налоговых системах налоги воспринимались как «необходимое зло»<sup>21</sup>. В частности, Н. И. Тургенев отмечал: «Налог есть зло, ибо он лишает платящего части его собственности: надлежит только с искусством избирать сие зло, т. е. надлежит избирать легчайшее»<sup>22</sup>.

Только в XIX в. всеобщность налогообложения приобретает привычный для всех нас смысл, укрепляется в правосознании граждан и становится признаком справедливого взимания налога.

Что же лежит в основании признания всеобщности налога, причем не как атрибута рабства, а как свободы? Стремительный рост государственных потребностей делает недостаточным лишь частнопредправовые способы образования казны.

<sup>17</sup> Репин И. А. Указ. соч. С. 59.

<sup>18</sup> Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Юрист, 2004. С. 63.

<sup>19</sup> Кулишер И. М. Указ. соч. С. 58

<sup>20</sup> Янжул И. И. Указ. соч. С. 48.

<sup>21</sup> Кулишер И. М. Указ. соч. С. 58.

<sup>22</sup> Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. СПб. : Типография Н. Греча, 1818. С. 17.



И. Т. Тарасов указывал, что «такой порядок был терпим... до тех пор пока бóльшая часть государственных доходов извлекалась из иных источников, пока неразвитое вполне денежное хозяйство не нарушило еще оседлости податных объектов, пока мануфактурная, заводская и торговая промышленности не привлекли к себе огромных денежных капиталов, вечно подвижных и космополитичных»<sup>23</sup>.

Кулишер отмечает, что именно «военный характер податей являлся мотивом к привлечению всех и каждого к несению их. И нужда заставляла государство нарушать привилегии»<sup>24</sup>.

Профессор Казанского университета Д. М. Львов объяснял всеобщность налогообложения, во-первых, деятельностью государства в интересах всего народа. Во-вторых, по мнению ученого, единство народа предполагает общее обременение, обратное («податные привилегии») приводило бы к нарушению равенства перед законом и несправедливости.

«Так как государство существует для всех и всем оказывает покровительство своими учреждениями, — отмечал Д. М. Львов, — то все и обязаны платить налоги. Когда требуют освобождения от налога, этим самым выражают, что они желали бы пользоваться благодеяниями государства, так сказать на счет других плательщиков. <...> Очевидно, что те государства, где не исполняется закон всеобщности податей, поступают крайне несправедливо»<sup>25</sup>.

Очень похожая позиция была и у Н. И. Тургенева. Он писал: «Все граждане пользуются выгодами общества, следовательно, все должны споспешествовать сохранению оно́го. Каждый из граждан, находясь под защитой правительства и законов, обязан делать пожертвования, соразмерные его состоянию, для поддержания сего правительства и сих законов. Одним словом: все должны споспешествовать благу всех»<sup>26</sup>.

В отношении изъятий из правила всеобщности налогообложения в целом ученые сходились во мнении, что применение их должно быть крайне аккуратным, поскольку «исключения в пользу некоторых частных лиц всегда вредны для общества»<sup>27</sup>, «и всякие изъятия из этой обязанности для отдельных лиц, сословий, земств, городов и пр. являются явной несправедливостью и должны подлежать безусловному осуждению»<sup>28</sup>.

Вместе с тем И. М. Кулишер отмечает, что «везде и повсюду» (Франция, Германия, Испания) население страны разделялось на две группы: налогообязанные и освобожденные от уплаты налогов, но «дольше всего, однако, такая группировка населения на “податные” и “неподатные сословия” сохранялась у нас»<sup>29</sup>. Так, прямые налоги знать в Европе начала платить только после победы буржуазии над аристократией в XVII—XVIII вв. М. Н. Капустин в частности отмечает,

<sup>23</sup> Тарасов И. Т. Очерк науки финансового права. Ярославль : Типография губ. правления, 1883. С. 554.

<sup>24</sup> Кулишер И. М. Указ. соч. С. 158.

<sup>25</sup> Львов Д. М. Курс финансового права. Казань, 1887. С. 287.

<sup>26</sup> Тургенев Н. И. Указ. соч. С.25.

<sup>27</sup> Тургенев Н. И. Указ. соч. С.25.

<sup>28</sup> Янжул И. И. Указ. соч. С. 239—240.

<sup>29</sup> Кулишер И. М. Указ. соч. С.165.

что «только в XIX веке окончательно утвердилось начало равенства налогов, всеобщая обязанность уплаты их; различие между податными и неподатными классами исчезло совершенно»<sup>30</sup>. В Российской империи дворяне начали платить прямые налоги только в 1905 г.<sup>31</sup>

Принцип всеобщности и сегодня не носит абсолютный характер. Конституционный Суд РФ неоднократно указывал, что льготы являются исключением из принципа всеобщности и равенства налогообложения, а их установление или отмена относятся к дискреционным полномочиям законодателя<sup>32</sup>.

Введение налоговых льгот объясняется в том числе и тем, что оно направлено на создание благоприятных условий для развития той или иной сферы экономической деятельности<sup>33</sup>. Законодатель определил льготу как преимущество по сравнению с другими налогоплательщиками, состоящее в возможности не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере (ст. 56 НК РФ). К форме налоговых льгот относится и освобождение от уплаты налога — даже в случаях, когда его принудительное взыскание невозможно<sup>34</sup>.

На нарушение принципа всеобщности в современной налоговой системе указывали В. Г. Пансков, С. Г. Пепеляев, отмечая, что лица определенных профессий (судьи, работники прокуратуры, военнослужащие и др.) в начале 1990-х гг. освобождались от уплаты налога на доходы физических лиц<sup>35</sup>.

<sup>30</sup> Капустин М. Н. Чтения о политической экономии и финансах. Ярославль, 1879. С. 259.

<sup>31</sup> Баринев А. С. Указ. соч. С. 29.

<sup>32</sup> 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. 2018. № 2.

<sup>33</sup> См. например: определение Конституционного Суда РФ от 13.05.2014 № 1129-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации на нарушение конституционных прав гражданина Самочкина Анатолия Николаевича положениями статьи 11.2, пунктов 1 и 2 статьи 11.4 Земельного кодекса Российской Федерации и подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>34</sup> См.: определение Конституционного Суда РФ от 19.05.2009 № 757-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Учалинский горно-обогатительный комбинат» на нарушение конституционных прав и свобод абзацами первым и вторым пункта 1 статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации и подпунктом «а» пункта 1 постановления Правительства Российской Федерации «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам по федеральным налогам и сборам, а также задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>35</sup> Пансков В. Г., Князев В. Г. Налоги и налогообложение : учебник для вузов. М. : МЦФЭР, 2003. С. 44—45 ; Пепеляев С. Г. Указ. соч. С. 86.



Вместе с тем И. Т. Тарасов видел естественным освобождение главы государства от налогов. Он, в частности, отмечал, что «глава государства всегда освобождается от уплаты налогов, так как он и вся деятельность его и без того принадлежат государству»<sup>36</sup>. Сегодня высшие должностные лица государства платят налоги наравне со всеми налогоплательщиками. Более того, государство старается сделать информацию о доходах чиновников публичной.

«Платить налоги и умереть должен каждый», — говорил Бенджамин Франклин. Примечательно, что в отдельных случаях обязанность платить налоги живучее самого налогоплательщика, и смертью последнего прекращается не в полной мере. Задолженность по имущественным налогам (транспортный, земельный и налог на имущество физических лиц) умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками (пп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ). При этом обязанность по уплате не прерывается на период соблюдения формальностей: государственной регистрации перехода права собственности на имущество, получения свидетельства о праве собственности.

В отношении земельного участка (его доли), перешедшего (перешедшей) по наследству к физическому лицу, налог исчисляется начиная с месяца открытия наследства (п. 8 ст. 396 НК РФ), в отношении имущества, перешедшего по наследству физическому лицу, налог исчисляется со дня открытия наследства (п. 7 ст. 408 НК РФ). Не успели близкие еще похоронить умершего наследодателя, как уже стали налогообязанными лицами.

Таким образом, для целей налогообложения не важно, что, например, с момента смерти наследодателя до получения свидетельства о праве собственности может пройти довольно длительное время; дата государственной регистрации права собственности на имущество не имеет никакого значения — налоги должны быть уплачены с месяца (дня) открытия наследства (п. 8 ст. 396, п. 7 ст. 408 НК РФ).

В то же время нельзя не отметить *первичность права собственности* по отношению к налоговому обязательству. Никак не наоборот. Конституционный Суд РФ еще в 2006 г. указывал, что «налогообложение выступает следствием осуществления субъективного гражданского права собственности»<sup>37</sup>.

Всеобщность налогообложения в ст. 57 Конституции РФ выражается через слово «каждый»: «каждый обязан...». Такой же термин применен в ст. 20 Конституции РФ («каждый имеет право на жизнь»). Только человек родился, и он уже вписывается в формулу «каждый» — имеет право на жизнь и обязан заплатить законно установленные налоги.

Налоговый кодекс РФ в отличие от Гражданского кодекса РФ не вводит возрастной критерий. НК РФ не содержит никаких льгот, обусловленных возрастом налогоплательщика. Таким образом, несовершеннолетние (в том числе малолетние — в возрасте до 14 лет) дети признаются плательщиками налогов на общих основаниях.

<sup>36</sup> Тарасов И. Т. Указ. соч. С. 556.

<sup>37</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 02.11.2006 № 444-О «По жалобе Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации на нарушение конституционных прав гражданки Астаховой Ирины Александровны положением подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2007. № 2. Ст. 407.

В определении Конституционного Суда РФ от 27.01.2011 № 25-О-О<sup>38</sup> указано, что нормы гл. 23 НК РФ в равной мере применяются ко всем физическим лицам независимо от их возраста.

В постановлении Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П отмечается, что обязанность платить налоги, закрепленная в ст. 57 Конституции РФ, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. При этом *каждое* лицо (и гражданин, и организация) обязано уплачивать законно установленные налоги и сборы, в отношении которых оно признано налогоплательщиком.

Таким образом, термин «каждый» применительно к обязанности по уплате налогов подчеркивает ее всеобщий характер. Отсутствие указания на признаки лица, на которого может быть возложена эта конституционная обязанность, означает, что им может быть любое лицо (каждый), независимо от его правового статуса, подпадающее под категорию «налогоплательщик».

Но как сможет заплатить налог, к примеру, налогоплательщик безработный, пенсионер, малолетний ребенок? Одним из законных интересов, связанных с исполнением обязанности по уплате налога, является учет *фактической способности* налогоплательщика к уплате налогов. Законодатель определил, что *налогоспособность* в качестве одного из начал законодательства о налогах и сборах необходимо учитывать при установлении налога (п. 1 ст. 3 НК РФ). Вместе с тем представляется, что данный принцип имеет своим предназначением не локальное применение в пределах налогооблаженных правоотношений, а универсальное и касается в том числе самих отношений по уплате налога, где способность к уплате налога поставлена в зависимость от заработка, дохода налогоплательщика<sup>39</sup>.

<sup>38</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 27.01.2011 № 25-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Кожевникова Дмитрия Леонидовича на нарушение его конституционных прав абзацем третьим подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>39</sup> См.: определение Верховного Суда РФ от 16.06.2017 № 307-КГ16-19781 по делу № А42-7562/2015 // СПС «КонсультантПлюс»; постановления Конституционного Суда РФ от 30.11.2016 № 27-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 8 статьи 14 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» и статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Кировского областного суда» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2017. № 2; 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» // Там же. 2008. № 3; от 24.02.1998 № 7-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в Фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год» в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов» // СЗ РФ. 1998. № 10. Ст. 1242.

Н. И. Тургенев, являясь активным приверженцем всеобщности налогообложения и противником каких-либо изъятий в этом принципе, говорил, что «те люди, кои не в состоянии платить налогов, имеют полное право требовать освобождения от оных и получать его»<sup>40</sup>.

В России действует самый низкий в Европе подоходный налог для богатых и самый высокий подоходный налог для бедных. Доходы, которые в России считаются средней зарплатой и облагаются по ставке 13 %, существенно ниже прожиточного минимума любой западноевропейской страны, а потому в этих странах облагаются по ставке 0 %<sup>41</sup>.

В соответствии с п. 2 ст. 4 Федерального закона от 24.10.1997 № 134-ФЗ «О прожиточном минимуме в Российской Федерации»<sup>42</sup> Правительство РФ ежеквартально устанавливает величину прожиточного минимума в целом по Российской Федерации на душу населения, для трудоспособного населения, пенсионеров, детей<sup>43</sup>. Суммы небольшие, тем не менее величина прожиточного минимума, как указано в ст. 4 данного Закона, включает расходы по обязательным платежам и сборам. Этот же Закон отсылает нас к Порядку исчисления величины прожиточного минимума на душу населения и по основным социально-демографическим группам населения в целом по Российской Федерации<sup>44</sup>.

Этим Порядком принята во внимание только величина налога на доходы физических лиц. Но ведь физические лица платят не только налог на доходы физических лиц. Их обязанностью является уплата налога на имущество физических лиц (гл. 32 НК РФ), объектом которого в первую очередь выступают имеющиеся в собственности налогоплательщика жилое помещение (квартира, комната) или жилой дом.

Физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения, обязаны уплачивать земельный налог (гл. 31 НК РФ). Особенно это характерно для лиц, проживающих в частном секторе или сельской местности. Мы уж не берем во внимание транспортный налог (гл. 28 НК РФ), хотя его тоже не стоит исключать.

Таким образом, количество обязательных платежей больше, чем это указано в постановлении Правительства РФ при определении величины прожиточного

<sup>40</sup> Тургенев Н. И. Указ. соч. С. 35.

<sup>41</sup> Казанцев Д. Подоходный налог: опыт России и Европы // Эж-Юрист. 2011. № 33. С. 16.

<sup>42</sup> СЗ РФ. 1997. № 43. Ст. 4904.

<sup>43</sup> Постановлением Правительства РФ от 20.06.2017 № 730 установлена величина прожиточного минимума в целом по Российской Федерации за I квартал 2017 г. на душу населения 9 909 руб., для трудоспособного населения — 10 701 руб., для пенсионеров — 8 178 руб., для детей — 9 756 руб.

<sup>44</sup> Постановление Правительства РФ от 29.01.2013 № 56 «Об утверждении Правил исчисления величины прожиточного минимума на душу населения и по основным социально-демографическим группам населения в целом по Российской Федерации» // СЗ РФ. 2013. № 5. Ст. 397.

минимума. К тому же величина минимального размера оплаты труда и величина пособия по безработице постоянно отстают от величины прожиточного минимума<sup>45</sup>.

Налоговым кодексом РФ такого основания для освобождения от уплаты налога, как отсутствие денежных средств в силу сложившегося материального положения налогоплательщика, не предусмотрено. Умереть и заплатить налоги, как уже отмечали, должен каждый (Б. Франклин).

Поэтому возникает вопрос: насколько правомерно требование об уплате налога, если отчисления по его уплате не включены в размер прожиточного минимума, минимальный размер оплаты труда, в размер пособия по безработице, что выступает государственной гарантией материального благосостояния человека? Как данное требование соотносится с учетом фактической способности налогоплательщика к уплате налога, а также с тем, что налоги не могут быть произвольными (ст. 3 НК РФ)?

«Не нарушая сего должного равенства в распределении налогов, — говорил Н. И. Тургенев, — можно, однако же, согласиться в том, что Правительство тяжести обязано стараться отклонять, сколь возможно, тяжесть налогов от простого народа»<sup>46</sup>.

Обосновывая принцип всеобщности, немецкий экономист, профессор К. Т. Эберг считал справедливым и даже полезным освобождение малоимущих от налогообложения. «Освобождение некоторых небольших доходов и имуществ, например так называемый минимум существования, от отдельных прямых налогов не является нарушением этого принципа, так как малосостоятельные все же несут косвенные налоги. Напротив, подобное освобождение в тех случаях, в которых косвенные налоги ложатся особенно тяжело на низшие классы, есть даже акт справедливости и действительная необходимость, вызываемая хозяйственными соображениями»<sup>47</sup>.

В развитие этой мысли представляется справедливым предложение Г. А. Трофимовой «закрепить в Налоговом кодексе РФ правило об исключении ответственности налогоплательщика за неуплату налога, если объектом налогообложения является единственное жилое помещение, в котором проживает налогоплательщик и (или) находящиеся на его иждивении лица, земельный участок, на котором находится это строение, а заработная плата и иные доходы (доход, когда налогоплательщик являлся безработным, готовым приступить к работе, но не имевшим возможности получить работу по имеющейся у него профессии и квалификации)

<sup>45</sup> Федеральным законом от 19.06.2000 № 82-ФЗ (ред. от 07.03.2018) «О минимальном размере оплаты труда» установлен минимальный размер оплаты труда с 01.05.2018 в сумме 11 163 руб. в месяц ; постановлением Правительства РФ от 24.11.2017 № 1423 «О размерах минимальной и максимальной величин пособия по безработице на 2018 год» установлена на 2018 г. минимальная величина пособия по безработице в размере 850 руб., максимальная — 4 900 руб.

<sup>46</sup> Тургенев Н. И. Указ. соч. С. 30—31.

<sup>47</sup> Эберг К. Т. Очерки финансовой науки. Ярославль, 1893. С. 91.



в соответствующий период были ниже установленного прожиточного минимума, включающего в себя уплату всех обязательных платежей и содержание лиц, находящихся на иждивении у налогоплательщика»<sup>48</sup>.

При этом важно осознать, что либеральная налоговая политика не должна приводить к перекосу в сторону освобождений и амнистий. Стоит согласиться с А. А. Копиной в том, что регулярные налоговые прощения приведут к обратному эффекту: «снижению уровня налоговой дисциплины, нарушению принципа всеобщности налогообложения»<sup>49</sup>.

### БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Баринов А. С.* Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2017. — 192 с.
2. *Гензель П. П.* Очерки по истории финансов. — Вып. 1. — М. : Тип. Г. Лисснера и Д. Собко, 1913. — 52 с.
3. *Затулина Т. Н.* Постановка проблемы регулирования принципов налоговых правоотношений (конституционный аспект) // Финансовое право. — 2008. — № 6. — С. 16—18.
4. *Казанцев Д.* Подоходный налог: опыт России и Европы // Эж-Юрист. — 2011. — № 33.
5. *Капустин М. Н.* Чтения о политической экономии и финансах. — Ярославль, 1879. — 384 с.
6. *Кулишер И. М.* Очерки финансовой науки. — Пг. : Наука и школа, 1919. — 252 с.
7. *Кучеров И. И.* Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) // Финансовое право. — 2009. — № 4. — С. 24—29.
8. *Копина А. А.* Налоговые прощения, списания и амнистия капиталов: что уже сделано и чего еще следует ждать // Налоги. — 2018. — № 4.
9. *Львов Д. М.* Курс финансового права. — Казань : Тип. Имп. ун-та, 1887. — 520 с.
10. *Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева* — М. : Юристь, 2004. — 591 с.
11. *Пансков В. Г., Князев В. Г.* Налоги и налогообложение : учебник для вузов. — М. : МЦФЭР, 2003.
12. *Репин И. А.* История правового регулирования налоговых отношений в России в IX — начале XX в. : дис. ... канд. юрид. наук. — Н/Новгород, 2015. — 176 с.
13. *Смирнов Д. А.* Первые налоги и принципы налогообложения: Древняя Русь в IX — XII вв. // Вопросы экономики и права. — 2009. — № 2.

<sup>48</sup> *Трофимова Г. А.* Конституционные обязанности граждан: условия осуществления и основания освобождения от конституционной ответственности // Право и жизнь. 2015. № 199 (1). С. 69—80.

<sup>49</sup> *Копина А. А.* Налоговые прощения, списания и амнистия капиталов: что уже сделано и чего еще следует ждать // Налоги. 2018. № 4. С. 1, 3—5.

14. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. — М. : Эксмо, 2007. — 960 с.
15. *Тарасов И. Т.* Очерк науки финансового права. — Ярославль : Типография губ. правления, 1883. — 710 с.
16. *Трофимова Г. А.* Конституционные обязанности граждан: условия осуществления и основания освобождения от конституционной ответственности // Право и жизнь. — 2015. — № 199 (1). — С. 69—80.
17. *Тургенев Н. И.* Опыт теории налогов. — СПб. : Типография Н. Греча, 1818. — 368 с.
18. *Чибинев В. М., Черепов К. А.* Становление бюджетных правоотношений в финансовой системе России в XVII — XIX веках // История государства и права. — 2008. — № 6.
19. *Эберг К. Т.* Очерк финансовой науки. — Ярославль : Типо-лит. М. Х. Фалька, 1893.
20. *Янжул И. И.* Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. — Вып. 1. — СПб. : Тип. М. М. Стасюлевича, 1890. — 352 с.



**Дарья Михайловна  
МОШКОВА,**

доктор юридических наук,  
доцент, заведующий  
кафедрой налогового  
права, профессор  
кафедры финансового  
права Университета  
имени О.Е. Кутафина  
(МГЮА)

[d.m.moshkova@mail.ru](mailto:d.m.moshkova@mail.ru)

125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

## ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ

**Аннотация.** Статья посвящена особенностям налогового стимулирования инновационной деятельности в условиях инновационного развития Российской Федерации. В рамках статьи исследуются особенности налогообложения субъектов инновационной деятельности, раскрываются способы налогового стимулирования данной деятельности (освобождение от налога на добавленную стоимость, освобождение от налога на прибыль, предоставление инвестиционного налогового кредита и т.д.). Выявляются противоречия и недостатки в действующем налоговом законодательстве, регулирующем инновационную деятельность, а также порядок ее налогообложения и предоставления налоговых льгот. Также автором сформулированы предложения по совершенствованию законодательства в данной сфере.

**Ключевые слова:** инновационная деятельность, инновации, НИОКР, инновационные проекты, налогообложение, НДС, налог на прибыль организаций, инвестиционный налоговый кредит, налоговое стимулирование, налоговые льготы.

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.110-116

**D. M. MOSHKOVA,**

Doctor of Law, Associate Professor, Head of the Department of Tax Law, Professor of the Department of Financial Law of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)

[d.m.moshkova@mail.ru](mailto:d.m.moshkova@mail.ru)

125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9

### PROBLEM OF TAX STIMULATION OF INNOVATION IN THE RUSSIAN FEDERATION

**Abstract.** The article deals with the problem of tax stimulation of innovation. Within this article, a number of legal acts and documents was considered that defines the terms of "innovation" and "innovative activity" for tax purposes, as in the Tax Code these terms were not disclosed. In addition, the system of tax benefits provided to the subjects of innovation was disclosed. Ways of the tax promotion of innovative activity are also indicated. The contradictions and shortcomings are revealed in the current legislation, particularly tax law that regulates innovation, as well as the procedure of its taxation and tax benefits.

**Keywords:** innovative activity, innovations, scientific research and development projects, innovation projects, law regulation, taxation, VAT, corporate income tax, investment tax credit, tax promotion, tax benefits.

**В** настоящее время Российская Федерация в целях повышения своей конкурентоспособности на национальном и мировом рынках проводит специальную инновационную политику, которая является важнейшим направлением государственной политики.

В Указе, подписанном Президентом РФ В. В. Путиным 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года», отмечается, что Правительству РФ при разработке национального проекта в сфере науки исходить из того, что в 2024 г. необходимо обеспечить создание передовой инфраструктуры научных исследований и разработок. Указом Президента РФ от 01.12.2016 № 642 утверждена Стратегия научно-технологического развития Российской Федерации, где отдельное внимание уделено исследовательской инфраструктуре и среде.

Необходимость осуществления инновационной политики также отображена в стратегических документах государства, которые определяют развитие научно-технической и инновационной сферы, таких как:

- Концепция долгосрочного социально-экономического развития на период до 2020 года;
- Энергетическая стратегия России на период до 2030 года;
- Программа модернизации российской электроэнергетики — 2020;
- Стратегия инновационного развития России — 2020;
- Основы политики Российской Федерации в области развития науки и технологий на период до 2020 года и дальнейшую перспективу.

Инновационную деятельность возможно осуществлять с использованием следующих инструментов и форм:

- НИОКР (научно-исследовательские, опытно-конструкторские работы);
- ПИР (программа инновационного развития);
- государственно-частное партнерство;
- технологические платформы;
- территориальные инновационные кластеры.

В целях реализации этих форм инновационной деятельности необходимо осуществлять тесное сотрудничество между государством, научными и образовательными организациями и представителями бизнеса в указанной сфере.

В свою очередь, важно отметить, что система налогообложения может как стимулировать, так и дестимулировать ту или иную сферу деятельности, в том числе инновационную.

К сожалению, изменения, вносимые в налоговое законодательство, не всегда отражают специфику деятельности конкретного сектора экономики, что приводит к уравнительному подходу в процессе применения механизма налогообложения конкретной отрасли (торговли, промышленности, инновационной деятельности).

Таким образом, предоставление налоговых преференций путем использования конкретных механизмов налогового стимулирования позволит поддержать инновационное развитие России, субъектов, осуществляющих инновационную деятельность, и привлечь к участию в финансовом обеспечении указанной деятельности представителей бизнеса.

Среди инструментов налогового стимулирования выделяют: налоговые каникулы, налоговый кредит, инвестиционный налоговый кредит, специальные на-



логовые режимы, специальные системы налогового учета, налоговые вычеты, учет расходов на НИОКР и др.

Однако на данный момент отсутствует единообразие в правовом регулировании обложения субъектов инновационной деятельности соответствующими налогами, так как данная сфера в нашем государстве регулируется различными нормативными актами, определяющими базовые понятия и термины по-разному.

В налоговом законодательстве не содержится определений терминов «научная деятельность», «инновации» и «инновационная деятельность» в традиционном понимании. Статьи 67, 251 и 262 НК РФ указывают на такие термины, как: «научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки», «инновационная деятельность» и «инновационные проекты», но содержание данных терминов для целей налогообложения не раскрывается.

Кроме того, в пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ упоминаются «научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», в состав которых включаются определенные виды деятельности. Следовательно, налоговое законодательство не содержит определения терминов «инновации» и «инновационная деятельность» для целей налогообложения.

В соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. Учитывая вышесказанное, приоритет при раскрытии конкретного понятия или термина для целей налогообложения отдается налоговому законодательству. При отсутствии такой возможности допускается использование нормативных правовых актов иных отраслей.

Важно отметить, что совместное постановление Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ указывает на то, что суд при рассмотрении спора не может применить положения соответствующей отрасли законодательства в том случае, когда в налоговом законодательстве содержится определение понятия или термина для целей налогообложения.

Таким образом, необходимо обратиться к другим отраслям российского законодательства для раскрытия терминов «инновации» и «инновационная деятельность». В свою очередь, отсутствие четкого закрепления данных понятий в налоговом законодательстве для целей налогообложения приводит к неэффективному использованию механизмов налогового стимулирования субъектов указанной сферы деятельности.

На данный момент отсутствует нормативный правовой акт, закрепляющий основы инновационной деятельности в Российской Федерации. Согласно Федеральному закону от 23.08.1996 № ФЗ-217 «О науке и государственной научно-технической политике», который раскрывает понятие инновационной деятельности, она представляет собой деятельность (включая научную, технологическую, организационную, финансовую и коммерческую деятельность), направленную на реализацию инновационных проектов, а также на создание инновационной инфраструктуры и обеспечение ее деятельности.

К основным способам налогового стимулирования субъектов инновационной деятельности можно отнести следующие:

— освобождение от НДС при реализации НИОКР и инновационных проектов;

- освобождение от налога на прибыль средств целевого финансирования, полученных из фондов поддержки инновационной деятельности;
- особый порядок учета расходов на инновационную деятельность;
- применение повышающих коэффициентов для расходов на НИОКР и инновационные проекты и при амортизации основных средств;
- предоставление инвестиционного налогового кредита.

Законодатель в целях стимулирования определенных видов деятельности часть операций освободил от обложения НДС. Операции, не подлежащие налогообложению, можно разделить на две категории:

1) безусловно необлагаемые;

необлагаемые по умолчанию, т.е. организации вправе отказаться от применения льготы, подав об этом соответствующее заявление в налоговую инспекцию.

В первую категорию входят льготы, перечисленные в п. 1 и 2 ст. 149 НК РФ, во вторую — предусмотренные п. 3 ст. 149 НК РФ. К последним, в частности, относятся льготы по реализации результатов выполнения НИОКР.

В то же время субъект, осуществляющий НИОКР, имеет право отказаться от льгот. При этом, если налогоплательщик осуществляет несколько видов операций, подпадающих под льготу, то он вправе отказаться от использования льгот как в отношении всех или конкретных видов операций, предусмотренных различными подпунктами п. 3 ст. 149 НК РФ, так и в отношении операций, предусмотренных одним подпунктом указанной статьи.

Отказ от льгот распространяется на все без исключения сделки, осуществляемые в рамках вида деятельности, который подпадает под льготу. Период, в течение которого льгота не будет использоваться налогоплательщиком, не может быть меньше года.

Согласно налоговому законодательству освобождение от уплаты НДС предоставляется при выполнении на территории РФ:

- 1) НИОКР, осуществляемых учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров. В данном случае от НДС освобождаются любые НИОКР, но льготой могут пользоваться только учреждения образования и науки. При этом освобождение от налогообложения предоставляется не только головным организациям, осуществляющим НИОКР, но и соисполнителям, которые также должны относиться к учреждениям науки или образования. Таким образом, для возможности получения освобождения от налогообложения на основании пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ необходимо подтвердить статус учреждения науки и образования и то, что осуществление научной и (или) научно-технической деятельности является для него основным видом деятельности;
- 2) НИОКР, осуществляемых за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством РФ внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций. В данном случае освобождаются все исполнители НИОКР, включая соисполнителей при подтверждении источника финансирования НИОКР. В НК РФ не содержится перечня документов, необходимых для подтверждения права на применение указанного освобождения;



- 3) работ, относящихся к созданию новых или усовершенствованию существующих продукции и технологий при условии выполнения в составе НИОКР следующих видов деятельности:
- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
  - разработка новых технологий, т.е. способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);
  - создание опытных, т.е. не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации.

Данной льготой могут пользоваться все налогоплательщики. Это означает, что указанная налоговая льгота предназначена для стимулирования самого процесса инновационной деятельности.

Между тем НК РФ объединяет НИОКР с технологическими работами, не раскрывая термин «технологические работы». Необходимо обратить внимание на то, что пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ распространяет свое действие не на все НИОКР, а только на те, в составе которых выполняются определенные виды деятельности. Получается, что, например, учреждение науки может выполнять любимые НИОКР, и все они будут освобождаться от уплаты НДС (в силу пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ). При этом другие организации, чтобы получить освобождение от уплаты НДС, должны выполнять строго определенные НИОКР, поименованные в пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ. Это, в свою очередь, также не способствует широкому применению указанной льготы.

Обобщая применение льготы по НДС, можно заключить, что на практике возможно возникновение некоторых трудностей, связанных с:

- квалификацией выполненных работ как НИОКР;
- определением статуса организаций, имеющих право на указанную льготу;
- подтверждением источника финансирования НИОКР.

В налоговой системе РФ сформирована система льгот по налогу на прибыль организаций, которая позволяет государству обеспечить наиболее благоприятные условия для развития приоритетных отраслей экономики. Так, не облагаются налогом на прибыль средства, поступившие на формирование фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных в соответствии с Законом о науке, и средства, полученные из указанных фондов на осуществление конкретных научных, научно-технических программ и проектов, инновационных проектов. Указанные фонды могут быть государственными, негосударственными или международными и создаваться как юридическими лицами, так и физическими.

Налогоплательщик, получивший средства целевого финансирования, обязан вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. В случае отсутствия такого учета указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Следует отличать денежные средства, полученные из указанных фондов, от денежных средств, полученных как вознаграждение от указанных фондов в рамках государственных контрактов, либо как целевые поступления из бюджета. Такие денежные средства не освобождаются от налогообложения на основании данной льготы.

Таким образом, законодатель ставит критерием, определяющим право на налоговую льготу, освобождающим доход от включения в налоговую базу по налогу на прибыль организаций, факт финансирования конкретного проекта или исследования фондами, созданными в соответствии с требованиями Закона о науке.

Помимо вышесказанного, может быть предоставлен инвестиционный кредит налогоплательщикам, осуществляющим проведение научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется в соответствии с условиями договора, заключаемого с уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами.

Однако инвестиционный налоговый кредит предусматривает лишь возможность переноса срока уплаты налога на более поздний срок без каких-либо существенных послаблений для налогоплательщика. Более того, в НК РФ установлено ограничение по суммам, на которые уменьшаются платежи по налогу. В пункте 3 ст. 66 НК РФ указано, что данные платежи не могут превышать 50 % размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50 % размеров суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот налоговый период.

Указанное ограничение сужает сферу применения инвестиционного налогового кредита. Важно отметить, что у налогоплательщиков, пользующихся инвестиционным налоговым кредитом, возникали проблемы и с учетом процентов по нему в целях налогообложения прибыли. Так, ФНС России посчитала, что уплачиваемые по инвестиционному налоговому кредиту проценты не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль, так как они не относятся к процентам по заимствованиям гражданско-правового характера. Анализ практики, сложившейся в данной сфере, показал, что инвестиционный налоговый кредит является одной из форм заимствования, оформленной в особом порядке и подпадает под понятие долгового обязательства для целей исчисления налогооблагаемой прибыли. Свою позицию высказал Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ, отмечая, что отношения по предоставлению налоговых кредитов носят гражданско-правовой характер. Соответственно, проценты по инвестиционному налоговому кредиту следует учитывать в целях налогообложения прибыли.

Таким образом, механизм предоставления налоговых льгот субъектам инновационной деятельности представляет собой перспективное направление государственной политики, так как ведет к сокращению налогового бремени указанных налогоплательщиков и к привлечению новых субъектов в данную область. Однако необходимо всю систему налогового стимулирования инновационной деятельности четко регламентировать в налоговом законодательстве, чтобы она эффективно функционировала и не носила противоречивый характер.



Так, налоговые льготы затрагивают четко определенных субъектов инновационной деятельности и связаны с дополнительными ограничениями, что приводит к их неэффективности и различным злоупотреблениям.

Например, в целях исчисления налога на прибыль необходимы связь затрат на инновационную деятельность с созданием какой-либо новой продукции или существенным обновлением производимой продукции, чтобы отнести их к расходам на реализацию инноваций, и соблюдение специального порядка учета таких расходов.

В заключение следует отметить, что инновационную деятельность сложно квалифицировать как таковую в целях налогообложения. Связано это с тем, что существует разная трактовка терминов нормативными правовыми актами, при этом отсутствуют детальные критерии отнесения деятельности к инновационной.

Из всего вышесказанного в первую очередь следует, что необходимо принять нормативный правовой акт, регламентирующий правовые основы инновационной деятельности на территории России. Кроме того, необходимо внести изменения и дополнения в налоговое законодательство, а именно регламентировать порядок обложения субъектов инновационной деятельности налогами в целях эффективного функционирования налоговой системы России.

## НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЦЕН В СДЕЛКАХ МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ

**Аннотация.** В предлагаемой статье анализируются налоговые аспекты определения цен в сделках, совершаемых между взаимозависимыми лицами. Ценовая политика взаимозависимых лиц должна обеспечивать соблюдение механизма рыночного ценообразования, что является предметом налогового контроля со стороны ФНС России. Установление рыночных цен по сделкам между взаимозависимыми лицами строится с учетом ценовых параметров сопоставимых конкурентных сделок. Налоговый кодекс РФ определяет критерии сопоставимости сделок, правила о проведении функционального анализа для выявления сопоставимых сделок, устанавливает методы определения для целей налогообложения доходов по сделкам между взаимозависимыми лицами. Порядок определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках является предметом соглашения о ценообразовании для целей налогообложения.

**Ключевые слова:** взаимозависимые лица, трансфертное ценообразование, налоговый контроль, сопоставимость условий сделок, функциональный анализ, методы определения цен, соглашение о ценообразовании.



**Ольга Станиславовна  
СОБОЛЬ,**

кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

**ossobol@msal.ru**  
125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.117-124

**O. S. SOBOL,**

PhD in Law, Associate Professor of Department in Financial Law  
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)

**ossobol@msal.ru**

125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9

### TAX ASPECTS OF PRICING IN TRANSACTIONS BETWEEN RELATED PARTIES

**Abstract.** The proposed article analyzes the tax aspects of determining prices in transactions between related parties. The price policy of the related parties should ensure compliance with the market pricing mechanism, which is the subject of tax control by the Federal tax service. The establishment of market prices for transactions between related parties is based on the price parameters of comparable competitive transactions. The tax code of the Russian Federation defines the criteria for the comparability of transactions, rules for functional analysis to identify comparable transactions, establishes methods for determining income for tax purposes on transactions between

© О. С. Соболь, 2018

*related parties. The procedure for determining prices and (or) applying pricing methods in controlled transactions is the subject of a pricing agreement for tax purposes.*

**Keywords:** *interdependent persons, transfer pricing, tax control, comparability of transaction terms, functional analysis, methods of pricing, pricing agreement.*

Лица, идущие в своей коммерческой практике «рука об руку» (взаимозависимые лица), имеют тенденцию к занижению ценовых параметров совершаемых сделок. Причины такого поведения продиктованы желанием налогоплательщиков снизить размер налоговых платежей, что, безусловно, не является корректным поведением с позиции как мировой, так и российской практики налогового администрирования<sup>1</sup>.

Правовая доктрина и практика при осуществлении налогового контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами предлагают руководствоваться принципом «вытянутой руки» (arm's length principle), т.е. ориентироваться на ценовые параметры сопоставимых сделок, совершаемых независимыми участниками товарного рынка<sup>2</sup>.

*Понятие трансфертного ценообразования. Ценовые параметры и налогообложение в сделках между взаимозависимыми лицами*<sup>3</sup>. Ценообразование — важнейший элемент экономической активности хозяйствующего субъекта на определенной стадии производственного процесса, заключающийся в установлении цен в целях их применения.

Механизм ценообразования предопределен ценовой политикой конкретного хозяйствующего субъекта, которая может носить активный либо пассивный характер.

При заключении сделок механизм ценообразования по существу сводится к согласованию сторонами цены товара (работы, услуги), являющегося предметом договоренности. Такое согласование по общему правилу должно учитывать сложившуюся конкурентную среду на товарном рынке и исходить из рыночных цен. Отклонение от данного правила, допускаемое лицами, позволяет установить отсутствие следования рыночному механизму ценообразования и констатировать

<sup>1</sup> Как правило, в действиях таких лиц при совершении сделок по ценам ниже рыночных присутствует *злоупотребление фактором взаимной зависимости*, но отклонения ценовых параметров от рыночного уровня вызваны и рядом объективных причин, в частности наличием устоявшихся, предопределенных отношений между сторонами сделки и, следовательно, меньшими транзакционными издержками, которые несут стороны.

<sup>2</sup> Раздел V.1 Налогового кодекса РФ учитывает общепринятые стандарты и основан на мировой практике налогового администрирования, предлагаемой Руководством ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов (OECD Transfer Pricing guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010) и используемой налоговыми ведомствами зарубежных стран.

<sup>3</sup> См.: Субъекты налоговых отношений : учебное пособие для магистров / отв. ред. Ю. К. Цареградская, О. С. Соболев. М. : Проспект, 2018. С. 10—11.

использование *механизма трансфертного ценообразования*<sup>4</sup> (от лат. *transfere* — переносить), направленного на минимизацию налоговой базы и снижение сумм налоговых платежей, т.е. фактически «перенос» затрат на соответствующую бюджетную систему. Реализация такого механизма возможна не только в связи с наличием налоговых юрисдикций с различными правилами налогообложения, но и в связи с допустимостью предоставления льгот и преимуществ отдельным лицам в рамках одной налоговой юрисдикции.

Механизм трансфертного ценообразования при совершении сделок, как правило, используют взаимозависимые лица, что с позиции законодательного обеспечения трактуется в качестве нарушения, запрет на совершение которого установлен Налоговым кодексом РФ (НК РФ). НК РФ при определении цен для целей налогообложения в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, как отмечалось, исходит из общепринятого в мировой практике *принципа «вытянутой руки»*, поэтому цены в сделках между взаимозависимыми лицами должны соответствовать рыночному уровню (п. 1 ст. 105.3 НК РФ).

Пункт 3 ст. 105.3 НК РФ исходит из *презумпции применения рыночных цен* по сделкам между взаимозависимыми лицами, но допустимость доказательства обратного установлена для ФНС России по итогам проведения налогового контроля, налогоплательщик же в порядке самостоятельного представления уточненной налоговой декларации имеет право скорректировать налоговую базу.

Контролю и корректировке подвергаются налоговые базы только по установленным *налогам*, что определяет сферу действия разд. V.1 НК РФ:

- 1) налог на прибыль организаций, за исключением части налога на прибыль организаций, исчисляемой в отношении прибыли контролируемых иностранных компаний;
- 2) налог на доходы физических лиц (ст. 227 НК РФ);
- 3) налог на добычу полезных ископаемых (одна из сторон является плательщиком, налоговая ставка установлена в процентах);
- 4) налог на добавленную стоимость (одна из сторон не является плательщиком или освобождена от уплаты).

Воздействие на установление цен антимонопольного органа в связи выдачей предписания по конкретному делу, иных регуляторов цен (тарифов), заключение сделок по результатам биржевых торгов, определение цены сделки по итогам обязательной оценки либо установление цены в соответствии с соглашением о ценообразовании для целей налогообложения определяют *рыночный характер цен* и исключают налоговый контроль со стороны ФНС России в соответствии с разд. V.1 НК РФ.

Согласно ст. 105.4 НК РФ в случае установления предписанием антимонопольного органа, иным регулятором максимальных и (или) минимальных предельных цен налогоплательщик должен корректировать предельные значения цен с учетом конкретной рыночной ситуации. Заметим, что цены, установленные налогоплательщиком по сделкам, в таком случае, по существу, подлежат двойному воздействию — со стороны регуляторов и со стороны налогового органа.

<sup>4</sup> См.: Налоговое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. М. : Проспект, 2015. С. 138 (автор главы — В. А. Мачехин).



*Сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий сделок и функциональный анализ.* Определение адекватности ценовых параметров сделок между взаимозависимыми лицами рыночному уровню предполагает поиск, как правило, нескольких сделок, сторонами которых не являются взаимозависимые лица, и сопоставление условий таких сделок с условиями анализируемой сделки, совершенной между взаимозависимыми лицами.

С позиции НК РФ сопоставляемые *сделки признаются сопоставимыми* с анализируемой сделкой, если они совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях с анализируемой сделкой, т.е. практическому сопоставлению подлежат *условия сделок*. Исходя из анализа ст. 105.5 НК РФ, сопоставлению с условиями анализируемой сделки подлежат как непосредственно условия сделок, из которых следуют права и обязанности сторон, так и условия совершения сделок, определяемые особенностями функционирования соответствующих рынков товаров (работ, услуг), в том числе стратегией поведения субъектов на рынке («внешними» факторами).

Таким образом, при сопоставлении условий конкретных сделок в целях применения методов ценообразования и установления рыночного уровня цен следует исходить из сопоставления всех условий, которые оказывают *влияние на ценообразование*, вследствие чего определяются сопоставимые сделки.

Выделим ряд правовых аспектов, касающихся решения вопроса о сопоставимости условий сделок и проведения функционального анализа.

1. Перечень сопоставляемых коммерческих и (или) финансовых условий сделок *не определяется* исчерпывающим образом, кроме того, выбор конкретных условий для проведения сопоставления зависит от особенностей анализируемой сделки.
2. С учетом п. 3 ст. 105.5 НК РФ при определенных условиях допустимо в качестве сопоставимых рассматривать сделки, условия которых отличаются от условий анализируемой сделки, но эти отличия не оказывают существенного влияния на результат сделок, следовательно, возможно установление не только полной, но и частичной сопоставимости условий сделок.
3. Указывая на «коммерческие и финансовые условия сделок», НК РФ не определяет относимость условий к соответствующему виду, как уже отмечалось, к таким условиям относятся и «внешние» факторы, оказавшие влияние на совершение сделки.
4. НК РФ устанавливает, что в целях определения сопоставимости сделок проводится *функциональный анализ*, который заключается, в частности, в анализе характеристики функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота. Заметим, что с позиции законодательного обеспечения сделка порождает, изменяет или прекращает права и обязанности сторон, функциями в этой связи стороны не наделяются.
5. При определении сопоставимости условий сделок учитываются характеристики рынков товаров (работ, услуг), на которых совершаются сделки. Представляется, что для выявления сопоставимых рынков товаров (работ, услуг) в контексте налогового контроля вполне можно учитывать параметры (границы) рынков, более последовательно предлагаемые антимонопольным законодательством. В частности, установлению подлежат продуктовые (товар-

ные), уровневые и географические границы рынков с учетом обязательного временного интервала, минимальный уровень которого определен годичным сроком.

*Методы определения для целей налогообложения доходов по сделкам между взаимозависимыми лицами.* Статья 105.7 НК РФ с учетом положений Руководства ОЭСР предусматривает возможность использования как *традиционных* методов, являющихся наиболее предпочтительными для применения, так и *специфических* методов, более точно отражающих особенности совершаемой сделки, например, ввиду существенного ограничения информации о сопоставимых сделках либо существенной взаимосвязи деятельности, осуществляемой сторонами сделки. И если в рамках традиционных методов расчета подлежит *рыночная цена сделки*, то специфические методы, по существу, направлены непосредственно на расчет *налогооблагаемой базы*, соответствующей рыночному уровню.

К числу традиционных методов относятся: 1) метод сопоставимых рыночных цен (comparable uncontrolled price method), 2) метод цены последующей реализации (resale price method), 3) затратный метод (cost plus method). Среди иных методов: 1) метод сопоставимой рентабельности (transactional net margin method), 2) метод распределения прибыли (transactional profit split method).

Применение указанных методов осуществляется с учетом *последовательности* применения, установленной НК РФ:

- 1) по общему правилу *метод сопоставимых рыночных цен* является приоритетным, если же товар приобретается в рамках анализируемой сделки и перепродается без переработки лицам, не являющимся взаимозависимыми, приоритетным является *метод цены последующей реализации*;
- 2) применение *иных методов* допускается, если существует невозможность либо нецелесообразность применения метода сопоставимых рыночных цен, что следует обосновать;
- 3) применение *метода сопоставимой рентабельности и метода распределения прибыли* осуществляется, если данные бухгалтерской (финансовой) отчетности не позволяют применить метод цены последующей реализации и затратный метод.

К числу *правовых аспектов* применения методов ценообразования по сделкам между взаимозависимыми лицами нужно отнести следующие.

1. ФНС России при проведении налогового контроля по сделкам между взаимозависимыми лицами связана применением методов, которые указаны в п. 1 ст. 105.7 НК РФ. Налогоплательщик же вправе применить любые методы ценообразования, но только для обоснования ценовой политики в целях, не предусмотренных НК РФ. В этой связи следует учитывать:
  - а) допускается использование *комбинации* методов (двух, более), установленных НК РФ, что может быть расценено в качестве дополнительного метода,
  - б) цена по *разовой сделке* может быть определена исходя из рыночной стоимости предмета сделки, устанавливаемой в результате независимой оценки в соответствии с законодательством РФ или иностранных государств об оценочной деятельности. Заметим, что ст. 8 Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской



- Федерации»<sup>5</sup> устанавливает *обязательность* проведения оценки в случае возникновения спора об исчислении налогооблагаемой базы<sup>6</sup>,
- в) расчет цен по сделкам с ценными бумагами (ст. 280 НК РФ), цен финансовых инструментов срочных сделок (ст. 305 НК РФ) осуществляется по правилам, установленным второй частью НК РФ.
  2. НК РФ в рамках применения методов ценообразования, как правило, исходит из установления расчетного интервала рыночных цен либо расчетного интервала соответствующего показателя рентабельности. Прежний подход, заключавшийся в установлении норматива допустимого 20 %-го отклонения цен по контролируемой сделке, разд. V.1 НК РФ не предложен. Расчет интервала должен осуществляться на основе анализа нескольких сопоставимых сделок. По общему правилу НК РФ исходит из такого порядка, но вместе с тем допускает расчет на основании одной сделки в соответствии с п. 2 ст. 105.9 НК РФ либо на основании меньшего числа сделок в сравнении с указанным п. 3 ст. 105.8 НК РФ.
  3. В целях обоснования применения методов в соответствии с п. 7 ст. 105.7 НК РФ используется определенная информация, при этом НК РФ в некоторой степени конкретизирует характеристику временных рамок информационных источников применительно к расчету интервала рентабельности (п. 7 ст. 105.8 НК РФ), при расчете же интервала рыночных цен информация фиксируется «анализируемым периодом» либо «ближайшей датой до совершения контролируемой сделки» (п. 4 ст. 105.9 НК РФ).

*Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения.* НК РФ, следуя общемировой практике «расширенного взаимодействия» налогоплательщика и налогового органа, предусматривает право налогоплательщика на согласование с налоговым органом вопросов ценообразования по контролируемым сделкам и закрепление согласованных условий в рамках соглашения о ценообразовании для целей налогообложения. Сравнительно новый для российского налогового права институт впервые появился в США в 90-х гг. XX в., а затем нашел распространение в рамках иных налоговых юрисдикций, например в Австралии, Канаде, Польше, Франции.

Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения может быть заключено между *российской организацией*, отнесенной к категории *крупнейших налогоплательщиков*, и ФНС России по инициативе налогоплательщика. Предмет соглашения — порядок определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках в целях обеспечения соблюдения

<sup>5</sup> СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3813 (с изм. и доп. от 29 июля 2017 г.).

<sup>6</sup> Отчет об оценке рыночной стоимости может приниматься в качестве доказательства по спорам, связанным с корректировкой налоговой базы в соответствии с разд. V.1 НК РФ, только в *установленных* в данном разделе случаях (см. п. 7 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16 февраля 2017 г.) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. № 9.

положений о налогообложении в сделках между взаимозависимыми лицами, установленных п. 1 ст. 105.3 НК РФ.

В зависимости от субъектного состава НК РФ предусматривает возможность заключения соглашений трех видов (п. 1—3 ст. 105.20 НК РФ):

- 1) соглашение между налогоплательщиком и ФНС России;
- 2) соглашение между налогоплательщиком, ФНС России, с участием уполномоченного органа исполнительной власти иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения (налогоплательщик вправе обратиться в ФНС России с заявлением о заключении такого соглашения);
- 3) соглашение между несколькими российскими взаимозависимыми организациями (группой налогоплательщиков), совершающими однородные контролируемые сделки, и ФНС России.

Оценивая в целом позитивно саму возможность заключения обозначенных соглашений именно для крупнейших налогоплательщиков, заметим, что, по существу, имеет место соглашение между федеральным органом исполнительной власти и экономическим оператором рынка, как правило, обладающим рыночной властью на соответствующих товарных рынках, что может повлиять на расстановку рыночных сил. Таким образом, соглашения подобного рода могут быть предметом анализа со стороны антимонопольного органа в связи с возможностью включения в их состав условий, противоречащих требованиям ст. 16 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции»<sup>7</sup>.

Заключение соглашения о ценообразовании для налогоплательщика осуществляется в *добровольном* порядке и не всегда может быть целесообразно для самого налогоплательщика. В этой связи налогоплательщику следует оценить финансовые и временные риски, возникающие при заключении соглашений, а также экономические и правовые последствия, сопутствующие реализации соглашений о ценообразовании для целей налогообложения. Только по итогам такой оценки следует принимать решение о заключении соглашения либо выполнении общих требований, установленных разд. V.1 НК РФ.

При принятии решения о заключении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения следует учитывать ряд обстоятельств.

1. Рассмотрение проекта соглашения, проекта изменений, вносимых в такое соглашение, продление срока действия соглашения оплачиваются государственной пошлиной в размере 2 000 000 руб. Достаточно *высокий* размер пошлины соответствует мировой практике, хотя он имеет элементы компенсационного характера, выходящие за пределы совершения указанных юридически значимых действий. Заметим также, что первоначальный срок действия соглашения составляет не более трех лет, возможна его пролонгация еще не более чем на два года.
2. Порядок заключения соглашения имеет некоторые особенности, связанные с *длительностью* процесса рассмотрения документов (возможно продление общего шестимесячного срока до девяти месяцев, основания продления уста-

<sup>7</sup> СЗ РФ. 2006. № 31 (ч. I). Ст. 3434 (с изм. и доп. от 23 апреля 2018 г.).

новлены ведомственным актом<sup>8</sup>, проект соглашения может быть возвращен на доработку). Перечень документов, представляемый налогоплательщиком, определен п. 1 ст. 105.22 НК РФ *не исчерпывающим* образом<sup>9</sup>, в этой связи отметим некоторую некорректность оснований для принятия решения об отказе от заключения соглашения, среди которых «непредставление или представление не в полном объеме документов», кроме того, возможны и иные основания отказа, помимо установленных п. 8 ст. 105.22 НК РФ.

3. Проверка *исполнения* соглашения о ценообразовании осуществляется в общем порядке, установленном гл. 14.5 НК РФ. В соглашении же в целях оптимизации документооборота устанавливаются перечень, порядок и сроки представления документов, подтверждающих исполнение условий соглашения о ценообразовании (п. 3 ст. 105.19 НК РФ). Но налогоплательщик, заключивший соглашение, не освобождается от представления уведомления о контролируемых сделках. Если налогоплательщик соблюдает условия соглашения, то ФНС России *не вправе принимать решение* о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусматривающее доначисление налогов, пеней и штрафов или уменьшение сумм убытка, в отношении тех контролируемых сделок, цены по которым (методы их определения) были согласованы в соглашении о ценообразовании. Несоблюдение налогоплательщиком условий соглашения влечет его *досрочное прекращение* по решению руководителя (заместителя руководителя) ФНС России.
4. По общему правилу ст. 105.25 устанавливает *стабильность* условий соглашения в части регулирования отношений, возникающих при заключении соглашения о ценообразовании, внесении в него изменений и прекращении его действия, что является неотъемлемой гарантией соглашений подобного рода.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Налоговое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. — М. : Проспект, 2015. — 312 с.
2. Субъекты налоговых отношений : учебное пособие для магистров / отв. ред. Ю. К. Цареградская, О. С. Соболев. — М. : Проспект, 2018. — 128 с.

<sup>8</sup> См.: приказ ФНС России от 26 марта 2012 г. № ММВ-7-13/182@ «Об утверждении форм документов, используемых ФНС России при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока рассмотрения заявления о заключении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения и прилагаемых к нему документов» // Российская газета. 2012. № 115.

<sup>9</sup> См.: письмо ФНС России от 12 января 2012 г. № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения». Приложение 4 // URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 16 мая 2018 г.).

## НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС: ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В РОССИИ

**Аннотация.** Статья раскрывает эволюцию правового регулирования налога на игорный бизнес в Российской Федерации. Особое внимание уделено определению места налога на игорный бизнес в системе налогов и сборов России — от федерального к региональному. Автор указывает на проблемы, связанные с функционированием и оборудованием игорных зон, среди которых в настоящее время реально действующими являются две-три зоны. Анализ судебной практики свидетельствует в основном о проблемах, связанных со сроками регистрации объектов налогообложения и суммами, излишне уплаченными при взимании данного налога.

**Ключевые слова:** налог, игорный бизнес, налоговое право, бюджет, игорная зона.



**Юлия Константиновна ЦАРЕГРАДСКАЯ,**  
доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры финансового права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

**ukmsal@mail.ru**  
125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.125-131

**Iu. K. TSAREGRADSKAYA,**

Doctor of Law, Associate Professor, Professor of Department in Financial Law of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)

**ukmsal@mail.ru**

125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9

### TAX ON THE GAMING: FEATURES OF LEGAL REGULATION IN RUSSIA

**Abstract.** Article opens evolution of legal regulation of a tax on a gaming in the Russian Federation. Special attention is paid to definition of the place of a tax on a gaming in the system of taxes and fees of Russia — from federal to regional. The author points to the problems connected with functioning and the equipment of gambling zones among which now two-three zones are really acting. The analysis of court practice confirms generally the problems connected with terms of registration of the taxation objects and bags which are excessively paid at collection of this tax.

**Keywords:** tax, gaming, tax law, budget, gambling zone.

**В** настоящее время налог на игорный бизнес в системе налогов и сборов Российской Федерации представлен как один из региональных налогов государства, введение которого на территории конкретного субъекта Российской Федерации является его правом.

Мировой опыт подобного налогообложения свидетельствует о том, что механизм правового регулирования во многих странах с развитыми налоговыми

© Ю. К. Цареградская, 2018

системами традиционно сочетается с лицензионной системой игорного бизнеса в определенных территориальных зонах.

С развитием рыночных отношений в Российской Федерации начали появляться организации, осуществляющие игорный бизнес, причем их число со временем значительно увеличивалось. В связи с этим государству необходимо было формировать модель налогообложения данного вида деятельности. Первоначально с 1990 г. в России не существовало специального налогообложения игорного бизнеса, так как данные организации отчисляли налоги в соответствии с установленным налогом на прибыль предприятий и организаций по ставке 90 %, сумма которого зачислялась в региональные бюджеты государства<sup>1</sup>.

В последующем происходило реформирование налогообложения, и с 1998 г. появляется налог на игорный бизнес, который подчеркнул специфику данного вида деятельности и необходимость обложения соответствующих субъектов. Законодатель в целях налогообложения определил, что игорный бизнес рассматривается как предпринимательская деятельность, в процессе которой не происходит реализация продукции, так как она связана с извлечением определенного вида дохода, в частности выигрыша, а также и платы за проведение азартных игр и пари<sup>2</sup>.

Помимо этого, законодатель дал определение всех специальных терминов, характерных для игорного бизнеса: игорное заведение, пари, азартная игра, игровой стол, игровой автомат, касса игорного заведения и др., так как они были новыми для налогового законодательства. Отличительной особенностью налогообложения того периода являлось установление налоговых ставок в зависимости от минимального размера оплаты труда (МРОТ). Например, Закон указывал, что наименьший размер ставки налога за каждый стол, являющийся игровым, составляет 200 МРОТ ежемесячно, а за каждый игровой автомат — 7,5 МРОТ, и т.д. Помимо этого присутствовала налоговая льгота в виде понижения ставки на 20 % для каждого объекта заведений, имеющих большое количество разных объектов обложения, например столов — 30 и более, игровых автоматов — 40 и более<sup>3</sup>.

Изначально данный налог являлся федеральным и его сумма распределялась между двумя бюджетами: по минимальному размеру налоговой ставки зачисления происходили в федеральный бюджет, а при ее превышении — в региональные бюджеты в зависимости от места расположения игорного заведения.

При систематизации налогового законодательства и создании Налогового кодекса РФ (НК РФ) положения Закона послужили основой для современного налогообложения игорного бизнеса. Принимая во внимание природу налога, его сделали региональным, что соответствует принципам современной бюджетной политики государства, основанной на федерализме.

В настоящее время налогоплательщиками данного налога выступают организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игор-

<sup>1</sup> Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1992. № 11. Ст. 525.

<sup>2</sup> Федеральный закон от 31.07.1998 № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес» // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3820.

<sup>3</sup> Федеральный закон от 31.07.1998 № 142-ФЗ.

ного бизнеса. Подобное определение налогоплательщика обусловлено тем, что игорный бизнес рассматривается как предпринимательская деятельность по организации и проведению азартных игр, связанная с извлечением доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр<sup>4</sup>. Данное понятие отличается от аналогичного, изложенного в Законе о налоге на игорный бизнес, тем, что законодатель исключил доход от проведения пари.

Исходя из этого, субъектами являются организаторы азартных игр исключительно в качестве юридических лиц, зарегистрированных в соответствии с требованиями законодательства<sup>5</sup>. При характеристике субъектов налога на игорный бизнес в качестве налогоплательщиков следует учитывать место их расположения, так как от него зависит возможность уплаты налога с разных объектов налогообложения. В соответствии с существующим законодательством игорные заведения могут быть открыты исключительно в специальных зонах, которые именуются игорными. Исключением являются только букмекерские конторы и тотализаторы, которые могут осуществлять деятельность вне игорных зон. Для этих субъектов обязательными условиями являются получение лицензии и членство в саморегулируемой организации организаторов азартных игр в букмекерских конторах или в тотализаторах<sup>6</sup>.

Законодатель предъявил специальные требования, которым должны отвечать субъекты, являющиеся плательщиками налога на игорный бизнес, в частности:

- а) игорные заведения могут располагаться только в зданиях, строениях, сооружениях, являющиеся объектами капитального строительства, при условии, что данные объекты не являются физкультурно-оздоровительными и спортивными учреждениями (исключение составляют букмекерские конторы, тотализаторы, пункты приема ставок);
- б) должно быть разделение на зону обслуживания и служебную зону игорного заведения;
- в) используемое оборудование должно находиться в собственности игорного заведения;
- г) средний процент выигрыша для каждого автомата должен составлять 90 % и более;
- д) в зоне обслуживания игорного заведения, где расположены игровые автоматы, их количество должно быть не менее чем 50 штук<sup>7</sup>.

Все игорные заведения, существовавшие до принятия соответствующего законодательства, должны были перейти на указанные требования, а при несоответствии требованиям их деятельность прекращалась. Переходный период составлял семь месяцев с декабря 2006 г. по июль 2007 г.

Как уже отмечалось, новеллой законодательства о налоге на игорный бизнес стало зонирование территорий субъектов РФ, на которых возможно осуществ-

<sup>4</sup> Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

<sup>5</sup> Федеральный закон от 29.12.2006 № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2007. № 1 (ч. 1). Ст. 7.

<sup>6</sup> Федеральный закон от 29.12.2006 № 244-ФЗ.

<sup>7</sup> Федеральный закон от 29.12.2006 № 244-ФЗ.



вление игорного бизнеса, исключение сделано только для букмекерских контор и тотализаторов, которые могут быть размещены в любом субъекте государства.

На данный момент в Российской Федерации предусмотрено создание пяти так называемых игорных зон в следующих субъектах РФ: «Крым» — Республика Крым, «Сибирская монета» — Алтайский край, «Азов-Сити», «Красная поляна» — Краснодарский край, «Приморье» — Приморский край, «Янтарная» — Калининградская область. При этом отмечается, что на территории одного субъекта РФ должна быть создана одна такая зона<sup>8</sup>.

По данным ФНС России, на сегодняшний день только две игорные зоны являются действующими — «Азов-Сити» и «Сибирская монета»<sup>9</sup>. Следует иметь в виду, что игорная зона «Азов-Сити», находящаяся в Краснодарском крае, будет ликвидирована к 01.01.2019<sup>10</sup>. В данной зоне на сегодняшний день могут осуществлять игорный бизнес только субъекты, являющиеся организаторами азартных игр, получившие соответствующие разрешения до 23.07.2014. Данное изменение обусловлено тем, что на территории Краснодарского края появляется вторая игорная зона «Красная поляна», а действие двух зон является нарушением законодательства. Видимо, наиболее целесообразно развивать игорную зону в курортно-спортивной зоне Краснодарского края, поскольку границы игорной зоны на территории данного субъекта РФ определяются Правительством России в границах земельных участков, на которых размещены олимпийские объекты.

Объекты налогообложения в рамках данного налога в сравнении с законодательством 90-х гг. особо не изменились, лишь трансформировались в соответствии с новыми информационно-технологическими условиями осуществления игорного бизнеса. Объектами являются: игровой стол, игровой автомат, процессинговый центр букмекерской конторы или тотализатора, процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора или букмекерской конторы, пункт приема ставок тотализатора или букмекерской конторы.

Любой из перечисленных объектов подлежит регистрации по месту установки или нахождения объекта в налоговой инспекции. Регистрация носит заявительный характер, поскольку налогоплательщик должен написать заявление о регистрации объекта, после чего ему выдадут соответствующее свидетельство о регистрации (НК РФ). Объект налогообложения должен быть зарегистрирован в налоговой инспекции в течение срока, охватывающего период не позднее чем за 5 рабочих дней до даты установки. Такой же срок предусмотрен и для любых изменений количества объектов налогообложения, включая их выбытие.

В соответствии с ранее действовавшей редакцией НК РФ налогоплательщику предписывалось поставить на учет в налоговой инспекции по месту своей регистрации как налогоплательщика каждый объект обложения налогом на игорный бизнес.

<sup>8</sup> Федеральный закон от 29.12.2006 № 244-ФЗ.

<sup>9</sup> Налог на игорный бизнес // URL: <https://www.nalog.ru/rn50/taxation/taxes/ib/> (дата обращения: 28.03.2018).

<sup>10</sup> Федеральный закон от 01.05.2016 № 121-ФЗ «О внесении изменения в статью 9 Федерального закона “О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации”» // СЗ РФ. 2016. № 18. Ст. 2497.

На практике получалось так, что место регистрации объекта обложения связывалось не с местом ведения предпринимательской деятельности, а с местом регистрации плательщика, причем это были территориально разные места. В связи с этим складывалась ситуация, при которой плательщики выбирали для регистрации своей деятельности субъекты с минимальными ставками, что позволяло им осуществлять налоговую оптимизацию путем легального налогового планирования, используя нормы налогового законодательства. В настоящее время данный пробел устранен и место регистрации однозначно привязано к месту установки объекта налогообложения.

Рассматривая вопрос о размере налоговых ставок, следует отметить, что поскольку это региональный налог, то НК РФ устанавливает только относительные размеры, конкретизация которых зависит от субъекта РФ. В настоящее время используется твердый вид ставки в рублях за каждый объект налогообложения:

- а) игровой стол — 50 000—250 000 руб.;
- б) игровой автомат — 3 000—15 000 руб.;
- в) процессинговый центр букмекерской конторы и тотализатора — 50 000—250 000 руб.;
- г) процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора и букмекерской конторы — 2 500 000—3 000 000 руб.;
- д) пункт приема ставок тотализатора и букмекерской конторы — 10 000—14 000 руб. (НК РФ).

При отсутствии определения налоговых ставок в субъекте РФ налогообложение производится по минимальному размеру налоговых ставок.

Рассматривая налоговые ставки в действующих игорных зонах на территории Российской Федерации, следует отметить, что субъекты РФ установили средние размеры для объектов налогообложения.

В Краснодарском крае представлены не все объекты налогообложения, предусмотренные налоговым законодательством, в связи с переходным периодом с одной игорной зоны в другую. Так, например:

- а) игровой стол — 125 000 руб.;
- б) игровой автомат — 7 500 руб.;
- в) процессинговый центр — 125 000 руб.;
- г) пункт приема ставок — 7 000 руб.<sup>11</sup>

В Алтайском крае налоговые ставки на игорный бизнес приблизительно сходны по размерам со ставками, установленными в Краснодарском крае, отличие заключается в большем количестве объектов налогообложения:

- игровой стол — 125 000 руб.;
- игровой автомат — 7 500 руб.;
- процессинговый центр — 125 000 руб.;
- пункт приема ставок — 14 000 руб.;
- процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора и букмекерской конторы — 3 000 000 руб.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> Закон Краснодарского края от 20.10.2003 № 611-КЗ «О налоге на игорный бизнес» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>12</sup> Закон Алтайского края от 12.11.2003 № 55-ЗС «О ставках налога на игорный бизнес на территории Алтайского края» // СПС «КонсультантПлюс».



Для данного налога налоговый период составляет календарный месяц, соответственно, уплата должна осуществляться исходя из размера налоговой базы и ставки ежемесячно.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно. При исчислении налога следует принимать во внимание, что игровой стол может состоять из нескольких игровых полей, в связи с чем ставка налога будет соотноситься с количеством полей, расположенных на одном столе, а не с количеством игровых столов.

Налогоплательщик представляет налоговую декларацию в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения до 20 числа следующего месяца после истекшего налогового периода. В данной норме есть одно исключение, связанное с крупнейшими налогоплательщиками, которые представляют налоговые декларации в налоговый орган не по месту регистрации объектов обложения, а по месту учета в качестве таких налогоплательщиков.

Имеются определенные особенности при исчислении налога на игорный бизнес в зависимости от регистрации объекта налогообложения. Предусмотрено два случая:

- во-первых, если регистрация объекта налогообложения осуществлена до 15 числа налогового периода, включая это число, то сумма налога исчисляется по полной ставке налога, установленной для данного объекта налогообложения;
- во-вторых, если объект налогообложения зарегистрирован после 15 числа налогового периода, то сумма налога по данному объекту будет исчисляться от половины ставки налога, установленной для соответствующего вида объекта налогообложения.

Данные положения НК РФ вызывают споры, которые призваны разрешить судебные органы. В частности, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа указывает на то, что момент исчисления налога на игорный бизнес не наступает с даты представления заявления о регистрации объекта налогообложения и не прекращается подобным образом<sup>13</sup>. Суд акцентирует внимание на том, что объектом налогообложения является реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль и прочее, имеющее определенную характеристику, с наличием которого законодательство связывает возникновение налоговой обязанности.

Налог исчисляет каждый налогоплательщик самостоятельно исходя из установленной по каждому виду объекта налогообложения ставки налога. Началом исчисления следует считать дату установки объекта налогообложения. Например, для пункта приема ставок букмекерской конторы — это дата его открытия, а не дата регистрации, поскольку отсутствует сам объект налогообложения. В связи с отсутствием одного из основных элементов налогообложения обязанность по уплате налога на игорный бизнес не может возникнуть. В данном случае следует принимать во внимание, что подобное положение, определенное в ходе судебной практики, распространяется не на все объекты налогообложения на игорный бизнес, а лишь на те, которые фактически появляются для ведения этого вида

<sup>13</sup> Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 29.09.2014 по делу № А78-836/2014 // СПС «КонсультантПлюс» (документ опубликован не был).

деятельности и одновременно организуют его: пункт приема ставок тотализатора и пункт приема ставок букмекерской конторы.

В основном судебная практика по спорам, связанным с налогом на игорный бизнес, связана с излишне уплаченной суммой налога и требованием ее вернуть. Данные споры возникают при разных обстоятельствах, в одних случаях сроки исковой давности пропущены и иски суды не удовлетворяют, а в других — сроки исковой давности в норме и тогда спор разрешается в пользу налогоплательщика<sup>14</sup>.

Подводя итоги, следует отметить, что налог на игорный бизнес является специфическим в силу его объектов налогообложения, в связи с чем выделены отдельные территории в государстве для некоторых видов игорного бизнеса. Данный налог базируется на принципе вмененного дохода, когда устанавливается налог исходя из предполагаемого дохода различных видов объектов налогообложения и субъектов игорного бизнеса. Принципиальным условием при налогообложении является то, что не доход рассматривается как объект обложения, а иные показатели, не связанные напрямую с финансово-хозяйственной деятельностью.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Гапеенко Д. Ю.* Административно-правовые средства борьбы с нарушениями законодательства в сфере игорного бизнеса : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2017. — 28 с.
2. *Голованов Г. Р.* Налог на игорный бизнес: таинственный объект налогообложения // *Налоговый вестник*. — 2007. — № 9. — С. 156—160.
3. *Майоров В. И., Изюмова Е. С.* Функции налоговых органов в сфере административно-правового регулирования организации игорной деятельности // *Проблемы права*. — 2015. — № 2 (50). — С. 109—113.

<sup>14</sup> См.: постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26.11.2012 по делу № А03-17/2012 ; постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.11.2012 № 17АП-11849/2012-АК по делу № А50-10426/2012 ; постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 11.09.2012 по делу № А03-17/2012 ; апелляционное определение Суда Ханты-Мансийского автономного округа — Югры от 23.10.2012 по делу № 33-4627/2012 // СПС «КонсультантПлюс».





**Екатерина Борисовна  
ЧЕРНОБРОВКИНА,**  
кандидат юридических  
наук, доцент, доцент  
кафедры финансового  
права Университета  
имени О.Е. Кутафина  
(МГЮА)

**kchernobrovkina@yandex.ru**  
125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

## ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ОБЛАСТИ ФИЗИЧЕСКОЙ КУЛЬТУРЫ И СПОРТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Аннотация.** Анализ отечественного опыта правового регулирования физической культуры и спорта, в том числе мер налоговой поддержки, позволяет сделать вывод, что в их основе лежат приоритеты социальной политики, в том числе в сфере физической культуры и спорта, здравоохранения, социального обеспечения, образования, занятости. При этом учитывается реализуемая государством бюджетная и налоговая политики.

Существенную роль играют при этом стратегические ориентиры социально-экономического развития и инструменты достижения поставленных задач, закрепленные в национальных программных документах в области физической культуры и спорта, бюджетной и налоговой сферах, социальная политика государства.

В статье исследуются возможности и перспективы активизации государственной налоговой политики в сфере физической культуры и спорта и выдвигаются предложения по совершенствованию налогового законодательства в данном направлении.

**Ключевые слова:** налогообложение, спорт, финансирование, налоговые льготы, налоговая политика.

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.132-140

**E. B. CHERNOBROVKINA,**

PhD in law, associate Professor, associate Professor, chair of Financial Law  
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)

**kchernobrovkina@yandex.ru**

125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9

### FEATURES OF THE TAXATION IN THE SPHERE OF PHYSICAL CULTURE AND SPORTS IN THE RUSSIAN FEDERATION

**Abstract.** Analysis of the domestic experience of the physical education and sport legal regulation, including tax support measures, leads to the conclusion that they are based on the priorities of social policy, including in the physical education and sport, healthcare, social security, education, employment. The budget and tax policy implemented by the state is taken into account. The strategic guidelines of social and economic development and the instruments of achievement of the set tasks fixed in the national program documents in the field of physical culture and sport, budgetary and tax spheres, social policy of the state play a significant role.

*The article examines the possibilities and prospects of the state tax policy activation in the sphere of physical culture and sports and proposes the improvement of the tax legislation in this direction.*

**Keywords:** *taxation, sport, financing, tax benefits, tax policy.*

**М**еры налогового стимулирования для развития физической культуры и спорта являются одним из эффективных способов вовлечения населения в рассматриваемые виды деятельности и привлечения в этой сфере частных организаций. Интенсивность и масштабность данного направления государственной политики в сфере физической культуры и спорта может быть различной и зависит от общих условий функционирования налоговой системы того или иного государства, состояния физкультурно-спортивной системы.

В соответствии со Стратегией развития физической культуры и спорта в Российской Федерации на период до 2020 года, утвержденной распоряжением Правительства РФ от 07.08.2009 № 1101-р<sup>1</sup>, финансовое обеспечение ее реализации предусматривается за счет средств из нескольких источников: федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и внебюджетных фондов. К формам государственной поддержки в числе прочего отнесены: субсидии, предоставляемые общероссийским спортивным федерациям на поддержку и развитие видов спорта (прежде всего с низкой самоокупаемостью); субсидии бюджетам субъектов РФ на строительство и реконструкцию региональных и муниципальных спортивных объектов; предоставление субсидий общероссийским общественным объединениям, осуществляющим содействие развитию физической культуры и спорта, в том числе среди инвалидов и лиц с ограниченными возможностями здоровья.

Финансирование мероприятий по реализации Стратегии осуществляется в пределах средств, предусмотренных на реализацию государственной политики в сфере физической культуры и спорта федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий год. Доля расходов на физическую культуру и спорт (ФКС) в общем объеме расходов консолидированного бюджета РФ располагалась в диапазоне от 12 до 9 % в 2005—2014 гг.<sup>2</sup>, сокращение расходов наблюдалось в период с 2007 по 2014 г. Следует отметить, что рывок расходов на физкультуру и спорт в 2011 г. в основном объясняется изменением бюджетного классификатора (выделением этих расходов в отдельный раздел).

Дополнительным фактором стал рост расходов на спорт высших достижений, их доля в 2011 г. превысила 30 % всех расходов на физическую культуру и спорт, в последующие годы стала еще больше : в 2012 г. — 38 %, в 2013 — 35 %, в 2014 г. — 39 %<sup>3</sup>. Следствием этого было не всегда достаточное финансирование массового и детского спорта.

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2009. № 33. Ст. 4110.

<sup>2</sup> Соответственно, 12 % (в 2005, 2007 гг.), 11 % (в 2006, 2008 гг.), 10 % (в 2009—2012 гг., 9 % (в 2013, 2014 гг.). См.: Социальные расходы в России : федеральный и региональные бюджеты. М. : НИУ ВШЭ, 2015. С. 7—8.

<sup>3</sup> См.: Социальные расходы в России : федеральный и региональные бюджеты. М. : НИУ ВШЭ, 2015. С. 18—19.



Часть 5 ст. 38 Федерального закона от 04.12.2007 № 329 «О физической культуре и спорте в Российской Федерации»<sup>4</sup> допускает осуществление финансирования физической культуры и спорта из иных, непубличных, т.е. частных, не запрещенных законодательством РФ источников. Доля поступлений из частных источников во многом зависит от проводимой государством налоговой политики, а также действующего регулирования, в том числе положений международных договоров в сфере налогообложения.

Исходя из признания значимости человеческого капитала, здоровья нации для современного государства, обеспечения его безопасности и целостности, конкурентоспособности национальной экономической и социальной систем, по итогам заседания Совета по развитию физической культуры и спорта, состоявшегося 09.10.2014, Президентом РФ было дано поручение Правительству РФ<sup>5</sup> рассмотреть возможность внесения в законодательство РФ изменений, направленных на привлечение бизнеса в сферу физической культуры и массового спорта путем предоставления организациям, осуществляющим деятельность в указанной сфере, льгот по налогу на прибыль организаций. Однако новое регулирование до настоящего момента не введено.

Представляется, что решение указанной задачи, как и совершенствование всей системы налогового стимулирования физической культуры и спорта, должны осуществляться в тесной взаимосвязи с национальной налоговой политикой. Налоговая политика — это действия государства в области налогов и налогообложения. План намерений и действий в налоговой сфере, предпринимаемых государством, разрабатывает Минфин России (абз. 5 ст. 165 Бюджетного кодекса РФ<sup>6</sup>).

В Российской Федерации существует специальный программный документ с горизонтом на три года, который отражает основные ориентиры государственной политики в указанной сфере. Основные направления налоговой политики на очередной год и на плановый период играют значимую роль в процессе подготовки проектов бюджетов. Пункт 2 ст. 172 БК РФ относит его к документам, лежащим в основе составления проектов бюджетов наряду с положениями послания Президента РФ Федеральному Собранию РФ, определяющими бюджетную политику (требования к бюджетной политике) в Российской Федерации, основными направлениями налоговой политики, основными направлениями таможенно-тарифной политики РФ, прогнозом социально-экономического развития, бюджетным прогнозом (проектом бюджетного прогноза, проектом изменений бюджетного прогноза) на долгосрочный период, государственными (муниципальными) программами (проектами государственных (муниципальных) программ, проектами изменений указанных программ).

Основные направления налоговой политики представляются одновременно с проектом закона (решения) о бюджете в законодательный (представительный) орган. Соответственно, и проект федерального закона о федеральном бюджете

<sup>4</sup> СЗ РФ. 2007. № 50. Ст. 6242.

<sup>5</sup> См.: п. 4 Перечня поручений Президента Российской Федерации по итогам заседания Совета по развитию физической культуры и спорта при Президенте Российской Федерации от 9 октября 2014 г. Пр-2508.

<sup>6</sup> Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998 № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

на очередной финансовый год и плановый период вносится в Государственную Думу одновременно с основными направлениями налоговой политики РФ на очередной финансовый год и плановый период (п. 4 ст. 192 БК РФ).

Кроме того, проект основных направлений налоговой политики подлежит обсуждению в рамках осуществления предварительного парламентского контроля (ст. 11 Федерального закона от 07.05.2013 № 77-ФЗ «О парламентском контроле»<sup>7</sup>). В связи с этим Министерство финансов РФ одновременно с внесением проекта основных направлений бюджетной политики РФ и проекта основных направлений налоговой политики РФ на рассмотрение в Правительство РФ представляет указанные проекты в Государственную Думу для рассмотрения Комитетом Государственной Думы по бюджету и налогам.

Проект основных направлений налоговой политики РФ, представленный в Государственную Думу, не позднее одного рабочего дня, следующего за днем поступления указанного проекта в Государственную Думу, направляется Советом Государственной Думы или в период между сессиями Государственной Думы Председателем Государственной Думы в Совет Федерации.

Многие из осуществленных в сфере налогового регулирования физической культуры и спорта изменений за последнее время предварительно анонсировались в документах, определявших налоговую политику Российской Федерации на очередной год и плановый период.

Так, в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов<sup>8</sup> отмечалась необходимость принятия решения о расширении перечня видов деятельности, гранты на поддержку которых не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, с включением в этот перечень программ в области охраны здоровья населения, физической культуры и массового спорта (за исключением профессионального спорта). При этом предполагалось установить ограничения, позволяющие обеспечить эффективное администрирование целевого характера указанных средств.

Необходимость уточнения порядка освобождения от НДС услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для подготовки спортивно-зрелищных мероприятий, проводимых организациями физической культуры и спорта, была упомянута в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов<sup>9</sup>. Соответствующий акт был принят, поэтому принятый спустя два года документ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов<sup>10</sup>, упоминал данное мероприятие уже как реализованное: «В целях упрощения администрирования НДС был уточнен порядок освобождения от налогообложения услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений

<sup>7</sup> СЗ РФ. 2013. № 19. Ст. 2304.

<sup>8</sup> Одобренны Правительством РФ 25.05.2009 // СПС «КонсультантПлюс». Документ опубликован не был.

<sup>9</sup> Одобренны Правительством РФ 20.05.2010 // СПС «КонсультантПлюс». Документ опубликован не был.

<sup>10</sup> СПС «КонсультантПлюс». Документ опубликован не был.



и установлено освобождение в отношении не только проведения спортивно-зрелищных мероприятий, но и их подготовки».

В связи с предполагавшимся повышением ставок транспортного налога в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов отмечалось, что взимание повышенного налога не предполагается в отношении спортивных автомобилей и мотоциклов, используемых исключительно для участия в спортивных соревнованиях. Однако соответствующих изменений в федеральном законодательстве не произошло.

В Основных направлениях налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов<sup>11</sup>, равно как и в Основных направлениях налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов, можно встретить упоминание о спорте и физической культуре только в связи с налоговыми расходами бюджетной системы РФ, соответствующие данные приводятся в документах за 2010—2012, 2010—2013 гг. Например, в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и плановый период 2019 и 2020 годов также приведены расходы федерального бюджета по разделам функциональной классификации с 2017 по 2020 год: в суммах — 94, 59, 37 и 39 млрд руб., что свидетельствует о сокращении расходов на физическую культуру и спорт.

В Российской Федерации на уровне федерального законодательства существует несколько специальных видов налоговых льгот и преференций, направленных на реализацию мер по поддержке и развитию физической культуры и спорта, которые условно можно разделить на следующие группы:

- 1) общего характера, которые не связаны с проведением конкретного спортивного мероприятия;
- 2) «событийные», т.е. связанные с подготовкой и проведением на территории Российской Федерации крупного спортивного события.

Последняя группа в зависимости от конкретного события распадается на две подгруппы в зависимости от события:

- а) XXII Олимпийские зимние игры и XI Паралимпийские зимние игры 2014 г. в городе Сочи;
- б) чемпионат мира по футболу FIFA 2018 г., Кубок конфедераций FIFA 2017 г.

В силу особенностей действующей системы налогового регулирования в Российской Федерации, в частности наличия нескольких видов налогов и сборов (федеральные, региональные, местные) с распределением полномочий по их установлению и введению между различными публичными субъектами (Федерация, ее субъекты, муниципальные образования), а также существованием наряду с общим специальными налоговыми режимов, с правом самостоятельного выбора режима налогоплательщиком, существует достаточно значительное количество норм в законодательстве РФ, ее субъектах и муниципальных актах о налогах и сборах, направленных на стимулирование организаций осуществлять финансирование физической культуры и спорта.

<sup>11</sup> Основные направления налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов (одобрены Правительством РФ 01.07.2014) // СПС «КонсультантПлюс». Документ опубликован не был.

Кроме того, имеет место и дифференциация налогообложения в зависимости от организационно-правовой формы, а также формы собственности, характера деятельности (коммерческая/некоммерческая), особенностей правового статуса как самого субъекта, так и используемого им имущества. Например, нормы, стимулирующие ведение здорового образа жизни, поощряющие деятельность некоммерческих организаций, организаций социальной сферы и т.д., также могут оказывать влияние на финансирование организациями ФКС.

Большинство специальных положений НК РФ, касающихся физической культуры и спорта, существуют достаточно давно (закреплены с момента его принятия) и не претерпели существенных изменений. В то же время появляются и некоторые новые положения, которые связаны с закреплением в НК РФ новых институтов и режимов. Так, появление особого регулирования региональных инвестиционных проектов повлекло за собой необходимость установления ограничений в части учета затрат на создание (приобретение) амортизируемого имущества при определении объема капитальных вложений. В связи с этим в затратах на осуществление проектно-исследовательских работ, новое строительство, техническое перевооружение, модернизацию основных средств, реконструкцию зданий, приобретение машин, оборудования, инструментов, инвентаря не учитываются не только затраты на приобретение легковых автомобилей, мотоциклов, туристских и прогулочных судов, но и спортивных судов (п. 3 ст. 25.8 НК РФ).

Основная часть норм, направленных на стимулирование финансирования физической культуры и спорта, закреплена в части второй НК РФ, регулирующей отдельные виды налогов. Данный акт подвергался более частым изменениям, которые затрагивали налоговое регулирование сферы физической культуры и спорта. Многие из них были вызваны изменениями в регулировании других отраслей и образующих их институтов, например реформой бюджетных учреждений, изменениями в регулировании благотворительных организаций и НКО.

Федеральный закон от 29.12.2000 № 166-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>12</sup> изменил редакцию действовавшей ранее нормы п. 31 ст. 217 НК РФ, предусматривавшей освобождение от НДФЛ выплат, производимых профсоюзными комитетами (в том числе материальной помощи) членам профсоюзов за счет членских взносов, а также выплат, производимых молодежными и детскими организациями своим членам за счет членских взносов на покрытие расходов, связанных с проведением культурно-массовых, физкультурных и спортивных мероприятий. Были ограничены источники финансирования выплат, производимых членам профсоюзов в части выплат за счет вознаграждений и иных выплат за выполнение трудовых обязанностей.

В 2004 г. существовавший ранее перечень доходов, освобождаемых от обложения НДФЛ, был дополнен указанием на еще три вида международных спортивных соревнований, призы за участие в которых также не подлежали налогообложению: Паралимпийские и Сурдлимпийские игры, Всемирные шахматные олимпиады (Федеральный закон от 30.06.2004 № 62-ФЗ «О внесении изменений в статью 217 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>13</sup>) (п. 20

<sup>12</sup> СЗ РФ. 2001. № 1 (ч. II). Ст. 18.

<sup>13</sup> СЗ РФ. 2004. № 27. Ст. 2715.



ст. 217 НК РФ). Кроме того, было прямо указано, что действие льготы распространяется также и на спортсменов-инвалидов.

Федеральный закон от 24.07.2007 № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации»<sup>14</sup> конкретизировал, что к санаторно-курортным и оздоровительным организациям в целях налогообложения доходов физических лиц относятся также оздоровительные и спортивные детские лагеря.

Введенные в действие изменения позволили распространить действие освобождения по НДФЛ на суммы полной или частичной компенсации (оплаты) работодателями своим работникам и иным указанным в НК РФ категориям лиц стоимости приобретаемых путевок в оздоровительные и спортивные детские лагеря, находящиеся на территории РФ, а также суммы полной или частичной компенсации (оплаты) стоимости путевок в такие лагеря, находящиеся на территории РФ, предоставляемые за счет средств организаций (индивидуальных предпринимателей). Обязательным условием было, чтобы расходы по такой компенсации (оплате) в соответствии с НК РФ не были отнесены к расходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций; за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ; за счет средств, получаемых от деятельности, в отношении которой организации (индивидуальные предприниматели) применяют специальные налоговые режимы. Таким образом, конкретизация нормы позволила снять существовавшие ранее споры по ее толкованию и применению.

В 2009 г. действие освобождения от НДФЛ доходов в виде оплаты стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях, было распространено также на спортивных судей<sup>15</sup> (абз. 5 п. 3 ст. 217 НК РФ). Принятый впоследствии Федеральный закон от 29.02.2012 № 16-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»<sup>16</sup> расширил возможности применения указанной льготы, позволив предоставлять перечисленные выше услуги и имущество не только для учебно-тренировочного процесса, но в целом для любого тренировочного процесса.

Федеральный закон от 18.07.2011 № 235-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части совершенствования налогообложения некоммерческих организаций и благотворительной деятельности»<sup>17</sup> закрепил норму, освободившую от НДС оказание на территории РФ услуг населению по организации и проведению физкультурных, физкультурно-оздоровительных и спортивных мероприятий (пп. 14.1 п. 2 ст. 149 НК РФ). Кроме того, данным Законом были закреплены дополнительные налоговые сти-

<sup>14</sup> СЗ РФ. 2007. № 31. Ст. 4013.

<sup>15</sup> Федеральный закон от 25.11.2009 № 276-ФЗ «О внесении изменений в статью 217 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2009. № 48. Ст. 5726.

<sup>16</sup> СЗ РФ. 2012. № 10. Ст. 1164.

<sup>17</sup> СЗ РФ. 2011. № 30 (ч. I). Ст. 4583.

мулы для осуществления физическими лицами финансирования организаций физической культуры и спорта (пп.1 п. 1 ст. 219 НК РФ).

С момента принятия НК РФ существует социальный вычет по НДФЛ, позволяющий освободить от налогообложения пожертвования физических лиц в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели в виде денежной помощи, в том числе физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд. Вычет имеет ограничения по размеру — не более 25 % суммы дохода, полученного в налоговом периоде налогоплательщиком.

В 2011 г. положениями Федерального закона № 235-ФЗ структура нормы была изменена, были более четко определены правовой статус получателей пожертвований, а также цели пожертвований для отдельных категорий получателей. Исключена возможность освобождения от НДФЛ сумм пожертвований некоммерческим организациям, осуществляющим деятельность в области профессионального спорта. Тем самым законодатель фактически закрепил приоритетность для государства поддержки массового спорта, который нуждается в дополнительном финансировании.

Так, в настоящее время от налогообложения освобождаются суммы пожертвований, в том числе следующим субъектам: 1) благотворительным организациям; 2) социально ориентированным некоммерческим организациям на осуществление ими деятельности, предусмотренной законодательством РФ о некоммерческих организациях; 3) НКО, осуществляющим деятельность в области науки, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта). Сохраняются ограничения по максимальному размеру вычета.

Кроме того, Федеральный закон № 235-ФЗ закрепил налоговые стимулы для предоставления и получения грантов на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, НКО, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ<sup>18</sup>, на осуществление конкретных программ, в том числе в области физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта). Доходы в виде указанных грантов не включаются в подлежащие налогообложению на прибыль доходы при выполнении предусмотренных НК РФ условий: 1) предоставление на условиях, определяемых грантодателем; 2) обязательное предоставление грантодателю отчета о целевом использовании гранта.

Федеральным законом от 02.07.2013 № 152-ФЗ «О внесении изменений в главы 23 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>19</sup> с 3 июля 2013 г. освобождены от НДФЛ доходы в натуральной форме в виде форменной одежды и вещевого имущества, полученные добровольцами, волонтерами в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является безвозмездное выполнение работ, оказание услуг в соответствии с Федеральным законом от

<sup>18</sup> Соответствующий перечень был утвержден Правительством РФ (см.: постановление Правительства РФ от 28.06.2008 № 485 «О перечне Международных и иностранных организаций, получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых не подлежат налогообложению и не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций — получателей грантов» // СЗ РФ. 2008. № 27. Ст. 3287).

<sup>19</sup> СЗ РФ. 2013. № 27. Ст. 3444.



11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и добровольчестве (волонтерстве)» и Федеральным законом «О физической культуре и спорте в Российской Федерации» (п. 3.2 ст. 217 НК РФ).

Следует отметить, что существенные изменения были внесены в налоговое регулирование ФКС в связи с подготовкой и проведением таких спортивных событий, как XXII Олимпийские зимние игры и XI Паралимпийские зимние игры 2014 г. в городе Сочи<sup>20</sup>, а также чемпионата мира по футболу FIFA 2018 г., Кубка конфедераций FIFA 2017 г.<sup>21</sup>

Сохраняющееся широкое использование налоговых стимулов не снимает проблемы выбора их оптимальных характеристик (время действия, круг субъектов, индикаторы эффективности и др.) и их правового закрепления<sup>22</sup>.

По направлениям ФКС приоритетными для стимулирования должны стать массовый, а также детский и юношеский спорт, спорт пожилых и малообеспеченных граждан, спорт как средство реабилитации и социализации граждан. Участие хозяйствующих субъектов в подготовке, проведении, финансировании и организации соответствующих мероприятий в указанных видах и направлениях развития физической культуры и спорта может рассматриваться в качестве критериев для предоставления соответствующих льгот и преференций в отношении как федеральных, так и муниципальных и региональных налогов и сборов, а также специальных налоговых режимов.

Анализ отечественного применения мер налогового стимулирования организаций в целях совершенствования возможностей финансирования ими физической культуры и спорта позволяет сделать вывод, что налоговое стимулирование организаций для финансирования ими физической культуры и спорта может реализовываться государством различными способами и в различной форме.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Журавлева О. О., Исмаилова Л. Ю. Проблемы гармонизации принципов налогового стимулирования в условиях кризиса // Финансовое право. — 2009. — № 6. — С. 23—27.
2. Социальные расходы в России: федеральный и региональные бюджеты. — М.: НИУ ВШЭ, 2015.

<sup>20</sup> См., например: Федеральный закон от 30.07.2010 № 242-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи и развитием города Сочи как горноклиматического курорта» // СЗ РФ. 2010. № 32. Ст. 4298.

<sup>21</sup> См., например: Федеральный закон от 07.06.2013 № 108-ФЗ «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2013. № 23. Ст. 2866.

<sup>22</sup> См.: Журавлева О. О., Исмаилова Л. Ю. Проблемы гармонизации принципов налогового стимулирования в условиях кризиса // Финансовое право. 2009. № 6. С. 23—27.

## МЕХАНИЗМ СНИЖЕНИЯ СТОИМОСТИ ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ)

**Аннотация.** В рамках проводимого исследования дается характеристика рынка услуг по хранению товаров, оказываемых складами временного хранения, а также современных инструментов влияния государства на процесс ценообразования на рассматриваемые услуги. На основании результатов исследования авторами сформулированы цели и задачи обеспечения эффективности и прозрачности функционирования складов временного хранения, а также предложен механизм (инструмент), позволяющий обеспечить эффективность работы государственного аппарата по предупреждению и пресечению необоснованного роста цен на товары (работы, услуги).

**Ключевые слова:** склад временного хранения, справедливая цена, умеренная норма прибыли, снижение себестоимости, единая система мониторинга за себестоимостью товаров (работ, услуг).

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.141-148



**Александр Васильевич  
КОВАЛЕВ,**

юрист

[kovalev\\_alexandt@list.ru](mailto:kovalev_alexandt@list.ru)

121615, Россия, г. Москва,

Рублевское ш., д. 26, корп. 1

**A. V. KOVALEV**

[kovalev\\_alexandt@list.ru](mailto:kovalev_alexandt@list.ru)

Russia, Moscow, Rublevskoe sh., d. 26. 1

**A. V. TUNICK**

[av.tyunik@gmail.com](mailto:av.tyunik@gmail.com)

Russia, Moscow, ul. Shkolnaya, d. 34

### THE MECHANISM OF REDUCING THE COST OF GOODS (WORKS, SERVICES)

**Abstract.** Within the framework of the conducted research the characteristic of the market of services for storage of goods provided by temporary storage warehouses is given, as well as modern instruments of state influence on the pricing process for the services in question.

Based on the results of the research, the authors formulated goals and objectives for ensuring the efficiency and transparency of the operation of temporary storage warehouses, and also proposed a mechanism (tool) that would ensure the effectiveness of the state machinery for preventing and suppressing unjustified increases in prices for goods (work, services).

**Keywords:** temporary storage warehouse, fair price, moderate profit rate, cost reduction, unified monitoring system for the cost of goods (works, services).



**Андрей Владимирович  
ТЮНИК,**

экономист-менеджер,

кандидат экономических

наук

[av.tyunik@gmail.com](mailto:av.tyunik@gmail.com)

109544, Россия, г. Москва,

ул. Школьная, д. 34

### Введение

В условиях, когда внешняя торговля играет немаловажную роль в экономической деятельности любого государства, необходимым является обеспечение эффективности функционирования всех цепочек поставок товаров, ввозимых в страну, перевозимых по стране и вывозимых из страны.

© А. В. Ковалев,

А. В. Тюник, 2018

К числу таких цепочек относятся, в частности, склады временного хранения (СВХ), которые оказывают услуги по хранению товаров, находящихся под таможенным контролем (далее — услуги по хранению). Роль СВХ во внешнеэкономической деятельности (ВЭД) неоднозначна, имеет разные точки зрения в отношении необходимости функционирования СВХ, однако в данной статье авторами исследуется вопрос о механизме, способствующем снижению стоимости услуг по хранению.

Нередко потребители услуг по хранению говорят о неоправданно высоких ценах на них, которые приводят к увеличению себестоимости товаров при их выпуске в свободное обращение.

Данный тезис не лишен смысла и содержит разумное требование потребителя о справедливом ценообразовании. Необходимо сделать оговорку, что понятие «справедливая» цена, равно как и его определение, законодательно не определены. Тем не менее для целей данной статьи под «справедливой» ценой предлагается понимать цену, которая обеспечивает покрытие экономических затрат и получение умеренной нормы прибыли (например, не более 7—15 %).

По сути, потребители выступают не против извлечения владельцами СВХ прибыли в принципе, а за установление некоторого верхнего «порога» цены, в том числе умеренной нормы прибыли, которые позволили бы, во-первых, сделать ценообразование понятным, а цены доступными и, во-вторых, сделать рост цен на такие услуги прогнозируемым.

Одновременно с этим можно предположить, что высокая стоимость рассматриваемых услуг является прямым следствием расходов, при этом прибыль владельцев СВХ зачастую крайне незначительна.

Нередко можно встретить мнение и сторонников свободных рыночных отношений, в условиях которых осуществляется ценообразование на рассматриваемые услуги, суть которого в том, что СВХ работают в условиях свободной конкуренции, которая и должна разрешить вопрос о снижении стоимости товаров.

На практике же ситуация не меняется и ожидаемого снижения цен не происходит.

### **Характеристика услуги по хранению и условий ценообразования**

Услуга по хранению оказывается, когда иностранные товары в случаях и сроки, предусмотренные Таможенным кодексом Евразийского экономического союза<sup>1</sup>, а также законодательством государств — членов Евразийского экономического союза о таможенном регулировании, подлежат помещению на временное хранение.

Такое помещение товаров будет обязательным в силу закона, а учитывая, что помещенные на СВХ товары до выполнения всех необходимых таможенных формальностей и до оплаты услуг по хранению не выпускаются в свободное обращение, можно говорить о принудительном характере их оказания.

Принудительный характер услуги по хранению — не единственный случай, аналогичную ситуацию можно встретить при оказании услуг по переме-

<sup>1</sup> URL: [https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/01413569/itia\\_12042017](https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/01413569/itia_12042017) (дата обращения: 29.01.2018).

щению и хранению задержанных транспортных средств. Так, согласно ч. 1, 10 ст. 27.13 КоАП РФ в силу принудительного характера помещения транспортного средства на штрафстоянку водитель не вправе пользоваться им до выполнения всех необходимых требований и обязательств, связанных с возвратом транспортного средства, в том числе об оплате услуг по его перемещению и хранению.

Принципиальным отличием двух данных услуг является то, что услуги по хранению задержанных транспортных средств оплачиваются в соответствии с ч. 11 ст. 27.13 КоАП РФ по регулируемым ценам, в то время как оплата услуг по хранению оплачивается по ценам, устанавливаемым владельцами СВХ в условиях отсутствия государственного ценового регулирования таких услуг.

Говорить в последнем случае о «разумном» ценообразовании и установлении «справедливой» цены весьма сложно, поскольку условия осуществления предпринимательской деятельности, по крайней мере со стороны продавца (в большинстве случаев), таковы, что для обеспечения рентабельности своего бизнеса он должен стремиться обеспечить достижение двух целей:

- а) максимально возможного наращивания и последующего поддержания объема оказываемых услуг;
- б) извлечения прибыли — регулярной и максимально возможной. Это возможно либо посредством увеличения объема оказываемых услуг, либо (при неизменности объема услуг) посредством различных манипуляций с перечнем оказываемых услуг и с формированием цены на них<sup>2</sup>.

Принудительный характер в совокупности со свободным ценообразованием может оказать благотворное влияние для достижения указанных целей, в том числе посредством злоупотребления своим положением на рынке вне зависимости от объема оказываемых услуг, особенно когда в зоне деятельности таможенного органа функционирует один СВХ. Зная это, владелец СВХ с выгодой для себя может использовать данное «преимущество».

Такой подход нацелен исключительно на развитие владельцами СВХ только своих «участков работы», пренебрегая общественными и государственными интересами.

Если говорить об эффективности функционирования СВХ, то государству необходимо принципиальным образом переориентировать цели деятельности СВХ с извлечения прибыли на достижение общестрановых стратегических целей — сокращение себестоимости на рынке услуг по хранению и снижение их конечной цены для потребителей.

Достижение этих целей должно обеспечить выполнение следующих основополагающих задач:

- усиление роли государства в решении стратегических, экономических задач развития цепочек поставок товаров;

<sup>2</sup> Например, оплата за хранение товаров свыше 3 дней, только по двойному коэффициенту; дифференцированное определение платы за хранение транспортного средства, помещенного на временное хранение, за одно стояночное место (к примеру, 2 500 руб. в сутки в течение трех календарных суток с момента помещения на временное хранение, 3 000 руб. в сутки начиная с четвертых и по восьмые календарные сутки).

— гарантирование участникам ВЭД со стороны государства стабильности и предсказуемости ценообразования на услуги по хранению (в среднесрочной или даже в долгосрочной перспективе).

Кроме того, их достижение предполагает установление паритета между частными (извлечение прибыли) и государственными интересами (недопущение неконтролируемого и необоснованного увеличения цен, обеспечение предсказуемости ценообразования, а также ценовой доступности товаров (работ, услуг) потребителю).

### Правовые инструменты влияния на процесс ценообразования

Сегодня государство располагает двумя инструментами влияния на процесс ценообразования: ценовое и антимонопольное регулирование.

Данные инструменты имеют свое положительное влияние, однако представляется, что они носят статический характер и имеют неточно сформулированную целевую направленность применения.

Во-первых, статический характер обусловлен тем, что данные инструменты применяются не на основе изменяющихся показателей себестоимости товаров (работ, услуг) (далее — товар), получаемых (например, ежедневно) от производителя товаров в оперативном порядке в режиме online, и анализа таких изменений, а только в случаях, в сроки и в порядке, предусмотренных законодательством.

В соответствии с п. 81, 82 Протокола об общих принципах и правилах конкуренции, являющегося приложением № 19 к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014<sup>3</sup> (далее — Договор) государственное ценовое регулирование может вводиться государствами — членами Евразийского экономического союза (далее — Союз) на товарных рынках, не находящихся в состоянии естественной монополии (на отдельные виды социально значимых товаров на отдельных территориях), в исключительных случаях. При этом общий срок применения ценового регулирования по одному виду социально значимого товара не может превышать 90 календарных дней в течение 1 года.

Кроме того, согласно пп. 1 п. 5 Протокола о единых принципах и правилах регулирования деятельности субъектов естественных монополий, являющегося приложением № 20 к Договору, государства — члены Союза также вправе в соответствии со своим законодательством применять тарифное (ценовое) регулирование услуг субъектов естественных монополий.

Вместе с тем указанные положения Договора не применимы в отношении услуг по хранению.

В свою очередь, меры антимонопольного реагирования могут быть задействованы только при наличии признаков недопущения, ограничения, устранения конкуренции и (или) ущемления интересов других лиц, выразившихся, например, в установлении, поддержании монопольно высокой цены товара; в нарушении установленного правовыми актами порядка ценообразования.

<sup>3</sup> Договор о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 // URL: [https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/0023611/itia\\_05062014\\_doc.pdf](https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/0023611/itia_05062014_doc.pdf) (дата обращения: 29.01.2018).

Применение таких мер ставится в зависимость не только от наличия соответствующих признаков ограничения конкуренции и (или) ущемления интересов, но также и от обязательных условий, содержащихся в антимонопольном законодательстве (например, наличие доминирующего положения).

При этом необходимо учитывать, что с момента поступления в антимонопольный орган информации о наличии признаков нарушения антимонопольного законодательства, проведения расследования и до вступления в силу решения данного органа могут пройти годы.

Как следствие, рассмотренные инструменты не обеспечат ежедневного наблюдения за уровнем себестоимости товаров и регулярное проведение анализа причинно-следственной связи между уже зафиксированным уровнем себестоимости и происходящими колебаниями, которые приводят к ее изменению, в том числе к увеличению.

Во-вторых, под неточно сформулированной целевой направленностью мы понимаем отсутствие в качестве основной цели применения ценового и антимонопольного регулирования сокращение себестоимости товаров и снижение конечной цены для конечного потребителя. В этой связи указанные инструменты не ориентированы на проведение контроля за себестоимостью товаров и мероприятий по ее снижению.

Таким образом, в вопросе о проведении работ по снижению издержек хозяйствующих субъектов и снижению конечной стоимости товаров для населения не проводится постоянная полномасштабная работа по всестороннему исследованию первопричин изменения цен — изменения себестоимости товаров.

Приведем пример неэффективного контроля стоимости товаров, который может иметь место на практике. Так, есть некоторый хозяйствующий субъект, входящий в состав одной вертикально-интегрированной компании и не находящийся на упрощенной системе налогообложения (ХС), который посредством розничной сети своих «филиалов» осуществлял в различных регионах РФ розничную реализацию товаров, допустим, товары марок ЛИ-5, ЛИ-2 и ЛИ-0.

Каждый «филиал» оснащен контрольно-кассовой техникой (ККТ), которая фиксирует реализацию товаров и, в свою очередь, требует технического обслуживания (ТО). Для этого ХС заключает договор на оказание услуг по ТО ККТ, затраты на которые включает в качестве экономически «обоснованных» затрат в себестоимость товаров.

ТО одной единицы ККТ в месяц среди участников рынка (к примеру, 20) варьируется в пределах 1 800—2 200 руб. (средняя цена — 2 000 руб.). Тем не менее ХС заключает договор на ТО ККТ с участником (не входящим в число вышеуказанных 20 участников) стоимостью 5 000 руб. за одну единицу ККТ, что в 2,5 раза превышает среднерыночную стоимость данной услуги. С точки зрения ХС затраты на оказание услуг по ТО ККТ стоимостью 5 000 руб. за одну единицу в месяц вполне обоснованны.

Каких-либо ограничений по отбору контрагентов для оказания услуг по ТО ККТ законодательством не предусмотрено, равно как и не урегулирован вопрос о том, какие затраты следует считать экономически обоснованными, в связи с чем в условиях свободного ценообразования каждый хозяйствующий субъект самостоятельно определяет пределы такой обоснованности и реализует свободу договора.



Однако выбор услуги стоимостью в 2,5 раза выше среднерыночной не должен оставаться без внимания контролирующих органов, поскольку, как следует из приведенного примера, искусственно могут создаваться условия для увеличения себестоимости товара и его отпускной цены.

Пока важным будет оставаться факт подтверждения экономической обоснованности произведенных затрат в отсутствие непосредственного раскрытия на законодательном уровне термина «обоснованность затрат», полагаем, что никаких системных противоречий с ценовым или антимонопольным регулированием не выявится.

Конечно, можно ввести ценовое регулирование или усилить антимонопольный контроль, однако в силу приведенных характеристик рассматриваемых инструментов, а также принимая во внимание возникающие временные затраты в связи с их применением (например, проведение проверочных мероприятий; сбор доказательств и их анализ), использование данных инструментов, на наш взгляд, не обеспечит комплексного и оперативного решения задачи по контролю ценообразования.

Вместе с тем решение указанной задачи позволит сформировать целостную «картину» условий ценообразования подконтрольных товаров и способствовать его среднесрочному или долгосрочному планированию в страновом масштабе. Другой вопрос, как можно это обеспечить?

На наш взгляд, основываясь на Федеральном законе от 28.06.2014 № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации»<sup>4</sup> и Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017—2030 годы, утвержденной Указом Президента РФ от 09.05.2017 № 203<sup>5</sup> (далее — Стратегия), таким решением может быть разработка, внедрение и применение единой системы мониторинга себестоимости товаров (ЕСМСТ).

В условиях развития цифровых технологий и принимая во внимание цели, задачи и меры по реализации внутренней и внешней политики Российской Федерации в сфере применения информационных и коммуникационных технологий, направленные на формирование национальной цифровой экономики (п. 1 Стратегии), предложение о применении цифровых технологий обработки данных о себестоимости товаров представляется более чем актуальным и отвечающим современным требованиям развития инструментов государственного регулирования в экономике.

### **Единая система мониторинга себестоимости товаров**

ЕСМСТ является аналогом системы управления рисками<sup>6</sup>, применяемой таможенными органами для обеспечения эффективности проведения таможенного контроля, и должна обеспечить оперативное получение показаний себестоимости товаров для формирования у государства объективного представления об

<sup>4</sup> СЗ РФ. 2014. № 26 (ч. I). Ст. 3378.

<sup>5</sup> СЗ РФ. 2017. № 20. Ст. 2901.

<sup>6</sup> Глава 50 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза.

условиях и факторах (например, расходы на услуги естественных монополий, кредитование), влияющих на ценообразование в приоритетных отраслях экономики и оказывающих влияние на производство готового товара, а также об объемах производимых товаров.

Внедрение ЕСМСТ предлагается начать на рынке услуг по хранению. Однако данный рынок рассматривается авторами лишь как пилотный, в рамках которого предстоит протестировать систему, выявить слабые стороны, доработать и в последующем распространить на более широкую группу товаров.

Авторами ставятся две стратегические цели разработки и применения ЕСМСТ:

- а) снижение себестоимости товаров в приоритетных отраслях экономики (далее — подконтрольная группа товаров);
- б) снижение конечной стоимости товаров для населения (далее — готовый товар), в том числе на величину снижения себестоимости подконтрольной группы товаров, используемых в составе готового товара.

В качестве приоритетных задач разработки и применения ЕСМСТ авторами выделяются:

- формирование новой цифровой отчетности по себестоимости подконтрольной группы товаров;
- оперативная передача от производителя в регулирующий орган в режиме online показателей себестоимости подконтрольной группы товаров, показателей стоимости всех товаров, затраты на приобретение которых включаются в себестоимость подконтрольной группы товаров, а также об объемах производимых товаров;
- определение предела умеренной нормы прибыли с возможностью установления в исключительных случаях шагов изменения такого предела;
- раскрытие структуры цены на подконтрольную группу товаров для широкого круга лиц.

К иным задачам разработки и применения ЕСМСТ следует отнести:

- обеспечение эффективного использования ресурсов государственного управления (контроля);
- проведение анализа причин изменений показателей себестоимости подконтрольной группы товаров и влияния на их конечную стоимость для потребителя;
- выработку мер, направленных на снижение себестоимости подконтрольной группы товаров и конечной стоимости готового товара для потребителя;
- увеличение возможностей государства по среднесрочному и долгосрочному прогнозированию ценообразования подконтрольной группы товаров (включая выявление и анализ рисков изменений показателей себестоимости подконтрольной группы товаров, а также определение совокупности условий и факторов, влияющих на риски).

Достижение целей и выполнение задач невозможно без подготовки комплексного документа стратегического планирования, целью которого является обеспечение готовности перехода к цифровому мониторингу себестоимости подконтрольной группы товаров — программы разработки, внедрения и применения ЕСМСТ (далее — Программа), включающая план мероприятий (последовательность действий, сроки их выполнения, ответственный исполнитель).



Вопрос наполнения Программы требует отдельного рассмотрения и обсуждения. Тем не менее считаем необходимым выделить две ключевые составляющие Программы.

1. Определение этапности разработки, внедрения и применения ЕСМСТ: этап I — разработка и утверждение Концепции создания ЕСМСТ и Программы; этап II — выполнение мероприятий Программы. Результатом этапа должно стать создание технических, правовых и других условий, обеспечивающих применение ЕСМСТ (на данном этапе необходимо, в частности, сформировать техническую базу применения ЕСМСТ; провести ревизию актов в сфере ценового и антимонопольного регулирования, а также в иных сферах, которые могут быть затронуты в связи с применением ЕСМСТ на предмет их актуализации или признания утратившими силу; разработать акты, регулирующие разработку и применение ЕСМСТ); этап III — поэтапное применение ЕСМСТ на рынке услуг по хранению.
2. Формирование субъектного состава реализации Программы. Субъектный состав предлагается определить исходя из этапов создания, внедрения и применения ЕСМСТ:
  - 1) разработка ЕСМСТ осуществляется специалистами в области экономики, IT-технологий, аналитики и статистики, задачей которых является создание модели, позволяющей обеспечить максимально полное наполнение ЕСМСТ данными о себестоимости подконтрольной группы товаров и оперативной передачи данных в «центр», с учетом целей и задач ЕСМСТ;
  - 2) внедрение и применение ЕСМСТ осуществляется специалистами в области экономики, IT-технологий, уполномоченным органом, ответственным за функционирование ЕСМСТ, участниками рынка.

На этапе внедрения эксперты должны осуществлять общую координацию работ, в то время как на этапе применения — осуществлять параллельный анализ изменений показателей себестоимости наряду с уполномоченным органом, ответственным за функционирование ЕСМСТ.

При этом в качестве уполномоченного органа, ответственного за функционирование ЕСМСТ, предлагается создать новый орган, основными функциями которого должно стать обеспечение: бесперебойного функционирования системы; проведения аналитических исследований и обобщений в установленной сфере деятельности; среднесрочного и долгосрочного прогнозирования ценообразования.

### **Заключение**

Внедрение ЕСМСТ потребует разрешения огромного количества вопросов, связанных как с технической стороной реализации проекта, так и с изменением действующего государственного регулирования экономической деятельности, включая реформирование системы государственного управления, поскольку в современных реалиях, не осуществляя структурные преобразования, невозможно будет обеспечить достижение целей и задач функционирования ЕСМСТ.

В связи с этим создание ЕСМСТ должно осуществляться в рамках формирования и реализации системы государственного стратегического планирования.

## Правовое регулирование банковского и страхового дела, денежного обращения, рынка ценных бумаг и валютных отношений

### НОВЕЛЛЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ПО ФИНАНСОВЫМ СДЕЛКАМ

**Аннотация.** В июле 2017 г. были внесены изменения в нормы ГК РФ в части реформирования отношений в сфере финансовых сделок. Указанные изменения вступят в законную силу с 1 июня 2018 г. На сегодняшний день сложно прогнозировать положительную и отрицательную динамику развития гражданско-правовых отношений в рассматриваемом направлении. Однако возможно описать и сравнить действующий и будущий порядки, определить вектор будущего развития, предложить авторские наработки норм гражданского законодательства.

**Ключевые слова:** финансовый рынок, финансовые услуги, гражданское законодательство, банковский счет, счет, статус финансовых сделок.

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.149-152

**L. L. ARZUMANOVA,**

*Doctor of Law, Associate Professor, Professor of Department in Financial Law  
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*

**llarzmanova@yandex.ru**

*125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9*

#### NOVELTIES OF THE LEGISLATION ON FINANCIAL TRANSACTIONS

**Abstract.** In July 2017, amendments were made to the norms of the civil code of the Russian Federation in terms of reformatting relations in the field of financial transactions. These changes will come into force from 1 June 2018. To date, it is difficult to predict the positive and negative dynamics of development of civil relations in this direction. However, it is possible to describe and compare current and future orders to determine the vector of future development to propose more developments of the norms of civil legislation.

**Keywords:** financial market; financial services; civil law; Bank account; account; status of financial transactions.



**Лана Львовна  
АРЗУМАНОВА,**

*доктор юридических  
наук, доцент, профессор  
кафедры финансового  
права Университета  
имени О.Е. Кутафина  
(МГЮА)*

**llarzmanova@yandex.ru**

*125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9*

© Л. Л. Арзуманова, 2018

Отношения, формируемые в сфере финансовых сделок, затрагивают как частноправовые, так и публично-правовые аспекты. В этой связи любые изменения в рассматриваемой области представляют особый интерес, в том числе для науки финансового права.

Так, Федеральным законом от 26 июля 2017 г. № 212-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Гражданского кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее — Закон о внесении изменений)<sup>1</sup> внесен обширный блок изменений в ряд положений ГК РФ<sup>2</sup>, регламентирующих правовой статус финансовых сделок (поправки вступают в силу с 1 июня 2018 г. (п. 1 ст. 9 Закона о внесении изменений)).

Редакцию претерпели некоторые нормы действующего гражданского законодательства, в частности, гл. 45 ГК РФ «Банковский счет», в которой последовательно изложены общие положения в новой редакции и отдельно более детально рассмотрены такие виды банковского счета, как номинальный счет, счет эскроу, публичный депозитный счет, условное депонирование (эскроу). Однако в рамках настоящего исследования остановимся на сравнительно-правовом анализе лишь общих положений о банковском счете.

Договор банковского счета представляет собой соглашение, по условиям которого банк обязуется принимать и зачислять поступающие на счет, открытый клиенту, денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету (п. 1 ст. 845 ГК РФ).

Интересным представляется п. 4 ст. 845 ГК РФ, в котором, по сути, речь идет о так называемом резервировании средств на счете карты. Традиционно в цепочке последовательных действий по списанию денежных средств может участвовать большое количество субъектов — эмитент карты, банк-эквайер и, конечно же, расчетный банк. Механизм реализации списания денег со счета карты занимает определенное количество времени, при этом он полностью скрыт от «глаз» клиента и предполагает обмен информацией по системе межбанковского взаимодействия в рамках получения клиринговых файлов, что дает клиенту дополнительную возможность проверить легитимность действий по списанию средств, а в случае отсутствия соответствующего распоряжения оспорить их в установленном порядке.

Пункт 4 в новой редакции ст. 845 ГК РФ порождает вопрос о том, кому именно принадлежат зарезервированные деньги и предусмотрена ли возможность распорядиться ими до того, пока операция по списанию не произведена.

В частности, законодательные поправки официально констатируют, что зарезервированные денежные средства не принадлежат клиенту банка. Данная норма автоматически снимает возникшую напряженность в вопросе о возможности распоряжения деньгами. Одновременно зафиксирован 10-дневный срок, по истечении которого не списанные за указанное время резервные средства считаются принадлежащими клиенту. В этой связи могут возникнуть спорные ситуации, поскольку банковская практика не однозначна, и порой взаиморасчеты

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2017. № 31 (ч. I). Ст. 4761.

<sup>2</sup> СЗ РФ. 1996. № 5. Ст. 410.

между кредитными организациями не укладываются в отведенный выше срок. С учетом данного обстоятельства можно предложить другую редакцию нормы: «...в течение десяти дней, если иной срок не установлен положениями договора».

Новеллой является законодательно провозглашенное право физических лиц открыть совместный счет при условии соблюдения валютных ограничений.

В соответствии с п. 5 ст. 845 ГК РФ права на денежные средства, находящиеся на таком счете, признаются принадлежащими физическим лицам в долях, определяемых пропорционально суммам денежных средств, внесенных каждым из клиентов или третьими лицами в пользу каждого из клиентов.

В этой части можно применить аналогию с правом общей собственности: права на деньги на таких счетах будут принадлежать клиентам в долях пропорционально внесенному, если иное распределение долей не установлено договором.

В ситуации же, когда речь идет о клиентах-супругах вопрос не столь резонансный, поскольку логика построения данной нормы в полной мере сочетается с положениями СК РФ<sup>3</sup>, в соответствии с которыми законным признается такой режим, при котором имущество является их совместной собственностью, если иное не определено брачным договором между ними (п. 1 ст. 33).

Иная ситуация с лицами, не связанными узами брака. Пункт 5 ст. 845 ГК РФ гласит: «Права на денежные средства, находящиеся на счете, считаются принадлежащими таким лицам в долях, определяемых пропорционально суммам денежных средств, внесенных каждым из клиентов или третьими лицами в пользу каждого из клиентов, если иное не предусмотрено договором банковского счета (договором установлена непропорциональность)».

Таким образом, механизм пополнения денежных средств установлен, а инструмент их пользования и изъятия непонятен: каким будет способ изменения доли каждого из совладельцев счета при снятии денег одним из них; будет ли это означать уменьшение доли пропорционально сумме, находящейся на счете или в части доли совладельца счета. Представляется, что ввиду четкой регламентации нормы банкам следует определить порядок пользования денежными средствами с учетом долевого участия владельцев счета. В противном случае указанное нововведение не будет пользоваться популярностью.

Еще одним новшеством стало включение в ст. 846 ГК РФ п. 3, согласно которому банковский счет может быть открыт на условиях использования электронного средства платежа. В свою очередь, использованная ГК РФ дефиниция впервые появилась в Федеральном законе от 27 июня 2011 г. № 161-ФЗ «О национальной платежной системе»<sup>4</sup> и представляет собой средство и (или) способ, позволяющие клиенту оператора по переводу денежных средств составлять, удостоверять и передавать распоряжения в целях осуществления перевода денежных средств в рамках применяемых форм безналичных расчетов с использованием информационно-коммуникационных технологий, электронных

<sup>3</sup> СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 16.

<sup>4</sup> СЗ РФ. 2011. № 27. Ст. 3872.



носителей информации, в том числе платежных карт, а также иных технических устройств (пп. 19 ст. 3). По сути, в этой части норма носит лишь отсылочный характер и легализовала существующий порядок вещей.

Статья 847 ГК РФ получила новое название «Порядок распоряжения денежными средствами, находящимися на счете» вместо прежнего «Удостоверение права распоряжения денежными средствами, находящимися на счете», что в большей мере отражает ее содержание. В пункте 3 указанной нормы обращает особое внимание словосочетание «группа банковских счетов», т.е. несколько лиц вправе объединить разные счета в единую систему и при недостаточности средств покрыть дефицит за счет других элементов системы.

Вполне удобная схема расчетов, которая имеет и обратную сторону медали, а именно, позволит банку распоряжаться денежными средствами клиента в случае получения соответствующего требования, например, налоговых органов. Безусловно, такое положение не придает привлекательности указанному порядку.

С учетом изложенного можно говорить о том, что рассмотренные изменения носят позитивный характер, однако в них не учтены практические стороны правоприменения, что породит большое количество вопросов в будущем.

## ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ФИНАНСОВЫХ ТЕХНОЛОГИЙ КАК ДОКУМЕНТ ПРАВОТВОРЧЕСКОЙ ПОЛИТИКИ ЦЕНТРАЛЬНОГО БАНКА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Аннотация.** В статье дана характеристика изданным Центральным банком РФ в инициативном порядке Основным направлениям развития финансовых технологий на период 2018—2020 годов как программно-го документа концептуального характера, в котором реализуется правотворческая политика Банка России в указанной сфере. Выделены два подхода законодателя к реализации нормотворческой функции Банка России: общий и специальный. Обозначена тенденция развития нормотворческой функции Банка России, которая заключается в расширении специального подхода к определению нормотворческих полномочий Банка России, в том числе в сфере финансовых технологий. Дана положительная оценка нормотворческой активности Банка России и формирования делового взаимодействия регулятора с банковским сообществом в разработке механизма оценки последующего фактического воздействия нормативных актов Банка России.  
**Ключевые слова:** Центральный банк РФ, финансовый рынок, финансовые технологии, Основные направления развития финансовых технологий, нормативные акты Банка России, правотворческая политика Банка России.



**Елена Николаевна ПАСТУШЕНКО,**  
доктор юридических наук,  
профессор, профессор  
кафедры финансового,  
банковского и таможенного  
права Саратовской  
государственной  
юридической академии  
[past\\_en@mail.ru](mailto:past_en@mail.ru)  
410056, Россия, г. Саратов,  
ул. Вольская, д. 1

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.153-158

**E. N. PASTUSHENKO,**

Doctor of Law, Professor, Professor of the Department of Financial, Banking and  
Customs Law of the Saratov State Law Academy  
[past\\_en@mail.ru](mailto:past_en@mail.ru)

410056, Russia, Saratov, VolskyStr., 1

### THE MAIN DIRECTIONS OF THE DEVELOPMENT OF FINANCIAL TECHNOLOGIES AS A DOCUMENT OF THE LAW-MAKING POLICY OF THE CENTRAL BANK OF THE RUSSIAN FEDERATION

**Abstract.** The article gives a characteristic of the Basic directions of the development of financial technologies issued by the Central Bank of the Russian Federation for the period 2018—2020 as a policy document of a conceptual nature in which the Bank of Russia's lawmaking policy in this sphere is being implemented. Two approaches of the legislator to the implementation of

© Е. Н. Пастушенко, 2018

*the standard-setting function of the Bank of Russia are singled out: general and special. The tendency of development of the standard-setting function of the Bank of Russia is indicated, which consists in expanding a special approach to determining the standard-setting powers of the Bank of Russia, including in the sphere of financial technologies. A positive assessment of the Bank of Russia's standard-setting activity and the formation of business interaction between the regulator and the banking community in developing a mechanism for assessing the subsequent actual impact of the Bank of Russia regulations.*

**Keywords:** *Central Bank of the Russian Federation, financial market, financial technologies, Basic directions of financial technologies development, normative acts of the Bank of Russia, law-making policy of the Bank of Russia.*

Развитие российского финансового рынка характеризуется активным внедрением финансовых технологий, что требует адекватного правового обеспечения. Е. Ю. Грачева справедливо обращает внимание на то, что финансовая сфера подвержена постоянным изменениям, обусловленным трансформацией финансово-правовых механизмов<sup>1</sup>. Поэтому издание Центральным банком РФ Основных направлений развития финансовых технологий на период 2018—2020 годов<sup>2</sup> является важным событием финансово-правового регулирования общественных отношений на финансовом рынке.

Целеполагание Основных направлений развития финансовых технологий на период 2018—2020 годов свидетельствует о системной направленности данного программного документа концептуального характера на эффективную реализацию функций Банка России на современном этапе социально-экономического и политико-правового развития. Так, Банком России в Основных направлениях развития финансовых технологий на период 2018—2020 годов поставлены следующие цели: содействие развитию конкуренции на финансовом рынке; повышение доступности, качества и ассортимента финансовых услуг; снижение рисков и издержек в финансовой сфере; повышение уровня конкурентоспособности российских технологий.

Поэтому представляется весьма обоснованным подчеркнуть взаимосвязь Основных направлений развития финансовых технологий на период 2018—2020 годов с другим программным документом концептуального характера — Стратегией повышения финансовой доступности в России на период 2018—2020 годов, которая была одобрена Советом директоров Банка России 26 марта 2018 г.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> См.: Покачалова Е. В., Петрова И. В. Обзор Всероссийской научно-практической конференции «Безопасность в бюджетно-налоговой, таможенной и иных сферах финансовой деятельности: экономические и правовые проблемы», 31.10.2017, Москва — Саратов // Актуальные проблемы российского права. 2018. № 3 (88). С. 192 (тезисы выступления Е. Ю. Грачевой).

<sup>2</sup> URL: [http://cbr.ru/Content/Document/File/35816/ON\\_FinTex\\_2017.pdf](http://cbr.ru/Content/Document/File/35816/ON_FinTex_2017.pdf) (дата обращения: 29.04.2018).

<sup>3</sup> URL: [http://cbr.ru/Content/Document/File/37470/str\\_30032018.pdf](http://cbr.ru/Content/Document/File/37470/str_30032018.pdf) (дата обращения: 29.04.2018).

Основные направления развития финансовых технологий на период 2018—2020 годов содержат положения о необходимости издания нормативных правовых актов в заявленной сфере общественных отношений, включая нормативные акты Банка России. Обозначенный программный документ Банка России, носящий концептуальный, стратегический характер, содержит элементы концепции проекта нормативного акта Банка России. В указанном аспекте Основные направления развития финансовых технологий на период 2018—2020 годов возможно охарактеризовать как документ правотворческой политики Центрального банка РФ, что представляется актуальным исследовать как с научно-теоретических, так и с практических позиций.

В теории права нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти подвергаются анализу не только с позиций устранения подзаконного правотворчества, вытеснения его законодательным регулированием, но и, что представляется востребованным, с позиций изменения политики в отношении этого вида правотворческой деятельности, сутью которого являются гармонизация законодательства; определение его меры и удельного веса, которые не должны вести к исчезновению подзаконного (в том числе ведомственного) регулирования; создание необходимых условий для оптимального сочетания законов и подзаконных актов в правовой системе страны<sup>4</sup>.

Как справедливо полагают А. В. Малько и А. П. Мазуренко, это объясняется тем, что в законах невозможно полностью отразить все тонкости регулирования тех или иных общественных отношений; развивать и конкретизировать положения законов призваны подзаконные акты, в которых содержится самая значительная часть всех правовых предписаний<sup>5</sup>. Это касается и правотворчества Центрального банка РФ как субъекта с особым публично-правовым статусом, нормотворческая функция которого последовательно рассматривается Конституционным Судом РФ как элемент компетенции Центрального банка РФ, имеющей конституционно-правовые основы.

В определении от 26 октября 2017 г. № 2494-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Давыдова Андрея Павловича на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 7 Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»» Конституционный Суд РФ подтвердил ранее сформулированные правовые позиции о нормотворческих полномочиях Банка России, характеризующихся принципом обязательности<sup>6</sup>.

Следует подчеркнуть, что в деятельности правотворческих органов важное значение имеет принцип гласности<sup>7</sup>. В указанном аспекте позитивное значение

<sup>4</sup> См.: *Малько А. В., Мазуренко А. П.* Правотворческая политика России: история и современность : монография. М. : Юрлитинформ, 2014. С. 127—128.

<sup>5</sup> См.: *Малько А. В., Мазуренко А. П.* Указ. соч. С. 128.

<sup>6</sup> СПС «КонсультантПлюс». Документ опубликован не был.

<sup>7</sup> См.: *Поленина С. В.* Гласность в деятельности правотворческих органов // Правотворческая политика в современной России : сборник научных трудов по материалам Всероссийского круглого стола / под общ. ред. А. В. Малько, А. П. Мазуренко. Саратов : Саратовский филиал Института государства и права РАН ; Минеральные воды : Северо-Кавказский филиал Московского гуманитарно-экономического института, 2009. С. 23—25.



приобретает факт размещения Основных направлений развития финансовых технологий на период 2018—2020 годов на главной странице официального сайта Банка России в информационно-телекоммуникационной сети Интернет.

Применительно к Основным направлениям развития финансовых технологий на период 2018—2020 годов следует выделить два подхода в реализации нормотворческой функции Центрального банка РФ: общий и специальный. Общий подход в определении полномочий Центрального банка РФ на издание нормативных актов закреплен в ст. 7 Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», что имеет отношение и к изданию Банком России нормативных актов в сфере финансовых технологий. Специальные подходы определены в проектах федеральных законов № 419059-7 ФЗ «О цифровых финансовых активах»<sup>8</sup>, который предусматривает издание Банком России нормативных актов как самостоятельно, так и по согласованию с Правительством РФ, и № 419090-7 «Об альтернативных способах привлечения инвестиций (краудфандинге)»<sup>9</sup>, который четко формулирует позицию о полномочиях Банка России принимать нормативные акты по вопросам, отнесенным к его компетенции настоящим федеральным законом (п. 7 ч. 1 ст. 14 проекта). Усиление специального подхода в реализации нормотворческой функции Банка России является тенденцией развития правового регулирования нормотворческой функции Банка России, в том числе применительно к вопросам правового регулирования финансовых технологий.

Правовое регулирование финансовых технологий содержит финансово-правовую, административно-правовую, гражданско-правовую и иную отраслевую направленность. Издание нормативных актов Банка России в сфере развития финансовых технологий ставит вопрос о полномочиях Банка России издавать нормативные акты, содержащие нормы гражданского права. Дело в том, что ст. 3 Гражданского кодекса РФ, закрепляя подзаконное нормотворчество в сфере гражданских отношений, обращает внимание на полномочия Президента РФ, Правительства РФ, министерств и иных федеральных органов исполнительной власти, к которым Центральный банк РФ не может быть отнесен в силу особенностей публично-правового статуса. Выходом из сложившейся ситуации предлагается считать положения ч. 4 ст. 48 ГК РФ о том, что правовое положение Центрального банка РФ (Банка России) определяется Конституцией РФ и законом о Центральном банке РФ, т.е. включая полномочия на издание нормативных актов, в том числе содержащих нормы гражданского права.

В перспективе представляется необходимым внести дополнение в ст. 3 ГК РФ о нормативных актах Банка России, содержащих нормы гражданского права. Следует заметить, что проект Федерального закона № 424632-7 «О внесении изменений в части первую, вторую и четвертую Гражданского кодекса Российской Федерации» не содержит упоминаний о нормативных актах Банка России. Возможно суждение и о том, что упоминаемые в проектах федеральных законов № 419059-7 «О цифровых финансовых активах» и № 419090-7 ФЗ «Об альтернативных способах привлечения инвестиций (краудфандинге)» нормативные

<sup>8</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>9</sup> СПС «КонсультантПлюс».

акты Банка России не будут содержать нормы гражданского права, а будут являться источниками финансового права, административного права. В указанном аспекте заслуживает поддержки предложение о выделении для целей оценки качества нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, нормативных правовых актов Центральной избирательной комиссии РФ, нормативных актов Банка России, нормативных правовых актов иных государственных органов Российской Федерации и должностных лиц Российской Федерации<sup>10</sup>.

Таким образом, нормативные акты Банка России справедливо предлагается рассматривать обособленно от нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти. Изложенный подход предлагается использовать при внесении дополнений в ст. 3 ГК РФ о нормативных актах Банка России, содержащих нормы гражданского права.

Подлежат доктринальному осмыслению новеллы правового регулирования нормотворческой функции Банка России, предусмотренные в Положении Банка России от 22 сентября 2017 г. № 602-П «О правилах подготовки нормативных актов Банка России»<sup>11</sup>, касающиеся планирования нормотворческой деятельности Банка России, оценки регулирующего воздействия нормативных актов Банка России применительно к реализации Основных направлений развития финансовых технологий на период 2018—2020 годов.

В указанном аспекте представляется важным развитие взаимодействия Банка России и банковских ассоциаций. Заслуживает внимания позиция Президента Ассоциации банков России (Ассоциации «Россия») Г. И. Лунтовского, который в докладе на XX Всероссийской банковской конференции «Банковская система России 2018: практические вопросы текущего надзора и регулирования» обратил внимание на то, что Ассоциация планирует выйти с инициативой и предложить Банку России механизм оценки последующего фактического воздействия нормативных актов<sup>12</sup>. Это имеет отношение и к оценке последующего фактического воздействия нормативных актов Банка России в сфере финансовых технологий.

Нормотворческая активность Банка России востребована в связи с развитием общественных отношений в сфере финансовых технологий. Нормотворческая активность Банка России носит позитивный характер. Следует согласиться с высказанным в науке мнением о рассмотрении реализации правотворческих функций как проявления культуры организации юридического процесса<sup>13</sup>. В юридической науке обсуждается проблема бездействия в правотворчестве и законодательном

<sup>10</sup> Белов В. М., Зырянова Е. В., Косов Д. Л. Особенности оценки качества нормативных правовых актов. Использование автоматизированной системы оценки качества нормативных правовых актов // Государство и право. 2017. № 10. С. 105—110.

<sup>11</sup> Вестник Банка России. 2017. № 84.

<sup>12</sup> URL: <http://asros.ru/ru/pr/news/21981-georgii-luntovskii-rasskazal-ob-initsiativakh-assotsiatsii-bankov-rossii> (дата обращения: 29.03.2018).

<sup>13</sup> См.: Трофимов В. В., Самородов В. Ю. Реализация правотворческих функций как проявление культуры организации юридического процесса // Правовая парадигма. 2017. Т. 16. № 4. С. 43—53.



процессе в общетеоретическом аспекте<sup>14</sup>. Для науки финансового права данные вопросы также актуальны.

Таким образом, Основные направления развития финансовых технологий на период 2018—2020 годов являются инициативно изданным Центральным банком РФ программным документом концептуального характера, выражающим правотворческую политику Банка России в указанной сфере.

### БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Белов В. М., Зырянова Е. В., Косов Д. Л.* Особенности оценки качества нормативных правовых актов. Использование автоматизированной системы оценки качества нормативных правовых актов // Государство и право. — 2017. — № 10.
2. *Гневко А. В., Макроменко В. Д.* Бездействие в правотворчестве и законодательном процессе: общетеоретический аспект // Ленинградский юридический журнал. — 2017. — № 3.
3. *Малько А. В., Мазуренко А. П.* Правотворческая политика России: история и современность : монография. — М. : Юрлитинформ, 2014.
4. *Покачалова Е. В., Петрова И. В.* Обзор Всероссийской научно-практической конференции «Безопасность в бюджетно-налоговой, таможенной и иных сферах финансовой деятельности: экономические и правовые проблемы», 31.10.2017, Москва — Саратов // Актуальные проблемы российского права. — 2018. — № 3 (88).
5. *Поленина С. В.* Гласность в деятельности правотворческих органов // Правотворческая политика в современной России : сборник научных трудов по материалам Всероссийского круглого стола / под общ. ред. А. В. Малько, А. П. Мазуренко. — Саратов : Саратовский филиал Института государства и права РАН ; Минеральные Воды : Северо-Кавказский филиал Московского гуманитарно-экономического института, 2009.
6. *Трофимов В. В., Самородов В. Ю.* Реализация правотворческих функций как проявление культуры организации юридического процесса // Правовая парадигма. — 2017. — Т. 16. — № 4.

<sup>14</sup> *Гневко А. В., Макроменко В. Д.* Бездействие в правотворчестве и законодательном процессе: общетеоретический аспект // Ленинградский юридический журнал. 2017. № 3. С. 36—44.

## ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ВИРТУАЛЬНЫХ ВАЛЮТ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Аннотация.** В статье проанализированы перспективы и направления внедрения виртуальных валют в платежную систему РФ. Приводятся некоторые доводы в защиту того, что виртуальные валюты со временем могут быть широко использованы в России. Делаются выводы о необходимости совершенствования законодательства в области наличных и безналичных расчетов, о возможности поэтапного внедрения виртуальных валют под жестким контролем со стороны Центрального банка РФ и иных государственных структур.

**Ключевые слова:** финансовая система, виртуальная валюта, электронные деньги, платежная система, банковская система, Президент РФ, Федеральное Собрание, наличные и безналичные расчеты, финансовое право, Центральный банк РФ.



**Александр Борисович  
БЫЛЯ,**

кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права  
Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

**bylya\_alex@mail.ru**  
125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.159-162

**A. B. BYLA,**

PhD in Law, Associate Professor of Department in Financial Law  
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)

**bylya\_alex@mail.ru**

125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9

### PROSPECTS FOR THE DEVELOPMENT OF VIRTUAL CURRENCIES IN THE RUSSIAN FEDERATION

**Abstract.** The article discusses some perspectives for the implementation of the virtual currency in the payment system of the Russian Federation. Some arguments are given in defense of the fact that virtual currencies can be widely used in Russia over time. Conclusions are made about the need to improve the legislation in the field of cash and non-cash payments, the possibility of phased implementation of virtual currencies under strict control by the Central Bank and other government agencies.

**Keywords:** financial system, virtual currency, electronic money, payment system, banking system, President of the Russian Federation, Federal Assembly, cash and non-cash payments, financial law, Central Bank of the Russian Federation.

**А**ктуальность исследования особенностей оборота виртуальных валют в Российской Федерации обусловлена тем, что отсутствует единое признание в мире определение виртуальной валюты, которое однозначно отражало бы ее экономическую и правовую сущность. На сегодняшний день появляются новые средства и технологии ведения взаиморасчетов, требуется существенное

© А. Б. Быля, 2018

совершенствование законодательства РФ в вопросе регулирования оборота виртуальных денежных средств. Современные платежные системы способны все более эффективно обеспечивать перевод денежных средств, оптимизируя сферу денежного обращения и создавая таким образом благоприятные предпосылки для развития экономической деятельности в стране.

Денежное обращение — это «фундамент финансовой системы государства»<sup>1</sup>, развитие которого является одним из важнейших направлений деятельности Российской Федерации. Для России вопрос построения эффективной системы денежного обращения является одним из ключевых аспектов реформирования экономики. Интеграция России в мировую экономику, закрепление ее позиций на мировом рынке диктуют необходимость создания в нашей стране передовой платежной системы.

Виртуальные валюты предполагают принципиально новый подход в области кредитно-денежного обращения, формируемый в процессе формирования инновационной модели экономики. В современных условиях многие развитые страны предпочитают использовать выжидательную позицию в отношении введения виртуальных денег и не спешат существенным образом изменять национальное законодательство, ограничиваясь достаточно крупными исследованиями в области использования виртуальных валют и электронных денег. Россия тоже выбрала этот путь.

В настоящее время стоит задача по разработке нормативных правовых актов, которые регламентировали бы порядок выпуска в обращение виртуальных денег, проведения расчетных операций, определяли правовой статус субъектов таких операций, закрепляли гарантии защиты прав данных участников.

Важной гарантией этого является роль Центрального банка РФ как мегарегулятора кредитно-денежной политики. К числу основных вопросов, требующих участия Банка России, относятся следующие:

- разрешить ввод в обращение виртуальных валют и определить круг субъектов, участвующих в этой деятельности;
- организовать обращение и регулирование виртуальных валют;
- решить проблемы возможных сбоев и рисков в системе виртуальных денежных средств.

В процессе внедрения виртуальных валют Банку России нужно и важно ограничить круг субъектов для того, чтобы осуществить жесткое регулирование, контроль и минимизацию возможных рисков. Одновременно обслуживание и распространение виртуальных валют может производиться как небанковскими, так и банковскими организациями. Это зависит от степени развития и состояния системы виртуальных денег в стране, а также банковской системы.

При этом важнейшим негативным моментом является сложность обеспечения защиты и безопасности виртуальной валюты от мошенничества. Проблемы безопасности могут быть решены за счет применения технологических и правовых методов.

<sup>1</sup> *Артемов Н. М., Арзуманова Л. Л., Ситник А. А.* Денежное право (финансово-правовое регулирование обращения национальной и иностранной валюты на территории Российской Федерации). М., 2012. С. 5.

Технологические методы подразумевают применение защитных программных и технических устройств, аутентификацию пользователей, создание и кодирование баз данных. Правовой метод включает в себя создание законодательной базы (законов и подзаконных актов), которая регламентирует порядок обработки и использования данных (в данном случае криптовалюты) и устанавливает виды и степень ответственности за нарушение законодательства в этой области. На наш взгляд, это мог бы быть федеральный закон о виртуальных денежных средствах (деньгах).

Отсутствие должного правового регулирования в области расчетов виртуальными валютами приводит к незащищенности пользователей в вопросах использования рассматриваемых инструментов, отсутствию правовых основ для получения соответствующих компенсаций в случае непредвиденных сбоев, минимизации иных возможных рисков.

На данный момент виртуальные валюты в России находятся на начальной ступени своего развития, и это отражается в достаточно небольшой степени их соответствия желаемым денежным свойствам. При этом предлагается ограничить состав субъектов, выпускающих в обращение виртуальные валюты, только кредитными организациями, имеющими универсальную лицензию Банка России на осуществление банковских операций (которая должна включать в себя право на проведение операций с виртуальными деньгами).

Необходимо на законодательном уровне запретить участие в любом качестве в системах, связанных с переводом виртуальных денег, финансовым организациям, зарегистрированным в офшорных зонах. Это должно снизить высокий уровень спекуляций и злоупотреблений в этой сфере. Также следует разработать и законодательно закрепить более понятный и удобный порядок обращения и погашения виртуальных денег. Изложенное позволяет сделать вывод о том, что необходимо комплексное регулирование данного института со стороны как финансового, так и гражданского права.

Реализация предложенных мер в совокупности с улучшением экономической ситуации в стране, повышением уровня благосостояния населения страны, развитием платежной инфраструктуры, усилением финансового контроля позволит создать благоприятные условия для развития и использования виртуальных денежных средств в России. Возможное увеличение доли использования виртуальных денег может привести к снижению объема банкнот и монет в финансовой системе страны, а также к снижению доли использования банковских переводов.

На данный момент главным препятствием для более активного развития системы виртуальных денег в нашей стране является недоверие многих пользователей к указанным инструментам. Постоянно совершенствуются информационные и финансовые технологии, во многих странах разрабатывается новое или вносятся изменения в действующее законодательство, регулирующие процесс выпуска в обращение и погашения виртуальных денег, развивается технологическая инфраструктура, растут объемы электронной коммерции. Все это должно способствовать формированию новых видов виртуальных валют, которые действительно будут надежными, эффективными и малорисковыми, а значит, и привлекательными для потенциального массового потребителя.



Но проблемы законодательной базы, о которых уже говорилось и которые до сих пор не решены, могут привести к тому, что этот весьма перспективный рынок станет криминальным. Именно поэтому очень важно относиться к данному институту обдуманно и взвешенно, с четко продуманной государственной политикой.

Национальная платежная система — важная составная часть финансовой системы любого государства, представляющая собой совокупность правовых институтов, обеспечивающих выполнение различного рода обязательств, возникающих в процессе экономической и финансовой деятельности. Она в значительной степени определяет эффективность функционирования экономики. Необходимо отметить, что в странах с устоявшимися рыночными экономиками, эффективность которых во многом обеспечивается благодаря хорошо отлаженным платежным системам, выбору оптимальных моделей применяемых платежных систем придается статус вопроса государственной важности. В этих странах проводятся постоянные научные исследования в области построения платежных систем, совершенствования принципов их организации, эффективности для поставщиков и пользователей платежных услуг, критериев оценки участия на рынке. В России в последнее время также проводятся достаточно обширные исследования в этой области с привлечением как экономистов, так и правоведов.

Дальнейшие перспективы развития электронных денег весьма обширны, однако необходимо решить ряд задач:

- повысить степень доверия к виртуальным валютам со стороны массового пользователя;
- установить жесткий контроль за функционированием и развитием систем электронных расчетов со стороны государственных структур (Министерства финансов РФ, Центрального банка РФ, Федеральной налоговой службы и др.) и банковского сектора;
- осуществить выбор и внедрение наиболее подходящего для экономики России способа правового регулирования обращения виртуальных денег.

## БИБЛИОГРАФИЯ

*Артемов Н. М., Арзуманова Л. Л., Ситник А. А.* Денежное право (финансово-правовое регулирование обращения национальной и иностранной валюты на территории Российской Федерации). — М., 2012.

## ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ЦИФРОВОГО ФИНАНСОВОГО АКТИВА (КРИПТОВАЛЮТЫ), ПРОЦЕДУРЫ ВЫПУСКА И РАЗМЕЩЕНИЯ ЦИФРОВЫХ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ (ICO) В РОССИИ И В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

**Аннотация.** В статье раскрывается вопрос о целесообразности и удобстве применения криптовалют в качестве средства платежа. В Российской Федерации статус криптовалюты законодательно не закреплён и не урегулирован. Анализ опыта передовых стран в сфере правового регулирования использования криптовалюты и налогообложения операций с ней позволит не отставать Российской Федерации от стран с ведущей экономикой и одновременно с этим увеличить доходную статью государственного бюджета за счёт налогообложения операций с криптовалютой.

**Ключевые слова:** криптовалюта, рынок криптовалют, деньги, валюта, биткойн, цифровая валюта, средство платежа, токен, инвестиции, Банк России.



**Константин  
Борисович  
РАЗДОРОЖНЫЙ,**

аспирант кафедры  
финансового права  
Университета  
имени О.Е. Кутафина  
(МГЮА)

**konst.borisovitch@yandex.ru**  
125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.163-169

**K. B. RAZDOROZHNIY,**

Post-graduate student of Department in Financial Law  
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)

**konst.borisovitch@yandex.ru**

125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9

### FINANCIAL AND LEGAL REGULATION OF DIGITAL FINANCIAL ASSET (CRYPTOCURRENCY), PROCEDURES FOR ISSUING AND PLACING DIGITAL FINANCIAL ASSETS (ICO) IN RUSSIA AND IN FOREIGN COUNTRIES

**Abstract.** The paper deals with the question of expediency and convenience of using cryptocurrencies as a means of payment. In the Russian Federation, the status of the cryptocurrency is not legally fixed and not regulated. The analysis and use of the experience of advanced countries in the field of legal regulation of the use of cryptocurrency and taxation of transactions with it will allow the Russian Federation to keep up with the leading economies and at the same time increase the revenue item of the state budget due to the taxation of the cryptocurrency.

**Keywords:** cryptocurrency, cryptocurrency market, money, currency, bitcoin, digital currency, means of payment, token, investment, Bank of Russia.

© К. Б. Раздорожный, 2018

**П**рогресс в сфере информационных технологий существенным образом меняет современные экономические отношения во всем мире. В последнее время появились и активно развиваются во всем мире такие явления, как криптовалюта, ICO, краудфандинг и множество других, связанных с ними информационных технологий. Безусловно, развитие интернет-инициатив благотворно сказывается на экономике отдельно взятой страны, увеличивает ее инвестиционную привлекательность, служит показателем ее экономического и интеллектуального потенциала. Однако совсем нередки случаи нарушения прав и интересов участников экономических отношений в рассматриваемой сфере, ущемления интересов государства и общества.

Актуальность данной темы обусловлена тем, что законодатель должен успевать за развитием общественных отношений, заранее разрабатывать нормативные правовые акты, регулирующие активно меняющуюся и развивающуюся сферу общественных отношений, в целях экономического процветания страны.

Прежде чем перейти к рассмотрению вопросов, связанных с правовым регулированием рынка криптовалют, следует разобраться в фактической составляющей данного явления. Под криптовалютой понимается разновидность цифровой валюты, создание и контроль за которой базируются на криптографических методах. Как правило, учет криптовалют децентрализован. Это означает, что отсутствует какой-либо внутренний или внешний регулятор. Поэтому банки, налоговые, судебные и иные государственные органы не могут воздействовать на транзакции участников платежной системы.

Initial coin offering (с англ. — первичное предложение монет, первичное размещение монет) (далее — ICO) — форма привлечения инвестиций в виде продажи инвесторам фиксированного количества новых единиц криптовалют, полученных разовой или ускоренной эмиссией. ICO является одной из форм краудфандинга — коллективного финансирования, основанного на добровольных взносах.

По всему миру правовое регулирование рынка криптовалют имеет отличия. Например, в США Комиссия по ценным бумагам и биржам (КЦББ) определила криптовалюту одновременно как деньги (средство платежа), как собственность (property) и как биржевые товары<sup>1</sup>.

На федеральном уровне некоторые криптовалютные компании (например, биржи) должны быть зарегистрированы в качестве операторов по переводу денежных средств (Money Transmitters) в Сети по борьбе с финансовыми преступлениями (Financial Crimes Enforcement Network). На уровне же штатов деятельность таких компаний подлежит лицензированию (в каждом отдельном штате)<sup>2</sup>.

В качестве собственности цифровые деньги рассматриваются в целях налогообложения. Операции с криптовалютой облагаются налогом. Например, заработные платы, выплачиваемые работникам в Bitcoin, являются объектами федерального подоходного налога (Federal Income Tax Withholding) и налогов на заработную плату (Payroll Taxes).

<sup>1</sup> Investor Bulletin: Initial Coin Offerings // Investor Alerts and Bulletins. 2017. URL: [https://www.sec.gov/oiea/investor-alerts-and-bulletins/ib\\_coinofferings](https://www.sec.gov/oiea/investor-alerts-and-bulletins/ib_coinofferings) (дата обращения: 29.05.2018).

<sup>2</sup> Application of FinCEN's Regulations to Persons Administering, Exchanging, or Using Virtual Currencies // The Financial Crimes Enforcement. 2013.

Правовое регулирование рынка криптовалют в штатах различается. Штат Калифорния первым из всех штатов США на законодательном уровне разрешил использовать криптовалюту. Закон AB-129<sup>3</sup>, который носит название «Легальные деньги: альтернативные валюты» и позволяет любой корпорации, ассоциации или частному лицу в Калифорнии участвовать в обороте денег, отличных от законных платежных средств США, вступил в силу еще в начале 2015 г.

В штате Вашингтон цифровая валюта — объект денежных переводов (Money Transmission) в понимании Закона «Об унификации денежных услуг» (Uniform Money Services Act)<sup>4</sup>. Это значит, что компании могут осуществлять криптовалютные переводы жителю Вашингтона лишь после получения Вашингтонской лицензии оператора по переводу денежных средств (Washington Money Transmitter License). Это требование относится и к биржам, оказывающим услуги по обмену фиатных денег на криптовалюты и наоборот, и к биржам, осуществляющим обмен только цифровых денег. Как известно, Соединенные Штаты Америки как представитель англосаксонской правовой семьи особое значение как источнику права придают судебному прецеденту.

Еще в 2013 г. судья Окружного суда Восточного округа Техаса принял решение (Memorandum Opinion), в котором, по сути, признал Bitcoin валютой и определил финансовое законодательство в качестве применимого к операциям с криптовалютами<sup>5</sup>.

В то же время судья Окружного суда Южного округа Нью-Йорка Элисон Нейтан в судебном производстве по использованию и передаче нелегализованной криптовалюты подсудимым Антонио Мурджио из «Coin.mx» подтвердил, что «словари, суды, а также уставы законодательной истории подтверждают — Bitcoin является деньгами». Судья Окружного суда Майами, напротив, постановил, что Bitcoin не является валютой, что привело к снятию обвинений по делу относительно легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем<sup>6</sup>.

На данном этапе ни один из регуляторов Европейского Союза не принял каких-либо универсальных правил регулирования криптовалютной деятельности. Вместе с тем в 2016 г. Европейская комиссия предложила установить дополнительное регулирование для криптовалютных бирж и компаний, предоставляющих криптовалютные кошельки пользователям. В частности, предлагается обеспечить обязательную регистрацию или лицензирование деятельности криптовалютных

<sup>3</sup> URL: [http://abnk.assembly.ca.gov/sites/abnk.assembly.ca.gov/files/AB\\_129\\_0\\_ABPCA\\_CX27\\_Dickinson\\_RN\\_SN\\_20140107\\_FAROUKMA\\_20140121\\_FN\\_R092121.pdf](http://abnk.assembly.ca.gov/sites/abnk.assembly.ca.gov/files/AB_129_0_ABPCA_CX27_Dickinson_RN_SN_20140107_FAROUKMA_20140121_FN_R092121.pdf) (дата обращения: 29.05.2018).

<sup>4</sup> Virtual Currency Regulation // Washington State Department of Financial Institutions. 2014. URL: <https://www.irs.gov/newsroom/irs-virtual-currency-guidance> (дата обращения: 29.05.2018).

<sup>5</sup> Memorandum opinion regarding the court's subject matter jurisdiction // United States District Court. 2013. URL: <http://ia800904.us.archive.org/35/items/gov.uscourts.txed.pdf> (дата обращения: 29.05.2018).

<sup>6</sup> Bitcoin Virtual Currency: Intelligence Unique Features Present Distinct Challenges for Detering Illicit Activity // Federal Bureau of Investigation. 2012. URL: [https://www.wired.com/images\\_blogs/threatlevel/2012/05/Bitcoin-FBI.pdf](https://www.wired.com/images_blogs/threatlevel/2012/05/Bitcoin-FBI.pdf) (дата обращения: 29.05.2018).



бирж, осуществляющих обмен криптовалюты на фиатные деньги и наоборот, и компаний, предоставляющих криптовалютные кошельки пользователям. Кроме того, планируется создание центральной базы данных с информацией о пользователях цифровых валют. В целом на конец 2016 г. правовое регулирование криптовалюты и операций с ней проходило в рамках осуществления политики противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

Большой интерес представляет Положение, опубликованное Европейской службой банковского надзора еще в 2014 г., в котором были обозначены такие риски для банковской сферы и индивидуальных пользователей криптовалют, как сильная волатильность криптовалют, угроза для использования криптовалюты в целях совершения преступных сделок (купля-продажа наркотиков и других незаконных товаров и услуг), использование криптовалют в целях отмывания денежных средств, полученных незаконным путем, и др. Европейская служба банковского надзора рекомендовала финансовым учреждениям отказаться от покупки, хранения и продажи цифровых валют, пока не будут приняты правила, регулирующие этот вид деятельности<sup>7</sup>.

В Китае еще в конце 2013 г. Народный банк вместе с другими регуляторами подготовил уведомление, в соответствии с которым: «Финансовые учреждения не должны участвовать в операциях с Bitcoin»; «Bitcoin — виртуальный товар (virtual commodity), а не валюта»; «Веб-сайты, связанные с Bitcoin (например, криптовалютные биржи), должны быть зарегистрированы в Телекоммуникационном бюро» (Telecommunications Bureau)<sup>8</sup>. Однако уже 04.09.2017 Народный банк Китая опубликовал заявление, в котором указал, что ICO является незаконной схемой сбора средств, также отмечено, что ICO «порождает спекуляции и заманчив для осуществления незаконной финансовой деятельности. Это чревато нарушением экономической и финансовой стабильности». По официальному мнению ЦБ Китая, все ICO в стране с 04.09.2017 считаются незаконными. Регулятор будет строго наказывать за осуществление такой деятельности в будущем и одновременно пригрозил правовыми последствиями за уже завершённые ICO<sup>9</sup>.

Что касается Российской Федерации, то с точки зрения правового регулирования криптовалюта пока еще находится за рамками правового поля российского законодательства. Криптовалюта не поименована в числе объектов гражданских прав, предусмотренных ст. 128 Гражданского кодекса РФ, имеющих необходимую гражданскую оборотоспособность.

<sup>7</sup> EBA proposes potential regulatory regime for virtual currencies, but also advises that financial institutions should not buy, hold or sell them whilst no such regime is in place // European Banking Authority. 2014. URL: <http://www.eba.europa.eu/-/eba-proposes-potential-regulatory-regime-for-virtual-currencies-but-also-advises-that-financial-institutions-should-not-buy-hold-or-sell-them-whilest-n> (дата обращения: 29.05.2018).

<sup>8</sup> The People's Bank of China and Five Associated Ministries Notice: «Prevention of Risks Associated with Bitcoin» // BTCC. 2013. URL: <https://exchange.btcc.com/page/bocnotice2013/> (дата обращения: 29.05.2018).

<sup>9</sup> Китай объявил криптовалюту вне закона // CNews. 2017. URL: [http://safe.cnews.ru/news/top/2017-09-04\\_tsentrobank\\_kitaya\\_obyavil\\_ico\\_vne\\_zakona](http://safe.cnews.ru/news/top/2017-09-04_tsentrobank_kitaya_obyavil_ico_vne_zakona) (дата обращения: 29.05.2018).

Первое официальное упоминание о биткойне в России датируется 2014 г. и связано с выходом Информации Банка России от 27.01.2014 «Об использовании при совершении сделок “виртуальных валют”, в частности Биткойн»<sup>10</sup>, посредством которой регулятор обратил внимание заинтересованных лиц на отсутствие обеспечения и юридически обязанных субъектов при обращении криптовалют. По мнению Банка России, операции по ним носят спекулятивный характер, осуществляются на так называемых виртуальных биржах и несут высокий риск потери стоимости. В отличие от денежных средств, выпуск криптовалюты осуществляется пользователями сети Интернет, т.е. частными лицами, при этом нет единого эмитента, цифровая валюта не санкционируется государством, не подкреплена ни одной существующей валютой, т.е. носит самовольный характер, а также существует исключительно в электронной форме и, следовательно, является денежным суррогатом.

Данная позиция подтверждается тем, что в некоторых судебных решениях криптовалюта признается денежным суррогатом. Например, по данной причине Суд в Санкт-Петербурге вынес решение о блокировке сразу сорока биткойн-сайтов. «Указанная криптовалюта, — сказано в решении суда, — не обеспечена реальной стоимостью, не содержит информации о ее держателях (все ее использование анонимно). Оборот биткойнов обеспечивают организации и предприниматели, осуществляющие прием криптовалюты в качестве средства платежа за оказанные услуги или предоставленный товар, либо трейдеры, обменивающие их на различные валюты (рубли, доллары США, евро и т.д.) на онлайн-биржах. Отсутствие в системах криптовалюты возможности отмены несанкционированной транзакции и фактическое нахождение криптовалюты вне правового поля не предоставляет возможность реализации правовых механизмов обеспечения исполнения обязательств сторонами сделки. При этом биткойны в силу децентрализации не имеют субъекта, обеспечивающего их условную платежеспособность»<sup>11</sup>.

Статья 27 Федерального закона от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»<sup>12</sup> четко закрепляет позицию законодателя о том, что введение на территории РФ других денежных единиц и выпуск денежных суррогатов запрещаются. Подобная неопределенность в правовом положении криптовалют усугубляется наличием множества двусмысленных информационных сигналов, исходящих со стороны различных государственных органов и официальных лиц, а также периодическим появлением противоречащих друг другу законопроектов.

Федеральная служба по финансовому мониторингу сделала следующее заявление: «Использование криптовалют при совершении сделок является основанием для рассмотрения вопроса об отнесении таких сделок (операций) к сделкам (операциям), направленным на легализацию (отмывание) доходов, полученных

<sup>10</sup> Информация Банка России от 27.01.2014 «Об использовании при совершении сделок «виртуальных валют», в частности, Биткойн» // Вестник Банка России. 2014. № 11.

<sup>11</sup> Суд в Санкт-Петербурге вынес решение о блокировке сразу сорока биткойн-сайтов // URL: <https://rublacklist.net/30746/> (дата обращения: 29.05.2018).

<sup>12</sup> СЗ РФ. 2002. № 28. Ст. 2790.



преступным путем, и финансирование терроризма»<sup>13</sup>. Глава Следственного комитета РФ А. И. Бастрыкин заявил, что результатом распространения криптовалют станет вытеснение с рынка реальных денег. А глава государства Президент РФ В. В. Путин допустил развитие криптовалют в России, но с определенными ограничениями, связанными с защитой прав граждан — пользователей<sup>14</sup>.

Очевидно, что органы власти еще не выработали единый подход к регулированию рынка криптовалют, которого требует сложившаяся ситуация на рынке. Наиболее заметной инициативой в этой области является представленный Министерством финансов РФ проект федерального закона № 419059-7 «О цифровых финансовых активах»<sup>15</sup>, который определил криптовалюту и токены как вид цифрового финансового актива. Цифровой финансовый актив является имуществом в электронной форме, созданным с использованием шифровальных (криптографических) средств. Анализируя данный проект, можно прийти к выводу о том, что регулирование сделок с цифровыми финансовыми активами по своим признакам напоминает регулирование сделок с ценными бумагами. Так, в первоначальной версии предлагалось закрепить право за неквалифицированным инвестором осуществлять сделки с таким цифровым финансовым активом, как токен, на сумму не более 50 тыс. руб. В более поздней версии было предложено ввезти полномочие Банка России по установлению ограничения в отношении суммы приобретения токенов лицами, не являющимися квалифицированными инвесторами.

Подготовка данного законопроекта является большим скачком в решении проблемы правового урегулирования рынка цифровых финансовых активов в Российской Федерации, однако вместе с тем содержит ряд недостатков. Одним из таких недочетов является отсутствие норм о порядке осуществления сделок именно с таким видом цифрового финансового актива, как криптовалюта, а не токен. Статья 4 законопроекта, несмотря на свое название, содержит норму об обращении только токенов. Перечень иных сделок по обмену цифровых финансовых активов, которые могут совершаться на территории Российской Федерации, а также порядок и условия совершения таких сделок устанавливаются Банком России по согласованию с Правительством РФ. Тем самым можно также отметить, что проект федерального закона не содержит необходимых норм об осуществлении операций с криптовалютой.

Обращаясь к вышеуказанному акту, можно также сделать вывод о том, что Российская Федерация не признает цифровые финансовые активы в качестве средства платежа, однако допускает операции с данными активами. Механизм правового регулирования самого осуществления сделок с криптовалютой, к сожалению, остается непонятным. Можно также утверждать, что законодатель рассматривает цифровой финансовый актив как инструмент для инвестирования

<sup>13</sup> Информационное сообщение Росфинмониторинга от 06.02.2014 «Об использовании криптовалют» // URL: <http://www.fedsfm.ru/news/957> (дата обращения: 29.05.2018).

<sup>14</sup> См.: Путин благословил использование в России биткоинов // CNews. 2015. URL: [http://www.cnews.ru/news/top/putin\\_blagoslovil\\_ispolzovanie\\_v\\_rossii](http://www.cnews.ru/news/top/putin_blagoslovil_ispolzovanie_v_rossii) (дата обращения: 29.05.2018).

<sup>15</sup> Законопроект № 419059-7 «О цифровых финансовых активах» // URL: <https://www.ib.ru/law/81> (дата обращения: 29.05.2018).

средств, но не как «деньги» или «валюта» (как в США или Германии). В проекте также ничего не сказано про налоговое регулирование цифрового финансового актива. Соответственно, законодатель не планирует вводить специальные налоги на данные активы. Доход физического лица, полученный от операций, облагается налогом по стандартной ставке 13 %. Прибыль юридического лица — по стандартной ставке 20 %. Доход, полученный в результате майнинга, также подлежит налогообложению. Спорным является вопрос обложения криптовалюты налогом на добавленную стоимость, поскольку на законодательном уровне цифровые деньги не определены в качестве товара.

Осуществив анализ правового регулирования рынка криптовалют в Российской Федерации и в зарубежных странах, можно сделать вывод о том, что Россия, как и многие другие страны, еще стоит на пути выработки единого подхода к регулированию «криптовалюта» и может активно использовать опыт зарубежных стран в этом вопросе. К сожалению, мы не можем использовать модель США в области отличающегося законодательства отдельных штатов ввиду того, что в соответствии со ст. 71 Конституции РФ установление правовых основ единого рынка, финансовое законодательство находится в ведении РФ, и субъекты РФ не могут принять соответствующее законодательство. Очевидно, что все противоречия должен устранить федеральный закон, который заложит необходимую основу для функционирования рынка криптовалюты в нашем государстве.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Дубровина О. Е.* Криптовалюта как инновационный инструмент // Лучшая научная статья 2017 : сборник статей XIV Международного научно-практического конкурса. — 2017. — С. 81—84.
2. *Казкенова М. С.* Криптовалюта: понятие, перспективы правового регулирования в РФ // Перспективы развития науки в современном мире : сборник статей по материалам IV международной научно-практической конференции. — Нефтекамск, 2017. — С. 82—88.
3. *Куликовский М. К.* Криптовалюта биткойн и денежно-кредитная система // World Science: Problems and Innovations : сборник статей XVI Международной научно-практической конференции. — Пенза, 2017. — С. 286—290.
4. *Липатов Е. В.* Криптовалюта: понятие, сущность, классификации // Проблемы и перспективы развития современной науки : материалы Международной (заочной) научно-практической конференции / под общ. ред. А. И. Вострецова. — Нефтекамск, 2017. — С. 118—126.
5. Правовое регулирование криптовалютного бизнеса / В. Лихута, А. Каплан, Д. Гадомский [и др.] // URL: <http://axon.partners/wp-content/uploads/2017/02/Global-Issues-of-Bitcoin-Businesses-Regulation.pdf> (дата обращения: 29.05.2018).
6. Суд в Санкт-Петербурге вынес решение о блокировке сразу сорока биткоин-сайтов // URL: <https://rublacklist.net/30746/> (дата обращения: 29.05.2018).





**Татьяна Эдуардовна  
РОЖДЕСТВЕНСКАЯ,**

доктор юридических  
наук, профессор  
кафедры финансового  
права Университета  
имени О.Е. Кутафина  
(МГЮА)

**tatiana\_rojd@mail.ru**

125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9



**Елизавета Алексеевна  
ГУЗНОВА,**

магистр международно-  
правового факультета  
Московского  
государственного  
института  
международных отношений  
(Университета)

МИД России

**Elis.guznova@gmail.com**

119454, Россия, г. Москва,  
просп. Вернадского, д. 76

## СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ ПОДХОДОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ОРГАНИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОТРУДНИЧЕСТВА И РАЗВИТИЯ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ ПОСТОЯННЫХ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ ОСНОВНОГО ВИДА

**Аннотация.** В статье дается сравнительно-правовая характеристика подходов Российской Федерации и Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) к определению постоянного представительства основного вида. Анализируются существенные признаки постоянных представительств основного вида. На основе анализа российской и зарубежной судебной практики определены факторы, влияющие на возникновение постоянного представительства основного вида. Раскрываются понятие и сущность деятельности подготавливающего и вспомогательного характера как исключительной образований постоянного представительства основного вида. Рассматриваются изменения в определении постоянного представительства основного вида в связи с принятием плана BEPS.

**Ключевые слова:** налог на прибыль организаций, Модельная конвенция ОЭСР, Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР, Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), постоянное представительство, постоянное представительство основного вида.

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.170-182

**T. E. ROZHDESTVENSKAYA,**

Doctor of Law, Professor, Professor of Department in Financial Law  
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)

**tatiana\_rojd@mail.ru**

125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9

**E. A. GUZNOVA,**

Master of International Law Faculty of the Moscow State Institute  
of International Relations

**Elis.guznova@gmail.com**

119454, Russia, Moscow, prosp. Vernadskogo, d. 76

### RATHER-LEGAL ANALYSIS OF APPROACHES OF RUSSIAN FEDERATION AND ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT TO DETERMINATION OF A FIXED PLACE PERMANENT ESTABLISHMENT

**Abstract.** The article presents a comparative law determination of approaches of Russian Federation and Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) to determination of a fixed place permanent establish-

*ment. Essential characteristics of fixed place permanent establishment are analyzed. Factors having influence on the creation of a fixed place permanent establishment are determined based on Russian and foreign case law. The notion and essence of activity of a preparatory and/or auxiliary nature as excluding the creation of a fixed place permanent establishment is provided. The changes in determining of a fixed place permanent establishment in connection with the acceptance of BEPS Action Plan are analyzed.*

**Keywords:** corporate tax, OECD Model Convention, Commentary to OECD Model Convention, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), permanent establishment, fixed place permanent establishment.

В соответствии с п. 2 ст. 306 Налогового кодекса РФ постоянным представителем иностранной организации признается обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое она регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации. Модельная конвенция ОЭСР определяет постоянное представительство как постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия<sup>1</sup>.

Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР<sup>2</sup> более подробно раскрывают содержание понятия «постоянное представительство», устанавливая его существенные критерии<sup>3</sup>. К ним относятся:

- наличие места деятельности;
- постоянство места деятельности;
- ведение предпринимательской деятельности через это место деятельности.

Аналогичной позиции по вопросу определения существенных критериев постоянного представительства придерживается Минфин России, что подтверждается рядом изданных им писем<sup>4</sup>. Также данные критерии были закреплены в Методических рекомендациях налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций<sup>5</sup> (далее — Методические рекомендации), которые действовали до 19.12.2012<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> OECD Model Convention (2014). Art. 5. Para. 1.

<sup>2</sup> OECD Model Convention (2014). Commentary.

<sup>3</sup> Art. 5 Commentary. Para. 2.

<sup>4</sup> См., например: письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 18.06.2014 № 03-08-05/29161 ; письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 01.10.2008 № 03-08-05 ; письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 29.12.2007 № 03-08-05 ; письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 18.12.2013 № 03-08-05/55729.

<sup>5</sup> Приказ МНС РФ от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 «Об утверждении методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций».

<sup>6</sup> Документ утратил силу в связи с изданием приказа ФНС России от 19.12.2012 № ММВ-7-3/980@.



В соответствии с п. 2 ст. 11 НК РФ обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Причем обособленное подразделение может быть признано таковым вне зависимости от формального закрепления его статуса во внутренних документах организации, а также независимо от полномочий, которыми оно наделено. При этом обязательным признаком обособленного подразделения является наличие персонала, в то время как постоянное представительство, например, может быть образовано при продаже товаров через автоматы розничной торговли или установке терминала удаленного доступа к сети<sup>7</sup>.

В пункте 2 ст. 306 НК РФ дается открытый перечень обособленных подразделений, которые могут образовывать постоянное представительство: филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство. Но наличие того или иного вида подразделения не означает, что постоянное представительство образуется автоматически<sup>8</sup>.

Для понимания первого признака постоянного представительства нужно раскрыть понятие места деятельности.

Местом деятельности при определении постоянного представительства признается любое помещение, используемое для целей предпринимательской деятельности, независимо от того, используется оно исключительно для этой цели или нет<sup>9</sup>.

Налоговый кодекс РФ не содержит определения места деятельности для целей главы 25. Однако существуют разъяснения Минфина России, согласно которым выражение «место деятельности» означает любые помещения, средства, оборудование или установки, используемые для проведения бизнеса предприятия, независимо от того, исключительно они используются для этой цели или нет. Место деятельности может также существовать и без отдельного помещения. Также местом деятельности может считаться и другое, формально независимое, предприятие, через которое иностранная компания осуществляет предпринимательскую деятельность на основе регулярно заключаемых договоров<sup>10</sup>. Сравнивая данное определение с представленным в ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР и Комментариях к ней, можно сделать вывод о том, что Минфин России основывает свои разъяснения на официальном толковании ОЭСР.

Следует отметить, что место деятельности должно быть «фиксированным» (fixed)<sup>11</sup>, т.е. должна существовать связь между таким местом деятельности и географической точкой в государстве деятельности<sup>12</sup>. Таким местом деятельности не обязательно должно являться здание или помещение, постоянное предста-

<sup>7</sup> Коннов О. Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве : учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Академический правовой университет, 2002. С. 43.

<sup>8</sup> Коннов О. Ю. Указ. соч. С. 44.

<sup>9</sup> Art. 5 Commentary. Para. 4.

<sup>10</sup> Письмо Минфина России от 08.10.2008 № 03-08-05/1 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>11</sup> Art. 5 Commentary. Para. 5.

<sup>12</sup> Викулов К. Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 36.

вительство может создавать и оборудование. Более того, оборудование не обязательно должно быть прикреплено к земле<sup>13</sup>.

Здание, помещение или оборудование, образующие постоянное представительство, могут находиться в собственности иностранного предприятия, принадлежать ему как арендатору данных объектов или находиться в его распоряжении по иным основаниям. При этом в Комментариях к Модельной конвенции подчеркивается, что постоянное представительство может быть образовано даже при отсутствии законного права на использование определенного места деятельности, как, например, в случае ведения предпринимательской деятельности через незаконно занимаемое помещение<sup>14</sup>.

Место деятельности также может находиться в здании или помещении, принадлежащем другой организации. Например, постоянное представительство образуется, если сотрудник иностранной компании имеет свободный доступ в помещение контрагента и использует его в течение длительного времени, чтобы убедиться, что контрагент надлежащим образом выполняет свои обязанности по договору. Однако постоянное представительство не возникает, если организация, чей офис использует сотрудник иностранной компании, ограничит его доступ в помещения организации. Примером может являться предоставление юридической фирмой конференц-зала для встречи клиента с контрагентом<sup>15</sup>. При этом необязательно, чтобы такое место деятельности находилось в исключительном пользовании сотрудника иностранной компании. Так, в деле «Swiss Consultant»<sup>16</sup>, рассмотренном в Высшем административном суде Австрии, швейцарский консультант оказывал австрийскому клиенту услуги по управлению, причем последний предоставлял консультанту помещения для его деятельности. Суд постановил, что тот факт, что предоставленные помещения не были предназначены для исключительного использования консультантом, не создает препятствий для образования постоянного представительства.

Постоянным представительством может также быть признано обособленное подразделение или независимая компания.

Одним из основных вопросов в указанных ситуациях, которые необходимо разрешить при определении наличия места деятельности иностранной организации для целей определения постоянного представительства, — является ли рассматриваемое обособленное подразделение независимым юридическим лицом или же только зарегистрировано в качестве такового. При этом исследованию подлежат фактические обстоятельства вне их юридического оформления. Такой подход подтверждается правовой позицией Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ, изложенной в постановлении от 24.04.2012 № 16404/11 по делу № А40-21127/11-98-184 по иску ООО «Олимпия» к акционерному обществу «Парекс банк» и акционерному обществу «Цитаделе банк»<sup>17</sup>.

<sup>13</sup> Art. 5 Commentary. Para. 5.

<sup>14</sup> Art. 5 Commentary. Para. 4.1.

<sup>15</sup> Викулов К. Е. Указ. соч. С. 38.

<sup>16</sup> VwGF 21 May 1997, 96/14/0084.

<sup>17</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24.04.2012 № 16404/11 по делу № А40-21127/11-98-184.



Подход к признанию постоянного представительства исходя из фактических обстоятельств в каждом конкретном деле также соответствует международной практике, в том числе практике Суда справедливости Европейского Союза. Например, в деле «SAR Schotte GmbH v. Parfums Rothschild»<sup>18</sup>, рассмотренном в 1987 г., суд установил, что филиал или представительство существует даже тогда, когда иностранная организация не имеет собственного юридически оформленного обособленного подразделения на территории какого-либо государства, однако ведет деятельность на территории этого государства через независимую компанию, которая фактически является подразделением этого юридического лица.

Сложности при определении места деятельности возникают, если иностранная организация ведет предпринимательскую деятельность более чем в одной географической точке или же если место деятельности меняет свое расположение. Такая ситуация может возникнуть, например, в случаях, когда иностранная компания осуществляет строительство дороги или прокладку трубопровода, или если она занимается добычей полезных ископаемых на разных участках, расположенных на значительном удалении друг от друга. В таких случаях постоянное представительство образуется, если все точки, в которых организация ведет деятельность, можно рассматривать в качестве единого места деятельности с коммерческой и географической точек зрения<sup>19</sup>.

Комментарии к Модельной конвенции приводят ряд ситуаций, при наличии которых образуется постоянное представительство, в частности:

- рудник однозначно составляет единое место деятельности, несмотря на то, что места добычи могут перемещаться и меняться внутри самого рудника. При этом рудник будет считаться единым местом деятельности вне зависимости от его размеров;
- «офисный комплекс гостиничного типа», в котором консалтинговая компания регулярно арендует различные офисы, также можно рассматривать в качестве единого места деятельности, образующего постоянное представительство этой компании, поскольку с географической точки зрения все здание представляет собой единое целое, а сам отель может рассматриваться в качестве единого места деятельности самой компании;
- пешеходная улица, ярмарка или рынок, в различных частях которых торговец регулярно устанавливает свою палатку, будет считаться единым местом деятельности для этого торговца<sup>20</sup>.

Однако постоянное представительство не возникает, если организация осуществляет деятельность на единой в географическом смысле территории, но при этом не представляющей собой единое целое с географической точки зрения (например, работа маляра над не связанными друг с другом проектами для разных клиентов в одном здании при отсутствии единого проекта по перекраске здания)<sup>21</sup>.

Аналогично постоянное представительство не образуется и в ситуации, когда работа ведется в рамках коммерчески единого проекта, который, однако, не

<sup>18</sup> См.: решение Суда справедливости Европейского Союза от 09.12.1987 № 218/86.

<sup>19</sup> См. например: *Викулов К. Е.* Указ. соч. С. 37 ; *Гидирим В. А.* Основы международного корпоративного налогообложения // *TaxTerra OU*. 2016. С. 683.

<sup>20</sup> Art. 5 Commentary. Para. 5.2.

<sup>21</sup> Art. 5 Commentary. Para. 5.3.

обладает географической целостностью, что, в свою очередь, не позволяет его рассматривать в качестве единого места деятельности. Примером такой работы может служить деятельность консультанта, проводящего тренинги для сотрудников банка в разных филиалах. В такой ситуации каждый филиал будет рассматриваться в качестве отдельного места деятельности. Однако, если бы тот же консультант проводил тренинги в разных офисах, но в пределах одного филиала, то такое место деятельности рассматривалось бы как обладающее географической целостностью<sup>22</sup>.

Вторым признаком постоянного представительства основного типа является критерий регулярности, или же постоянства, места деятельности. Данный критерий заключается в определенной продолжительности привязанности места деятельности к определенной географической точке<sup>23</sup>.

При этом подходы Российской Федерации и ОЭСР при конкретизации данного критерия весьма различаются.

В российском налоговом законодательстве понятие «регулярность деятельности» не установлено. Ранее действовавшие Методические рекомендации предусматривали, что регулярной является деятельность обособленных подразделений иностранных организаций, вставших или обязанных встать на учет в налоговых органах<sup>24</sup>. На момент действия Методических рекомендаций налоговый учет иностранных организаций осуществлялся в соответствии с приказом МНС РФ от 07.04.2000<sup>25</sup>, в соответствии с п. 2.1.1 которого обязанность встать на учет в налоговом органе возникала у иностранной организации в том случае, если такая иностранная организация осуществляет или намеревается осуществлять деятельность в Российской Федерации через находящееся в ней отделение в течение периода, превышающего 30 календарных дней в году (непрерывно или по совокупности). Таким образом, регулярность деятельности зависит от продолжительности присутствия иностранной организации на территории Российской Федерации.

В. В. Полякова и С. П. Котляренко разделяют мнение о том, что деятельность может считаться регулярной, если она ведется в течение более одного месяца<sup>26</sup>.

В настоящее время вопрос постановки на учет иностранной организации в налоговых органах регулируется приказом Минфина РФ от 30.09.2010 № 117н<sup>27</sup>,

<sup>22</sup> Art. 5 Commentary. Para. 5.4.

<sup>23</sup> Art. 5 Commentary. Para. 5, 6.

<sup>24</sup> См.: Методические рекомендации по применению отдельных положений главы 25 НК РФ, касающиеся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, утв. приказом МНС РФ от 28.03.2003 № БГ-3-23/150. П. 2.2.1.

<sup>25</sup> Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124 «Об утверждении положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2000. № 25.

<sup>26</sup> Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Альпина Паблишер, 2015. С. 466.

<sup>27</sup> Приказ Минфина РФ от 30.09.2010 № 117н «Об утверждении Особенности учета в налоговых органах иностранных организаций, не являющихся инвесторами по соглашению о разделе продукции или операторами соглашения» // СПС «КонсультантПлюс».



однако регулярность деятельности все так же привязана к тридцатидневному сроку деятельности.

Например, в решениях по делу ООО «Гид Лаурэт Нуэль Восток» № А56-6861/2010<sup>28</sup> было указано, что факт постановки на учет уже является доказательством выполнения иностранной организацией критерия регулярности осуществления деятельности.

Однако при этом только факт постановки на учет не может являться определяющим при решении вопроса о том, образуется ли постоянное представительство. Например, обособленное подразделение иностранной организации осуществляет только деятельность подготовительного и вспомогательного характера, которая относится к деятельности, исключающей образование постоянного представительства<sup>29</sup>, в течение 30 дней, после чего обращается в налоговую инспекцию и регистрируется по месту осуществления этой деятельности. Но и после регистрации характер ее деятельности может оставаться прежним, т.е. исключающим образование постоянного представительства. Соответственно, постановка на учет в налоговом органе не может однозначно определять наличие постоянного представительства, но при этом наличие признаков постоянного представительства у места деятельности иностранной организации всегда означает необходимость постановки на учет.

По словам Е. В. Овчаровой и Н. А. Травкиной, постоянное представительство означает фактические действия, т.е. саму деятельность иностранной организации на территории России, поэтому постановка представительства иностранной компании, образованного на территории России, на налоговый учет сама по себе не приводит к образованию постоянного представительства этой компании на территории России<sup>30</sup>. Аналогичной позиции по вопросу определения сущности постоянного представительства придерживается и С. Д. Шаталов, указывая, что постоянное представительство — «это не столько офис... сколько сама деятельность»<sup>31</sup>.

В тех случаях, когда иностранная организация не встала на учет, Методическими рекомендациями была предусмотрена возможность проведения анализа фактического осуществления деятельности самой иностранной организации, а также иных организаций или физических лиц в пользу рассматриваемой иностранной организации в каждом конкретном случае. При этом единичные факты совершения хозяйственных операций в Российской Федерации не считаются регулярной деятельностью.

<sup>28</sup> См.: решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 28.06.2010 по делу № А56-6861/2010 ; постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.09.2010 ; постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.12.2010 // СПС «КонсультантПлюс». Документы опубликованы не были.

<sup>29</sup> Перечень видов деятельности, исключающих образование постоянного представительства, приводится в п. 4 ст. 306 НК РФ.

<sup>30</sup> Овчарова Е. В., Травкина Н. А. Постоянное представительство иностранной организации в России: судебная практика и оптимизационный анализ // Налоговед. 2006. № 9.

<sup>31</sup> Шаталов С. Д. Комментарий к Налоговому кодексу РФ части второй (постатейный). Глава 25 «Налог на прибыль организаций». М. : МЦФЭР, 2003. С. 569.

По мнению Л. В. Полежаровой, в качестве критерия регулярности деятельности следует рассматривать не продолжительность операций, а их количество в течение отчетного периода<sup>32</sup>.

А. В. Филиппова уточняет, что деятельность иностранной организации может считаться регулярной в том случае, если за налоговый период отношение числа операций, направленных на получение прибыли, к числу прочих операций превышает 1<sup>33</sup>.

В целом в своих разъяснениях Минфин России поддерживает данную позицию. В частности, в одном из писем он указывает, что «если иностранная организация не осуществляет на территории России (самостоятельно или через третьих лиц) деятельность, приводящую к образованию постоянного представительства в соответствии с положениями ст. 306 НК РФ, а лишь однократно предоставила заем российской организации, условиями которого предусмотрена обязанность для российской организации (заемщика) по выплате процентов в пользу иностранной организации (заимодавца), то в данном случае операция по предоставлению процентного займа не приводит к образованию постоянного представительства такой иностранной организации для целей налогообложения в Российской Федерации»<sup>34</sup>. При этом необходимо отметить тот факт, что подразделение иностранной организации, о котором шла речь в рассматриваемом письме, уже состояло на учете в налоговом органе. Таким образом, Минфин России придерживается мнения о том, что при определении регулярности деятельности необходимо в первую очередь учитывать именно количество совершенных подразделением иностранной организации хозяйственных операций, направленных на получение прибыли.

Также можно привести пример из письма УФНС по г. Москве от 19.01.2007 № 20-12/05685, согласно которому если иностранная организация на систематической основе сдает в аренду принадлежащее ей имущество, заключая договоры аренды, то такая деятельность иностранной организации может привести к образованию постоянного представительства<sup>35</sup>. В другом письме УФНС по г. Москве говорится, что если иностранная организация единожды осуществит операцию по реализации принадлежащего ей недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, то такая операция не приведет к образованию ее постоянного представительства для целей налогообложения в Российской Федерации<sup>36</sup>.

<sup>32</sup> Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. М. : Магистр ; Инфра-М, 2013. С. 51.

<sup>33</sup> Филиппова А. В. Приобретение статуса постоянного представительства иностранными организациями в России. Вопросы теории и практики // Закон и право. 2010. № 10. С. 35.

<sup>34</sup> Письмо Минфина России от 31.05.2011 № 03-08-05, аналогичная позиция высказана в письме от 01.10.2008 № 03-08-05 // СПС «КонсультантПлюс». Документы официально опубликованы не были.

<sup>35</sup> Письмо УФНС РФ по г. Москве от 19.01.2007 № 20-12/05685 // СПС «КонсультантПлюс». Документ официально опубликован не был.

<sup>36</sup> Письмо УФНС РФ по г. Москве от 14.06.2005 № 20-12/41907 // СПС «КонсультантПлюс». Документ официально опубликован не был.



Аналогичной позиции придерживаются и суды. Так, например, в постановлении ФАС Северо-Западного округа по делу «Сканска Ист Юроп Ой» суд указал, что единичное заключение заявителем договора на строительство и выполнение в рамках этого договора проектных работ не может быть признано регулярной предпринимательской деятельностью<sup>37</sup>.

Как уже было сказано, подход ОЭСР к определению регулярности отличается от российского. Так, согласно Комментариям к Модельной конвенции<sup>38</sup> в большинстве случаев требуется не менее шести месяцев деятельности для признания постоянного представительства. Следует отметить, что в международной практике в случае превышения шестимесячного срока деятельности суд обычно не ставит под сомнение соответствие данному критерию, что подтверждается, например, в ранее рассмотренном деле «Swiss Consultant»<sup>39</sup>, в котором срок деятельности швейцарского консультанта в Австрии составил девять месяцев.

При этом постоянное представительство может быть образовано и в тех случаях, когда деятельность велась в течение менее чем шестимесячного срока. В качестве иллюстрации можно привести ситуацию, при которой иностранная организация планировала ведение постоянной деятельности, однако была вынуждена завершить ее в связи с некоторыми внешними обстоятельствами до истечения шестимесячного периода. В таком случае деятельность организации будет рассматриваться в качестве постоянной<sup>40</sup>.

Еще одним случаем, когда постоянное представительство образуется в результате кратковременного ведения деятельности, является ситуация осуществления иностранной организацией предпринимательской деятельности только в том государстве, в котором образуется постоянное представительство. Несмотря на кратковременный характер самой деятельности, в случае ведения предпринимательской деятельности только в одном иностранном государстве связь организации с ним считается более тесной, что, в свою очередь, приводит к признанию наличия постоянного представительства<sup>41</sup>.

Также в том случае, если деятельность компании длится не более шести месяцев в году (например, сезонные работы), но при этом она осуществляется с определенной периодичностью, чаще всего на ежегодной основе, для целей признания наличия постоянного представительства необходимо учитывать время деятельности организации в каждом периоде и общее количество таких периодов. В том случае, если такие периоды деятельности являются регулярными и происходят на протяжении длительного времени, деятельность организации не может рассматриваться как носящая исключительно временный характер, и, соответственно, такая деятельность не приводит к образованию постоянного представительства<sup>42</sup>.

<sup>37</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.03.2005 № А56-24202/04 // СПС «КонсультантПлюс». Документ опубликован не был.

<sup>38</sup> Art. 5 Commentary. Para. 6.

<sup>39</sup> VwGF 21 May 1997, 96/14/0084.

<sup>40</sup> Викулов К. Е. Указ. соч. С. 40.

<sup>41</sup> Art. 5 Commentary. Para. 6.

<sup>42</sup> Art. 5 Commentary. Para. 6.1.

Третьим существенным критерием, наличие которого определяет образование постоянного представительства, является ведение предпринимательской деятельности через рассматриваемое место деятельности. Данный критерий определяет функциональное отношение деятельности налогоплательщика к месту деятельности<sup>43</sup>.

По мнению А. Мехты, данный критерий постоянного представительства состоит в том, что иностранная организация должна фактически, полностью или частично, осуществлять предпринимательскую деятельность через постоянное место на постоянной основе<sup>44</sup>.

В соответствии со ст. 3 Модельной конвенции ОЭСР понятие предпринимательской деятельности включает в себя оказание профессиональных услуг, а также выполнение иной деятельности независимого характера. А. Скаар указывает, что деятельность организации будет считаться коммерческой по смыслу ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР в тех случаях, когда она будет признаваться коммерческой в соответствии как с национальным законодательством, так и с положениями ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР, а также являться основной деятельностью организации и иметь связь с определенным местом деятельности<sup>45</sup>.

В. А. Гидирим добавляет, что у иностранной организации может быть создано место деятельности под ее контролем и в ее распоряжении, например офис. Однако в том случае, когда сотрудники такого офиса не ведут предпринимательскую деятельность предприятия, а выполняют какие-либо иные функции (например, осуществляют деятельность подготовительного и вспомогательного характера), постоянное представительство не образуется<sup>46</sup>.

Данная точка зрения подтверждается и судебной практикой. Так, в деле «Ministry of National Revenue v. Tara Exploration and Development Company»<sup>47</sup>, рассмотренном Верховным судом Канады, организация, зарегистрированная и имеющая офис в Канаде, считалась налоговым резидентом Ирландии по смыслу соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного между Ирландией и Канадой, поскольку ее место управления, а также все ключевые сотрудники находились в Ирландии. В Канаде располагались уже упомянутый офис, а также банковский счет организации, с которого оплачивались расходы на территории Канады. При рассмотрении данного дела Верховный суд пришел к выводу о том, что существование офиса в Канаде было продиктовано требованиями законодательства о корпорациях, а все решения, связанные с предпринимательской деятельностью компании, принимались сотрудниками в Ирландии. Соответственно, постоянное представительство в Канаде не образовывалось,

<sup>43</sup> Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения // TaxTerra OU. 2016. С. 712.

<sup>44</sup> Mehta A. Permanent Establishment in international taxation // Taxmann, 2012.

<sup>45</sup> Skaar A. Permanent Establishments. OECD Commentary. 2005 // СПС «IBFD Permanent Establishments». Para. 2.6.2.

<sup>46</sup> Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения // TaxTerra OU. 2016. С. 712.

<sup>47</sup> Minister of National Revenue v. Tara Exploration and Development Co. Ltd., 1974. SCR 1057, 1972 CanLII 184 (SCC) // URL: <http://canlii.ca/t/1xv10>, retrieved on 2017-04-10.



поскольку «Tara Exploration and Development» не вела предпринимательскую деятельность через место деятельности (офис) на территории Канады.

Как уже было отмечено ранее, деятельность подготовительного и вспомогательного характера не образует постоянного представительства. Данное положение содержится как в российском налоговом праве<sup>48</sup>, так и в документах ОЭСР<sup>49</sup>.

В частности, в п. 4 Модельной конвенции приводится открытый перечень видов деятельности, которые рассматриваются в качестве подготовительной и вспомогательной:

- использование зданий и помещений исключительно для целей хранения, демонстрации или поставки товаров или изделий, принадлежащих предприятию;
- содержание запасов товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для целей их хранения, демонстрации или поставки;
- содержание запасов товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для целей передачи другому предприятию на переработку;
- содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров или изделий или для сбора информации для предприятия;
- содержание постоянного места деятельности исключительно в целях осуществления любой другой деятельности подготовительного и вспомогательного характера в интересах предприятия.

Основным отличием деятельности подготовительного и вспомогательного характера от деятельности, не имеющей такого характера, является ее отношение к основной деятельности предприятия. Так, если деятельность составляет значительную или существенную часть деятельности предприятия, то она не может считаться подготовительной или вспомогательной.

При этом перечень видов деятельности, относящейся к подготовительной и вспомогательной, не ограничен представленным в п. 4 Модельной конвенции ОЭСР списком. К ней также могут относиться и другие виды деятельности, непосредственно не приносящие прибыль, например, научно-исследовательская или конструкторская<sup>50</sup>.

Необходимо учитывать, что в соответствии с п. 3 ст. 307 НК РФ иностранная организация, осуществляющая на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, будет рассматриваться как осуществляющая деятельность через постоянное представительство. Комментарии к Модельной конвенции приводят в качестве примера рекламное агентство, принадлежащее одной организации, но также оказывающее услуги, связанные с рекламой, третьим лицам. Согласно официальной позиции ОЭСР в такой ситуации постоянное представительство образуется<sup>51</sup>.

Однако при рассмотрении вопроса о том, является ли деятельность подготовительной или вспомогательной, необходимо осуществить тщательный анализ такой деятельности, поскольку существует вероятность искусственного придания

<sup>48</sup> Открытый перечень видов подготовительной и вспомогательной деятельности содержится в п. 4 ст. 306 НК РФ.

<sup>49</sup> См. п. 4 Модельной конвенции ОЭСР и Комментарии к нему.

<sup>50</sup> Викулов К. Е. Указ. соч. С. 43.

<sup>51</sup> Art. 5 Commentary. Para. 28.

деятельности формы подготовительной или вспомогательной в целях уклонения от уплаты налога. Противодействие подобным действиям налогоплательщика является одной из целей 7-го действия Плана BEPS<sup>52</sup>.

Также необходимо учитывать, что разделение единого коммерческого процесса между двумя или несколькими организациями или местами деятельности на территории одного государства с целью создания впечатления, что в каждом из рассматриваемых мест деятельности ведется исключительно деятельность подготовительного или вспомогательного характера, недопустимо. ОЭСР закрепляет данное правило (антифрагментационное правило, anti-fragmentation rule) в действии 7 Плана BEPS<sup>53</sup>, направленном на борьбу с искусственным избежанием статуса постоянного представительства.

В Российской Федерации подобные действия налогоплательщика по дроблению деятельности организации на территории РФ обычно рассматриваются в качестве действий, целью которых является получение необоснованной налоговой выгоды. В соответствии с п. 9 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53<sup>54</sup> налоговая выгода не может считаться самостоятельной деловой целью осуществления хозяйственных операций или иных действий, направленных на получение прибыли. Поэтому в случае, если суд устанавливает, что налогоплательщик преследовал в качестве основной цели хозяйственных операций получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды, в том числе за счет искусственного избежания статуса постоянного представительства в Российской Федерации, налоговые органы вправе отказать в признании обоснованности получения такой налоговой выгоды.

Важно еще раз подчеркнуть, что для возникновения статуса постоянного представительства у обособленного подразделения иностранной организации необходимо выполнение всех трех рассмотренных существенных критериев. Необходимость выполнения данного условия отмечается как в теории налогового права<sup>55</sup>, так и в судебных решениях. Например, ФАС Московского округа в постановлении по делу «Харриз Рашэ А/С»<sup>56</sup> прямо указал, что в случае, если хотя бы один из указанных признаков отсутствует, постоянное представительство на территории Российской Федерации не образуется.

<sup>52</sup> Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7—2015 Final Report, section B. P. 28.

<sup>53</sup> Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7—2015 Final Report, section B. P. 39.

<sup>54</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

<sup>55</sup> См., например: *Полежарова Л. В.* Актуальные вопросы налогообложения при составлении декларации по налогу на прибыль // Иностраннный капитал в России. 2006. № 6. С. 19 ; *Антаненкова Е. И.* Проблемы признания постоянного представительства в налоговом учете // Аудитор. 2012. № 9. С. 61.

<sup>56</sup> Постановление ФАС Московского округа от 07.06.2006 № КА-А41/5096-06 по делу № А41-К2-5662/05 // СПС «КонсультантПлюс». Документ опубликован не был.



**БИБЛИОГРАФИЯ**

1. *Антаненкова Е. И.* Проблемы признания постоянного представительства в налоговом учете // *Аудитор*. — 2012. — № 9.
2. *Викулов К. Е.* Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2011.
3. *Гидирим В. А.* Основы международного корпоративного налогообложения // *TaxTerra OU*. — 2016.
4. *Коннов О. Ю.* Институт постоянного представительства в налоговом праве : учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Академический правовой университет, 2002.
5. *Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева.* — М. : Альпина Паблишер, 2015.
6. *Овчарова Е. В., Травкина Н. А.* Постоянное представительство иностранной организации в России: судебная практика и оптимизационный анализ // *Налоговед.* — 2006. — № 9.
7. *Полежарова Л. В.* Актуальные вопросы налогообложения при составлении декларации по налогу на прибыль // *Иностранный капитал в России*. — 2006. — № 6.
8. *Полежарова Л. В.* Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. — М. : Магистр ; Инфра-М, 2013.
9. *Филиппова А. В.* Приобретение статуса постоянного представительства иностранными организациями в России. Вопросы теории и практики // *Закон и право*. — 2010. — № 10.
10. *Шаталов С. Д.* Комментарий к Налоговому кодексу РФ части второй (постатейный). Глава 25 «Налог на прибыль организаций». — М. : МЦФЭР, 2003.
11. *Mehta A.* Permanent Establishment in international taxation // *Taxmann*, 2012.
12. *Skaar A.* Permanent Establishments. OECD Commentary. 2005 // СПС «IBFD Permanent Establishments».

## ИНФОРМАТИЗАЦИЯ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЯ КАК СПОСОБ ОПТИМИЗАЦИИ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕССА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ИСПАНИИ

**Аннотация.** Статья посвящена актуальной проблеме технологического обеспечения бюджетного контроля в контексте оптимизации механизмов правового регулирования бюджетного процесса в Российской Федерации с учетом опыта Испании. Был проведен сравнительный анализ информационных систем и программных комплексов поддержки бюджетного процесса всех уровней. Особое внимание уделено анализу основных информационных систем, применяемых органами государственного финансового контроля в целях финансовой деятельности, налогового администрирования, а также исполнения бюджетов, закупки товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд. Опыт применения программных комплексов поддержки бюджетного процесса в Испании с целью его эффективности, продуктивности и экономичности позволил предложить в качестве механизма правового регулирования бюджетного процесса вариант создания дополнительных программных приложений, интегрированных в действующие АИС. К новым результатам исследования следует отнести разработанный алгоритм программного обеспечения в подсистемах бюджетной АИС регионального уровня, который устанавливает возможность оперативного изменения содержания нормативной базы в зависимости от изменения социально-экономической ситуации, к вопросам составления проекта бюджета, в частности к системе планирования государственных закупок.

**Ключевые слова:** бюджетный процесс, информатизация, автоматизированная информационная система.



**Юлия Леонтьевна СМИРНИКОВА,**  
доктор юридических наук, профессор кафедры административного и финансового права Московского государственного института международных отношений (Университета) МИД России  
[kaifp@mgimo.ru](mailto:kaifp@mgimo.ru)  
119454, г. Москва, просп. Вернадского, д. 76



**Арсений Максимович ЛОПУХИН,**  
студент международного-правового факультета Московского государственного государственного института международных отношений (Университета) МИД России  
[ars4044@mail.ru](mailto:ars4044@mail.ru)  
119454, Россия, г. Москва, просп. Вернадского, д. 76

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.183-192

**J. L. SMIRNIKOVA,**

*Doctor of Law, Professor of the Department of Administrative and Financial Law of the Moscow State Institute of International Relations (University) of the Ministry of Foreign Affairs of the Russian Federation*  
[kaifp@mgimo.ru](mailto:kaifp@mgimo.ru)

119454, Russia, Moscow, prosp. Vernadskogo, d. 76

**A. M. LOPUKHIN,**

*student of International Law Faculty, Moscow State Institute of International Relations (University) of the Ministry of Foreign Affairs of the Russian Federation,*  
[ars4044@mail.ru](mailto:ars4044@mail.ru)

119454, Russia, Moscow, prosp. Vernadskogo, d. 76

© Ю. Л. Смирникова,  
А. М. Лопухин, 2018

### INFORMATIZATION OF BUDGETARY CONTROL AS A WAY TO OPTIMIZE THE BUDGETARY PROCESS IN THE RUSSIAN FEDERATION AND SPAIN

**Abstract.** *The article is devoted to the urgent problem of technological support of budgetary control in the context of optimization of the mechanisms of legal regulation of the budgetary process in Russia taking into account the experience of Spain. A comparative analysis of information systems and software complexes for supporting the budget process at all levels was carried out. Particular attention is paid to the analysis of the main information systems used by the state financial control authorities for financial activities, tax administration, as well as budget execution, procurement of goods, works and services to ensure state (municipal) needs. The experience of using software packages to support the budgetary process in Spain with the aim of its efficiency, efficiency and economy made it possible to propose, as a mechanism for legal regulation of the budgetary process, the creation of additional software applications integrated into existing AIS. The newly developed software algorithm in the subsystems of the budgetary AIS of the regional levels, which establishes the possibility of an operative change in the content of the regulatory base, depending on the change in the socioeconomic situation, on the drafting of the budget, in particular, the public procurement planning system, should be referred to the new results of the study.*

**Keywords:** *budgetary process, informatization, automated information system.*

Проведение в последние десятилетия бюджетных реформ в России и в большинстве развитых стран направлено на усовершенствование бюджетного процесса, связанного с переходом к новым формам финансирования бюджетных услуг, к среднесрочному бюджетированию, ориентированному на результат, к программно-целевому распределению расходов бюджета. В связи с этим необходимо осуществление постоянного мониторинга оценки эффективного распределения расходов и возможности быстрого получения информации для анализа результативности деятельности. Решением обозначенных задач являются информационные технологии в сфере поддержки бюджетного процесса, выступающие в роли эффективного механизма его правового регулирования. В науке финансового права отмечались многогранность и значение информационного финансово-правового воздействия, и в частности необходимость применения информационных технологий в целях реализации принципа прозрачности (открытости) бюджета<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Смирникова Ю. Л. Регулятивная функция современного финансового права / под ред. Е. Ю. Грачевой. СПб. : Юридический центр-Пресс, 2011. С. 23—24 ; Она же. Системообразующая роль регулятивной функции финансового права // Юридический мир. 2011. № 11. С. 45.

Анализируя экономическое развитие европейских стран, можно заключить, что именно потенциал информационных технологий, реализуемый в бюджетной сфере, приносит этим странам экономические приоритеты. В настоящей статье обратимся к опыту Испании как европейской стране с богатыми и сложными конституциональными традициями в сфере бюджетной деятельности. «Действующий Основной закон 1978 г. не только отразил испанские традиции, но и впитал в себя широкий зарубежный нормативный и доктринальный конституционный опыт»<sup>2</sup>.

Важным элементом бюджетного процесса является финансовый контроль, обеспечивающий эффективность функционирования государственной бюджетной системы и выступающий необходимой и обязательной процедурой, сопровождающей все стадии бюджетного процесса. От выбора механизмов государственного финансового контроля, качества правовой регламентации контрольной деятельности в значительной степени зависит правильность составления бюджетов всех уровней, эффективность распределения и целевое использование бюджетных ресурсов, пресечение правонарушений в бюджетной сфере. Действенный финансовый контроль не может существовать и развиваться без высокоэффективной системы управления, основанной на информационных технологиях, по причине огромного анализируемого объема информации в целях обеспечения быстроты и точности принимаемых решений.

Таким образом, вопросы технологического обеспечения бюджетного контроля в контексте оптимизации механизмов правового регулирования бюджетного процесса в РФ с учетом опыта европейских стран (на примере Испании) выступают сегодня наиболее актуальными и перспективными в теории и практике финансового права.

Задачи совершенствования информационного обеспечения процесса бюджетного контроля реализуются через создание автоматизированных информационных систем (АИС). Как отмечается в науке, «АИС представляет собой форму организационного управления бюджетным процессом на базе новых средств и методов обработки данных, использования новых информационных технологий»<sup>3</sup>. При помощи АИС расширяется спектр задач финансового контроля, повышаются обоснованность и своевременность принимаемых решений. Кроме того, АИС позволяет снизить трудоемкость и рационализировать управленческую деятельность бюджетных органов посредством применения вычислительной техники и экономико-математических методов, а также путем структурирования информационных потоков<sup>4</sup>.

Внедрение АИС для осуществления финансового контроля позволяет реализовать ряд преимуществ автоматизации управленческих процессов, основными из которых являются: упрощение процедур сбора и анализа информации, необ-

<sup>2</sup> Рассыльников И. А. Основы бюджетной деятельности в Конституции Испании 1978 года // Северо-Кавказский юридический вестник. 2011. № 1. С. 99—104.

<sup>3</sup> Кушбоков А. А. Автоматизация информационных потоков в бюджетной системе // Новое слово в науке и практике: гипотезы и апробация результатов исследований. № 8. С. 155—159.

<sup>4</sup> Локшина О. В. Автоматизация информационных потоков. СПб. : Норма, 2011. С. 18 ; Миляков Н. В. Автоматизация бюджетной системы. М. : Юрист, 2011. С. 54—57.



ходимой для проведения контрольных мероприятий по выполнению финансовых обязательств перед государством, а также проверке правильности использования бюджетных средств; сокращение времени, необходимого для анализа информации и выработки предложений, направленных на повышение эффективности использования бюджетных средств и государственного имущества; оперативный доступ к результатам предыдущих контрольных мероприятий; автоматизация процесса контроля за устранением нарушений финансовой дисциплины; учет и анализ данных, высокое качество и соблюдение стандартов государственного финансового контроля; обобщение опыта, практики осуществления финансового контроля в целях выработки предложений по совершенствованию управления финансами; обеспечение открытости информации о результатах деятельности органов финансового контроля.

В Российской Федерации к основным АИС на федеральном уровне можно отнести следующие системы:

- Государственная информационно-аналитическая система контрольно-счетных органов РФ (ГИАС КСО), представляющая собой совокупность содержащейся в базах данных контрольно-счетных органов РФ информации. ГИАС КСО обеспечивает обработку, систематизацию, анализ и хранение следующей информации: о планируемых контрольно-ревизионных и экспертно-аналитических мероприятиях и результатах их проведения контрольно-счетными органами РФ; о бюджетном процессе и основных показателях социально-экономического развития Российской Федерации и субъектов РФ; о стандартах финансового контроля Счетной палаты РФ и нормативных (методических) документах по проведению государственного и муниципального финансового контроля и др.;
- Автоматизированная информационная система «Финансы», представляющая собой интегрированную базу данных, обеспечивающую автоматизацию функций и полномочий, возложенных на Министерство финансов РФ. АИС «Финансы» позволяет Минфину России реализовывать следующие полномочия: составление проекта федерального бюджета, ведение сводной бюджетной росписи федерального бюджета; управление государственным долгом РФ, учет информации о долговых обязательствах субъектов РФ и муниципальных образований; организация перечисления межбюджетных трансфертов, обеспечение предоставления бюджетных ссуд и бюджетных кредитов, управление средствами Резервного фонда и Фонда национального благосостояния; организация мониторинга бюджетного сектора, методическое руководство бюджетного планирования;
- Автоматизированная информационная система Федеральной налоговой службы, в структуре которой функционирует ряд подсистем, выполняющих следующие функции: сбор, систематизация, обработка, хранение и предоставление информационных данных, форматно-логический контроль данных, интеграция с другими информационными системами; взаимодействие с налогоплательщиками; формирование реестров, справочников и классификаторов; оценка, анализ и контроль информации, содержащейся в информационных ресурсах налоговых органов; формирование базы нормативной, статистической и аналитической информации;

— Государственная информационная система о государственных и муниципальных платежах, предназначение которой состоит в размещении и получении информации об уплате физическими и юридическими лицами платежей за оказание государственных и муниципальных услуг, платежей, являющихся источниками формирования доходов бюджетов бюджетной системы РФ, а также иных платежей, предусмотренных федеральными законами.

Электронный бюджет — государственная интегрированная информационная система, предназначенная для управления общественными финансами. Система создана для оптимизации государственного финансового контроля в бюджетной сфере. Применение информационных технологий позволит обеспечить прозрачность, открытость и подотчетность деятельности органов государственной власти и местного самоуправления, осуществлять общественный контроль за счет формирования единого информационного пространства.

Система «Электронный бюджет» включает следующие подсистемы:

- *централизованные подсистемы*, к которым относятся бюджетное планирование, управление доходами и расходами, управление закупками, управление долгом и финансовыми активами, а также модули, связанные с осуществлением финансового контроля;
- *сервисные подсистемы*, с помощью которых пользователи (физические и юридические лица, использующие информационный ресурс единого портала бюджетной системы РФ) могут получать информацию из централизованных подсистем;
- *единый портал бюджетной системы РФ*, содержащий информацию о финансово-хозяйственной деятельности публично-правовых образований (ППО).

Архитектура системы «Электронный бюджет» представлена Единым порталом бюджетной системы РФ (открытая часть, содержащая информацию о финансово-хозяйственной деятельности ППО, а также в сфере управления общественными финансами; закрытая часть для ведомств и учреждений с ограниченным доступом), централизованными (сервисными) подсистемами и технологическим ядром.

Аналогов информационной системы «Электронный бюджет», реализуемой в России, по масштабам и уровню технологического обеспечения в мире не существует. Проведя глубокий анализ создания информационных систем управления финансами в других странах, можно отметить, что только Бразилии, Южной Кореи и частично Испании удалось внедрить полномасштабные интегрированные системы управления бюджетным процессом.

В современных условиях мирового финансового кризиса ведущие органы внешнего финансового контроля Европейского Союза уделяют пристальное внимание контролю над эффективностью, продуктивностью и экономичностью финансовой деятельности публичного сектора. Контроль над государственным бюджетом Испании как страны с богатейшим опытом в организации работы органов финансового контроля подчинен данным приоритетам. Среди программных комплексов поддержки бюджетного процесса Испании можно выделить следующие<sup>5</sup>:

<sup>5</sup> Государственный информационный портал «Бюджетное управление». URL: <http://www.oficinavirtual.pap.minhafa.gob.es/sitios/oficinavirtual/en-GB/Paginas/Inicio.aspx>.



- АИС «Adenda». Была разработана с целью сбора информации для отдельных административных подсекторов сектора Генерального директората по бюджетам и расходам. Данная информация включает: финансовую отчетность автономных организаций (отчет о прибылях и убытках, операционный отчет и отчет о финансовых изменениях, отчет о движении денежных средств); документальное управление (онлайн обработка неструктурированного потока информации, генерируемого между различными агентами, участвующими в этом процессе). Эта обработка требует отправки информации в центральный репозиторий и ее хранение; бюджетные отчеты (отчеты, в которых приводятся причины различий по областям расходов между бюджетным периодом и предыдущим периодом, составленным различными секторами Генерального директората по бюджетам и расходам);
- ATENEA — приложение для электронного документооборота по вопросам составления проекта бюджета. Назначение программы состоит в разработке окончательного проекта бюджета сектором Генерального директората по бюджетам Министерства финансов для представления Правительством на рассмотрение Парламенту. Пользователями программы являются Генеральный директорат по бюджетам и расходам, Государственная администрация, администрация автономий, государственные автономные учреждения и другие общественные финансовые организации, получающие дотации из бюджета. Основные функции системы ATENEA заключаются в следующем: автоматизация управления бюджетным процессом от момента создания бюджетного проекта до утверждения и исполнения посредством оперативного взаимодействия со всеми заинтересованными сторонами; автоматизация разработки основных материалов и документов, необходимых при составлении проекта бюджета; уведомление и объявление о мероприятиях, связанных с решениями об утверждении проекта бюджета; обеспечение доступа к различным видам бюджетных отчетов;
- CANOA (Sistema de Contabilidad Analítica Normalizada para las Organizaciones Administrativas) — информационная система, предназначенная для автоматизации ведения аналитического учета. Позволяет оценить стоимость работ, выполняемых различными подразделениями, а также предоставляет необходимую информацию по эффективному распределению государственных ресурсов и бюджетных расходов на производство товаров и услуг. Пользователями системы являются Государственная администрация и иные публичные организации, которые производят работы и оказывают услуги. Основными задачами системы CANOA являются: оценка стоимости работ и предоставление государственных услуг; определение размера государственных пошлин; анализ экономичности расходования государственных средств, позволяющий осуществлять финансовый контроль; содействие в разработке и оценке бюджетов; содействие в принятии решений о производстве товаров или услуг; оценка активов, генерируемых деятельностью государственного сектора; предоставление информации наднациональным органам для обоснования объема помощи и субсидий;
- Программный комплекс BÁSICAL. Был разработан Ревизионным учреждением Государственной администрации (IGAE) для оказания технологической поддержки в обработке информационных потоков, в частности для сбора

и обработки данных, архивирования и хранения информации, полученной в результате контрольной деятельности администрации автономий. Также используется для составления учетных записей, для создания отчетов, необходимых для представления в Палату аудиторов и в органы внешнего аудита (*Organos de Control Externo, OCEX*). Система *BÁSICAL* ориентирована на администрацию автономий, которая может использовать Базовую модель регионального учета в соответствии с приказом ЕНА / 4040/2004 от 23.11.2004. Модель базового учета применяется администрацией автономий, бюджеты которых не превышают 300 000 евро и при условии, что эти органы не имеют автономных агентств, государственных корпораций или коммерческих предприятий. В случае превышения бюджета администрация обязана изменить Базовую модель на Упрощенную или Нормальную;

- *CICEP.red* — компьютерное приложение. Разработано Управлением государственного контроля (*IGAE*) для стандартизации информации предприятий и фондов государственного сектора в соответствии с действующим законодательством. Информация, предоставляемая *CICEP.red*, необходима для осуществления Управлением государственного контроля следующих видов деятельности: составление общих государственных счетов; составление финансовых счетов государственного сектора в соответствии с Европейской системой государственных и автономных счетов; составление ежемесячных отчетов для Государственной администрации; составление отчетов об аудиторских проверках Государственным аудиторским бюро. В структуру системы *CICEP.red* входят информационные подсистемы годового отчета, ежегодная и ежеквартальная подсистемы, ежемесячная подсистема, подсистема информации для консолидации *CGE*.

В значительной мере автоматизация бюджетного контроля на всех стадиях бюджетного процесса связана как с политической атмосферой на территории любого государства, так и с экономической ситуацией. Примером могут служить политические изменения в России 1990-х гг., которые в дальнейшем отразились на внедрении системы бюджетирования, ориентированного на результат, договорных отношений в бюджетном процессе, реформирования области государственных закупок. Изменение политического курса Испании после ее вступления в Европейский Союз также привело к необходимости значимых изменений в бюджетном законодательстве страны. Любое изменение в законодательстве требует серьезной перенастройки всей информационной системы. В настоящее время существует ряд эффективно действующих авторских программных продуктов, созданных в целях совершенствования бюджетного процесса. Некоторые участки программных модулей имеют весьма эффективные алгоритмы и, как следствие, высокую прикладную направленность. Интегрируя определенным образом данные модули и включая их в единую систему, можно добиться высокой эффективности компилятивного программного продукта.

Существуют научные разработки<sup>6</sup>, позволяющие определить потенциально возможный доступный объем ежемесячного финансирования, проектировать

<sup>6</sup> Родионов И. Б. Управление исполнением бюджета региона на основе экономико-математического моделирования : дис. ... канд. экон. наук. Екатеринбург, 2004. 156 с.



решения по рациональному распределению поступающих средств с учетом существующих приоритетов статей расходования бюджетных средств (социально-экономической значимости), законодательных ограничений по расходованию бюджетных средств, экстренных ситуаций, а также предусматривать механизмы управления остатками средств на счетах бюджета.

Представляет интерес применение современных информационных средств и нейросетевого моделирования<sup>7</sup>, что позволяет совершенствовать компьютерные технологии поддержки принятия решений по планированию бюджета, контролю и регулированию в бюджетной системе регионального уровня.

Проведенный анализ позволил предложить наиболее доступный способ создания АИС, который состоит в интеграции готовых программных продуктов с разработкой дополнительных программных приложений. Нами был разработан базовый алгоритм программного обеспечения в подсистемах бюджетной АИС регионального уровня, который позволяет установить возможность оперативного изменения содержания нормативной базы в зависимости от изменения социально-экономической ситуации к вопросам составления проекта бюджета, в частности, к системе планирования государственных закупок. Установлено, что с юридической точки зрения контрактная система представляет собой совокупность правовых норм, при этом экономическая составляющая системы государственных закупок по уровню динамики практически с ней не коррелирует. Исправить подобную ситуацию возможно посредством введения в законодательство о контрактной системе алгоритма изменения правил регулирования в зависимости от влияния социально-экономических факторов. «В данном случае речь идет о правовой норме, гипотеза которой будет содержать условие об определенных обстоятельствах, имеющих количественное выражение, а сложная альтернативная диспозиция будет определять конкретный вариант поведения в зависимости от отраженных в гипотезе количественных значений параметров»<sup>8</sup>.

Перспективно выглядит формирование гибкой системы изменения (ужесточения или либерализации) требований к участникам закупки, зафиксированных в российском законодательстве о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для государственных и муниципальных нужд<sup>9</sup>. Для определения вектора изменений роль объективного фактора, оказывающего существенное влияние на возможности и поведение участников закупок, выполнил индекс ММВБ, в состав которого входят наиболее торгуемые акции российских предприятий.

Разработанный алгоритм реализации динамической модели оптимизации системы государственных закупок был успешно апробирован с применением

<sup>7</sup> Бирюков А. Н. Нейросетевое моделирование в бюджетно-налоговой системе регионального и муниципального уровней : дис. ... д-ра экон. наук. Пермь, 2012. 432 с.

<sup>8</sup> Орлов С. Ю., Лопухин А. М. Оптимизация системы государственных закупок (математическое решение) // Вопросы Российского и международного права. 2017. Т. 7. № 4А. С. 76—88.

<sup>9</sup> Смирникова Ю. Л., Кривикова М. А. Административная ответственность за нарушение порядка осуществления закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд у субъектов малого предпринимательства // Административное право и процесс. 2017. № 11. С. 35—39.

электронных таблиц процессора Excel MS со средствами визуализации данных и вычислений, инструментами сервисного пакета «Анализ данных».

Исследование применения компьютерного и математического моделирования позволило выявить наиболее значимые параметры, характеризующие состояние участников закупочных процедур. Выдвижение одинаковых требований к участникам закупочных процедур экономически не эффективно, если учитывать реальную динамику изменения выбранного нами фактора и связанные с ним корреляции. Необходима динамика изменений требований, предъявляемых к участникам закупочных процедур.

Проведенное исследование с учетом опыта Испании позволило сделать некоторые весьма ценные выводы для российской практики:

- не существует единой модели управления государственными финансами, каждой стране необходимо разработать свой подход с учетом политических и экономических особенностей;
- автоматизация бюджетного контроля связана со сложившейся экономической и политической ситуацией как в целом по стране, так и в регионе и нуждается в дальнейшей оптимизации правового поля в связи с корректировкой экономических приоритетов;
- в качестве эффективного способа оптимизации механизмов правового регулирования бюджетного процесса предложен вариант создания дополнительных программных приложений, интегрированных в действующие АИС;
- автоматизация процесса управления государственными закупками как элемента многоуровневой системы управления бюджетным процессом посредством разработанного базового алгоритма программного обеспечения, учитывающего состояние экономики, позволит добиться беспрецедентной эффективности, недоступной при статичном подходе к формированию законодательной базы.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Бирюков А. Н.* Нейросетевое моделирование в бюджетно-налоговой системе регионального и муниципального уровней : дис. ... д-ра экон. наук. — Пермь, 2012. — 432 с.
2. *Кушбоков А. А.* Автоматизация информационных потоков в бюджетной системе // Новое слово в науке и практике: гипотезы и апробация результатов исследований. — 2013. — № 8. — С. 155—159.
3. *Локшина О. В.* Автоматизация информационных потоков : учебник. — СПб. : Норма, 2011.
4. *Миляков Н. В.* Автоматизация бюджетной системы : учебник. — М. : Юрист, 2011.
5. *Орлов С. Ю., Лопухин А. М.* Оптимизация системы государственных закупок (математическое решение) // Вопросы Российского и международного права. — 2017. — Т. 7. — № 4А. — С. 76—88.
6. *Рассыльников И. А.* Основы бюджетной деятельности в Конституции Испании 1978 года // Северо-Кавказский юридический вестник. — 2011. — № 1. — С. 99—104.



7. *Родионов И. Б.* Управление исполнением бюджета региона на основе экономико-математического моделирования : дис. ... канд. экон. наук. — Екатеринбург, 2004. — 156 с.
8. *Смирникова Ю. Л.* Регулятивная функция современного финансового права / под ред. Е. Ю. Грачевой. — СПб. : Юридический центр-Пресс, 2011.
9. *Смирникова Ю. Л.* Системообразующая роль регулятивной функции финансового права // Юридический мир. — 2011. — № 11.
10. *Смирникова Ю. Л., Кровикова М. А.* Административная ответственность за нарушение порядка осуществления закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд у субъектов малого предпринимательства // Административное право и процесс. — 2017. — № 11. — С. 35—39.

## ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СФЕРЕ ПРИМЕНЕНИЯ КОНТРОЛЬНО-КАССОВОЙ ТЕХНИКИ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

**Аннотация.** Настоящая статья посвящена рассмотрению зарубежного опыта правового регулирования порядка применения контрольно-кассовой техники. Особое внимание в статье уделено изучению и анализу контрольно-надзорных полномочий уполномоченных государственных органов в рассматриваемой сфере. На основе проведенного исследования сделаны выводы, отражающие основные тенденции правового регулирования применения контрольно-кассовой техники в зарубежных странах.

**Ключевые слова:** контрольно-кассовая техника, кассовые аппараты, фискальные данные, финансовый контроль, зарубежные страны, налоговые органы, кассовая дисциплина, сертификация.



**Александр  
Александрович  
СИТНИК,**

кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

**aasitnik@gmail.com**  
125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.193-207

**A. A. SITNIK,**

PhD in Law, Associate Professor of Department in Financial Law  
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)

**aasitnik@gmail.com**

125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9

### LEGAL REGULATION AND FINANCIAL CONTROL IN THE FIELD OF APPLICATION OF CASH REGISTERS IN FOREIGN COUNTRIES

**Abstract.** This article is devoted to consideration of foreign experience of legal regulation of the order of application of cash registers. Particular attention is paid to the study and analysis of control and supervisory powers of authorized state bodies in the sphere in question. Based on the study, conclusions were drawn reflecting the main trends in the legal regulation of the use of cash registers in foreign countries.

**Keywords:** cash register equipment, cash registers, fiscal data, financial control, foreign countries, tax authorities, cash discipline, certification.

**К**онтрольно-кассовая техника (далее — ККТ), с момента появления в конце XIX в. прошла длительный путь эволюции. Современная ККТ — сложная электронно-вычислительная машина, способная защищать получаемые данные при помощи криптографических методов шифрования, а также направлять фискальную информацию в режиме реального времени государственным

© А. А. Ситник, 2018

контролирующим органам. Применение ККТ является неотъемлемым условием обеспечения соблюдения финансовой дисциплины хозяйствующими субъектами при осуществлении ими расчетов, полного и достоверного учета проводимых операций, исчисления налогооблагаемых доходов.

Особую актуальность рассматриваемая тема приобретает в связи с внесением изменений в Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»<sup>1</sup>, обусловивших переход российских субъектов предпринимательской деятельности на онлайн-кассы с функцией дистанционной передачи информации о проводимых расчетах оператору фискальных данных и через него — в налоговый орган, расширивших полномочия последних в сфере контроля и надзора за соблюдением законодательства РФ о применении контрольно-кассовой техники, а также внесших иные существенные изменения в порядок применения ККТ.

Подобный подход к решению проблемы повышения эффективности государственного финансового контроля в сфере применения контрольно-кассовой техники не является новым — многие зарубежные страны успешно применяют его на протяжении продолжительного периода времени. В то же время российский механизм регулирования применения ККТ является в достаточной степени эффективным и позволяет решить многие проблемы, с которыми сталкиваются другие, в том числе экономически развитые государства. В связи с этим представляется интересным и необходимым изучение зарубежного опыта правового регулирования применения контрольно-кассовой техники в целях возможной рецепции передовых практик, а также оценки эффективности действующих правил применения ККТ.

Анализ иностранного законодательства позволяет классифицировать зарубежные страны по нескольким основаниям, отражающим специфику применения контрольно-кассовой техники и осуществления контрольно-надзорной деятельности уполномоченных государственных органов в данной сфере.

Так, в зависимости от уровня регулирования общественных отношений, складывающихся в сфере применения контрольно-кассовой техники, можно выделить:

- 1) страны, в которых регулирование порядка применения ККТ осуществляется исключительно центральными органами власти — соответствующие правила являются едиными на всей территории государства, а территориальные образования не имеют права изменять и (или) дополнять их. В данную группу можно включить Австрию, Германию, Грецию и ряд других государств;
- 2) страны, в которых правила применения ККТ закрепляются как центральной властью, так и на уровне различных территориальных образований. Примерами могут служить США и Канада, в которых штаты (провинции) наделены правом регулирования рассматриваемой сферы общественных отношений.

По применяемым методам контрольно-надзорной деятельности можно выделить:

- 1) страны, в которых органы государственного финансового контроля применяют исключительно традиционные методы дистанционного и контактного контроля (проверки, обследование и т.д.);

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2003. № 21. Ст. 1957.

2) страны, органы государственного финансового контроля которых имеют возможность получать фискальные данные в режиме реального времени. Подобное решение реализовано в Сербии, Грузии, Казахстане и ряде других государств.

В докладе ОЭСР «Утаивание электронных продаж: угроза для налоговых доходов»<sup>2</sup> выделяются два основных подхода к борьбе с утаиванием продаж, которые могут быть положены в основу проводимой нами классификации.

1. Страны, реализующие подход, основанный на «принципах» (principle based approach), — налоговые органы полагаются на то, что налогоплательщики выполняют возложенные на них налоговые обязательства, обеспечивают точное и полное ведение документов и записей, заполняют отчеты.

Как отмечает Р. Т. Эйнсворт, «соблюдение установленных правил (Compliance) обеспечивается усиленным режимом аудита»<sup>3</sup>. Всесторонние, мультиналоговые проверки осуществляются группами (проверяющих. — А. С.), которые включают специалистов по компьютерному аудиту. Проверки часто проводятся без предварительного уведомления и с предшествующим (таким проверкам. — А. С.) тайным расследованием, в рамках которого собираются данные, подлежащие проверке»<sup>4</sup>.

В докладе также отмечается, что в рамках рассматриваемого подхода проверяющие наделены рядом полномочий по проверке субъектов предпринимательской деятельности на предмет выполнения требований по использованию контрольно-кассовой техники. В частности, они могут проводить:

- проверку помещений, в которых было отмечено присутствие POS-систем;
- опрос (например, опрос налогоплательщиков и персонала о функциях/использовании POS, опрос о роли и ответственности налогоплательщика и персонала в отношении бизнес-процессов и внутреннего контроля);
- косвенную проверку доходов (например, проверку источников получения и направлений использования доходов, анализ собственного капитала);
- проверку выходных данных кассового аппарата (например, сравнение предшествующих продаж с продажами, осуществленными в период нахождения аудиторов)<sup>5</sup>.

Рассматриваемый подход применяется в Нидерландах, Канаде, Великобритании и большинстве штатов США.

2. Страны, реализующие подход, основанный на «правилах» (rules based approach), — он предполагает «расширение роли аудиторов (проверяющих лиц. — А. С.) В соответствии с данным подходом правительство требует от пользователей использовать определенные «одобренные правительством» физиче-

<sup>2</sup> Electronic Sales Suppression: a Threat to Tax Revenues, 2013 // URL: <https://www.oecd.org/ctp/crime/ElectronicSalesSuppression.pdf> (дата обращения: 01.06.2018).

<sup>3</sup> Имеются в виду налоговые проверки.

<sup>4</sup> Ainsworth R. T. Zappers — Retail VAT Fraud // Boston University School of Law Working Paper. 2010. № 10—04. P. 9. URL: <http://www.bu.edu/law/workingpapers-archive/documents/ainsworth022610.pdf> (дата обращения: 01.06.2018).

<sup>5</sup> Electronic Sales Suppression: a Threat to Tax Revenues, 2013. P. 29 // URL: <https://www.oecd.org/ctp/crime/ElectronicSalesSuppression.pdf> (дата обращения: 01.06.2018).



ское оборудование и программное обеспечение, а также вести определенные записи»<sup>6</sup>. В докладе отмечается, что наряду с упомянутыми выше традиционными методами аудиторам, возможно, придется тщательнее наблюдать и регулировать электронную контрольно-кассовую технику на предмет физического вмешательства, а также проверять произведенные записи. В некоторых странах данная функция сопровождается электронным аудитом.

Такой подход применяется, в частности, в Аргентине, Болгарии, Греции, Италии, Латвии, Литве, Польше, Турции, Венесуэле и других странах<sup>7</sup>. Это «юрисдикции, которые решили бороться технологиями с технологиями»<sup>8</sup>.

Р. Т. Эйнсворт отмечает, что одной из современных тенденций является избирательное применение юрисдикциями, основанными на принципах, стратегий, применяющихся в юрисдикциях, реализующих подходы, основанные на правилах. По мнению автора, это подтверждается последними изменениями, произошедшими в законодательстве Швеции, Бельгии и канадской провинции Квебек<sup>9</sup>.

Например, в Швеции с 2010 г. вступили в силу правила, предусматривающие обязательное использование кассовых аппаратов при осуществлении расчетов в ходе осуществления предпринимательской деятельности. Шведское законодательство предъявляет жесткие технические требования как к разрешенным, так и запрещенным функциям кассовых аппаратов. Кроме того, кассовые аппараты должны быть сертифицированы их производителем в налоговых органах<sup>10</sup>.

Все кассовые аппараты (kassaregister) должны быть подключены к специальным блокам управления (kontrollenheten). Данные устройства формируют цифровую подпись, которая печатается на выдаваемой клиентам квитанции — данная подпись позволяет быстро проверить целостность данных соответствующей квитанции. Все квитанции хранятся в защищенной базе блока управления, а легкая процедура копирования позволяет проверяющим лицам проводить проверку с использованием специального программного обеспечения.

Регистрация кассового аппарата и блока управления происходит через сайт Шведского налогового агентства (Skatteverket). Регистрация осуществляется в течение двух недель с момента поступления в Налоговое агентство уведомления о регистрации. В течение 6 недель с момента уведомления владельцу выдаются свидетельство о регистрации, а также знаки с идентификационными номерами, которые должны быть закреплены на кассовых аппаратах и блоках управления.

От обязанности использовать кассовый аппарат освобождаются лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, чей доход не превышает

<sup>6</sup> Electronic Sales Suppression: a Threat to Tax Revenues, 2013. P. 23.

<sup>7</sup> Россия также относится к данной группе стран.

<sup>8</sup> Ainsworth R. T. Electronic Tax Fraud — are There «Sales Zappers» in Japan? // Boston University School of Law Working Paper. 2008. № 08—31. P. 17, 24. URL: <http://www.bu.edu/law/workingpapers-archive/documents/ainsworthr102708.pdf> (дата обращения: 01.06.2018).

<sup>9</sup> Ainsworth R. T. Zappers — Retail VAT Fraud.

<sup>10</sup> Electronic Sales Suppression: a Threat to Tax Revenues, 2013. P. 42.

четырёх базовых сумм (prisbasbelopp<sup>11</sup>), включая сумму НДС, за двенадцать месяцев финансового года. В таком случае расчеты наличными деньгами считаются несущественными. Также не должны применять контрольно-кассовую технику лица, освобожденные от налоговой обязанности в соответствии с Законом о подоходном налоге (inkomstskattelag) (некоммерческие организации; такси; лица, осуществляющие дистанционные продажи (интернет-торговля), автоматизированные продажи (например, через торговые автоматы); игровые автоматы и т.д.).

Шведское законодательство разграничивает такие формы контрольно-надзорной деятельности Шведского налогового агентства в сфере применения ККТ, как надзор за кассовыми аппаратами (tillsyn över kassaregister) и инспекционные проверки (kontrollbesök<sup>12</sup>).

Исходя из содержания § 3 гл. 42 Закона о налоговой процедуре (Skatteförfarandelag (2011:1244)), надзор за кассовыми аппаратами проводится в целях удостоверения того факта, что лицо, которое должно использовать кассовый аппарат, имеет его и что кассовый аппарат соответствует установленным требованиям. В случае противодействия налоговый орган может запросить помощь полиции<sup>13</sup>.

Шведское налоговое агентство вправе затребовать у предпринимателя документы, необходимые для проведения надзора. Поскольку основной целью проверки является оценка соответствия используемых кассовых аппаратов предъявляемым требованиям, то и право налоговых органов истребовать документы ограничивается данной целью<sup>14</sup>.

Для осуществления надзора за кассовыми аппаратами налоговый орган имеет право доступа в коммерческие помещения, в которых, как можно предполагать, следует использовать кассовые аппараты<sup>15</sup>.

Следует особо подчеркнуть, что надзор за кассовыми аппаратами не направлен на проверку полноты регистрации операций — это проводится в рамках контрольных проверок (визитов).

В соответствии с § 6 гл. 42 Закона о налоговой процедуре шведское налоговое агентство может принять решение о проведении контрольной проверки, ее предметом является соблюдение обязательств лицом, которое использует или должно использовать кассовые аппараты. В этих целях налоговый орган вправе осуществлять четыре вида контрольных действий<sup>16</sup>:

<sup>11</sup> Аналог российского МПОТ. Базовая сумма используется для исчисления сумм уплачиваемых страховых взносов (на социальное страхование) и других целей. В 2018 г. составляет 45 500 шведских крон. Сумма базовой цены рассчитывается в соответствии с разд. 7 гл. 2 Кодекса социального страхования (enligt 2 kap 7 § socialförsäkringsbalken).

<sup>12</sup> Дословно — контрольный визит, посещение.

<sup>13</sup> 42 kap. 4 § andra stycket SFL.

<sup>14</sup> 42 kap. 5 § första stycket SFL.

<sup>15</sup> 42 kap. 4 § första stycket SFL.

<sup>16</sup> Содержание указанных действий раскрывается в Regeringens proposition 2006/07:105 «Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen» // URL: <https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b68863/1441865090619/prop.+2006+07+105.pdf#page=64> (дата обращения: 01.06.2018).



- проводить подсчет клиентов (*kundräkning*) — должностное лицо, проводящее проверку, производит подсчет количества обслуженных клиентов или, например, количества блюд (в ресторане. — А. С.) в течение определенного времени;
- контроль покупок (*kontrollköp*) — проводится сотрудником, совершающим ряд покупок и в последующем проверяющим факт отражения информации в кассовом аппарате. Для этого он вправе затребовать контрольную ленту, пустой (нулевой. — А. С.) чек, а также данные из памяти кассового аппарата;
- контроль поступлений (*kvittokontroll*) — должностное лицо наблюдает за тем, предлагаются ли клиентам чеки;
- инвентаризацию наличных денег (*kassainventering*) — данное контрольное действие не может применяться против воли продавца. Он вправе выступить против проведения данного контрольного мероприятия. В свою очередь, налоговый орган может рассмотреть возможность применения других мер<sup>17</sup>.

Закон о налоговой процедуре оговаривает, что инспекционные проверки могут быть проведены только в общедоступных помещениях, т.е. помещениях, в которые имеет доступ общественность. Такое контрольное действие, как подсчет клиентов, может проводиться в общедоступных местах, которые расположены рядом с вышеназванными помещениями<sup>18</sup>.

Таким образом, шведское законодательство закрепляет и дифференцирует широкий перечень форм и методов контрольно-надзорной деятельности в сфере применения кассовых аппаратов. При этом налоговые органы жестко ограничены в своих правах по проведению проверок налогоплательщиков на предмет соблюдения правил применения ККТ. Представляется, что подобный подход направлен на достижение баланса публичных и частных интересов, повышение правовых гарантий соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков.

Как уже было отмечено, правовое регулирование порядка применения контрольно-кассовой техники может осуществляться также на уровне отдельных государственных территориальных образований. В связи с этим в рамках рассматриваемой темы интересен опыт канадской провинции Квебек.

По информации Службы доходов Квебека (*Revenu Québec*) в 2007—2008 гг. в данной провинции в ресторанном секторе было сокрыто от налогообложения более 420 млн канадских долларов. Основная причина — манипуляции с контрольно-кассовой техникой. В этой связи с 01.11.2011 все рестораны (с 01.02.2016 также операторы баров и лица, осуществляющие поставки в бары) обязаны выдавать своим клиентам чеки, а также применять особое устройство защиты информации контрольно-кассовой техники — модуль записи продаж (*sales*

<sup>17</sup> Prop. 2006/07:105. S. 67.

<sup>18</sup> 42 kap. 6 § första stycket SFL. Для иллюстрации «общественного места» (*allmän plats*) на сайте шведского налогового органа приводится следующий пример: Шведское налоговое агентство намерено провести «подсчет клиентов» магазина розничных программ. При этом через улицу есть кафе. Должностное лицо может осуществлять наблюдение в магазине и на улице. В кафе данное лицо не вправе это делать — оно не является общественным местом, поскольку контролируется другим лицом (*Kontrollbesök för kassaregister // URL: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.2/348226.html> (дата обращения: 01.06.2018)*).

recording module (SRM))<sup>19</sup>. Таким образом, в отличие от Швеции, в Квебеке сфера применения специальных защитных устройств ККТ ограничена лишь сферой ресторанного бизнеса.

Модуль записи продаж представляет собой техническое устройство, которое подключается к кассовому аппарату, получает информацию о проводимых транзакциях, создает цифровой отпечаток и защищает его криптографической подписью<sup>20</sup>, сохраняет соответствующую информацию и передает на принтер для печати чека.

Рассматриваемый модуль записи продаж не предусматривает возможности передачи информации в контролирующий орган в режиме реального времени. Для проведения контроля аудиторы (должностные лица Службы доходов) снабжаются портативными устройствами считывания данных.

В то же время представляется, что в условиях глобальной цифровизации экономики применение устройств защиты данных ККТ без возможности дистанционного контроля со стороны уполномоченных государственных органов является не вполне эффективным решением.

Одной из первых стран, которые ввели онлайн-кассы, стала Сербия — обязанность по применению таких ККТ была закреплена в 2004 г. Законом о фискальных кассах (Закон о фискалним касама<sup>21</sup>).

В соответствии со ст. 6 Закона о фискальных кассах фискальный кассовый аппарат должен быть оснащен терминалом для дистанционного считывания всех сформированных ежедневных отчетов из фискального кассового аппарата (далее — терминал для дистанционного считывания) за определенный период. Исключение из данного правила сделано для аппаратов, используемых при регистрации операций, связанных с продажей напитков, а также аппаратов, используемых в деятельности, требующей частого изменения места продажи товаров и предоставления услуг. На приобретение таких терминалов предоставляется государственная субсидия в размере 150 евро в эквиваленте национальной сербской валюты (динарии). Субсидия предоставляется путем уменьшения налоговой обязанности по налогу на добавленную стоимость или корпоративного подоходного налога (порез на добит предузећа)<sup>22</sup>.

Согласно ст. 7 рассматриваемого Закона терминал для дистанционного считывания<sup>23</sup> используется для беспроводной передачи данных из сформированных

<sup>19</sup> Tax Evasion in the Restaurant Sector // URL: <https://www.revenuquebec.ca/en/fair-for-all/ensuring-tax-compliance/tax-evasion/restaurant-sector/> (дата обращения: 01.06.2018).

<sup>20</sup> Ainsworth R. T., Hengartner U. Quebec's Sales Recording Module (SRM): Fighting the Zapper, Phantomware, and Tax Fraud with Technology // Canadian Tax Journal. Revue Fiscale Canadienne (2009). Vol. 57. № 4. 737.

<sup>21</sup> Службени гласник РС, бр. 135/04 и 93/12.

<sup>22</sup> Уредбу 30. јуна 2005, број 110-4099/2005-001 «О условима, начину и поступку давања субвенција за набавку терминала за даљинско читавање дневних извештаја из фискалне касе» // Службени гласник РС, бр. 61/10, 101/10, 94/11, 83/12, 59/13, 100/14.

<sup>23</sup> Допускается установка только сертифицированных терминалов, перечень которых публикуется в «Официальном вестнике Республики Сербия» (Службени гласник Републике Србије).



ежедневных отчетов фискального кассового аппарата за определенный период на сервер налоговой администрации.

В Сербии контроль за использованием фискальных кассовых аппаратов осуществляется в следующих формах:

1) *контроль технических и функциональных характеристик фискального кассового аппарата* (ст. 33 Закона о фискальных кассах) — данный контроль осуществляется Министерством торговли:

- на основе плана периодического контроля;
- по требованию налоговой администрации;
- по запросу уполномоченного органа.

Рассматриваемый контроль проводится в отношении производителей фискальных аппаратов на предмет соответствия данных аппаратов техническим и функциональным характеристикам, предъявляемым Законом, а также на предмет наличия в них скрытых функций, которые не указаны в документации.

В случае выявления нарушений Министерство запрещает дальнейшее размещение на рынке и использование этого вида фискальной кассы и дает указание изготовителю устранить выявленные недостатки во всех изготовленных фискальных кассовых аппаратах соответствующего типа, в которых установлено наличие дефектов. Его также могут обязать за свой счет заменить фискальный кассовый аппарат моделью, которая соответствует предъявляемым требованиям<sup>24</sup>;

2) *контроль за регистрацией транзакций через фискальный кассовый аппарат, контроль за фискальными печатями, фискальными кассовыми аппаратами* — данный вид контроля осуществляется налоговым управлением (Пореска управа). По запросу налогового органа налогоплательщик обязан распечатать периодический отчет за определенный период.

Если налоговое управление в процессе контроля установит, что налогоплательщик проводит операции через незарегистрированный кассовый аппарат, то оно принимает решение о приостановлении деятельности налогоплательщика на срок до 60 дней. Если налоговое управление в процессе контроля установит, что налогоплательщик использует несертифицированные программные приложения для компьютеров, через которые передаются команды на фискальный кассовый аппарат, налоговое управление временно изымает фискальный кассовый аппарат, компьютер и другое дополнительное оборудование в целях проведения экспертизы.

Налогоплательщик обязан обеспечить возможность дистанционного считывания всех ежедневных отчетов кассового аппарата через терминал для дистанционного считывания. В свою очередь, налоговое управление в процессе контроля определяет, соответствуют ли данные из ежедневного отчета за конкретный день, полученные через терминал, данным ежедневного отчета за тот же день, выявляет факты неотражения информации в книге ежедневных отчетов, нерегистрации ежедневных отчетов и т.д.;

3) *контроль за работой авторизованных служб* — это контроль, осуществляемый Министерством торговли, предметом которого являются вопросы организации сети обслуживания, его комплектации и технического соответствия предъявляемым требованиям (ст. 35 Закона о фискальных кассах);

<sup>24</sup> См.: ст. 33 Закона о фискальных кассах.

4) *внутренний контроль за работой авторизованных служб* — контроль изготовителя ККТ за работой авторизованных служб. В случае, если производитель выявляет факты нарушения авторизованной службой положений Закона о фискальных кассах, он аннулирует выданное им соответствующей службой разрешение на обслуживание и ремонт фискального кассового аппарата, а также обучение и предоставление налогоплательщику технической поддержки (ст. 36 Закона о фискальных кассах). Таким образом, изготовитель, фактически действует в качестве агента финансового контроля.

Исходя из всего вышесказанного, можно заключить, что в настоящее время в Сербии действует комплексная система контроля — установлены меры технического и финансового контроля, осуществляемые как уполномоченными государственными органами, так и изготовителями контрольно-кассовой техники. Непосредственно к финансовому контролю относится контроль за регистрацией транзакций через фискальный кассовый аппарат, за фискальными печатями, фискальными кассовыми аппаратами. Достоверность фискальных данных кассовых аппаратов обеспечивается возможностью дистанционного считывания информации о проводимых транзакциях.

Чрезвычайно актуальной рассматриваемая в рамках настоящей работы тема является и для Германии. Так, по информации главы Немецкого налогового союза (Deutsche Steuer-Gewerkschaft) Т. Эйгенталера, в Германии насчитывается около 5,7 млн малых субъектов предпринимательской деятельности с оборотом менее 170 тыс. евро в год. К таким лицам, в частности, относятся фермеры, таксисты, фармацевты и т.д. По статистике, указанные субъекты подвергаются налоговой проверке раз в сто лет, что, в свою очередь, рождает налоговое мошенничество с использованием кассовых аппаратов. Более того, производители нередко включали в инструкции по эксплуатации информацию о том, как манипулировать информацией в ККТ. По подсчетам специалистов, подобные мошеннические действия приводили к сокрытию от налоговых органов более 10 млрд евро ежегодно<sup>25</sup>.

В целях решения данной проблемы 22.12.2016 в Германии был принят Закон о защите от манипуляций с основными цифровыми записями<sup>26</sup>, который внес в налоговое законодательство изменения, направленные на повышение финансовой дисциплины хозяйствующих субъектов при использовании контрольно-кассовой техники. В частности, вводится обязательная регистрация кассовых аппаратов и применение специальных средств защиты.

Так, абз. 1 § 146 Закона о налогах (Abgabenordnung (AO)) обязывает налогоплательщиков ежедневно отражать в бухгалтерском учете все денежные поступления и расходы. Записи должны отражать информацию индивидуально (einzeln), полно, правильно, своевременно и упорядоченно. Требование об индивидуальном характере записи может не соблюдаться по соображениям раз-

<sup>25</sup> So läuft der Steuer-Schummel in deutschen Kneipen // URL: <https://www.bild.de/politik/inland/politik-inland/so-laeuft-der-steuer-schummel-in-deutschen-kneipen-46785148.bild.html> (дата обращения: 01.06.2018).

<sup>26</sup> Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016 // BGBl. I S. 3152.



умности при продаже товаров за деньги большому количеству неизвестных лиц. В то же время данное исключение не применяется, в случае если налогоплательщик использует «электронную систему записи» (elektronisches Aufzeichnungssystem).

Содержание термина «электронная система записи» было раскрыто в постановлении об определении технических требований к системам электронной записи и защитных устройств в деловых операциях<sup>27</sup> от 26.09.2017 (далее — постановление о защите кассовых аппаратов (Kassensicherungsverordnung — Kassen Sich V)). Так, в § 1 данного постановления разъясняется, что по смыслу предл. 1 абз. 1 § 146а Закона о налогах, *электронные системы записи* представляют собой электронные или компьютеризированные кассовые системы или кассовые аппараты. В данное определение не включаются билетопечатающие машины, типографские принтеры, электронные бухгалтерские программы, торговые автоматы и автоматы оплаты услуг (Waren- und Dienstleistungsautomaten), банкоматы, таксометры и одометры, а также игровые аппараты (денежные и товарные) (Geld- und Warenspielgeräte).

В свою очередь, абз. 1 § 146а Закона о налогах предусматривает обязанность для лиц, использующих электронную систему записи, защищать указанную систему сертифицированным защитным устройством (eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung). Такое устройство должно состоять из защитного модуля (Sicherheitsmodul), носителя данных (Speichermedium) и унифицированного цифрового интерфейса (einheitlichen digitalen Schnittstelle).

Цифровые записи должны храниться на носителе данных и быть доступными для обследования и внешней проверки через электронное хранилище данных (Aufbewahrung).

Запрещается рекламировать и реализовывать на коммерческой основе электронные системы записи, программное обеспечение для таких систем и сертифицированных технических защитных устройств, которые не соответствуют вышеперечисленным требованиям.

Для контроля за соблюдением правил применения контрольно-кассовой техники в немецком законодательстве был закреплен особый вид проверок — кассовое обследование (Kassen-Nachschau). Так, на основании абз. 1 § 146b Закона о налогах для проверки достоверности документирования и бухгалтерского учета кассовых поступлений и кассовых расходов уполномоченные должностные лица финансовых органов (Finanzbehörde) могут без предварительного уведомления и за рамками внешней проверки (Außenprüfung<sup>28</sup>) в рабочее время входить в объекты коммерческой недвижимости и торговые помещения налогоплательщиков для установления обстоятельств, которые могут иметь существенное значение для налогообложения.

<sup>27</sup> Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr vom 26. September 2017 // BGBl. I S. 3515.

<sup>28</sup> Имеется в виду внешняя проверка финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, проводимая налоговым органом в соответствии с четвертым разделом Закона о налогах (Vierter Abschnitt «Außenprüfung») (аналог российской налоговой проверки).

Таким образом, в ФРГ указанные проверки рассматриваются в качестве самостоятельного вида проверок, которые, однако, проводятся в целях обеспечения соблюдения хозяйствующими субъектами налогового законодательства.

В рамках кассового обследования также подлежит проверке надлежащее использование электронной системы записи в соответствии с абз. 1 § 146а Закона о налогах.

Следует отметить, что абз. 2 § 146b Закона о налогах обязывает налогоплательщиков, в отношении которых проводится кассовое обследование, предоставлять по запросу должностных лиц бухгалтерские книги и иные документы, относящиеся к управлению кассой (Kassenführung). В случае если соответствующие документы хранятся в электронной форме, должностные лица вправе осуществлять их проверку, запрашивать передачу данных через унифицированный цифровой интерфейс или запрашивать передачу на машиночитаемом носителе данных в соответствии со спецификациям унифицированного цифрового интерфейса. Расходы оплачиваются налогоплательщиком.

В соответствии с абз. 3 § 146b Закона о налогах «в случае, если выводы, сделанные в ходе кассового обследования, дают для того основания, (должностные лица налоговых органов. — А. С.) могут переходить без предварительного извещения к внешней проверке в соответствии с § 193 Закона о налогах. Переход к внешней проверке оформляется в письменной форме».

Лица, нарушившие требования, связанные с ведением кассовых операций, привлекаются к ответственности. В соответствии с абз. 1 § 379 Закона о налогах<sup>29</sup> налогоплательщики несут ответственность за выдачу документов, которые фактически являются неверными, нерегистрацию или неправильную регистрацию транзакций и хозяйственных операций и т.д., совершенные умышленно или по неосторожности.

С принятием Закона о защите от манипуляций с основными цифровыми записями также была установлена ответственность за нарушение правил применения контрольно-кассовой техники. Так, лицо может быть привлечено к ответственности, если:

- в нарушение предл. 1 абз. 1 § 146а Закона о налогах не использует или неправильно использует электронную систему записи;
- в нарушение предл. 2 абз. 1 § 146а Закона о налогах не защищает или недолжным образом защищает электронную систему записи;
- в нарушение предл. 5 абз. 1 § 146а Закона о налогах рекламирует или реализует электронные системы записи или программное обеспечение к ним, которые не соответствуют требованиям, предъявляемым законом.

<sup>29</sup> Данная статья называется «Steuergefährdung», что дословно можно перевести как «налоговая угроза», «налоговый риск», что также предлагается переводить как «умышленное неправильное ведение бухгалтерских книг с целью снижения налогов; умышленное изготовление фиктивных оправдательных документов с целью снижения налогов; умышленное неправильное ведение бухгалтерских книг или изготовление фиктивных оправдательных документов с целью снижения налогов» (URL: <https://www.multitran.ru/c/m.exe?l1=3&l2=2&s=Steuergef%26%23228%3Bhrdung> (дата обращения: 01.06.2018)).



Указанные деяния должны быть направлены на снижение налогов или получение необоснованной налоговой выгоды.

На основании абз. 6 § 379 Закона о налогах за совершение указанных правонарушений на лицо может быть наложен штраф до 25 тыс. евро<sup>30</sup>.

Следует отметить, что большинство перечисленных положений вступает в силу с 01.01.2020. При этом правила, связанные с проведением кассового об следования, начали действовать с 01.01.2018. В свою очередь, абз. 3 § 20 Закона о защите от манипуляций с основными цифровыми записями предусматривает, что в случае если кассовые аппараты, которые были приобретены после 25.11.2010 и до 01.01.2020, отвечают требованиям, установленным в письме Федерального министерства финансов от 26.11.2010<sup>31</sup>, которые не могут быть модернизированы в силу своего дизайна, несмотря на то, что они не соответствуют требованиям § 146а Закона о налогах, такие кассовые аппараты могут по-прежнему использоваться до 31.12.2022. Таким образом, окончательно новые правила применения кассовых аппаратов начнут применяться с 01.01.2023.

В целом можно ожидать, что введение вышеперечисленных правил приведет к сокращению случаев манипуляции с контрольно-кассовой техникой в Германии. Между тем новый порядок справедливо критикуется рядом немецких юристов. Так, представители уже упомянутого Немецкого налогового союза считают принятые меры недостаточными. В частности, их обеспокоенность вызывает факт исключения из перечня электронных средств записи таксометров и игровых аппаратов, которые часто используются для налогового мошенничества<sup>32</sup>. В качестве примера решения данной проблемы приводится опыт соседней Австрии.

В Австрии порядок использования контрольно-кассовой техники определяется Федеральным законом о налогах (Bundesabgabenordnung) и постановлением федерального министра финансов о технических особенностях защитных устройств кассовых аппаратов и других мерах защиты информации (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die technischen Einzelheiten für Sicherheitseinrichtungen in den Registrierkassen und andere, der Datensicherheit dienende Maßnahmen<sup>33</sup>) от 11.12.2015 (постановление о защите контрольно-кассовых аппаратов (Registrierkassensicherheitsverordnung (RKSv))).

С 2016 г. применение контрольно-кассовых аппаратов в Австрии стало обязательным. На основании Федерального закона о налогах предприятия (Betriebe) должны регистрировать все наличные денежные поступления с помощью электронного кассового аппарата, кассовой системы или иной электронной системы записи<sup>34</sup>. В то же время рассматриваемый закон освобождает от обязанности по

<sup>30</sup> В случае если такие деяния не могут быть квалифицированы в соответствии с § 378 Закона о налогах, устанавливающей ответственность за неправомерное занижение суммы налога.

<sup>31</sup> BMF-Schreibens vom 26. November 2010 // BStBl. I S. 1342.

<sup>32</sup> Milliardenschwere Steuerausfälle durch Tricks bei Registrierkassen URL: <http://www.dstg.de/archive/404/Milliardenschwere+Steuerausf%C3%A4lle+durch+Tricks+bei+Registrierkassen.html> (дата обращения: 01.06.2018).

<sup>33</sup> BGBl. II № 410/2015.

<sup>34</sup> § 132b Abs. 1 Z 1 BAO.

использованию электронной системы записи предприятия, чей годовой оборот не превышает 15 000 евро, а оборот наличных денежных средств — 7 500 евро<sup>35</sup>.

Австрийское законодательство рассматривает в качестве операций с наличными, подлежащими учету, не только операции, в которых вознаграждение выплачивается наличными деньгами, но также и расчеты с использованием банкоматов, кредитных карт или посредством иных сходных электронных форм расчетов, передачу денежных чеков (Barschecks), равно как и выданных предпринимателем и полученных от него вместо денег подарочных сертификатов (Gutscheine), бон, памятных монет (Geschenkmünzen) и т.п.<sup>36</sup>

В соответствии с абз. 1 § 5 Положения о защите контрольно-кассовых аппаратов ККТ должна иметь протокол сбора данных (Datenerfassungsprotokoll) и принтер для составления или устройство для электронной передачи платежных документов (квитанций).

Положение определяет, что контрольно-кассовый аппарат (Registrierkasse), включая электронный контрольно-кассовый аппарат, — обобщенная форма любой электронной системы обработки данных, которая создает электронные записи для идентификации и документирования отдельных операций с наличными деньгами, в частности электронные кассовые аппараты всех типов, серверные системы записи (в том числе для обработки онлайн транзакций), весы с функциями кассы и таксометры<sup>37</sup>.

Кроме того, в соответствии с абз. 2 § 131 b Федерального закона о налогах электронная система записи должна быть защищена от манипуляций с помощью технического защитного устройства (technische Sicherheitseinrichtung). В этом случае неизменность записей подтверждается криптографической подписью или криптографической печатью налогоплательщика или устройством для создания печатей (Siegelerstellungseinheit) для обеспечения достоверности путем фиксации подписи или печати на отдельных документах.

На основании абз. 4 § 131b Федерального закона о налогах в случае, если предприниматель использует электронную систему записи, система защиты которой не создает соответствующую подпись или печать, то по его просьбе налоговый орган, ответственный за сбор НДС, должен подтвердить защищенность кассового аппарата от несанкционированного доступа к системе<sup>38</sup>.

Кроме того, абз. 1 § 132a Федерального закона о налогах (Bundesabgabenordnung) обязывает предпринимателей предоставлять плательщику наличных денежных средств документы (квитанции) о получении наличных денег за поставленные товары и другие услуги. В качестве таких квитанций также рассматриваются соответствующие электронные документы, которые становятся доступны для лица, осуществляющего наличные платежи, непосредственно после проведенных расчетов.

Введение обязательного порядка применения кассовых аппаратов обусловило расширение контрольно-надзорных полномочий налоговых органов (die Organe

<sup>35</sup> § 132b Abs. 1 Z 2 BAO.

<sup>36</sup> § 132b Abs. 1 Z 3 BAO.

<sup>37</sup> § 3 Abs. 21 RKSv.

<sup>38</sup> Соответствующая проверка проводится в порядке, закрепленном в § 22 RKSv.



der Abgabenbehörde). Так, в частности, они вправе входить в помещения, принадлежащие предпринимателям, и просматривать их финансовые документы. По требованию налоговых органов предприниматель должен зафиксировать денежный оборот в размере ноль и передать квитанцию, составленную кассовым аппаратом (т.е. распечатать нулевой отчет), данному органу для целей контроля. Применительно к кассовым аппаратам с устройством для электронной передачи платежных документов квитанция должна быть предоставлена в электронном виде<sup>39</sup>.

Кроме того, по требованию налогового органа предприниматель должен экспортировать и передать на внешнем носителе (в качестве такого носителя может служить, например, флеш-накопитель) протокол сбора информации кассового аппарата за период, определяемый налоговым органом. Внешний накопитель предоставляется самим предпринимателем<sup>40</sup>.

Налоговый орган также вправе проверять соответствие программного обеспечения (программной компоненты (Softwarekomponente))<sup>41</sup>.

На лиц, виновных в нарушении обязанности по ведению или хранению бухгалтерских книг или иных документов, использованию технических устройств защиты (в кассовых аппаратах)<sup>42</sup>, а равным образом невыполнению обязанности по выдаче и хранению квитанций<sup>43</sup>, накладывается штраф в размере до 5 тыс. евро.

Анализ законодательства зарубежных стран, регулирующего порядок применения контрольно-кассовой техники, можно было бы продолжить. В то же время представляется, что вышеперечисленного достаточно для того, чтобы сделать некоторые выводы.

1. В настоящее время в зарубежных странах отсутствует единый подход к регулированию общественных отношений, складывающихся в процессе применения контрольно-кассовой техники. Каждое государство выбирает свою модель, исходя из собственных представлений об эффективности такого регулирования, соотношения публичных и частных интересов, исторических традиций и социально-экономических особенностей.
2. В большинстве проанализированных зарубежных стран считается, что контроль в сфере применения ККТ служит исключительно целям борьбы с сокрытием налогооблагаемых доходов. В ряде государств правила применения ККТ и осуществления соответствующего контроля закреплены в налоговом законодательстве. Представляется, что данный подход излишне упрощает значение контрольно-надзорной деятельности в сфере применения ККТ — полученная в ходе такой деятельности информация может служить целям контроля за оборотом социально значимых товаров, лекарственных препаратов, борьбы с коррупцией и т.д.
3. Контроль в сфере применения контрольно-кассовой техники подразумевает сочетание мер аппаратной и (или) программной защиты фискальных данных с контрольно-надзорной деятельностью уполномоченных государственных

<sup>39</sup> § 19 Abs. 1 RKSv.

<sup>40</sup> § 19 Abs. 2 RKSv.

<sup>41</sup> § 22 RKSv.

<sup>42</sup> § 51 Abs. 1 lit c FinStrG.

<sup>43</sup> § 51 Abs. 1 lit d FinStrG.

органов. При этом практика свидетельствует, что «подход, основанный на правилах» (rules based approach), является более эффективным, нежели «подход, основанный на принципах» (principle based approach). Страны, применявшие вторую модель, все больше сочетают свой подход с обязательной сертификацией контрольно-кассовой техники, характерной для первой модели.

4. В условиях глобальной цифровизации экономики переход на онлайн-кассы является в полной мере оправданным. Эффективная борьба с технологиями манипулирования информацией контрольно-кассовой техники возможна только в условиях внедрения последних достижений защиты указанной информации (борьба технологий с технологиями). При этом наиболее перспективным видится применение технологий, обеспечивающих дистанционную передачу фискальных данных в режиме реального времени, что нивелирует всякую возможность их корректировки.
5. Проведенное исследование показало, что выбранный и применяемый в настоящее время в Российской Федерации подход к правовому регулированию общественных отношений, складывающихся в сфере применения ККТ, является в достаточной степени эффективным и современным. Отечественное законодательство достаточно успешно решает ряд проблем, с которыми некоторые зарубежные страны сталкиваются только сейчас.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Ainsworth R. T.* Electronic Tax Fraud — are There “Sales Zappers” in Japan? // Boston University School of Law Working Paper. — 2008. — № 08—31.
2. *Ainsworth R. T.* Zappers — Retail VAT Fraud // Boston University School of Law Working Paper. — 2010. — №. 10—04.
3. *Ainsworth R. T., Hengartner U.* Quebec’s Sales Recording Module (SRM): Fighting the Zapper, Phantomware, and Tax Fraud with Technology // Canadian Tax Journal. Revue Fiscale Canadienne (2009). — Vol. 57. — № 4.

# КНИЖНАЯ ПОЛКА КАФЕДРЫ



**Грачева Е. Ю., Щекин Д. М.** Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву (2008—2015 гг.). — М. : Статут, 2016. — 1038 с.

Издание содержит основные положения диссертационных исследований по финансовому праву России, а также некоторых диссертационных исследований постсоветского пространства и комментариев к основным результатам финансово-правовых исследований. В издание включены диссертационные работы с 2008 по 2015 г., оно является продолжением обобщения диссертационных исследований, изданных ранее в таком же формате (см.: Грачева Е. Ю., Щекин Д. М. Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву. М. : Статут, 2009. 1055 с.). Группирование основных положений диссертационных исследований по разделам финансового права позволяет оценить достижения науки финансового права в отношении отдельных институтов или подотраслей финансового права. Настоящий Комментарий может быть полезен студентам при написании курсовых и дипломных работ, аспирантам и докторантам при подготовке собственных диссертационных исследований, научным работникам в сфере финансового права, а также судьям, сотрудникам органов финансового контроля, адвокатам, юристам компаний и другим практикам в сфере финансово-правовых отношений, которые стремятся глубже изучить предмет своей деятельности.



**Цареградская Ю. К.** Государственный долг России в системе финансового права: особенности правового регулирования : монография / под ред. О. В. Болтиновой. — М. : Проспект, 2016. — 136 с.

В монографии рассматривается финансово-правовое регулирование государственного долга как правового института в системе финансового права. Раскрывается правовая природа внутреннего и внешнего государственного долга, а также анализируются особенности управления государственным долгом Российской Федерации. Законодательство приводится по состоянию на февраль 2016 г.



**Гузов А. Г., Рождественская Т. Э.** Публично-правовое регулирование финансового рынка в Российской Федерации : монография. — М. : Юрайт, 2018. — 438 с.

В монографии рассматриваются такие вопросы, как: понятие финансового рынка, его система и соотношение системы финансового рынка и финансовой системы, дается классификация видов финансовых организаций, формулируются цели и принципы публично-правового (финансово-правового) регулирования финансового рынка, особенности осуществления надзора на финансовом рынке в целом и за его отдельными субъектами. Особое внимание уделяется исследованию международных стандартов в области регулирования и осуществления надзора в различных сегментах финансового рынка, а также опыту организации публичных органов, отвечающих за регулирование и над-

зор. Отдельные главы посвящены мерам воздействия, применяемым Банком России к финансовым организациям, а также особенностям урегулирования банкротства институтов финансового рынка. При подготовке издания нормативные правовые акты представлены по состоянию на 1 июня 2016 г.

**Мошкова Д. М.** Правовое регулирование финансирования образовательных и научных организаций. Вопросы теории и практики : монография / отв. ред. Е. Ю. Грачева. — М. : РГ-Пресс, 2015. — 152 с.

В работе на основе рассмотрения монографических, литературных источников, обобщения действующей практики в области применения норм, регулирующих отношения в сфере финансовой деятельности, сформулирована концепция правового регулирования финансирования образования и науки, выявлены пробелы в законодательном регулировании и представлены свои предложения и рекомендации по совершенствованию отдельных аспектов финансирования системы образования и науки. В частности, в рамках исследования рассмотрены правовые основы деятельности бюджетных, казенных и автономных учреждений, определен порядок их финансирования. Кроме того, разработаны принципы финансирования расходов бюджетных, казенных и автономных учреждений, осуществляющих свою деятельность в сфере образования и науки, и выявлены источники формирования их доходов. Отдельно проанализированы особенности налогообложения образовательных и научных организаций, исследованы основы финансового контроля за их деятельностью. Важно отметить, что особое внимание уделено применению таких инструментов инновационного развития, как образовательные кластеры, механизм государственно-частного партнерства и технологические платформы, представляющие собой способы финансового обеспечения сферы образования и науки.



**Болтинова О. В.** Бюджетное право : учебное пособие для магистратуры. — 3-е изд., пересмотр. — М. : Норма, 2018. — 256 с.

В учебном пособии раскрывается понятие бюджетного права. Содержатся сведения по истории возникновения и развития бюджета и бюджетного процесса в Российской Федерации, анализируется бюджетное устройство Российской Федерации, рассматриваются бюджетный контроль как вид финансового контроля, бюджетный процесс в Российской Федерации и зарубежных странах, ответственность за нарушение бюджетного законодательства.





**Болтинова О. В., Петрова И. В.** Бюджетный контроль : учебное пособие для магистратуры / под ред. О. В. Болтиновой. — М. : Норма, 2018. — 160 с.

Правовая природа бюджетного контроля в Российской Федерации раскрывается на основе общетеоретических представлений и нормативных правовых актов. Особое внимание уделено бюджетно-контрольным полномочиям органов внутреннего и внешнего государственного (муниципального) контроля, также рассмотрен порядок проведения внутриведомственного бюджетного контроля. С учетом сложносоставного характера контрольных отношений в бюджетной сфере рассмотрены виды и методы бюджетного контроля применительно к полномочиям, закрепленным за государственными органами власти и органами местного самоуправления. Структура пособия показывает видовую принадлежность реализуемых контрольных мероприятий, направленных на соблюдение бюджетного законодательства.



**Горлова Е. Н., Ситник А. А., Соболев О. С.** Ответственность за нарушение финансового законодательства : учебное пособие для магистратуры / отв. ред. Н. М. Артемов, А. А. Ситник. — М. : Норма, 2018. — 112 с.

Учебное пособие подготовлено преподавателями кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) в рамках магистерской программы «Магистр права в финансовой сфере».

Рассматриваются понятие и виды ответственности за нарушение финансового законодательства, изучается вопрос о правовой природе финансово-правовой ответственности, анализируются составы правонарушений в бюджетной, налоговой, банковской и страховой сферах, сфере валютного регулирования и денежного обращения.



**Правовое регулирование аудиторской деятельности** : учебное пособие для магистратуры / под ред. Е. Ю. Грачевой, Л. Л. Арзумановой. — М. : Норма, 2018. — 128 с.

В учебном пособии структурно освещаются вопросы аудиторской деятельности с позиций финансово-правовой науки на основе комплексного анализа нормативных правовых актов, тематической научной литературы и судебной практики. Представлены формы документов, с которыми работают аудиторы при проведении проверок и составлении аудиторских заключений, даны примеры заданий и способ их решения, вопросы для самоконтроля, а также дополнительная литература, в которой освещены отдельные вопросы аудиторской сферы.

**Бубнова О. Ю., Карташов А. В., Орлова Н. Ю.** Правовое регулирование бухгалтерского и налогового учета : учебник для магистратуры / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Н. Ю. Орлова. — М. : Норма, 2018. — 128 с.

В учебнике раскрыты общие положения, нормативно-правовое регулирование и основы методологии бухгалтерского учета, а также особенности налогового учета и предъявляемые к нему требования. Исследованы проблемы, связанные с правовым регулированием основных объектов бухгалтерского учета, в соответствии с последними изменениями законодательства и в разрезе налогового и бухгалтерского учета. Освещены процесс документального оформления всех фактов хозяйственной жизни организации, формирование финансового результата и составление финансовой бухгалтерской и налоговой отчетности в соответствии с международными стандартами. Рассмотрены виды ответственности за нарушение законодательства в части ведения бухгалтерского и налогового учета. В каждой главе приведены вопросы для самоконтроля.



**Гузов А. Г., Рождественская Т. Э., Ситник А. А.** Страховой надзор в Российской Федерации : учебное пособие для магистратуры. — М. : Норма, 2018. — 160 с.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с федеральным государственным образовательным стандартом высшего образования по направлению подготовки «Юриспруденция» (квалификация (степень) «магистр»). В учебном пособии на основании анализа страхового законодательства и практики его применения раскрываются понятие, виды и функции страхования, цели и принципы его регулирования, рассматривается место норм, регулирующих общественные отношения, складывающиеся в сфере страхования, в системе российского права, исследуются особенности правового положения субъектов страховых правоотношений. Особое место в учебном пособии уделено характеристике правового статуса Банка России как мегарегулятора и субъекта, осуществляющего регулирование и надзор страхового рынка в частности, а также исследованию механизма финансово-правового регулирования страхового надзора в Российской Федерации.



**Гузов А. Г., Рождественская Т. Э., Ситник А. А.** Финансовый надзор в национальной платежной системе Российской Федерации : учебное пособие для магистратуры — М. : Норма, 2018. — 176 с.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с федеральным государственным образовательным стандартом высшего образования по направлению подготовки «Юриспруденция» (квалификация (степень) «магистр»). В учебном пособии на основании анализа законодательства о национальной платежной системе раскрываются понятие и структура национальной платежной системы, рассматриваются виды платежных систем, цели и принципы регулирования общественных отношений, складывающихся в процессе организации и функционирования на-



циональной платежной системы, исследуются особенности правового положения субъектов национальной платежной системы, раскрывается специфика правового статуса Банка России как органа, осуществляющего регулирование, надзор и наблюдение в национальной платежной системе.



**Налоговая ответственность** : учебное пособие для магистров / Л. Л. Арзуманова, Н. М. Артемов, Е. Ю. Грачева [и др.] ; под ред. Е. Ю. Грачевой, А. А. Ситника. — М. : Проспект, 2018. — 143 с.

В пособии рассматриваются понятие налоговой ответственности, ее место в системе юридической ответственности, понятие и виды налоговых правонарушений, освещается порядок привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, применения мер административной и уголовной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах и др.

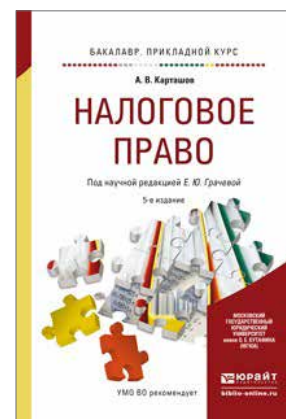


**Короткова О. В., Лагкуева И. В., Соболев О. С.** Субъекты налоговых отношений : учебное пособие для магистров / под ред. Ю. К. Цареградской, О. С. Соболев. — М. : Проспект, 2018. — 128 с.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с федеральным государственным образовательным стандартом высшего образования по направлению подготовки «Юриспруденция» (квалификация (степень) «магистр»). В учебном пособии на основании законодательства о налогах и сборах и практики его применения рассмотрен правовой статус налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их законных и уполномоченных представителей. Существенное внимание уделено характеристике полномочий финансовых органов, таможенных органов, органов внутренних дел и следственных органов в сфере налогов и сборов. Нормативные правовые акты приведены по состоянию на 10 июня 2017 г. Учебное пособие предназначено для магистрантов, аспирантов, преподавателей юридических и экономических вузов и факультетов, руководителей экономических субъектов, практикующих юристов и предпринимателей.

**Карташов А. В.** Налоговое право : учебное пособие для прикладного бакалавриата / под науч. ред. Е. Ю. Грачевой. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : Юрайт, 2018. — 231 с.

Специфика налогового права России заключается в первую очередь в его сложности, изменчивости и коллизионности, что значительно усложняет практику применения правовых норм. Данное издание описывает основные понятия налогового права и его систему. С учетом действующего законодательства подробно раскрыты все виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации. В результате изучения дисциплины учащиеся приобретут не только целостное представление о налоговых правоотношениях в России, но и навыки работы с необходимыми документами.



**Налоговый контроль. Налоговые проверки** : учебное пособие для магистратуры / под ред. О. В. Болтиновой, Ю. К. Цареградской. — М. : Норма, 2018. — 160 с.

В пособии рассматривается один из основных институтов налогового права — налоговый контроль. Раскрываются этапы становления и развития налогового контроля в России, его виды, формы и методы, детально освещаются налоговые проверки, которые являются всеобъемлющей формой налогового контроля, приводится материал по регулированию налогового контроля в ряде зарубежных стран.



# ПРАВО В ИСТОРИЧЕСКОМ ПРЕЛОМЛЕНИИ

## Юридическое наследие

Тургенев Н. И.

### ПРОИСХОЖДЕНИЕ НАЛОГОВ



**Николай Иванович ТУРГЕНЕВ** (1789—1871) — русский экономист и публицист, один из первых основателей российской теории налогов. Образование получил в Московском университете и Геттингене, где занимался историей, политической экономией и юридическими науками, в частности финансовым правом. С момента возвращения в Россию в 1816 г. служил в Комиссии составления законов, в Министерстве финансов и в Канцелярии Государственного совета, где был помощником статс-секретаря. Его служебная деятельность оказалась особенно полезна в теоретическом разрешении крестьянского вопроса; кроме того, в собственном поместье он осуществил на практике перевод крестьян на оброчную систему и значительно улучшил их материальное положение.

В конце 1818 г. Тургенев издал книгу «Опыт теории налогов», ставшую одной из наиболее значительных научных работ первой половины XIX в., в которой содержится теоретическое исследование основ налоговой и денежной системы России того периода. По сути, это первая работа, посвященная проблемам становления налоговой политики, основ финансовой системы России. Н. И. Тургенев ратовал за полную свободу торговли, выступал против высоких таможенных пошлин, особенно внутренних, затрудняющих торговлю и хозяйственную деятельность внутри страны, показывал выгоды их отмены. Он утверждал, что правительство должно постепенно уменьшать тяжесть налогов на «простой народ» и высказывался против освобождения от налогов высшего сословия.

В своей работе Тургенев анализирует развитие налогового законодательства в европейских государствах начиная с Римской империи, а также взгляды на налогообложение физиократов и представителей других политэкономических школ, Адама Смита, маршала С. де Вобана и т.д. Особое внимание Н. И. Тургенев обращает на наиболее прогрессивные решения в области налогообложения европейских государств. Он рассматривает различные типы и виды налогообложения: поземельное, налог на недвижимое имущество, налог с капиталов, подоходный налог и т.д. Кроме того, обращается к способам сбора налогов в разных государствах и называет наиболее эффективные и наименее затратные. Им изучены природа и история бумажных денег, появившихся в Европе в связи с крестовыми походами, породивших банковскую систему и практику кредитования. Тургенев выражает мнение о вредных факторах воздействия бумажных денег на экономику.

По мнению автора, налог должен взиматься с чистого дохода, а не с рабочей платы. Подушная подать — это «следы необразованности предшествовавших времен». Н. И. Тургенев предлагал освобождение первых потребностей от обложения налогами, призывал к отмене телесных наказаний для неисправных плательщиков и лишения их свободы как совершенно нецелесообразного средства. При введении перемен, касающихся благосостояния всего государства, следовало, по мнению Тургенева, более соотносываться с выгодами помещиков и земледельцев, чем купцов. По его мнению, зажиточность народа, а не существование множества фабрик и мануфактур составляет главный признак народного благосостояния. Успешность взимания налогов, кроме народного богатства, зависит и от образа правления государства и «духа народного»: «готовность уплачивать налоги всего более видна в республиках, отвращение к налогам — в государствах деспотических».

Н. И. Тургенев закончил свою книгу следующими словами: «...усовершенствование системы кредита пойдет наряду с усовершенствованием политического законодательства, в особенности с усовершенствованием представительства народа». Исследование Н. И. Тургенева сыграло самую положительную роль в развитии общественной и экономической мысли России. «Опыт теории налогов» породил живой интерес к финансовой науке, взлет которой пришелся на последнюю четверть XIX в. В предисловии к своей книге он пишет, что «изложение теории налогов, служащих основанием финансов, как бы оно недостаточно ни было, не может быть совершенно излишним в такое время, когда у нас столь много говорят о финансах и столь немногие о них пишут». Рассматривая земельный налог, Тургенев большое внимание уделял разработке кадастра, что не потеряло актуальности и для нынешнего времени. Без добротного кадастра земли, кадастра недвижимости не может быть хорошо отлаженной налоговой системы<sup>1</sup>.

В выпуске публикуется фрагмент из сочинения Николая Тургенева «Опыт теории налогов» издания Н. Греча, 1818 г. — «Происхождение налогов».

<sup>1</sup> Материал подготовлен с использованием интернет-ресурсов <http://www.rusbibliophile.ru>;  
<http://www.people.su>; <http://www.opisdela.ru>.



## І. ПРОИСХОЖДЕНИЕ НАЛОГОВЪ.

Въ естественномъ или дикомъ состояніи чловѣка потребности въ налогахъ существовать не можеть. Каждый печется какъ можеть о своемъ пропитаніи, о своемъ сохраненіи. По мѣрѣ сгашиванія общесва сперва изъ одного, потомъ изъ нѣсколькихъ и многихъ семействъ, необходимость частныхъ пожертвованій для пользы общественной утвердилась между людьми. Сіи пожертвованія, сначала состоявшія въ изъкошорыхъ простыхъ работахъ, въ удѣленіи части плодовъ, отъ земли получаемыхъ, умножались и совершенствовались болѣе и болѣе вмѣстѣ съ усовершенствованіемъ общесва, и дошли наконецъ до того состоянія, въ какомъ нынѣ намъ являющся.

Вся система налоговъ, существующія теперь въ различныхъ Европей-

2

скихъ Государствахъ, имѣють свое начало въ среднихъ вѣкахъ. Переселеніе народовъ совершенно отдѣлило новые народы отъ древнихъ. Нравы, обычаи, частныя постановленія, устройство и управленіе Государствъ, все различно въ древней и новой Европѣ. Естьли для Законодательства, естьли для Словесности, для Архитектуры существованіе древнихъ народовъ оставило незабвенныя и драгоценныя памятники, то для Политики, \*) въ особенности для Финансовъ, славное бытіе Египтянъ, Грековъ, Римлянъ и другихъ, оставило безъ всякаго вліянія, безъ всякой практической важности: все истощивши Политикѣ заключающія въ Исторіи новыхъ и въ особенности новѣйшихъ народовъ; занятія Политики ограничивающіяся изслѣдованіемъ варварства среднихъ вѣковъ и успѣховъ образованности времени новѣйшихъ; изысканія его не переносятся въ великую древность.

\*) Подъ симъ названіемъ разумѣется наука образованія и управленія Государствъ:

4

Въ новѣйшія времена многіе порицатели возставали противъ системы феодальнаго правленія; но сіи строгіе судіи забывають, что она была соотвѣственна тогдашнему духу времени, \*) тогдашней образованности народовъ. Въ сладствіе сей соотвѣстственности надежись, напротивъ того, оидашь всю справедливостъ благоразумію законодательей въковъ среднихъ: они умѣли смонрѣшь на вещи съ надлежащей точкѣ зрѣнія. Должно даже признаться, что въ семъ отношеніи они заслуживають предпочтеніе предъ законодателями времени новѣйшихъ, когда почти во всей Европѣ, съ исключеніемъ двухъ или трехъ Государствъ, законодатели или не хошашъ илии виѣсшъ съ духомъ времени, придерживаясь старыхъ и теперь неудобныхъ правилъ, и чрезъ то воспреещають народу наслаждаться плодами распросранившейся обра-

\*) Blackstone: Commentaries on the Laws of England. T. II. p. 50. и Denina: Storia delle Rivoluzione d'Italia. T. I. p. 288.

5

зованности; или же, напротивъ того, какъ сіе было во Франціи и въ Гиспаніи, упредивъ народъ въ просвѣщеніи, влекушь его противъ воли за собою и за призракомъ гражданскаго благополучія, и возносъ народъ не по его силамъ самымъ высоко, виѣсшъ съ нимъ упадають въ бездну стараго мрака, изъ коего вшоричное освобожденіе дѣлается шѣмъ шруднее. Въ семъ послѣднемъ случаѣ народъ, сдѣлавшійся жертвою такихъ происшествій, не только что самъ спраждель ошъ оныхъ, но виѣсшъ своимъ примѣромъ чрезмѣрно успрашаешъ другихъ, и представляешъ новые, благовидные, хошя и несправедливые, доводы защитникамъ неводи и врагамъ ипросвѣщенія.

Феодальное правленіе, по видимому долженствовавшее въ началѣ утвердить власть Монарховъ, охранять независимость Государствъ, и способствовать къ ихъ защитѣ, въ послѣдствіи измѣнилось въ своихъ дѣйствіяхъ. Вассаламъ мало по малу превращали денными свои владѣнія въ наслед-

6

спивенныя; мечь рѣшала споры ихъ между собою, часто и споры ихъ съ Королями. Замѣтимъ, что сіи междуособныя распри произвели опчасты рыцарство (chevalerie), сіе прекрасное явленіе среднихъ вѣковъ. — Но на что суровость феодальнаго правленія не могла подѣйствовать, на то имѣли сильное вліяніе происхожденіе городов, сдѣлавшихся убѣжищемъ независимости, \*) распространеніе торговли, заведеніе фабрикъ и мануфактуръ, произведенное тѣмъ усовершенствованіе земледѣлія, и наконецъ образованіе средняго сословія гражданъ, сдѣлавшагося весьма важнымъ въ составѣ Государственномъ: постепенныя и мирныя происшествія имѣють дѣйствіе болѣе благотвельное, нежели сильныя, мгновенныя перевороты.

Успѣхи образованности, по мѣрѣ ихъ благотвельнаго вліянія на нравы и обычаи народовъ, дѣйствовали и на усовершенствованіе системы налоговъ. Граждане, въ сдѣдствіе сихъ успѣховъ, начали освобождаться отъ

\*) Robertson : History of Charles V. T. 1. p. 32. 38.

7

угнетавшаго ихъ рабства, пользоваться въ смыслѣ болѣе пространномъ правомъ собственности \*); налоги начали бытъ распределяемы и собираемы съ болѣею справедливостію и платимы съ болѣею готовностію.

Такимъ образомъ налоги, появившійся вмѣстѣ съ образованностію, сдѣлались и признакомъ успѣховъ оной: Въ сдѣдствіе сего можно судить о сословіи образованности каждаго особенаго Государства по состоянію налоговъ. Сей признакъ сдѣлался въ новѣйшія времена тѣмъ вѣрнѣе, что по мѣрѣ того, какъ Государственныя нужды претовали отъ каждаго пожертвованій необыкновенныхъ, дикманіе цѣлаго народа, весь народный умъ, все сдѣдвія усилемялись къ усовершенствованію соразвѣрнаго распределенія общественыхъ повинностей, и къ улучшенію способовъ собранія оныхъ. По способу назначенія, распределенія и собранія налоговъ можно судить о сдѣдвіяхъ,

\*) Les Finances considérées dans le droit naturel et politique des hommes, p. 65.

Налоги служатъ признакомъ образованности.

8

раекростраченныхъ въ народѣ; по количеству собираемыхъ налоговъ, о богатствѣ его: двѣ главнѣйшія черты, означающія образованность и просвѣщеніе.

Многіе Политики и Статистики искали признаковъ благосостоянія народнаго въ другихъ предметахъ. Но что лучше системы налоговъ можетъ означить истинное благосостояніе народа, благосостояніе, основанное на законахъ ненарушаемыхъ, на свободѣ гражданской? Въ тѣхъ Государствахъ, гдѣ существуютъ и такіе законы, и такая свобода, налоги назначаются Правительствомъ съ согласія Представителей народа. Нельзя не согласиться, что тошъ, кто долженъ платить, лучше всѣхъ можетъ избрать образъ платежа, болѣе для него приличный, болѣе выгодный. И такъ, если мы видимъ, что собраніе налоговъ въ одномъ Государствѣ болѣе согласуется съ выгодами народа, нежели въ другомъ; то мы смѣло можемъ сказать, что въ семъ первомъ Государствѣ народъ пользуется лучшими за-

9

конами, болѣею свободою, и следовательно болѣею благословіемъ, нежели въ последнемъ.

Слѣдуя за постепеннымъ происхожденіемъ налоговъ, можно удостовѣриться въ необходимости оныхъ. Не смѣя на то, нѣкоторые, повинуясь болѣе внушеніямъ сердца, нежели разума, сомнѣвались иногда въ сей необходимости. Иные желали даже доказать сіе на опытѣ. По изгнаніи Королей изъ Рима Валерій Публикола уничтожилъ всѣ подати, но послѣ надлежало ихъ удвоить \*). Неронъ, не бывъ еще злодѣемъ, хотѣлъ въ началѣ царствованія своего также ихъ уничтожить, но мудрый Сенакъ удержалъ его отъ принятія сей мѣры \*\*). Въ послѣдствіи царствованія сего чудовища подати были чрезвѣрны; даже, для удовлетворенія потребностей Государственныхъ, спашунъ боговъ золотыя и серебряныя, были превращены въ день-

Необходимость налоговъ.

\*) Histoire des Finances par Déon de Beaumont, T. 1: предисловіе.

\*\*) Tac. Annal. lib. XIII. cap. 60.

10

ги. Требовать нынѣ уничтоженія налоговъ значило бы требовать уничтоженія самаго общества Государства, или, шокъ бы сказашь, Правительство ничего не можетъ дѣлать для гражданъ, еслили граждане ничего не дѣлають для Государства. Умирають и плачють подати надобно всегда, сказашь Фрактанъ.

Мы находимъ одинаковъ примѣры въ Исторіи, что въ нѣкоторыхъ Государствахъ граждане платя налоги, вмѣстѣ съ тѣмъ пользовались доходомъ отъ Правительства. Въ древнемъ Римѣ гражданамъ доставалась часть добычи военной. Въ Берискохъ Кантохъ Правительство раздѣляло между гражданами дѣли, купленные кровлю ихъ соотечественниковъ \*). Сей послѣдній примѣръ существовалъ даже въ самыя новѣйшія времена. Что же касается до перваго, то хотя въ наши времена грабежи Французомъ и могли быть сравнены съ грабежами Римлянъ, однакоже новые грабители

11

не разсуждали за благо раздѣлять добычу съ своими согражданами, кои, напротивъ, должны были платить новыя налоги для того, чтобы Правительство ихъ могло дѣлать новыя грабежи.

Положивъ за правило, что налоги необходимы, опредѣленіе оныхъ можетъ быть сдѣлано слѣдующимъ образомъ: налоги суть средства къ достиженію цѣли общества или Государства, т. е. той цѣли, которую люди себя предполагають при соединеніи своемъ въ общество, или при составленіи Государства. На сея основывается и право Правительства требовать податей отъ народа. Люди, соединившись съ обществомъ и вручивъ Правительству власть верховную, вручили ему вмѣстѣ съ симъ и право требовать налоговъ. Но не должно смѣшивать права требовать податей съ правомъ налагать оныя. Еслили первое мездѣ неоспоримо принадлежитъ Правительству, то въ послѣднемъ оно бываеетъ иногда ограни-

Опредѣленіе налоговъ.

Народное согласіе на взиманіе налоговъ.

\* Meiners: Briefe über die Schick. T. II. S. 128.

12

чею \*). Во многих Государствах введение налога дѣлается съ согласіемъ народныхъ Представителей. Тамъ польза сего согласія оцущительна не только для народа, но и для самаго Правительства. Скажутъ, что есть Государства, гдѣ общая польза прошившихся необходимости шакого согласія; но гдѣ сія Государства? — Согласіе со стороны народа для введенія налоговъ можешь быть дѣйствительно и полезно только въ тѣхъ Государствахъ, когорымъ пользуются сущностию, а не одними только формами гражданской свободы. Англичане давно уже гордятся симъ преимуществомъ свободы, и конечно имѣють на шо право \*\*). Въ нѣкоторыхъ дру-

\*) *Begehrte: Historischer Versuch über die Admistrativen Finanzen*, замѣчаетъ, что Римляне не оспаривали права Правительства налагать подати, но что народы Германскаго колѣнія о семъ всегда много спорили. С. 47.

\*\*) Algernon Sydney: *Discourses, concerning Government*. p. 288. Авторъ умеръ на эшафотѣ при Карлѣ II. жершвою свободы и своего пшвердаго духа.

13

гихъ Государствахъ, въ особенноти подѣ Французскимъ вліаніемъ образованныхъ, равно какъ и въ самой Франціи, граждане, въ послѣднія времена, привыкали уже бытъ всегда одинаковаго мнѣнія съ Правительствами \*).

О количествѣ налоговъ въ сораз- Величина мерности съ числомъ плащащихъ оные, налоговъ. можно сказать весьма не много: принадцать миліоновъ Англичанъ плащють болѣе нежели 26 или 30 миліоновъ Французовъ. Все зависитъ въ семъ случаѣ отъ богатства народнаго, отъ выбора и распредленія налоговъ. Впрочемъ можно замѣшшь, что Правительство должно брать столько, сколько нужно для удовлетворенія истинныхъ потребностей Государственныхъ, а не столько, сколько народъ дасть въ состояніи \*\*). Но сіе

\*) Въ 1810 году мнѣ случилось спросить одного изъ народныхъ Депушатовъ въ Кассель: зачѣмъ ихъ собирають? Имъ темъ швидъ Ja zu sagen, ошвѣчалъ онъ.

\*\*\*) Многими сочинителями по часши Финансовъ приняно правило „что доходы

10

ги. Требовать нынѣ уничтоженія налоговъ значило бы требовать уничтоженія самаго общества Государства, или, шокоче сказать, Правительсва ничего не можеть дѣлать для гражданъ, естли граждане ничего не дѣлають для Государства. Умирають и плачють подаши надобно всегда, сказалъ Фрактанъ.

Мы находимъ одинакое кривдѣе въ Исторіи, что въ нѣкоторыхъ Государствахъ граждане плащя налоги, вмѣстѣ съ тѣмъ пользовались доходомъ отъ Правительства. Въ древнемъ Римѣ гражданамъ доставалась часть добычи военной. Въ Берискохъ Кантонахъ Правительство раздѣляло между гражданами дѣльги, купленные кровію ихъ соотечественниковъ \*). Сей послѣдній примѣръ существовалъ даже въ самыхъ новѣйшихъ времена. Что же касается до перваго, то хотя въ наши времена грабежи Французомъ и могли быть сравнены съ грабежами Римлянь, однакоже новые грабители

11

не разсуждали за благо раздѣлять добычу съ своими согражданами, кои, напротивъ, должны были плащить новые налоги для того, чтобы Правительство ихъ могло дѣлать новые грабежи.

Положивъ за правило, что налоги необходимы, опредѣленіе оныхъ можеть быть сдѣлано слѣдующимъ образомъ: налоги суть средства къ достиженію цѣли общества или Государства, т. е. той цѣли, которую люди себя предполагають при составленіи Государствъ. На сея основывается и право Правительства требовать податей отъ народа. Люди, соединившись съ обществомъ и вручивъ Правительству власть верховную, вручили ему вмѣстѣ съ сямъ и право требовать налоговъ. Но не должно смѣшивать права требовать податей съ правомъ налагать оныя. Естли первое междѣ неоспоримо принадлежитъ Правительству, то въ послѣднемъ оно бываеетъ иногда ограни-

Опредѣленіе налоговъ.

Народное согласіе на взиманіе налоговъ.

\* ) Meiners: Briefe über die Schick, T. II. S. 128.

12

чело \*). Во многих Государствах введение налога дѣлается съ согласія народныхъ Представителей. Тамъ польза сего согласія оцущивательна не только для народа, но и для самаго Правительсва. Скажутъ, что есть Государства, гдѣ общая польза произвѣвшая необходимости такого согласія; но гдѣ сія Государства? — Согласіе со стороны народа для введенія налоговъ можешь быть дѣйствительно и полезно только въ тѣхъ Государствахъ, которыя пользуются сущностию, а не одними только формами гражданской свободы. Англичане давно уже гордятся сими преимуществами свободы, и конечно имѣютъ на то право \*\*). Въ нѣкоторыхъ дру-

\*) *Deutscher: Historischer Versuch über die Abmilderung Steuern*, замѣчаетъ, что Римляне не оспаривали права Правительсва налагать подати, но что народы Германскаго полковія о семъ всегда много спорили. С. 47.

\*\*) Algernon Sydney: *Discourses, concerning Government*. p. 288. Авторъ умеръ на эшафотѣ при Карлѣ II. жершвою свободѣ и своего швердаго духа.

13

гихъ Государствахъ, въ особенноти подѣ Французскимъ вліаніемъ образованныхъ, равно какъ и въ самой Франціи, граждане, въ послѣднія времена, привыкли уже быть всегда одинаковаго мнѣнія съ Правительсвами \*).

О количествѣ налоговъ въ соразмѣрности съ числомъ платящихъ оные, Величина налоговъ, можно сказать весьма не много: принадлежатъ миліоновъ Англичанъ платятъ болѣе нежели 26 или 30 миліоновъ Французовъ. Все зависитъ въ семъ случаѣ отъ богатства народнаго, отъ выбора и распределенія налоговъ. Впрочемъ можно замѣтить, что Правительство должно брать столько, сколько нужно для удовлетворенія истинныхъ потребностей Государственныхъ, а не столько, сколько народъ дасть въ состояніи \*\*). Но сіе

\*) Въ 1810 году мнѣ случилось спросить одного изъ народныхъ Депутатовъ въ Кассель: зачѣмъ ихъ собираютъ? *Ich dem König Za zu sagen*, отвѣчалъ онъ.

\*\*\*) Многими сочинителями по части Финансовъ принято правило „что доходы

14

правило имѣеть свои исключенія, ибо  
нужды Государственныя могутъ мно-  
гда превосходить возможность удо-

Государства должны быть устрѣждаемы  
соразмѣрно расходамъ онаго и что въ  
семъ случаѣ Государственное хозяй-  
ство совершенно противно въ свой-  
ствѣ своемъ хозяйству частному, ибо  
каждый благоразумный человекъ дол-  
женъ издерживать соразмѣрно доходу,  
имъ получаемому.<sup>(1)</sup> (1) Сіе правило,  
принятое безъ ограниченія, конечно ве-  
дешь къ разоренію подданныхъ. Въ книгѣ:  
De l'esprit des Economistes par le Prince de  
Golitzin. Brunswik. 1796. p. 105. авторъ  
съ большимъ остроуміемъ опровергаетъ  
сіе правило, утверждая, что расходы  
Государственныя должны вошмѣнно  
сообразоваться съ доходами.

Déon de Beaumont. Hist. говорить: „les im-  
positions sont à l'Etat ce que es voiles sont  
à un vaisseau: elles ne sont point faites pour  
le charger et l'accabler, mais pour le conduire  
et l'assurer.,,

Тиберій, хотя и пиранъ, умѣлъ цѣ-  
нить важность и выгоды соразмѣрно-  
сти въ податяхъ. Одинъ изъ Губерна-  
торовъ провинцій писалъ къ нему, что

(1) *Verordening: Versuch über des Verhältnissmäßigkeit* S. 50.

15

удовлетворяешь онымъ. Въ такомъ слу-  
чаѣ Правительство можешь прибѣ-  
гать къ другимъ средствамъ, какъ  
шо къ займамъ. Часто же Прави-  
тельства удовлетворяють необыкно-  
веннымъ потребностямъ выпускомъ  
чрезмѣрнаго количества бумажныхъ  
денегъ: средство гораздо вреднѣе  
перваго, но иногда необходимое по  
причинѣ недоспашка въ кредитъ. Во  
всякомъ случаѣ Правительство долж-  
но стараться не дѣлать расходовъ,  
превышающихъ его доходы. Бережли-  
вость необходима для Правительства  
точно также, какъ и для частнаго  
человѣка. Главныя правила экономіи  
одинаковы въ хозяйствѣ частномъ и  
Государственномъ.

онъ легко можешь увеличить налоги  
въ своей провинціи. Онъ опивчалъ,  
что хорошій пасыръ долженъ спречь  
овець своихъ, но не рѣзать.

Montesquieu въ *Esprit des loix* говорить:  
„Ce n'est pas à ce que le peuple peut donner  
qu'il faut mesurer les revenus publics, mais à  
ce qu'il doit donner; et si on les mesure à ce  
qu'il peut donner, il faut que ce soit du moins  
à ce qu'il peut toujours donner.“

16

Общія замѣчанія

Предложивъ опредѣленіе налоговъ, упомянувъ о ихъ происхожденіи и необходимости, представимъ нѣкошорыя общія замѣчанія. Многие писатели брали на себя бесполезный трудъ доказывать несправедливость нѣкошорыхъ налоговъ<sup>\*)</sup> Они, напримѣръ, утверждали, что подать съ оковъ несправедлива, потому что Правительство не имѣетъ права лишать подданныхъ дневнаго свѣта. Такимъ опроверженіями можно доказать несправедливость многихъ, если не всѣхъ налоговъ. Каждый налогъ имѣетъ свои неудобства. Надлежитъ только, при введеніи налоговъ, избирать тѣ изъ нихъ, кои сопряжены съ меньшими неудобствами. Къ сему можно приложить слова Беншампа, сказанныя о законахъ: „Правительству, какъ врачу, предстоитъ одно дѣло: избирать меньшее зло. Всякой законъ есть зло, ибо всякой законъ есть нарушеніе свободы.“<sup>\*\*)</sup> Такъ точно и каждый

\*) Chipman Sketches of the principles of Government. p. 190.

\*\*\*) Bentham: Traité de Législation. T. 1. p. 79.

17

налогъ есть зло, ибо онъ лишаетъ платящаго частию его собственности; надлежитъ только съ искусствомъ избирать сіе зло, т. е. надлежитъ избирать легчайшее. — Другіе писатели, при переперешномъ разстройствѣ финансовъ во всѣхъ Европейскихъ Государствахъ, посвятивши себя бесполезному занятию излагать различные проекты по части финансовъ. Почти всѣ такіе проекты прошиворъчались одинъ другому въ предлагаемыхъ средствахъ, между тѣмъ какъ всѣ обещаютъ одѣ и тѣ же дѣйствія. Заблужденія сихъ писателей происходятъ отъ того, что они болѣе имѣютъ довѣренности къ своему воображенію, нежели къ правиламъ той науки, въ область которой они насильственно вторгаются. Правила, какъ Политики вообще, такъ народнаго хозяйства и финансовъ въ особенностяхъ, начертаны и утверждены безмерными Адамомъ Смитомъ и его последователями. Но пустое воображеніе, самоувѣренность, желаніе блеснуть новостью и охота писать цѣры лег-

18

ко отвлекаютъ отъ истинныхъ правилъ и заводятъ въ безконечныя заблужденія \*). При всемъ томъ сіи писатели

\*), Изъ всѣхъ людей, говоритъ Юмъ, „самые вреднѣйшіе суть сочинители политическихъ прозговъ, естли они имѣють власть въ рукахъ своихъ; они же и самые жалкіе и смѣшные, естли не имѣють сей власти.“

„Of all mankind, there are none so pernicious, as Political projectors, if they have power; nor so ridiculous, if they want it. Путь: Idea of a perfect common wealth.“ Discourse XII. p. 28.

Обыкновенно сіи сочинители прозговъ являюся въ то время, когда финансы находятся въ дурномъ состояніи. „Въ Испаніи,“ (говорится въ книгѣ: Memoires et Considérations sur le commerce et les Finances d'Espagne, par Forbonnois T. II. p. 81) „общественныя вещи родили множество прозговъ, коихъ сочинители, извѣстные подъ общимъ названіемъ *Арбитристовъ*, умножились до такой степени, что названіе сіе содѣлалось ненавистнымъ; наконецъ же они служили посмѣшищемъ на пещрахъ.“

„On a dit qu'en économie politique, il ne fallait s'en rapporter qu'aux chiffres; quand je vois

19

негодующъ, что прозквы ихъ остаются безъ дѣйствія, что Правительствва не употребляютъ предлагаемыхъ ими средствъ, ведущихъ, по увѣренію ихъ, къ благоденствію и счастію народному. Благоразумный же человекъ находитъ для себя нѣкоторое утѣшеніе въ томъ, что естли Правительствва не всегда принимаютъ въ разсужденіе предложенія полезныя, то они не болѣе обращаютъ вниманія и на безпользныя и вредныя. Конечно ест случаи, когда благомыслящіе люди излагають желанія нѣкоторыхъ перемѣнъ и улучшеній въ системѣ образованія и управленія Государственнаго, и пред-

qu'il n'y a pas d'opération détestable qu'on n'ait soutenue et déterminée par des calculs arithmétiques, je croirais bien plutôt que ce sont les chiffres qui tuent les états.“ Say: Traité d'Economie politique. T. I. p. 248. 3me édit.

Смѣшь, для доказательствва предлагаемыхъ имъ истинъ, никогда не прибѣгалъ къ выкладкамъ и вычисленіямъ математическимъ, которыми, въ Экономіи Политической, можно доказывать всѣ возможныя желѣпости.

20

спавляютъ Правительству необходимостъ, еспьм не предшесшвованъ духу времени, шо по крайней жьрѣ идпи на ровнѣ съ оными, и не оспа-вашься нѣсколькими спольшїями назади противъ другихъ народовъ; — что въ особенноти бываетъ при безполезномъ сохраненїи постановленїй, основанныхъ во времена варварства и совершенно противыхъ настоящему соснотїю образованноти; постановленїй, кои не будучи сопряжены съ выгодами Государственнымн, полагають непреодолимую преграду благососнотїю народу; постановленїй, кои будучи противны доказательству опыта, образу мыслей современниковъ, даже здравому разсудку, унмжаютъ достоинство человека. Но такими бездѣлками вышеупомянутые сочиннтели провкшовъ не занимають: въ новомъ налогѣ на роскошь, въ заведенїи новой фабрики, въ выгодномъ торговомъ балансѣ видятъ они спасенїе и благодѣнствїе мнлїоновъ, и наполняють журналы и общеснва своими безразсудными восклицанїями! — Замѣтннъ

21

однажды навсегда, что въ области финансовъ открытїя невозможны. „Новыя великія идеи, по частнм финансамъ, суть одна только пустая мечта,“ сказалъ Неккеръ, послѣ доаговременнаго опыта \*).

Заклучнмъ сїю главу замѣчанїемъ о нѣхъ людяхъ, кои судятъ о финансахъ шолько по практикѣ, не зная теорїи сей науки. Сужденїя снхъ людей основываются обыкновенно на однихъ послѣдствїяхъ. Но обращаясь къ послѣдствїямъ и не принимая въ соображенїе испнннхъ причинъ, они изобрѣшаютъ ложныя, принимая каждое прежде случившееся происшествїе за причину послѣдующаго, или, видя въ послѣдствїяхъ одну шолько полезную сторону, они не изслѣдываютъ и вреда, часто смѣшаннаго съ полезнымъ и даже превосходящаго оное. Находя, напрнмѣръ, что выгоднѣе дѣлать свое сукно, нежели покупать его у нноснранцевъ, они шребують запрещенїя нноснран-

\*) Necker: Dernier compte rendu à l'Assemblée nationale. p. 23

22

ныхъ суконъ; но придемъ и не подозреваемъ, что можно покупать сукно у иностранцевъ дешевле и лучшей доброты въ сравненіи съ своимъ, а деньги, употребляемыя на выдѣлываніе собственнаго сукна, употребляешь другимъ, болѣе выгоднымъ и болѣе приличнымъ образомъ для Государства. Если Правительство, зная истинную пользу Государства и позволивъ свободный ввозъ чужихъ товаровъ, заставляешь ихъ чрезъ тебѣ платитъ деньги иностранцамъ; то они жалуются на недоброжелательство Правительства къ собственнымъ подданнымъ; и такимъ образомъ едва ли не уподобляютъ себя той шарухѣ, которая жаловалась на грозу, попортившую въ ея огородѣ капусту, между тѣмъ какъ сія самая гроза оплодотворила пространнѣйшія нивы и доставила цѣлому краю богатую жатву. Мы увидимъ въ послѣдствіи, что на такихъ несправедливыхъ сужденіяхъ основана цѣлая система, извѣстная подъ названіемъ системы Меркантилистовъ. Теперь же ограничимся во-

25

просомъ: на чемъ основана теорія финансовъ, противъ которой возстаютъ тѣ, кои оной не знаютъ, и судятъ о финансахъ по одной ихъ практикѣ? Опившись будешь состояшь въ томъ, что теорія финансовъ, какъ и всякой другой науки, основана на наблюденіяхъ, замѣчаніяхъ, сдѣланныхъ на опытѣ въ теченіе нѣсколькихъ вѣковъ; что теорія состоитъ не изъ чего болѣе, какъ изъ сихъ наблюденій, соображенныхъ между собою въ причинахъ и дѣйствіяхъ, и изложенныхъ въ логическомъ порядкѣ; что изъ расположенныхъ такимъ образомъ наблюденій выводятся правила, аксіомы, кои одишь только могутъ служить вѣрнымъ руководителемъ въ сужденіи и заключеніи о вещахъ. Не опивченныя идеи, но опытъ вѣковъ сотворилъ науку финансовъ. Сколь же безразсудно поспуають тѣ, кои, основываясь единственно на собственномъ своемъ сужденіи, осмѣливаются возставать противъ неоприцаемаго опыта и противъ свидѣтельствъ времени, противъ Исторіи — сей великой наставницы людей!

### МУЗЕЙ ДЕНЕГ

*Любой музей — есть память о веках. Само слово «μουσείον» заставляет нас обратиться в своей памяти сначала к Античности, именно в этот период родилось это слово и имело значение «храм музыки», а потом к эпохе Возрождения (Ренессанса), когда слово приобрело современное значение. Сколько всего музеев в мире? Есть данные о 8 тыс. наиболее известных. Москва занимает в этом списке одно из первых мест, если не первое. Подсчитать точное количество — задача непростая. По некоторым сведениям, в Москве более 400 музеев. Большая часть из них — частные. Куда меньше государственных. Для сравнения — в Лондоне около 250 музеев, в Санкт-Петербурге — свыше 200 музеев, в Париже — чуть более 80, а в Нью-Йорке — менее 50.*

*О самых известных и популярных московских музеях знают все. Но есть не менее интересные, необычные и непривычные, о которых гиды Москвы очень редко упоминают. К таким музеям можно отнести Музей денег<sup>1</sup>.*



Авторы-составители  
раздела «Постскриптум»:



**Юрий Григорьевич ШПАКОВСКИЙ**,  
главный редактор  
журнала «Вестник  
Университета имени  
О.Е. Кутафина (МГЮА)»,  
доктор юридических наук,  
профессор  
[yurii-rags@yandex.ru](mailto:yurii-rags@yandex.ru)  
125993, Россия, г. Москва,  
Садовая-Кудринская ул., д. 9



**Ирина Викторовна ПОТАПЧУК**,  
начальник редакционно-  
издательского  
отдела Федерального  
агентства по управлению  
государственным  
имуществом  
[i.potapchuk@mail.ru](mailto:i.potapchuk@mail.ru)  
109012, Россия, г. Москва,  
Никольский пер., д. 9

<sup>1</sup> Материал подготовлен с использованием интернет-ресурсов <https://rus-ekskurs.net/dostoprimechatelnosti/muzei/muzej-deneg-mira-v-moskve-dengi-kak-produkt-otnoshenij.html>; <http://muzeydeneg.ru/>.

Музей расположен в Москве по адресу: Ленинградское ш., д. 59.

Деньги появились как находка идеальной формы социальных отношений. За два с половиной тысячелетия они многократно меняли оценочный знак с плюса на минус. То их объявляли «даром богов», то — «творением дьявола», то — тупиком экономики.

Что общего между плиткой чая, грецким орехом, раковиной каури и солью? Сейчас нам трудно в это поверить, но все это — деньги (расчетные системы Китая, Тибета, Полинезии и Египта).

Привычный вид деньги приобрели несколько тысячелетий назад: сначала в виде слитков, фрагментов общего куска драгоценного металла, потом — чеканной монеты. По всему миру им устанавливали как памятники, так и мраморные надгробия, таили их в кладах, посвящали деньгам стихи и оды. Все эти проявления пietetа подогревались непреходящим стойким интересом людей к монетам, купюрам, боннам.

Различия проявлялись только в отношении к деньгам:

- как к символу власти;
- поводу к распряму;
- эквиваленту богатства и красивой жизни;
- средству накопления;
- мотиву преступления;
- товарной массе;
- историческому артефакту;
- мистической энергии;
- условию сохранения красоты и здоровья;
- коллекционному фонду;
- художественному арт-объекту.

Музей денег появился недавно, в 2011 г. как презентация частной коллекции Александра Ивановича Плющенко — председателя совета директоров «Айви Банка».

Сейчас московский Музей денег — уникальное учреждение, собравшее экспонаты финансовой тематики со всех концов света. В этом оригинальном хра-



нилище доступны для ознакомления купюры и монеты более 200 государств. В хранилище ценностей собраны богатые коллекции банкнот Австралии и Океании, Азии, Африки, Северной, Южной и Центральной Америки, Европы. Есть неповторимые нумизматические экземпляры из этих стран. Среди них и очень необычные экземпляры, например крупнейшая монета на планете. В коллекции имеются и самые большие действующие деньги, весящие больше тонны, и финансы из таких нетривиальных материалов, как какао или соль.

Музей небольшой, стенды и витрины не позволяют одновременно представить зрителям весь фонд — более 4 тыс. экспонатов. Но здесь можно увидеть и самые необычные деньги прошлых времен, и расчетные единицы экзотических стран, и современные денежные знаки. Коллекционеры часами рассматривают экспозицию, в которой хранятся денежные раритеты двухсот стран, 3 тыс. единиц бонистики, включая современные банкноты стран, вновь появившихся на карте мира.

Цели Музея денег:

- 1) расширение знаний в области истории, культуры, экономики и торговли всех стран мира, сквозь призму истории и современного состояния системы денежного обращения и ее принципов;
- 2) формирование в различных социальных группах позитивного отношения к деньгам;
- 3) повышение уровня финансовой грамотности населения;
- 4) формирование приверженности к осмысленному отношению к своей жизни;
- 5) формирование в обществе устойчивого понимания взаимозависимости различных социальных групп, классов, этнических групп, стран, экономических, политических и других систем;
- 6) способствование формированию знания об этапах, пройденных человеческим обществом на путях экономического, политического, социального, культурного, технологического и т.д. развития, отображенных в устройстве системы денежного обращения, технологиях производства денег, их материале, дизайне и т.д.

Задачами музея денег являются:

- 1) создание музейной экспозиции, повествующей о взаимосвязанной истории денежного обращения стран мира.
- 2) разработка образовательных программ, ориентированных на повышение финансовой грамотности населения, расширение знаний о культурах стран мира;





- 3) создание экскурсионных и интерактивных программ для разных целевых аудиторий с учетом разнообразия психотипов и репрезентативных систем;
- 4) организация выставочной деятельности, в том числе региональной и международной, знакомящей посетителей с разными смыслами денег;
- 5) создание коллабораций с различными организациями для создания совместных творческих продуктов;
- 6) создание сувенирной продукции, популяризирующей историю денежного обращения.

Музей проводит небольшие выставки: в текущий период в выставочном формате можно увидеть деньги 231 страны, 4 232 экспоната, из которых бонистика составляет 3 142 единицы и монеты — 1 093 единицы.

Экспозиции музея рассказывают историю обращения денег с древних времен до современности. Галерея повествует о денежном взаимообмене стран всего мира, технологиях производства банкнот и монет, материалах, из которых они изготовлены, их дизайне.

Кроме того, гостям экспозиции рассказывают, как отличить подлинную купюру от фальшивого варианта.

В музее реализуется отдельный арт-проект, посвященный образу денег в творчестве художников. Здесь рассказывается история денег от наших дней вглубь веков, как она видится глазами художников.

В музее можно из достоверных источников узнать об удивительных фактах мирового денежного общения за последние сотни лет; убедиться в мистической взаимосвязи конкретных исторических личностей и денег с «говорящими именами» — «Петеньки», «Катеньки»; Найти связи денег с эпохальными по значимости фактами географических и исторических открытий.

## КРАСОТА В МОНЕТАХ

Ежегодно в мире чеканят сотни монет с новым дизайном. Используя современные технологии, монетные дворы разных стран производят поистине уникальные художественные шедевры.

В январе 2018 г. в рамках престижного нумизматического конкурса «Coin of the Year 2017», проводимого издательством «Krause Publications» и журналом «World Coin News», была объявлена «Монета года». Ею стала серебряная итальянская монета «70 лет мира в Европе».

На первом этапе компетентной комиссией жюри было отобрано 100 монет, из них международное жюри конкурса выбрало лучшие монеты 2015 г. в десяти номинациях.

### Монеты-победители по номинациям

#### 1. Лучшая, отображающая исторические события



Канада, 20 долларов, «100-летие стихотворения “На полях Фландрии”»

Номинал: 20 канадских долларов

Дата выпуска: 2015 г.

Королевский монетный двор Канады



«На полях Фландрии» (англ. *In Flanders Fields*) — одно из популярнейших стихотворений о Первой мировой войне. Оно было написано подполковником канадской армии, военно-полевым хирургом Джоном Маккреем 2 мая 1915 г., в тот день, когда Джон отправлял в последний путь своего друга и сослуживца, лейтенанта Алексиса Хелмера, павшего во Второй битве при Ипре. Его могила находится посреди поля, усеянного цветами красного мака, недалеко от госпиталя, где работал Джон. Именно там под впечатлением от пережитого Маккрей и написал стихотворение. Хотя сослуживцы Джона прониклись стихотворением, сам он поначалу не верил в свою работу. Первая публикация состоялась 8 декабря 1915 г. в лондонском журнале *Punch*.

Из-за большой популярности поэму использовали и в других целях — таких, как пропаганда мобилизации или получение прибыли от продажи военных облигаций. Видя знакомые строки, люди охотнее записывались на фронт или покупали ценные бумаги. Именно в данном стихотворении впервые упомянуты красные маки, ставшие символом жертв первой из мировых войн, а впоследствии и жертв всех военных конфликтов. В самой Канаде произведение — литературный памятник и важный элемент национального самосознания.





## 2. Лучшая монета, отображающая современные события

**Япония, 10 000 иен, «Великое восточно-японское землетрясение. Проект по реконструкции (3-я серия)»**

Номинал: 10 000 японских йен

Дата выпуска: 2015 г.

Монетный двор Японии



*В данной категории выбираются события, которые имеют менее чем 100-летнюю давность.*

*Сильнейшее землетрясение в истории Японии магнитудой, по текущим оценкам, от 9 до 9,1 баллов произошло 11 марта 2011 г. в 14:46 по местному времени. Однако по количеству жертв и масштабу разрушений оно уступает землетрясениям в Японии 1896 и 1923 гг. (тяжелейшим по последствиям). Землетрясение произошло на расстоянии около 70 км восточнее острова Хонсю.*



## 3. Лучшая серебряная

**Финляндия, 10 евро, «70 лет мира в Европе»**

Номинал: 10 евро

Дата выпуска: 25 мая 2015 г.

Монетный двор Финляндии



## 4. Лучшая золотая

**Австрия, 100 евро, «Глухарь»**

Номинал: 100 евро

Дата выпуска: 28 октября 2015 г.

Монетный двор Австрии (Вена)



## 5. Самая инновационная

**Острова Кука, 2 доллара, «Пространственно-временной континуум»**

Номинал: 2 доллара (Острова Кука)

Дата выпуска: 2015 г.

Монетный двор В. Н. Мауег (Германия)



*Монета, отчеканенная для Островов Кука, имеет квадратную форму, однако чеканка выполнена с уникальным эффектом искривления. Шарик в центре, изображающий планету, намагнитчен и может быть вынут из монеты.*

*Ранее эта монета заняла 1-е место в номинации «Оригинальная технология» на конкурсе «Монетное созвездие — 2016».*

### 6. Лучшая биметаллическая



**Финляндия, 5 евро, «Лапландия» из серии «Животные исторических провинций Финляндии»**

Номинал: 5 евро

Дата выпуска: 30 марта 2015 г.

Монетный двор Финляндии



Северный олень (лат. *Rangifertarandus*) является неотъемлемой частью природы Лапландии. Полуодомашненное стадное животное прекрасно приспособлено к суровым условиям Крайнего Севера. Домашние северные олени живут на полувольном выпасе. От оленей люди получают молоко, мясо, шерсть, рога, кости, используют их в качестве ездовых животных. Численность северных оленей в Финляндии оценивается в 200 тысяч голов.



**7. Лучшая циркуляционная монета США, 25 центов, «Национальные леса Кисатчи»**

Номинал: 25 центов США (квотер)

Дата выпуска: 13 апреля 2015 г.



**8. Лучшая монета кронового размера**

**Великобритания, 5 фунтов стерлингов, «50 лет со дня смерти сэра Уинстона Черчилля»**

Номинал: 5 фунтов стерлингов

Дата выпуска: 2015 г.

Королевский монетный двор Великобритании



**9. Самая художественная**

**Италия, 10 евро, «70 лет мира в Европе»**

Номинал: 10 евро

Дата выпуска: 20 апреля 2015 г.

Государственный полиграфический институт и монетный двор Италии



На лицевой стороне итальянской монеты изображен голубь мира с лавровой ветвью. На заднем плане — женская фигура — аллегория Европы. В ее волосы вплетены число «70» и звезды. Вдоль буртика имеется название государства-эмитента «REPUBBLICA ITALIANA».

На оборотной стороне представлен фрагмент фрески «Аллегория доброго правления» Амброджо Лоренцетти в зале Девяти ратуши Сиены. Название зала ведет свое происхождение от совета Девяти —





Амброджо Лоренцетти. «Аллегория доброго правления» — фреска, деталь. 1337—1339 гг. Сиена, Палаццо Пубблико

*высшего правительственного органа, правившего городом в то время. Справа стилизованное изображение голубя. Сверху — звезды, расположенные, как на флаге Евросоюза. Текст снизу вдоль буртика: «70 ANNI DI PACE IN EUROPA».*



#### 10. Самая вдохновенная

**США, 1 доллар, «60-летие разработки вакцины Солка»**

*Номинал:* 1 доллар США

*Дата выпуска:* 2015 г.

*Художники:* Paul C. Balan (аверс), Don Everhart (реверс)



*Монета была эмитирована в сотрудничестве с некоммерческой организацией March of Dimes, цель которой — улучшение здоровья матерей и младенцев.*

## ДОРОЖЕ ДЕНЕГ, ИЛИ САМЫЕ ДОРОГИЕ МОНЕТЫ МИРА

*До наших дней сохранилось большое количество разных монет. Но, к сожалению, не всегда долголетие монеты означает ее ценность. Есть монеты, которым может быть сотня лет, но стоят они копейки. Но есть монеты, стоимость которых у коллекционеров соизмерима со стоимостью полотен великих мастеров — Леонардо да Винчи, Пабло Пикассо, Ван Гога. Вот как выглядят самые дорогие представители мира нумизматики.*

### 1. Золотая монета. Бразилия

Бразильская монета XIX в., которая была выпущена в честь короля Педру I небольшим тиражом, поскольку делались вручную. В итоге было выпущено всего 65 таких монет. Лишь последняя из 65 монет была сохранена до наших дней и продана на аукционе за 140 тыс. долл.



### 2. Золотой динар. Саудовская Аравия

Для данного динара из золота стартовая цена была совсем небольшой, она составляла цену золота исходя из веса монеты, а это всего несколько сотен долларов США. Но с учетом происхождения и состояния монеты окончательная цена, за которую ее выкупили, остановилась на 1 млн долл. Ученые предполагают, что золотому динару около 1 300 лет.



### 3. Золотой дублон 1787 г.

Довольно известная монета среди ценителей различных редкостей. А известна она тем, что была отчеканена Ефремом Брашмом. Данный ювелир стал известным, создавая отличные копии различных монет старины. Сделал он эту монету по индивидуальному заказу, используя сразу два металла: золото и серебро. Стоимость золотого дублона составляет 2 418 000 долл.



### 4. Двойной орел Сен-Годена, 1907—1933 гг.

Очень редкая монета из Соединенных Штатов номиналом в 20 долл. Интересный факт, что на чеканку данной монеты было потрачено целых 25 лет, но, к сожалению или счастью, в массовое обращение данные монеты не попали из-за Великой депрессии. Из-за депрессии нужно было как-то пополнить бюджет страны, чтобы это сделать, уже готовые монеты изымались для дальнейшей переплавки в цельные слитки золота, именно поэтому такая монета очень редкая. За нее можно получить 3 млн долл., что превышает ее номинальную стоимость в 150 тыс. раз.





#### 5. 5 центов 1913 г.

Для чеканки данной монеты не были использованы какие-либо дорогие металлы, отчеканена она из никеля. Большая цена связана с тем, что массовый выпуск монеты остановили в 1912 г. Но один из работников монетного двора в 1913 г. нелегально отчеканил еще примерно 5 таких монет, что и сделало их уникальными. О их существовании стало известно лишь в следующем десятилетии. Одну из монет продали на аукционе в 2005 г. за 4,15 млн долл., а другую через 8 лет — за 3,17 млн долл.



#### 6. Серебряный доллар 1834 г.

Еще одна американская монета. Данная монета была отчеканена по образцу монеты, которая была выпущена в оборот на 30 лет ранее. На большую цену, почти 4 млн долл., влияет еще то, что это единственный экземпляр данной монеты.



#### 7. Королева Елизавета II

Самая необычная монета, даже не монета, а памятник, который даже стоял пару часов в королевстве. Для создания данной монетки понадобился слиток золота весом в один центнер, из которого выплавляли изображение королевы Великобритании. Монета не пошла в оборот, но ведь это все-таки монета.

Ее отчеканили в Канаде, а затем продали на аукционе за 4 млн долл. Скорее всего, таким образом Канада решила немного пополнить бюджет страны.



#### 8. Серебряный доллар 1804 г.

По сравнению с предыдущей монетой в 100 кг эта монетка очень маленькая, почти невесомая, но, как ни странно, цена ее немного выше. Монету запустили в оборот лишь через 30 лет, тогда, когда уже начали появляться первые ее копии. В 2012 г. серебряный доллар был продан за 4,14 млн долл., лишь на 140 тыс. больше, чем его копия.



#### 9. Эдвард III, 1343 г.

Данная монета стоит 6,85 млн долл. Весь аукцион занял всего три минуты. Монета дошла до нас напрямую из Средневековья, когда подобные монеты чеканились чуть ли не в единственных экземплярах, при этом она достаточно неплохо сохранилась до наших дней. Выплавлена она из золота.



#### 10. Распущенные волосы

Это самая высокооцененная монета в мире. Это самый первый доллар США из серебра, который был выпущен в 1794 г. На монете изображен лик дамы, у которой распущены волосы, что в то время символизировало свободу. Тираж конкретно этой монеты, которая отчеканилась в период 1794—1795 гг., составил 160 000 штук. Монета была продана за рекордную в мире нумизматику сумму — 7,85 млн долл.

## Россия. 100 лет назад: месяц в истории

### 2 СЕНТЯБРЯ, ПОНЕДЕЛЬНИК

#### Республика — военный лагерь



Постановление «О превращении Советской Республики в военный лагерь» и образовании Революционного военного совета республики. Председателем РВСР утвержден Л. Д. Троцкий. Одновременно утверждена должность подотчетного РВСР главнокомандующего всеми Вооруженными силами Республики. Первым главкомом стал И. И. Вацетис.

Авторы-составители  
раздела:

**Юрий Григорьевич ШПАКОВСКИЙ**,  
главный редактор  
журнала «Вестник  
Университета имени  
О.Е. Кутафина (МГЮА)»,  
доктор юридических наук,  
профессор

**Ирина Викторовна ПОТАПЧУК**,  
начальник редакционно-  
издательского  
отдела Федерального  
агентства по управлению  
государственным  
имуществом

### 5 СЕНТЯБРЯ, ЧЕТВЕРГ

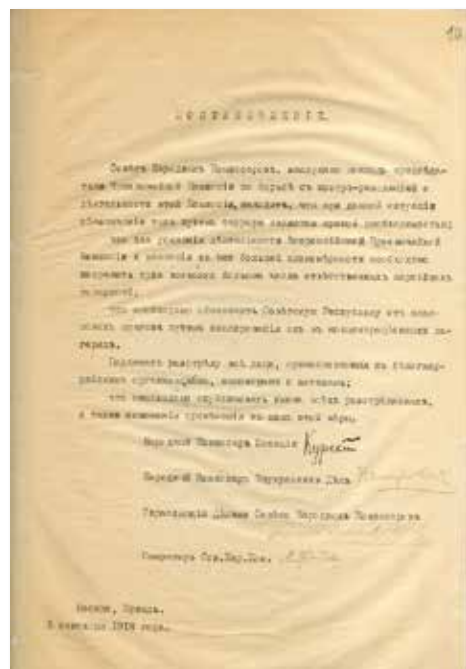
#### Декрет о красном терроре



На заседании Совета народных комиссаров принято постановление о красном терроре. Согласно постановлению все чрезвычайные комиссии наделялись внесудебными полномочиями: правом брать заложников, вести розыск и след-

ствие, выносить приговоры и приводить их в исполнение. В постановлении подчеркивалось, что необходимо обезопасить Советскую Республику от «классовых врагов путем изолирования их в концентрационных лагерях; что подлежат расстрелу все лица, прикосновенные к белогвардейским организациям, заговорам и мятежам; что необходимо опубликовывать имена всех расстрелянных, а также основания применения к ним этой меры». В день принятия постановления о красном терроре «Известия» сообщили о расстреле 29 контрреволюционеров, в том числе находившихся в заключении царских сановников: бывшего министра внутренних дел А. Н. Хвостова, бывшего товарища министра внутренних дел

© Ю. Г. Шпаковский,  
И. В. Потапчук, 2018



С. П. Белецкого, бывшего министра юстиции И. Г. Щегловитова и др. Как пояснил член коллегии Наркомюста РСФСР Н. В. Крыленко, данный расстрел «представляет из себя акт красного террора, объявленного после выстрела в тов. Ленина и убийства тов. Урицкого».

## 7 СЕНТЯБРЯ, СУББОТА

### Учреждение телеграфного агентства



Плакаты. Окна РОСТА

Президиум ВЦИК принял «Постановление о слиянии Петроградского телеграфного агентства (ПТА) и Бюро печати при ВЦИК». Новое агентство было названо Российским телеграфным агентством (РОСТА) при Всероссийском центральном исполнительном комитете. Техническую базу РОСТА составили структуры Петроградского телеграфного агентства (ПТА) и частных информационных агентств. Постановлением СНК всем средствам массовой информации вменялось в обязанность перепечатывать полученные по каналам РОСТА декреты советского правительства и последние новости. В 1920 г. агентство было подчинено Главполитпросвету. Помимо распространения информации по телеграфным каналам РОСТА в 1918—1920 гг. печатало собственные издания: газету «АгитРОСТА», журналы «Красная звезда» и «Красный журналист».

Другим направлением деятельности РОСТА была наглядная агитация, которая в основном осуществлялась путем распространения сатирических плакатов, так называемых «Окон РОСТА». Их расклеивали на вокзалах, площадях, в витринах магазинов, в учреждениях и т.д., а также снабжали ими агитационные поезда и пароходы. Одним из авторов и стихов, и рисунков «Окон РОСТА» был В. В. Маяковский. Финансовым директором РОСТА в 1919—1925 гг. был Лев Гринкруг. РОСТА размещалось в помещениях бывшего магазина Абрикосова в пассаже Солодовникова. После создания в 1925 г. Телеграфного агентства Советского Союза (ТАСС) РОСТА функционировало в качестве информационного агентства РСФСР. В 1925 г. на базе Российского телеграфного агентства (РОСТА) было создано ТАСС.

Современное здание ИТАР-ТАСС находится на углу Большой Никитской улицы. Особенностью фасада здания стали декоративные двухэтажные экраны, символизирующие «Окна РОСТА».



## 10 СЕНТЯБРЯ, ВТОРНИК

### **Постановление Народного комиссариата по финансовым делам «Об организации органов финансового управления на местах»**

1. Ответственными органами Народного комиссариата по финансовым делам на местах являются финансовые отделы областных и губернских советов рабочих и крестьянских депутатов.

2. Финансовые отделы выбираются областными и губернскими съездами советов или соответствующими исполнительными комитетами советов. Заведующий отделом и его заместитель, сверх того, утверждаются Народным комиссариатом по финансовым делам.

3. Вопросы, подлежащие рассмотрению финансового отдела, решаются простым большинством голосов, но заведующий финансовым отделом или его заместитель в случае несогласия с мнением большинства имеет право приостановить исполнение, передав возникший спор на разрешение Народного комиссара по финансовым делам в срочном порядке. Такое же право задержать решение большинства финансового отдела и перенести его на разрешение центра имеет областной или губернский исполнительный комитет советов.

4. Все находящиеся в губернии учреждения Народного комиссариата по финансовым делам в административном отношении подчинены финансовому отделу губернского совета рабочих и крестьянских депутатов. Народному комиссариату по финансовым делам по отношению к этим учреждениям принадлежит право контроля, инструктирования в операционном отношении и право утверждения предлагаемых финансовым отделом губернского совета рабочих и крестьянских депутатов изменений в составе ответственных работников в этих учреждениях.

5. По отношению к губерниям, входящим в состав исторически сложившихся и признанных Всероссийским центральным исполнительным комитетом советов областей предусмотренное предыдущим пунктом право утверждения ответственных служащих передается областным комиссариатам по финансовым делам, которые о своих распоряжениях в этом отношении уведомляют Народный комиссариат по финансовым делам.

6. Реорганизация существующих ныне и подчиняемых настоящим Положением финансовым отделам губернских советов рабочих и крестьянских депутатов органов на местах производится ими в согласии с указаниями Народного комиссариата по финансовым делам.

Подписал народный комиссар по финансовым делам,  
Н. Крестинский.



## 13 СЕНТЯБРЯ, ПЯТНИЦА

### Геофизик Эрнест Егорович Лейст



В Бад-Наугейме (Германия) умер Эрнест Егорович Лейст, один из крупнейших геофизиков своего времени, профессор физической географии и метеорологии Московского университета. Эрнест Егорович Лейст более 20 лет посвятил исследованию величайшей в мире Курской магнитной аномалии (КМА). Ко времени начала его работы по КМА имелись лишь отдельные разрозненные и противоречивые сведения. Во время отпусков Лейст на собственные средства в одиночку проводил измерения и наносил на карту данные магнитных измерений, устанавливая контуры КМА. Однако этот титанический труд не был востребован, а его заявления о том, что магнитная аномалия связана с залеганием в недрах Курской губернии миллиардов пудов высокосортной железной руды, почти никто из коллег не принимал всерьез. В июле 1918 г. Совет Университета командировал заслуженного профессора на отдых и лечение в Германию. Ученый взял с собой все собранные материалы для работы над книгой о КМА, однако смерть помешала реализации замысла. В конце 1918 г. некий немецкий инженер И. Штейн предложил советскому Правительству все материалы Лейста за 5 млн руб. золотом. Сделка не состоялась, и в 1919 г. под руководством академика П. П. Лазарева была создана географическая группа, заново проделавшая работу Лейста. Его выводы подтвердились, и в апреле 1923 г. из разведочной скважины был поднят первый kern железной руды.

## 14 СЕНТЯБРЯ, СУББОТА

**Постановление Народного комиссариата по финансовым делам «О запрещении кредитных операций с кредитными учреждениями, находящимися вне Российской Республики»**

Ввиду того, что с перерывом отношений с Украиной, оккупированными Архангельской, Самарской губ. и т.д. – отдельные Общества взаимного кредита, кредитные товарищества и прочие кредитные учреждения, национализация коих еще не проведена в жизнь, делают переводы в эти местности и выплачивают по переводам этих местностей, – объявляется, что всякого рода операции кредитного характера с кредитными учреждениями, лежащими вне Советской Республики, запрещены. Исключения допускаются не иначе, как с особого, каждый раз, разрешения Кредитной канцелярии Народного комиссариата по финансовым: делам.

Точно так же остается в силе запрет для частных лиц, фирм и учреждений, а равно для правительственных установлений производить какие бы то ни было расчеты с кем бы то ни было за границей, хотя бы по обязательствам, возникшим до начала военных действий без особого на то разрешения той же Канцелярии. При всяком случае платежа или перевода без особого на то разрешения будут приниматься самые суровые меры взыскания и наказания виновных.

Подписал Народный комиссар  
по финансовым делам  
*Н. Крестинский.*

## 16 СЕНТЯБРЯ, ПОНЕДЕЛЬНИК

### Первый советский орден



Правительство в Москве подписало декрет «О знаках отличия», положивший начало советской наградной системе — ордена Красного Знамени РСФСР. Эскизы «Красного Знамени» на безальтернативной, т.е. внеконкурсной (за неимением времени), основе фактически выполнил сын довольно известного художника-символиста Василия Денисова, которому, собственно, и поручили эту работу. Владимир Денисов служил в ту пору в Коллегии по делам музеев и охраны памятников искусства и старины при Наркомпросе. Развернутое вправо Красное Знамя, пятиконечная Красная Звезда, а также лемех плуга, молот, штык, факел и венок из дубовых листьев по краям овала составляли символику ордена. На знамени красовался лозунг «Пролетарии всех стран, соединяйтесь!», а в нижней части аверса по красной ленте пущены буквы с точками: «Р. С.Ф.С.Р.». В таком виде 4 октября орденский знак был утвержден Президиумом ВЦИК.

В статуте ордена говорилось: «1. Знак отличия присуждается всем гражданам РСФСР, проявившим особую храбрость и мужество при непосредственной боевой деятельности. Знаком отличия устанавливается орден Красного Знамени с изображением на нем Красного Знамени, развернутого, свернутого или усеченного в форме треугольника. 2. Вместе с орденом Красного Знамени гражданам РСФСР вручается особая грамота, текст которой должен быть следующим: “Всероссийский Центральный Исполнительный Комитет Советов Рабочих, Крестьянских, Казачьих и Красноармейских депутатов в ознаменование исполнения гражданином (таким-то) своего долга перед социалистическим отечеством в бою против его врагов (там-то и при таких-то обстоятельствах) вручает ему знак ордена Красное Знамя — символ Мировой социалистической Революции. Знак ордена Красное Знамя гражданин (такой-то) имеет право носить на груди. 3. Право у-



верждения и присуждения принадлежит только Всероссийскому Центральному Исполнительному Комитету. 4. Правом представления на награды пользуются все командиры и комиссары отдельных частей Красной Армии, Флота и добровольческих отрядов».

## 19 СЕНТЯБРЯ, ЧЕТВЕРГ

### **Декрет СНК «О запрещении вывоза за границу предметов искусства и старины»**

В целях прекращения вывоза за границу предметов особого художественного и исторического значения, угрожающего утратой культурных сокровищ народа, Совет народных комиссаров постановил:

1. Воспретить вывоз из всех мест Республики и продажу за границу кем бы то ни было предметов искусства и старины без разрешений, выдаваемых Коллегией по делам музеев и охране памятников искусства и старины в Петрограде и Москве при Народном комиссариате просвещения или органами, Коллегией на то уполномоченными. Комиссариат по внешней торговле может давать разрешение на вывоз за границу памятников старины и художественных произведений только после предварительного заключения и разрешения Народного комиссариата просвещения.

2. Все магазины, комиссионные конторы и отдельные лица, производящие торговлю предметами искусства и старины или посредники по торговле ими, а также лица, производящие платную оценку или экспертизу подобных предметов, обязаны зарегистрироваться в течение трех дней со дня опубликования сего декрета в Коллегии по охране памятников искусства и старины в Петрограде и Москве при Народном комиссариате просвещения или в органах, Коллегией на то уполномоченных, а на местах – в отделах по народному просвещению при губернских советах рабочих и крестьянских депутатов.

3. Виновные в неисполнении сего декрета подвергаются ответственности по всей строгости революционных законов, вплоть до конфискации всего их имущества и тюремного заключения.

4. Декрет вступает в силу со дня его опубликования.

Подписали: Председатель Совета народных комиссаров  
Вл. Ульянов (Ленин).

Управляющий делами Совета народных комиссаров  
Вл. Бонч-Бруевич.

## 20 СЕНТЯБРЯ, ПЯТНИЦА

### Расстрел бакинских комиссаров



В ночь на 20 сентября руководители Бакинского совнаркома были казнены под Красноводском по приказу правительства Туркестана за сдачу Баку турецко-азербайджано-дагестанским войскам. Комиссаров арестовала в Баку Диктатура Центрокаспия по обвинению в жестокое подавлении антибольшевистских высту-

плений в марте 1918 г., в ходе которого были убиты около 10 тысяч человек.

Руководители Бакинского совнаркома — 26 революционеров, известных по советским учебникам истории как 26 бакинских комиссаров. Это были люди очень разные: по складу характера, по специфике своей работы, даже по партийной принадлежности. Представители семи национальностей: восемь армян, шесть русских, шесть евреев, два азербайджанца, два грузина, один латыш, один грек. Половине из них не было и тридцати лет.

Как же составлялся список 26? Конечно, главных руководителей бакинских большевиков — Шаумяна, Джапаридзе, Азизбекова, Фиолетова, Корганова — красноводские власти знали хорошо. Но всех они, конечно же, знать не могли. Сурен Шаумян рассказывал, что когда комиссары сидели в бакинской тюрьме, то у тюремного старосты камеры был список на 25 человек, по которому он раздавал провизию, приносимую родственниками. При аресте в Краснодаре этот список был обнаружен. К нему добавили Татевоса Амирова за содействие выезду комиссаров из Баку. Красноводские власти, видимо, рассуждали так: раз лица, перечисленные в списке, были арестованы в Баку, значит, это те, кого следует уничтожить. Остальных, чьих имен в списке не было (Канделаки, Сторожук, Микоян, Сурена и Девона Шаумяна, Варико Джапаридзе, Ольгу Фиолетову и других) оставили в тюрьме.

Странный поезд остановился 20 сентября на 207-й версте между станциями Ахча-Куйма и Перевал в районе 118 и 119 телеграфных столбов: паровоз, один классный и один арестантский вагоны. Вокруг простирались серовато-блеклые песчаные холмы, никаких признаков жизни. Редкие кусты саксаула делали местность еще более унылой и однообразной. Машинист поезда Щеголютин рассказывал впоследствии, что первую группу комиссаров — 13 человек — повели из вагона в левую сторону от поезда, шагов на 75—100. Они еще не знали, какая участь их ждет, взяли с собой вещи. После расстрела первой группы остальные поняли, куда их ведут, и вышли из вагона уже без вещей. Умерли все достойно.



## 23 СЕНТЯБРЯ, ПОНЕДЕЛЬНИК

**Постановление СНК «О порядке исчисления доходов, подлежащих обложению государственным подоходным налогом»**

Совет народных комиссаров постановил:

1. При исчислении дохода, подлежащего обложению подоходным налогом, принимается в расчет совокупность доходов плательщика от всех источников независимо от наличия их на 1-е января окладного года:

2. Учреждения, установления, предприятия и должностные лица, означенные в ст. 100 Положения о государственном подоходном налоге (Собр. Узак., 1916 г., № 106, ст. 838), обязаны допускать председателей советов рабочих и крестьянских депутатов, заведующих финансовыми отделами и председателя участкового по подоходному налогу присутствия или уполномоченных ими лиц к обозрению всякого рода актов, книг, документов и прочих имеющихся у них письменных данных и к извлечению из них всех вообще необходимых для подоходного обложения сведений.

3. Списки плательщиков подоходного налога выставляются в помещениях канцелярий участковых по подоходному налогу присутствий, а равно местных казначейств и советов рабочих и крестьянских депутатов для обозрения в течение не менее четырнадцати дней со времени рассылки окладных листов. В означенных списках обозначаются: а) размеры доходов по отдельным источникам; б) общая сумма произведенных из общего итога доходов вычетов, в) сумма дохода, обложенного налогом, и г) оклад налога.

*Примечание.* В текущем году указанные в настоящей статье списки плательщиков должны быть выставлены для обозрения не позже двух месяцев после окончания рассылки окладных листов.

4. В случае каких-либо возражений со стороны третьих лиц против исчисления доходов, сделанного участковыми по подоходному налогу присутствиями, лицам этим предоставляется подавать в присутствия письменные заявления, которые, если будут признаны со стороны присутствий основательными, должны служить поводом для переисчисления налога в порядке ст. 146 Положения о государственном подоходном налоге.

Подписали: народный комиссар по финансовым делам  
*Крестинский.*

Управляющий делами Совета народных комиссаров  
*Вл. Бонч-Бруевич.*

## 25 СЕНТЯБРЯ, СРЕДА

### Генерал Михаил Васильевич Алексеев



В Екатеринодаре умер генерал Алексеев. Михаил Васильевич Алексеев окончил Московское пехотное юнкерское училище (1876) и Николаевскую академию Генерального штаба (1890). Известен как военачальник, генерал от инфантерии, генерал-адъютант, участник русско-турецкой (1877—1878), русско-японской (1904—1905) и Первой мировой войн. С 1915 г. начальник штаба Верховного главнокомандующего. К этому времени Алексеев обладал огромным авторитетом в армии и в стране. Во время Февральской революции выступил за отречение Николая II от престола. Сторонник жесткой дисциплины, Алексеев поддержал программу «оздоровления» армии, выдвинутую генералом Л. Г. Корниловым, но в корниловском мятеже не участвовал.

В середине октября 1917 г. приступил в Петрограде к созданию добровольческой организации («Алексеевской»). После Октябрьской революции бежал на Дон, где приступил к формированию воинских частей из офицеров и юнкеров «Алексеевской организации». 2 декабря 1917 г. обнародовал обращение с призывом «спасти Родину». «Алексеевская организация» была переименована в Добровольческую армию. Ее целями провозглашались борьба с «надвигающейся анархией и немецко-большевистским нашествием», а также новый созыв Учредительного собрания. Несмотря на возраст, Алексееву в ту пору исполнилось 60 лет, и плохое состояние здоровья, он совершил вместе с армией зимой — весной и летом 1918 г. 1-й (Ледяной) и 2-й Кубанские походы. Скончался от болезни сердца. Похоронен в Войсковом соборе Кубанского казачьего войска в Екатеринодаре.

Журнал зарегистрирован Федеральной службой по надзору в сфере связи,  
информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор)  
ПИ № ФС77-67361 от 5 октября 2016 г.

ISSN 2311-5998

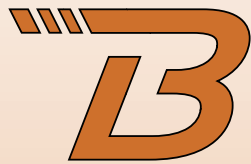
Свободная цена.

Подписка на журнал возможна с любого месяца.  
Распространяется через объединенный каталог «Пресса России»  
и интернет-каталог агентства «Книга-Сервис».  
Подписной индекс — 40650.

При использовании опубликованных материалов журнала ссылка  
на «Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)» обязательна.  
Перепечатка допускается только по согласованию с редакцией.  
Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикаций.  
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут рекламодатели.

Редактор *Л. А. Мункуева*.  
Корректор *А. Б. Рыбакова*.  
Компьютерная верстка *Д. А. Беляков*.

Отпечатано в типографии Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА),  
125993, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9.



ISSN 2311-5998



9 772311 599771 >

№ 9 (49)  
2018

# ВЕСТНИК

## УНИВЕРСИТЕТА

имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

Право есть  
искусство добра  
и справедливости

*Jus est ars  
boni et aequi*

**В номере**

### Выпуск ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

#### ВЕКТОР ЮРИДИЧЕСКОЙ НАУКИ

- 17** *Шохин С. О.*  
Применение IT-технологий для реализации  
фискальной функции таможенных органов
- 49** *Болтинова О. В.*  
Принципы бюджетной системы и бюджетного  
процесса в условиях совершенствования  
бюджетного законодательства  
Российской Федерации
- 87** *Васильева Н. В.*  
Система обязательных платежей  
в Российской Федерации: современное  
состояние и проблемы правовой регламентации
- 125** *Цареградская Ю. К.*  
Налог на игорный бизнес: особенности  
правового регулирования в России
- 153** *Пастушенко Е. Н.*  
Основные направления развития финансовых  
технологий как документ правотворческой политики  
Центрального банка Российской Федерации



№ 9 (49)  
2018

# ВЕСТНИК УНИВЕРСИТЕТА имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

Выпуск  
ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Издается с 2014 года  
Выходит один раз в месяц

**Председатель редакционного совета:**

*БЛАЖЕЕВ Виктор Владимирович* — ректор Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), профессор кафедры гражданского и административного судопроизводства, кандидат юридических наук, доцент.

**Заместитель председателя редакционного совета:**

*ГРАЧЕВА Елена Юрьевна* — первый проректор Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), заведующий кафедрой финансового права, доктор юридических наук, профессор.

**Главный редактор:**

*ШПАКОВСКИЙ Юрий Григорьевич* — профессор кафедры экологического и природоресурсного права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

**Члены редакционного совета:**

*АФАНАСЬЕВ Сергей Федорович* — заведующий кафедрой арбитражного процесса Саратовской государственной юридической академии, доктор юридических наук, профессор.

*БЕЗВЕРХОВ Артур Геннадьевич* — декан юридического факультета Самарского национального исследовательского университета имени академика С. П. Королева, доктор юридических наук, профессор.

*БУКАЛЕРОВА Людмила Александровна* — заведующий кафедрой уголовного права, уголовного процесса и криминалистики Российского университета дружбы народов, доктор юридических наук, профессор.

*ГОНЧАРОВ Игорь Владимирович* — заведующий кафедрой государственного строительства и права Университета прокуратуры Российской Федерации, доктор юридических наук, профессор.

*ЕРШОВА Инна Владимировна* — заведующий кафедрой предпринимательского и корпоративного права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

*ЕФИМОВА Людмила Георгиевна* — заведующий кафедрой банковского права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

*ЖАВОРОНKOVA Наталья Григорьевна* — заведующий кафедрой экологического и природоресурсного права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

*ЗУБАРЕВ Сергей Михайлович* — заведующий кафедрой административного права и процесса Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

*ИЩЕНКО Евгений Петрович* — заведующий кафедрой криминалистики Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор.

*ИЩЕНКО Нина Сергеевна* — заведующий кафедрой правоведения Гомельского филиала Международного университета «МИТСО», Республика Беларусь, кандидат юридических наук, профессор.



Журнал рекомендован Высшей аттестационной комиссией Министерства науки и высшего образования РФ для публикации основных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора и кандидата наук. Материалы журнала включены в систему Российского индекса научного цитирования.

© Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 2018

