

Принципы реализации фискальных полномочий

Научный руководитель – Кудряшова Екатерина Валерьевна

Мирзаев Рустам Мирзаевич

Аспирант

Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ,
Москва, Россия

E-mail: rusgood1987@gmail.com

Фискальные полномочия являются институтом финансового права, в связи с чем на осуществление фискальных полномочий оказывают влияние следующие принципы: общеправовые, отраслевые финансово-правовые и специальные, институциональные.

В законодательстве принципы находят своё отражение через особые правовые нормы, нормы-принципы. Отсутствие принципа в законодательстве приводит к затруднениям при его реализации вследствие неясности отношения законодателя к принципу [7, с.299], однако не влечет отсутствия самого принципа, который как исключительно объективная категория, существует всегда. Однако даже прямого указания на принцип права в законе бывает недостаточно, и тогда принцип раскрывается в судебном толковании.

Автор не претендует на исчерпывающую полноту перечня принципов, влияющих на осуществление фискальных полномочий, поскольку выделение принципов, как руководящих идей права, носит всегда оценочный характер, который зависит от субъекта и времени [9, с.136].

На основе исследований принципов права в целом, отраслевых принципов, а также принципов налогообложения, автор выделяет ряд принципов, в соответствии с которыми осуществляются фискальные полномочия, группируя их следующим образом: принципы самоограничения, принципы компетенции и организационные принципы.

Самоограничение властных полномочий является проявлением суверенитета, в данном случае фискального суверенитета, когда публичная власть связывает себя правом точно также, как и граждан [4, с.25]. В осуществлении фискальных полномочий государство также связано принципами самоограничения, из которых важнейшими являются принципы равенства и соразмерности [6, с.172-176]. Также к данным принципам можно отнести принцип экономического основания налога и принцип единства экономического пространства. В совокупности данные принципы сообщают органам государственной власти, прежде всего, законодателю, границы осуществления фискальных полномочий, ориентиры допустимого при их осуществлении.

Одним из важнейших принципов, в соответствии с которым должны осуществляться фискальные полномочия, является принцип соразмерности. Конституционно данный принцип закреплен в части 3 статьи 55 Конституции РФ, согласно которому права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Налог есть законное ограничение права собственности, гарантированного статьей 35 Конституции РФ. Налоги и иные обязательные платежи взимаются в доход государства в целях обеспечения функций и задач государства, направленных на обеспечение прав и свобод человека и гражданина, оборону и безопасность, соответственно согласуются с целями законного ограничения прав, указанными в ч.3 ст.55 Конституции РФ.

Принцип соразмерности, закрепленный в Конституции РФ, воплощает такой сформулированный в доктрине принцип как соблюдение баланса публичных и частных интересов. Принцип соразмерности в налогообложении всецело поддерживается Европейским Судом по правам человека. Несмотря на исключение из права частной собственности, установленное п.2 ст.1 Протокола № 1 к Европейской Конвенции по правам человека, государства должны учитывать при установлении правил налогообложения справедливый баланс публичных и частных интересов (Постановление ЕСПЧ по делу “Газус Дозье унд Фердтертехник ГМБХ против Нидерландов” от 23 февраля 1995 года; Постановление ЕСПЧ по делу “АГОСИ против Соединенного Королевства” от 24 октября 1986; Постановление ЕСПЧ по делу “Тре Тактерер Актеболаг” против Швеции” от 7 июля 1989). Таким образом, введение высоких налоговых ставок, не учитывающих фактическую способность налогоплательщика к уплате налога, теоретически подпадает под юрисдикцию ЕСПЧ как нарушение права частной собственности. И вместе с тем, в тех же делах ЕСПЧ было отмечено, что государства обладают большой степенью усмотрения в обложении конкретных лиц налогами и сборами, и, фактически, сами определяют степень соразмерности в налогообложении. Тем не менее, ЕСПЧ может оценить на соблюдение принципа соразмерности конкретные меры принуждения, применяемые в конкретной ситуации к конкретному налогоплательщику. В российской практике суды не оценивают насколько тот или иной налог фактически учитывает способность конкретного налогоплательщика к уплате. Конституционный Суд РФ, например, во всех случаях жалоб предпринимателей на неспособность уплачивать ЕНВД в размере, установленном законодательством, в связи с неполучением фактического дохода в том объеме, который презюмируется законодателем, воздерживался от рассмотрения жалоб по существу. Только одной высокой ставки налога при соблюдении при установлении налога всех обязательных условий очевидно недостаточно для признания налога явно несоразмерным.

Несоблюдение принципа соразмерности при осуществлении фискальных полномочий ведёт к катастрофическим последствиям. Так, например, установление в начале 90-х годов ставки налога на прибыль в размере 32%, привело к неспособности отечественной экономики конкурировать с иностранными товарами, последствия чего ощущаются до сих пор [1, с.342]. Несоразмерная налоговая нагрузка на малый бизнес влечёт массовый “уход” из предпринимательской деятельности индивидуальных предпринимателей. В связи с чем, целесообразным является закрепление в законодательстве научно обоснованного экономистами процента совокупной фискальной нагрузки на одно предприятие/индивидуального предпринимателя, дифференцированного по размерам предприятий и видам деятельности, превышение которого недопустимо.

Видное место в составе принципов, влияющих на фискальные полномочия, занимает принцип экономической обоснованности при осуществлении фискальных полномочий. Отношения по формированию доходов, как, прежде всего, денежные отношения, с точки зрения происхождения и характера являются экономическими [5, с.200]. Несмотря на то, что движение публичных финансов управляется решениями и действиями публичной власти, данные решения и действия должны основываться на экономических закономерностях. В сфере фискальных полномочий наибольшее значение имеет учет экономических закономерностей в налогообложении. Законодатель обязан обеспечить экономическую логику в регулировании системы налогов и сборов [8]. Принцип экономического основания налогов закреплен непосредственно в Налоговом Кодексе РФ. Как подтверждается судебной практикой, субъект фискальных полномочий не может произвольно регулировать данные коэффициенты и обязан учитывать экономические характеристики ведения деятельности, при этом, цель увеличения поступлений в бюджет не может являться оправданием для нарушения принципа экономического основания (Постановление Президиума Выс-

шего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.07.2009 № 3703/09; Определение Верховного Суда РФ от 27.05.2015 № 304-КГ15-4659 по делу А27-12415/2014).

К принципам самоограничения относится и принцип единства экономического пространства Российской Федерации. Данный принцип напрямую запрещает вводить пошлины, налоги, сборы, которые препятствуют свободному движению товаров, услуг и финансовых средств по территории Российской Федерации. В истолковании Конституционного Суда Российской Федерации данный принцип следует понимать также как недопустимость установления налогов, которые позволяют формировать бюджет одного субъекта Российской Федерации за счет другого.

Следующей группой являются принципы компетенции. К данной группе относятся положения, обеспечивающие разграничение полномочий между субъектами фискальных полномочий, а также органами власти. В данной группе можно выделить принцип фискального федерализма, принцип разграничения доходов между бюджетами, принцип равенства субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, принцип законности.

Фискальный федерализм основывается на статье 1 Конституции РФ, в соответствии с которой Россия является федеративным государством, в которой разделены предметы ведения и полномочия между федерацией и её субъектами. Разделение предметов ведения и полномочий требует и разделения финансовых средств, следовательно, и фискальных полномочий. Конституция Российской Федерации непосредственно не содержит каких-либо детальных положений, посвященных разграничению фискальных полномочий. Из конституционного текста можно заключить, что федеральные налоги и сборы, общие принципы налогообложения и сборов, федеральный бюджет относятся к компетенции федерального законодателя. Права субъектов Российской Федерации на собственный бюджет, как и полномочия по введению региональных налогов и сборов не упоминаются в тексте Конституции, но их наличие подразумевается, исходя из наличия собственных предметов ведения, следовательно, и собственных функций и задач, требующих финансирования. Фискальный федерализм предполагает оптимальное сочетание и сбалансирование фискальных интересов федерации и её субъектов, а следовательно и оптимального разграничения фискальных полномочий.

На принципе фискального федерализма основаны положения о системе налогов и сборов Российской Федерации и положения о бюджетной системе Российской Федерации.

С принципом фискального федерализма тесно связаны принципы разграничения доходов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации и равенства бюджетных прав субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Принцип законности, основывающийся на статье 15 Конституции РФ, проявляется в ходе реализации фискальных полномочий в двух аспектах. В первом аспекте принцип законности определяет вопросы принадлежности фискальных полномочий по введению обязательных платежей, регулированию публичных фондов к исключительным полномочиям законодательных органов власти. Только законом может быть установлен налог и только законом устанавливаются нормы распределения доходов между бюджетами бюджетной системы. Единственным исключением являются органы местного самоуправления, в которых налоги вводятся, и местные бюджеты утверждаются, решениями представительного органа депутатов, что не отменяет, а только подчеркивает принадлежность фискальных полномочий исключительно представительным органам власти. Все прочие органы публичной власти должны действовать в соответствии с принятыми законами, и в этом проявляется второй аспект законности. Органы государственной власти осуществляют фискальные полномочия в той мере, в какой эти полномочия закреплены за ними законом.

Третьей группой принципов являются организационные принципы. Данные принципы сообщают положения, в соответствии с которыми должно быть организовано осуществление фискальных полномочий. К данной группе относятся принципы гласности, плановости, единства кассы и эффективности.

Принцип гласности заключается в том, что фискальные полномочия осуществляются открыто и прозрачно. Решения органов государственной власти, преследующие реализацию фискальных целей государства должны быть доступны для общественности. Именно для фискальных полномочий принцип гласности приобретает особую значимость, поскольку субъект, исполняющий фискальную обязанность, должен иметь возможность не просто ознакомиться с изменением своей обязанности, но и ознакомиться заранее. В частности, в Российской Федерации акт законодательства о налогах и сборах вступает в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта.

Одним из принципов, выработанных доктриной финансового права, но не закрепленным в законодательстве, является принцип плановости. Фискальные полномочия заключаются не в одномоментном изъятии части имущества, а в перспективном обеспечении формирования публичных фондов, что требует планирования государственных доходов. Принцип плановости двояко влияет на осуществление фискальных полномочий. С одной стороны, применение фискальных полномочий должно осуществляться в соответствии с планами государственной деятельности, предоставляя соответствующее ресурсное обеспечение. С другой стороны, планирование осуществляется, исходя из предполагаемой суммы доходов, которая, в свою очередь, определяется, исходя из применения законодателем фискальных полномочий, на основе его волеизъявления. Требования к стабильности налогообложения также являются отражением принципа плановости. Принцип плановости связывает законодателя при реализации фискальных полномочий требованиями учитывать стратегические планы государства, достаточность доходов в будущем для реализации кратко-, средне- и долгосрочных планов государства. Принцип ресурсного обеспечения стратегического планирования как зеркальное отражение принципа плановости финансовой деятельности [2], закреплен в законодательстве. Это один из приемов техники закрепления принципа плановости финансовой деятельности государства в законодательстве. Сам же принцип плановости, значительно влияя на толкование права, правотворчество и правоприменение, в том числе и при осуществлении фискальных полномочий, не имеет достаточного уровня определенности, чтобы быть однозначно закрепленным в каком-либо одном законодательном акте [3].

Принцип единства кассы заключается в зачислении всех доходов бюджета на единый счет бюджета, что обеспечивает как эффективность контроля за поступлением денежных средств, так и удобство их последующего направления на совокупное покрытие расходов бюджета. Принцип единства кассы подкрепляется принципом единства бюджетной системы и реализуется Федеральным казначейством РФ, которое обслуживает счета всех бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, включая счета субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. Отмечается, что сейчас принцип единства кассы следует понимать как принцип единого счета бюджета.

Принимаемые в сфере налоговой политики решения зачастую сомнительны с точки зрения эффективности, финансово-экономические обоснования к законопроектам носят формальный характер, отсутствуют расчеты экономического эффекта, в том числе расчеты предполагаемого увеличения налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы РФ, что приводит к невозможности объективной оценки эффективности проводимых в ходе реализации своих фискальных полномочий Российской Федерацией мероприятий.

Эффективность реализации фискальных полномочий должна оцениваться не только

с точки зрения эффекта в целом для государства, но и с точки зрения эффекта для каждого конкретного субъекта. Так, например, весьма противоречивым является опыт внедрения консолидированных групп налогоплательщиков. Несмотря на положительный эффект для некоторых субъектов РФ, в которых после консолидации крупнейших налогоплательщиков страны, налоговые доходы выросли, в целом для консолидированного бюджета РФ данное мероприятие обернулось потерями из-за учета в консолидированных налоговых базах убытков некоторых налогоплательщиков. Для некоторых субъектов РФ потери бюджета в результате данного реализации данного института стали весьма ощутимыми. Так, Москва потеряла примерно 10% от доходной базы в год - около 100 млрд.руб., Санкт-Петербург - 25-35 млрд.руб. Выиграли же субъекты, в которых расположено производство сырьевых компаний. Выпадающие доходы покрываются за счёт субсидий из федерального бюджета.

Источники и литература

- 1) 1. Горбунова О.Н. Избранное. М.: РГУП, 2017
- 2) 2. Кудряшова Е.В. Принцип финансовой обеспеченности публичного планирования в Российской Федерации// Финансовое право. 2010. № 7. С.11-14
- 3) 3. Кудряшова Е.В. Принципы финансового права: особенности юридической техники// Юридическая техника. 2020. № 14. С.194-198
- 4) 4. Омелехина Н.В. Обязывание в системе финансово-правового регулирования. Новосибирск: Наука, 2014
- 5) 5. Пешкова Х.В. Теоретико-правовые основы бюджетного устройства государства. М.: Инфра-М, 2018.
- 6) 6. Рукавишников И.В. Метод финансового права. М.: Норма, Инфра-М, 2015
- 7) 7. Сырых В.М. Материалистическая теория права. М., 2011. Т.1
- 8) 8. Хаванова И.А. Экономическое основание налога как принцип “надзаконного” значения// Налоги. 2013. №5. С.42-45
- 9) 9. Черданцев А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции. М., 2012