

*Р.Н. Черленяк**

НАЛОГОВЫЕ И НЕНАЛОГОВЫЕ СБОРЫ: ПРОБЛЕМЫ РАЗГРАНИЧЕНИЯ И КВАЛИФИКАЦИИ

Ключевые слова: *налоговый сбор, неналоговый сбор, обязательный платеж, государственные услуги, индивидуально безвозмездный.*

Cherlenyak R.N. Tax and non-tax charges: the problems of distinction and qualification

The debates on the legal content of tax and non-tax charges in the legal literature have been going on for quite a long time. The budget legislation lacks provisions allowing the uniquely determination of the legal nature of the tax and non-tax charges. The distinguishing features of tax and non-tax charges research is a consequence of the need of proper relations qualification in course of judicial practice, and also verification of their place in the various sources of budget revenues of the Russian Federation.

As part of the legal research by analyzing the norms of the current fiscal legislation and the different points of view on the matter under consideration, expressed in scientific literature the author attempts to answer a number of topical issues. What is a charge as the legal and financial category? How to distinguish tax charges from non-tax charges?

As a result of legal study, the author gives his own definition of tax and non-tax charges, and offers concrete steps to improve the budget legislation that will solve the problem of these legal categories separation.

В юридической литературе продолжительное время идет дискуссия о правовом содержании налоговых и неналоговых сборов. При этом высказанные ранее предложения Конституционного Суда РФ¹ и ряда ученых² о необходимости включения в Налоговый кодекс РФ³ (далее – НК РФ) полного перечня подлежащих уплате налогов и сборов реализованы законодателем. Аналогичные изменения внесены в Бюджетный кодекс РФ⁴ (далее – БК РФ). Статьи 50 и 51 БК РФ,

© Черленяк Р.Н., 2012.

* Аспирант кафедры финансового права Московской государственной юридической академии имени О.Е. Кутафина. [romancherlenyak@yandex.ru]

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 10.12.2002, № 284-О.

² См.: *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право. СПб., 2003. С. 255; *Томаров В.В.* Местные налоги: правовое регулирование / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2002, С. 126–127; *Демин А.В.* Сбор как разновидность налоговых доходов: проблемы правовой идентификации // Система «КонсультантПлюс». 2002 и др.

³ См.: Налоговый кодекс РФ. Часть первая // Собрание законодательства РФ 1998. № 31. Ст. 3824. С последующими изменениями.

⁴ См.: Собрание законодательства РФ 1998. № 31. Ст. 3823. С последующими изменениями.

предусматривающие налоговые и неналоговые доходы федерального бюджета, содержат их исчерпывающий список. Но дискуссия продолжается. Законодатель, установив нормативный критерий отграничения налоговых и неналоговых платежей, предусмотрел сбор в качестве и тех и других. Высказанное А.В. Брызгалиным предложение о закреплении в законе дефиниции, что неналоговый платеж – обязательный платеж, который не входит в налоговую систему государства и установлен не налоговым, а иным законодательством⁵, не было реализовано. Поэтому правовая природа налогового и неналогового сбора остается еще более запутанной, чем это было до внесения соответствующих изменений в налоговое и бюджетное законодательство, так как «природа платежа должна влиять на состав бюджетной классификации, но не наоборот, т.е. нельзя делать вывод о природе платежа на той основе, как платеж учтен в статьях и группах доходов бюджета»⁶.

Поиски отличительных признаков налоговых и неналоговых сборов продолжаются в связи с необходимостью правильной квалификации возникающих в судебной практике казусов, а также для определения их места и значения в системе источников доходов различных бюджетов Российской Федерации. Так, Конституционный Суд РФ, рассмотрев правовую природу квот на вылов (добычу) водных биологических ресурсов внутренних морских вод, территориального моря, континентального шельфа и исключительной экономической зоны, пришел к выводу о том, что продажа указанных квот является гражданско-правовой сделкой, предмет которой составляет купля-продажа имущественного права. Поэтому такие платежи не являются налогами или сборами. Заключение сделки купли-продажи имущественных прав на вылов (добычу) водных биологических ресурсов и определение покупателя происходит в результате проведения аукционных торгов, что предусмотрено ст. 447–449 ГК РФ⁷. Платежи, которые уплачивают победители аукционных торгов, имеют частноправовой характер и являются неналоговыми доходами Российской Федерации, которые она извлекает путем распоряжения своими исключительными правами⁸. И с такой квалификацией нельзя не согласиться.

Но есть и другие решения Конституционного Суда РФ по разграничению налоговых и неналоговых платежей⁹, не имеющих столь убедительных аргументов,

⁵ Брызгалин А.В. Понятие налога и нормативное разграничение налоговых и неналоговых платежей по законодательству Российской Федерации // Налоговый вестник, 1997, № 10. С. 6.

⁶ Пепеляев С.Г. Налоги: реформы и практика. М., 2005. С. 44.

⁷ См.: Гражданский кодекс РФ. Часть первая // Собрание законодательства 1994. № 32. Ст. 3301. С последующими изменениями.

⁸ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 06.07.2001 № 151-О.

⁹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.07.98, № 22-П (плата владельцев автомобилей, перевозящих тяжеловесные грузы, не признается налогом); Определение КС РФ от 14.05.2002, № 88-О (плата за проведение государственного технического осмотра транспортных средств не является налогом); Постановление КС РФ от 18.02.97, № 3-П (сбор за производство, разлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции признается налогом); Постановление КС РФ от 01.04.97 № 6-П (сбор за отпускаемую электроэнергию предприятиям сферы материального производства признается налогом) и др.

анализируя которые ученые констатируют их непоследовательность и противоречивость в квалификации сходных правоотношений¹⁰. В связи с этим А.В. Демин справедливо заключил, что «наименование обязательного платежа еще не является бесспорным свидетельством его правовой природы»¹¹. На этом основании Э.У. Чапух приходит к выводу о наличии трех разновидностей сборов:

- сборы в форме платежей за определенные услуги, установление и оплата которых базируются на договорных началах, регулируются преимущественно диспозитивными методами;
- сборы публичного характера, связанные с административно-правовым регулированием отношений (например, сборы разрешительного характера), обусловленные дозволениями или санкциями;
- сборы налогового характера, направленные на формирование доходных частей бюджетов за счет установления и реализации специальных налоговых режимов¹².

Правовая природа указанных сборов различная. Первая их разновидность имеет частноправовой характер регулирования (в ней всегда присутствует возмездность и эквивалентность), а два других вида представляют классическую разновидность сборов публичного характера. Но «концептуальный подход к характеристике единой публично-правовой природы двух последних разновидностей сборов безусловно детализируется и уточняется задачами и спецификой отраслевого регулирования», поскольку сборы публичного и налогового характера все же имеют существенные отличия в правовом регулировании. Сборы налогового характера регулируются императивными нормами, публичного – диспозитивно-императивными. На основании этого Э.У. Чапух делает вывод о том, что разработка и закрепление единой родовой правовой конструкции сбора (объединяющей сборы частноправового и публично-правового характера) сомнительна¹³. В целом с таким заключением по указанному подходу к пониманию правовой природы сбора можно согласиться.

Однако как отличить налоговые сборы от неналоговых? Если налог – это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения государства и (или) муниципальных образований (ч. 1 ст. 8 НК РФ), то почему он именуется сбором в ст. 50 БК РФ, предусматривающей налоговые доходы федерального бюджета? Известно, что

¹⁰ См.: Демин А.В. Сбор как разновидность налоговых доходов: проблемы правовой идентификации // Система «КонсультантПлюс», 2002; Мусеев В.Н. Сбор как категория финансового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., С. 9 [и др].

¹¹ Демин А.В. Указ. соч.

¹² Чапух Э.У. Правовое регулирование сборов в системе общегосударственных налоговых поступлений // Финансовое право, 2007. № 1.

¹³ Чапух Э.У. Указ. соч.

ч. 2 ст. 8 НК РФ термин «сбор» определяет как обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении их плательщиков государственными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий). То есть такое определение сбора, лишая его признака индивидуальной безвозмездности, ставит его в категорию неналоговых платежей.

Анализ указанных в ст. 50 БК РФ налоговых сборов (за пользование объектами водных биологических ресурсов) позволяет заключить, что эти сборы – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, который взимается на постоянной основе и касается всех пользователей объектами водных биологических ресурсов. Данный сбор как налог обезличен, поскольку устанавливается по объекту природопользования, а не по субъекту налогообложения. Его назначение – регулирование природопользования. Увеличение ставки данного платежа будет обуславливать снижение количества субъектов природопользования, а это положительно скажется на состоянии объектов водных биологических ресурсов. Но в то же время он носит персональный характер. Поскольку его плательщиками становятся только заинтересованные лица. Следовательно, налог может быть не только индивидуально обезличенным, но и персонифицированным. В последнем случае субъекты несут данное налоговое обременение дополнительно к тем налоговым платежам, которые обязаны платить по своему статусу (например, налог на прибыль).

С учетом изложенного можно сделать следующие выводы.

1. Законодатель, разделяя налоговые доходы по видам, употребляет различные термины (сбор, акциз, пошлины, платежи), не раскрывая их содержания, что затрудняет уяснение их правовой природы, поскольку аналогичные термины применяются и для характеристики неналоговых доходов.

2. Используемые термины свидетельствуют, что налоговый доход учитывается по разному: в одних случаях он составляет определенный процент от прибыли организации, в других – определенная сумма платежа от качества товара, в-третьих – установленная ставка платежа за совершение юридически значимых действий или выдачу документов, в четвертых – плата за разрешение на выполнение определенной деятельности.

3. Налоговые доходы могут иметь постоянный, регулярный характер и разовый взнос.

4. Налоговые доходы имеют два вида их плательщиков:

а) обезличенные незаинтересованные в их уплате (например, плательщики налога на прибыль);

б) обезличенные заинтересованные в уплате налога – это различного рода персонально заинтересованные в получении определенных прав, документов или разрешений лица.

Первая категория плательщиков, осуществляя налоговые выплаты, выполняет конституционную обязанность вносить налог в федеральный бюджет для ис-

полнения государством своих функций. Вторая группа – имеет прежде всего заинтересованность в получении определенных прав или преимуществ по отношению к другим гражданам. Вносимый ими налоговый платеж обладает признаком возмездности, характерной для сборов, как это предусматривает ч. 2 ст. 8 НК РФ.

Таким образом, правовая природа налоговых платежей, в общем, и налоговых сборов, в частности, не имеет в законодательстве однозначного определения.

Представляется, что разрешить указанную проблему можно двумя способами: 1) дать законодательное определение налогового и неналогового сбора; либо 2) отказаться от употребления в законодательстве таких терминов, как сбор, пошлина, акциз, унифицировав их одним понятием – платеж.

Если идти по первому пути, то предлагается следующее закрепление в законе понятий налоговых и неналоговых сборов:

«Налоговый сбор – это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, связанный с получением разрешений на право пользования государственным имуществом, символами государства либо правом осуществления определенной деятельности на постоянной основе».

«Неналоговый сбор – обязательный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц за совершение в отношении плательщика органами власти (их должностными лицами) юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав и выдачу разрешений (лицензий, квот, лимитов) на разовое или временное их использование».

Данный подход позволяет отделить налоговые сборы от неналоговых. Правовая природа налогового сбора характеризуется такими его особыми признаками, как безвозмездность и регулярность взимания платежа (например, сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов – ст. 50 БК РФ). Неналоговым сборам присущи такие признаки, как возмездность и разовость (например, сбор за выдачу лицензий на осуществление видов деятельности, связанных с производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции ст. 51 БК РФ).

Если идти по второму пути, то есть закрепить в законе унифицированный термин «налоговые платежи», тогда налоги будут представлять собой три вида доходов в федеральный бюджет:

- обезличенные налоговые платежи – обязательные индивидуально безвозмездные платежи, взимаемые на постоянной основе с установленных законом субъектов;
- персонифицированные налоговые платежи – обязательные, индивидуально возмездные платежи, взимаемые на постоянной или разовой основе, связанные с использованием исключительных прав государства или с выдачей государством определенных документов, в которых имеют персональную заинтересованность их плательщики.

Этот подход позволяет рассматривать налоговые доходы в целом, что способствует уяснению значения источников их пополнения, а также потенциаль-

ных возможностей дальнейшего развития каждого из них. Очевидно, что наибольший интерес представляет вторая группа налоговых доходов. Наличие персональной заинтересованности их плательщиков дает возможность государству регулировать объем поступления этих доходов как за счет установления привлекательных ставок платежа, так и за счет расширения перечня видов деятельности и услуг, подпадающих под исключительную юрисдикцию государства.

Законодатель, регламентируя неналоговые доходы, также использует термины, не имеющие однозначного понимания (сборы, пошлины, платежи). Если употребить один унифицированный термин «платеж», все неналоговые доходы также приобретают стройную систему их поступления:

- доходы от использования и продажи государственного имущества, а также доходы от платных услуг, оказываемых государственными учреждениями, собственником имущества которых является Российская Федерация;
- часть прибыли федеральных государственных унитарных предприятий, остающейся после уплаты налогов и иных обязательных платежей;
- платежи, взимаемые на возмездной основе за использование исключительных прав государства или выдачу государством определенных документов, в которых имеют заинтересованность персонифицированные лица;
- прибыль Центрального банка Российской Федерации, остающаяся после уплаты налогов и иных обязательных платежей;
- доходы от внешнеэкономической деятельности государства.

Все эти виды неналоговых поступлений в доход федерального бюджета имеют важное значение. Но наибольший интерес представляет третья группа неналоговых поступлений, поскольку государство вправе по своему усмотрению расширять список услуг, предоставляемых на возмездной основе, а также устанавливать размер платежей. Именно неналоговые платежи, по мнению А.А. Ялбулганова, являются тем резервом сокращения налогов при одновременном повышении доходов федерального бюджета¹⁴, который необходимо использовать в перспективе.

Таким образом, анализ налоговых и неналоговых сборов позволяет сделать следующие выводы:

- установление их правовой природы имеет важное практическое значение в разграничении этих поступлений в федеральный доход России;
- отказ от дифференциации налоговых и неналоговых доходов на сборы, пошлины, акцизы и платежи и замена их одним термином «платежи» будет способствовать упорядочению системы доходов федерального бюджета.

¹⁴ Ялбулганов А.А. Эволюция правового регулирования неналоговых доходов в России // Административное и финансовое право: ежегодник Центра публично-правовых исследований, 2006. Т. 1.