Теоретические подходы к определению налога и сбора: экономико-правовой аспект

НАПСО Марьяна Бахсетовна, профессор кафедры гражданско-правовых дисциплин Северо-Кавказской государственной гуманитарно-технологической академии, доктор юридических наук

369000, Россия, г. Черкесск, ул. Ставропольская, 36

E-mail: napso.maryana@mail.ru

В статье рассматривается проблема юридического определения налога и сбора. Давние дискуссии о правовой природе сбора, его ограничении от налога и неналоговых фискальных платежей приобрели еще больший научный интерес в связи с законодательным введением понятия торгового сбора и одновременным внесением изменений в само определение сбора. В результате была нарушена относительно стройная правовая конструкция сбора: законодатель придал сбору черты налога. Торговый сбор — законодательный прецедент сбора, являющегося по сути налогом. Введение такого обязательного платежа является завуалированной формой усиления налогообложения в отличие от введения нового налога, свидетельствующего об этом абсолютно явно. В такой ситуации теоретические подходы к определению налога и сбора имеют весьма существенное значение. Изначально определение сбора нуждалось в изменениях, но в контексте осуществленных поправок эта необходимость приобрела особенно актуальный характер. Если исходить из тезиса, что налог — это категория в чистом виде «для государства», а сбор установлен в том числе и «для плательщика», то имеет смысл уточнить в определении сбора его цель, предназначение. Плательщик сбора имеет право заранее знать, для чего и с какой целью вводится тот или иной новый сбор. При этом очевидно, что данная цель должна полностью соответствовать той, что указана в правовом определении сбора.

Ключевые слова: юридическое определение налога и сбора, признаки налога и сбора, налоговые и неналоговые платежи, цель и функции налога и сбора, налогоплательщики, плательщики сбора, бюджет.

Theoretical Approaches to the Definition of Tax and Levy: the Economic and Legal Aspect

M. B. NAPSO, doctor of legal sciences, professor

North-Caucasian State Humanitarian and Technological Academy

36, Stavropolskaya st., Cherkessk, Russia, 369000

E-mail: napso.maryana@mail.ru

The article deals with the problem of legal definition of tax and levy. Longstanding discussions about the legal nature of the levy, its delimitation from tax and non-tax fiscal payments have acquired wide scientific interest in connection with the legislative introduction of the concept of trade fee and simultaneous introduction of changes in the definition of levy. As a result the relatively harmonious legal construction of the collection was violated: the legislator endowed a levy with tax features. The trade fee is the legislative precedent of the levy which is essentially a tax. The introduction of such a mandatory payment is a veiled form of strengthening taxation, in contrast to the introduction of a new tax, which shows this absolutely clearly. In such a situation, theoretical approaches to the definition of tax and levy are very significant. Initially the definition of a levy needs to be changed, but in the context of the implemented amendments, this need became particularly urgent. If we proceed from the thesis that the tax is a pure category “for the state” and a levy is also set “for the payer”, then it

makes sense to clarify in the definition the purpose and determining of a levy. The taxpayer has the right to know in advance what is the purpose of the new fee. It is obvious that such a goal should fully corresponds to that indicated in the legal definition of the fee.

Keywords: legal definition of tax and levy, tax and duty signs, tax and non-tax payments, purpose and functions of tax and levy, taxpayers, payers of collection, budget.

DOI: 10.12737/article_58e39ece8778b4.27372787

Изначально в Налоговом кодексе РФ регламентировалось установление, введение и взимание двух видов обязательных платежей — налогов и сборов (согласно внесенным изменениям с 1 января 2017 г. к их числу отнесены и страховые взносы). Между налогом и сбором имеются существенные различия, однако нельзя утверждать, что это с неизбежностью ведет к столь же серьезным различиям в порядке установления, введения и взимания налогов и сборов. Порядок унифицирован, равно как и содержание обязанности по уплате налогов и сборов: правильно исчислить, своевременно и в полном объеме уплатить. Тогда в чем же разница? На наш взгляд, разница в экономико-правовых последствиях уплаты для налогоплательщика и государства и в характере взаимоотношений между ними. Налог — это категория в чистом виде «для государства», а сбор — в том числе «для плательщика». В последнем случае учитываются интересы и потребности плательщика, которые не могут быть реализованы без обязательного условия — денежного взноса.

Итак, сначала о налоге как категории «для государства»: согласно ст. 8 НК РФ налог — «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 деятельности государства и (или) муниципальных образований». Среди признаков, отличающих его от сбора: индивидуальная безвозмездность, отсутствие волеизъявления налогоплательщика, фискальный

характер, регулярность уплаты при наличии объекта налогообложения, четко определенный состав элементов налогообложения, соразмерность. Все эти признаки говорят в пользу интересов государства:

«налоги не предполагают персонально-обменных отношений налогоплательщика с государством»¹, уплата налога не влечет возникновения у государства никаких встречных обязательств перед каждым отдельно взятым налогоплательщиком, следовательно, налог уплачивается «ни за что»;

обязанность по уплате налога устанавливается в силу закона и не предполагает наличия волеизъявления самого налогоплательщика;

цель налога фискальная: налог уплачивается с целью пополнения бюджета;

налог уплачивается на регулярной, систематической основе в течение всего периода наличия объекта налогообложения, с наличием которого и связано возникновение обязанности по уплате налога;

согласно юридическому составу налога каждый налог состоит из одних и тех же элементов налогообложения (ст. 17 НК РФ) — объекта налогообложения, налоговой базы, налоговой ставки, налогового периода, порядка исчисления налога, порядка и срока уплаты налога и налоговых льгот;

тот факт, что юридический состав у всех налогов одинаков, вовсе не означает, что все уплачивают одинаковую сумму налога, и это в силу различия в объектах налогооб-

¹ Елизарова Н. В. Финансовое право: учебный курс. М., 2008. URL: <http://www.college.ru/xbooks/xbook068/book/index/index.html18> (дата обращения: 15.05.2016).

ложения, налоговых базах, налоговых льготах;

неуплата налога влечет взыскание налога и привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В отличие от налога сбор (ст. 8 НК РФ) — «обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий... либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности»;

индивидуально возмездный: «сборы уплачиваются в связи с оказанием их плательщику государством некоторых публично-правовых услуг, в которых плательщик индивидуально заинтересован»² — уплатитель сбора наличествует собственный интерес, который он и реализует. В силу этого и признак обязательности сбора имеет иное смысловое содержание: обязательной уплата сбора становится после обращения за юридически значимыми действиями, которое носит исключительно добровольный характер и всецело зависит от волеизъявления лица. Следовательно, и неуплату сбора можно расценивать как нежелание, отказ от услуги;

уплата сбора является одним из условий совершения юридически значимых действий среди иных, и она влечет безусловную обязанность уполномоченного лица совершить юридически значимые действия лишь при соблюдении иных необходимых условий: при этом размер сбора одинаков для всех плательщиков, в отношении которых совершаются одинаковые юридически значимые действия;

сбор подлежит установлению, как и налог, для чего используются элементы обложения, но они различны для каждого сбора;

сбор напрямую связан, во-первых, с фактом обращения в органы государственной власти и местного самоуправления, в силу этого его уплата не носит регулярного характера; во-вторых, с фактом совершения юридически значимых действий, что и является целью обращения и прямым следствием уплаты сбора;

цель же взимания сбора в приведенном из ст. 8 НК РФ определении не указана: тот факт, что согласно ст. 41 БК РФ сборы также являются налоговыми доходами бюджета, вовсе не означает, что их цель аналогична налоговой (тем более в этом случае в определении так и было бы указано); специалисты сходятся во мнении, что она состоит в компенсации затрат государства на оказание плательщику услуг публично-правового характера.

Итак, главное и для налога, и для сбора — цель, она и обуславливает их конструкцию. В случае с налогом пресечение права собственности на денежные средства и его переход к государству происходят без каких бы то ни было встречных обязательств. С переходом права собственности на денежные средства переходит и право решать, на что их расходовать. Налогоплательщик в данном случае — лишь обязанная сторона, хотя у него и есть право исполнить налоговую обязанность добровольно путем уплаты (взыскание как принудительное исполнение налоговой обязанности возможно только в случае неуплаты). В отличие от налогоплательщика плательщик сбора с уплатой сбора реализует собственный интерес, сам принимает решение: обращаться за его реализацией или нет, в отношении конкретно него совершаются юридически значимые действия. Таким образом, в случае с налогом государство реализует свою цель: формирование доходов бюджетов, в случае со

² Елизарова Н. В. Указ. соч.

сбором — государство способствует реализации целей плательщика. Налог взимается на постоянной основе, пока есть объект налогообложения, в целях пополнения бюджета (ответ на вопрос «для чего?»), а сбор — только в том случае, если плательщик обращается за предоставлением тех или иных услуг (ответ на вопрос «за что?»). Итак, налогоплательщик уплачивает налог государству для его нужд (именно государство нуждается в налоге) и ничего не получает взамен, сбор также уплачивается государству, но как компенсация за предоставление публично-правовых услуг, в которых нуждается сам плательщик. Поэтому при установлении конструкции сбора самым важным элементом должен быть перечень совершаемых государством юридически значимых действий. Их отсутствие превращает сбор в налог. Классический пример сбора — государственная пошлина. В его правовой конструкции прямо указано, за совершение каких юридически значимых действий взимается сбор (например, за государственную регистрацию) или при обращении в какие органы и при обращении за совершением каких действий: при обращении в суды, при обращении за совершением нотариальных действий, при обращении за государственной регистрацией актов гражданского состояния и т. д.

В. Н. Моисеев абсолютно точно подметил сущность проблематики, связанной с понятием сбора: «...для исследования правовой природы сбора необходимо уяснить, какова природа встречного предоставления, в связи с которым уплачивается сбор»³. На этот главный отличительный признак указывали еще русские ученые. Так, И. И. Янжул, хотя и применительно к пошлине, писал, что она есть «сбор, взимае-

мый с частных лиц в пользу государства, когда эти лица вступают в соприкосновение с государственными учреждениями из-за своих частных выгод или же когда они вступают по законом определенным формам в письменные отношения друг с другом»⁴. И. М. Кулишер считал главным в пошлине ее соразмерность издержкам, которые несет государственное учреждение, оказывая услуги, — но и здесь речь идет об оказании услуг⁵. Таким образом, изначально подчеркивается индивидуально возмездный и компенсационный характер сбора, в то время как налог имеет характер макроэкономический, общесоциальный. И это можно увидеть, если взять любое из ранних определений налога: 1) «налог — это принудительный сбор с граждан, устанавливаемый для покрытия общих расходов государства» (А. А. Никитский); 2) «налог — это принудительные сборы, взимаемые государством или уполномоченными им публично-правовыми органами в силу права верховенства, без какого-либо эквивалента со стороны государства на основании изданного закона и идущие на покрытие общегосударственных потребностей» (М. Н. Соболев)⁶.

Факт индивидуальной возмездности сбора и пошлины всегда подчеркивается и в связи с решением теоретических вопросов об отличии сбора от пошлины. Так, Н. П. Кучерявенко различие между сбором и пошлиной видит в следующем: сбор — это пла-

³ Моисеев В. Н. Развитие сборов и учений о сборах в России // *Налоги и налогообложение*. 2006. № 6. URL <http://www.lawmix.ru/bux/63765> (дата обращения: 07.06.2016).

⁴ Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М., 2002. URL: <http://lib.sale/finansovoe-pravo-uchebnik/obscheeponyatie-poshlinah-35504.html> (дата обращения: 18.01.2017).

⁵ См.: Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Пр., 1919. URL: http://irbis.econ.spbu.ru/cgi-bin/irbis64r_01/cgiirbis_64.exe (дата обращения: 18.01.2017).

⁶ Цит. по: *Налоговое право: учебник* / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. М., 2004. С. 51—52.

теж за обладание особым правом, пошлина же — это плата за совершение в пользу плательщиков юридически значимых действий⁷. Как видим, в том и в другом случае подчеркивается, что плательщик уплачивает сбор и пошлину за встречное предоставление со стороны государства.

Вопрос о цели налога или сбора приобретает особую актуальность при введении нового налога или сбора. И это, на наш взгляд, самый существенный момент не только для законодателя, но и для плательщика. В современных условиях принцип определенности: наличие права заранее знать, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке уплачивать, следует толковать расширительно, включив и право плательщика заранее знать, для чего, с какой целью вводится тот или иной новый налог или сбор. При этом очевидно, что эта цель должна полностью соответствовать той, что указана в правовом определении налога и сбора.

Уже в течение длительного времени звучат предложения дополнить существующую систему налогов и сборов новыми или изменить правовую конструкцию уже существующих. Обратим внимание на аргументацию такой необходимости и на тот факт, насколько она соответствует экономико-правовому предназначению налогов и сборов. Так, предложения обложить повышенным налогом на доходы физических лиц тех, кто умышленно уклоняется от службы в рядах Российской армии, вернуться к практике взимания с мужчин налога за бездетность имеют карательную, воспитательную, назидательную цель. Однако налог такой цели не имеет: его цель фискальная.

В условиях дефицита бюджетов, при наличии серьезных проблем

в сфере государственного и муниципального кредита и долга самым распространенным и самым убедительным аргументом становится необходимость пополнения бюджета. Но этот аргумент применим лишь к налогам в силу их фискальной направленности, но не к сборам. Следовательно, в случае со сбором аргументировать и экономически обосновывать следует совсем иное обстоятельство: факт того, что для предоставления тех или иных услуг органам государственной власти и местного самоуправления требуются дополнительные денежные средства, что может быть связано в том числе с введением новых сервисов. Ведь отличительным признаком сбора — в части определения его размера — является его эквивалентность расходам, необходимым для осуществления юридически значимых действий.

Поэтому вряд ли можно согласиться с предложением, например, ввести курортный сбор с целью пополнения бюджетов курортных городов. В такой постановке вопроса речь может идти только о налоге. Тот факт, что в результате этого плательщики получают возможность пользоваться услугами более высокого качества, есть реализация потребностей неопределенного круга лиц в опосредованной форме. И это в чистом виде признак налога. Здесь нет ни конкретного лица, ни совершения именно в отношении него четко определенных юридических действий возмездного характера в силу уплаты им установленной суммы. Ведь именно этого — встречного предоставления каждому отдельно взятому плательщику — и требует сбор. Следует согласиться с С. Г. Пепеляевым в том, что налоговым по сути платеж становится, если принудительное изъятие части частной собственности происходит без какого-либо встречного предоставления, в том же случае, когда платеж, обладающий таким признаком, именуется

⁷ См.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право: учебник. Харьков, 1997. URL: http://www.adhdportal.com/book_934.html (дата обращения: 30.05.2016).

иначе, речь идет о «загримировании» одних платежей под другие⁸.

Применим только для налога, а не сбора и тезис о целевом характере расходования денежных средств, полученных от взимания курортного сбора⁹. В данном случае происходит последовательная концептуальная подмена: целевой характер в данном случае призван заменить собой признак индивидуальной возмездности. Но факт того, что каждый плательщик заранее знает о цели сбора, не означает его возмездности в отношении каждого отдельно взятого плательщика: он на общих основаниях будет пользоваться обновленной курортной инфраструктурой без учета объема уплаченных лично им денежных средств и его ожиданий. Такая псевдовозмездность позволит ввести любой сбор лишь в силу обеспечения целевого характера использования денежных средств. Однако даже налог, как правило, не должен иметь целевого характера, последнее является редким исключением, требующим серьезной аргументации. В случае же со сбором такая постановка вопроса вообще не возникала в силу ее принципиальной невозможности, происходящей из самой природы сбора. То есть мы опять сталкиваемся с ситуацией, когда признак, свойственный налогу, — возможность его использования на определенные цели — неправомерно переносится на сбор. Четкие границы размываются, и мы уже имеем дело с новой конструкцией — этаким «сбороналогом».

Таким образом, речь идет о практике установления обязательных платежей, по сути являющихся налогами, но отнесенных к числу сборов. И это стало возможным на вполне законных основаниях с внесением в определение сбора изменения, ука-

зывающего, что уплата сбора может быть обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности. Это нововведение резко контрастирует с самой правовой конструкцией сбора, его сущностью, отягощая более или менее целостно завершенное определение сбора чужеродным для него конструктом. Главным негативным последствием этого изменения является введение новых сборов, обладающих признаками налога (такимым и стал торговый сбор), а значит, речь идет о завуалированной форме усиления налогообложения в отличие от введения нового налога, свидетельствующего об этом абсолютно явственно.

В случае с налогом и сбором налогоплательщик имеет право знать, что уплачиваемый им платеж является налогом или сбором в строго определенном их смысле. Если имеет место смешение, нечеткость или неточность, то вряд ли такой искусственно созданный для определенных целей конструкт является законно установленным налогом или законно установленным сбором. И тогда в действие должна вступать презумпция правоты собственника — п. 7 ст. 3 НК РФ: все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика и плательщика сбора. Очевидно, что законно установленный налог и сбор предполагает, что, во-первых, это налог или сбор в понимании ст. 8 НК РФ, во-вторых, предусмотренный НК РФ путем прямого перечисления всех налогов и сборов — ст. 13, 14, 15 НК РФ, и только в-третьих, установленный — содержание в соответствии со ст. 17 НК и в надлежащем порядке согласно ст. 12 НК РФ.

На наш взгляд, во избежание распространения практики незаконного придания сборам налоговых черт имеет смысл уточнить в определении сбора его цель, предназначение,

⁸ См.: Пепеляев С. Г. Частный налог // Налоговед. 2010. № 12. URL: <http://nalogoved.ru/art/1132> (дата обращения: 30.05.2016).

⁹ См.: Флаг вам в воду // Российская газета. 2016. 11 апр.

чем и указать его принципиальное отличие от налога. Поэтому-то мы и говорим о необходимости расширения содержания принципа определенности в части признания за налогоплательщиком и плательщиком сбора права знать, с какой целью вводится новый налог или сбор. В случае с налогом цель предельно ясна, будучи прямо сформулированной в определении налога в ст. 8 НК РФ.

Кроме того, следует избегать использования термина «сбор» применительно к иным неналоговым платежам, не предусмотренным законодательством о налогах и сборах. С легкой руки Конституционного Суда РФ в обиход вошло понятие «неналоговый фискальный сбор»¹⁰, и судья КС РФ А. Л. Кононов в особом мнении по определению КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 133-О четко охарактеризовал абсолютную невозможность использования такого термина: если это сбор, то он регулируется налоговым правом, а если это не сбор, то он не может быть назван этим налоговым термином. Очевидно, что неналоговый фискальный сбор — это сбор или налог в «замаскированном» виде. Наличие таких платежей выгодно для бюджета. Фактически это те же налоги и сборы, юридически — нет, поскольку они не предусмотрены НК РФ.

Итак, проблема стоит достаточно остро: можно замаскировать налог под сбор, можно налогу или сбору придать нефискальный характер, не включив его в систему налогов и сборов, предусмотренную НК РФ. Следует положить конец такой практике. Во-первых, правовое регулирование фискальных платежей должно осуществляться только в рамках НК РФ. Во-вторых, фискальные платежи должны подпадать под правовую конструкцию либо налога, либо сбора: смешение здесь недопустимо. Поэтому термины «законно установленный налог» и «законно установ-

ленный сбор» предполагают прежде всего четкое — формальное и сущностное — разграничение этих обязательных платежей. В-третьих, за рамками НК РФ могут быть лишь нефискальные платежи, которые никоим образом не только не могут сущностно быть сборами, но и именоваться ими: есть для этого универсальный термин — «плата». Следует согласиться с предложением создать реестр обязательных неналоговых платежей, приняв соответствующий закон, которым и будет установлен их перечень¹¹. Но и это не решит главной проблемы: нефискальные сборы (число их колеблется от 50 до 70) публичны, обязательны и безвозвратны, т. е. по сути имеют налоговый характер, а значит, усиливают налоговое бремя¹².

Введение нового местного сбора — торгового сбора и внесение в связи с этим изменений в официальное определение понятия «сбор» актуализировали давние научные дискуссии не только о правовой природе сбора, но и о его цели. И именно в вопросе о цели сбора необходимо законодательно определиться в ближайшее время. Е. Л. Васянина абсолютно права, указывая, что отсутствие в легальном определении сбора его цели является серьезным правовым пробелом в силу того, что именно цель сбора позволяет отграничить его от смежных платежей¹³.

Сбор, как и налог, может иметь две функции: компенсационную и регулирующую (налог — фискальную и регулирующую). Только регулирующая функция налога заключается в оказании воздействия на экономическое поведение хозяй-

¹¹ См.: Панина Т. Сборы по сотенной // Российская газета. 2015. 21 дек.

¹² См.: Латухина К. Задание на год // Российская газета. 2015. 30 дек.

¹³ См.: Васянина Е. Л. Современные проблемы классификации фискальных сборов // Налоги и налогообложение. 2007. № 5. URL: <http://fin-buh.ru/text/105604-1.html> (дата обращения: 07.06.2016).

¹⁰ См. определения КС РФ от 10 декабря 2002 г. № 283-О и № 284-О.

ствующих субъектов, а регулирующая функция сбора — «в управлении общественным поведением»¹⁴. Какая функция первична, какая вторична, как и в случае с налогом — предмет многолетних споров. Но в отличие от налога законодатель ответ на этот вопрос не дает. Хотя Конституционный Суд РФ неоднократно указывал, что обязательные индивидуально-возмездные фискальные платежи предназначены для возмещения соответствующих расходов и дополнительных затрат публичной власти. Следовательно, законодатель в официальном определении сбора может либо указать компенсационную цель (например, в такой формулировке: сбор — обязательный взнос, взимаемый в компенсационных целях с организаций и физических лиц), либо использовать единообразный с налогом подход.

Применение последнего подхода, равно как и отсутствие четкого ответа на вопрос о цели сбора, открывает дорогу всевозможным изменениям самой конструкции сбора вплоть до ее смешения с налогом. Последнее изменение — лучшее тому доказательство: в относительно более или менее стройную конструкцию сбора внесено нововведение, которое имеет характер явного налогового вкрапления. Это нововведение касается возможности уплаты сбора в силу осуществления в пределах территории, на которой он введен, отдельных видов предпринимательской деятельности. В пользу утверждения, что это дополнение размывает самые существенные различия между налогом и сбором, можно привести по меньшей мере следующие основания.

Торговый сбор имеет индивидуально безвозмездный характер, хотя

Конституционный Суд РФ неоднократно указывал, что платеж, имеющий «индивидуально-возмездный характер, является по своей природе не налогом, а сбором»¹⁵, что сбор в отличие от налога обладает свойством индивидуальной возмездности¹⁶, что необходимым признаком налогового обязательства является индивидуальная безвозмездность, а сбора — «совершение представителями публичной власти юридически значимых действий в отношении... плательщиков»¹⁷.

Этот сбор уплачивается на регулирующей основе в силу только факта наличия объекта обложения. Во избежание двойного налогообложения возможность освобождения налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей от уплаты сбора напрямую связана с использованием специальных налоговых режимов (патентной системы налогообложения, системы налогообложения для сельхозтоваропроизводителей). И наоборот, от обложения единым налогом на вмененный доход освобождаются виды деятельности, в отношении которых взимается торговый сбор, т. е. льгота по уплате сбора поставлена в зависимость от уплаты налога.

Как видим, здесь уже нет существенных, традиционно сложившихся признаков: 1) сбор есть реализация специального интереса его плательщика, что направлено на доступ к праву, получение права или его реализацию, при наличии свободного усмотрения, в силу личной мотивации и в результате волеизъявления самого плательщика; 2) уплата сбора — как одного, а не единственного условия — порождает встречное обязательство, как правило, в виде действия, имеющего юриди-

¹⁴ Только законодатель вправе вводить ограничения. Интервью с А. Бланкенегелем // Налоговед. 2013. № 7. URL: <http://nalogoved.ru/art/1621> (дата обращения: 15.06.2016).

¹⁵ Определение КС РФ от 8 февраля 2001 г. № 14-О.

¹⁶ См. постановление от 23 мая 2013 г. № 11-П.

¹⁷ Постановление КС РФ от 31 мая 2016 г. № 14-П.

ческое значение; 3) размер платежа сопоставим с объемом и характером встречного обязательства.

Более того, с введением торгового сбора можно говорить о двойном налогообложении: за один объект недвижимости, правда, используемой для осуществления торговой деятельности, собственнику придется платить налог на имущество (исходя из кадастровой стоимости) и торговый сбор (в расчете за 1 кв. м площади). Таким образом, если в первом случае достаточно только факта наличия недвижимости, то во втором — базой обложения становится доходность этой недвижимости в ходе ее коммерческого использования строго определенного характера. И то обстоятельство, что у этих налога и сбора разные налоговая база и база обложения, ситуацию в существе вопроса не меняет. Этот факт также говорит в пользу утверждения, что торговый сбор имеет ярко выраженный налоговый характер, как и само изменение в определении сбора.

Итак, внесенное в определение сбора изменение подтверждает опасения, что явное превалирование в сборе компенсационно-фискальной функции может быть использовано в целях удовлетворения потребности государства в денежных средствах. Очевидно, что в отличие от таких способов повышения доходности бюджетов, как увеличение суще-

ствующих налоговых ставок и введение новых, расширение категории сбора вплоть до смешения с налогом менее рискованно с точки зрения усиления социальной напряженности. Не стоит забывать и другое важное обстоятельство: столь серьезный правовой пробел провоцирует федеральные, региональные и местные власти решать те или иные проблемы подобным способом, тем более что жесткого законодательного заслона таким поползновениям не существует. Многочисленные инициативы последнего времени о введении того или иного нового сбора для решения четко определенных задач — яркое тому свидетельство. Приходится констатировать, что даже по прошествии более десятка лет вышеупомянутое особое мнение судьи А. Л. Кононова не теряет актуальности: «Налоговый принцип установления этой платы (прогрессивная шкала ставок, сроки уплаты, отсутствие связи с какими-либо действиями в интересах плательщика, невозможность возврата и др.) дает больше оснований отнести ее к собственно налогу, чем к пошлине или сбору». И это лишний раз подчеркивает важность скорейшего решения вопроса, сформулированного С. Д. Шаталовым как «корректное законодательное определение налога, равно как и сбора»¹⁸.

¹⁸ Определение КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 133-О.

Библиографический список

- Васянина Е. Л. Современные проблемы классификации фискальных сборов // *Налоги и налогообложение*. 2007. № 5. URL: <http://fin-buh.ru/text/105604-1.html> (дата обращения: 07.06.2016).
- Елизарова Н. В. Финансовое право: учебный курс. М., 2008. URL: <http://www.e-college.ru/xbooks/xbook068/book/index/index.html18> (дата обращения: 15.05.2016).
- Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Пр., 1919. URL: http://irbis.econ.spbu.ru/cgi-bin/irbis64r_01/cgiirbis_64.exe (дата обращения: 18.01.2017).
- Кучерявенко Н. П. Налоговое право: учебник. Харьков, 1997. URL: http://www.adhdportal.com/book_934.html (дата обращения: 30.05.2016).
- Латухина К. Задание на год // *Российская газета*. 2015. 30 дек.
- Моисеев В. Н. Развитие сборов и учений о сборах в России // *Налоги и налогообложение*. 2006. № 6. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/63765> (дата обращения: 07.06.2016).
- Налоговое право: учебник / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. М., 2004.
- Панина Т. Сборы по сотенной // *Российская газета*. 2015. 21 дек.

Пепеляев С. Г. Частный налог // Налоговед. 2010. № 12. URL: <http://nalogoved.ru/art/1132> (дата обращения: 30.05.2016).

Только законодатель вправе вводить ограничения. Интервью с А. Бланкенагелем // Налоговед. 2013. № 7. URL: <http://nalogoved.ru/art/1621> (дата обращения: 15.06.2016).

Флаг вам в воду // Российская газета. 2016. 11 апр.

Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М., 2002. URL: <http://lib.sale/finansovoe-pravo-uchebnik/obschee-ponyatie-poshlinah-35504.html> (дата обращения: 18.01.2017).

Противодействие коррупции в государственном управлении

ЧЕРЕПАНОВА Екатерина Викторовна, старший научный сотрудник отдела правовых проблем противодействия коррупции Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, кандидат юридических наук

117218, Россия, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34

E-mail: anticor@izak.ru

Несмотря на предпринимаемые государством многочисленные меры, направленные на профилактику, предупреждение и борьбу с коррупцией, данное противоправное явление все еще продолжает оставаться одной из основных угроз национальной безопасности России. Особую опасность представляют коррупционные деяния, совершаемые в системе государственного управления. Должностные лица используют свои полномочия для совершения запрещенных законом действий, за счет личных связей принимают решения в сферах, управление которыми не входит в их компетенцию, выполняют свои обязанности только за дополнительное материальное вознаграждение и т. п. В результате подобных действий подрывается доверие населения к власти, ее органам и представителям. Настоящая статья посвящена некоторым вопросам, связанным с противодействием коррупции в государственном управлении. Уделено внимание проблемам совершенствования правовых основ механизма предотвращения и выявления конфликта интересов, а также механизму контроля за расходами, правовому воспитанию государственных служащих и др. По результатам анализа нормативно-правовой базы и правоприменительной практики предложены возможные пути преодоления причин и условий, способствующих коррупционным правонарушениям в сфере государственного управления.

Ключевые слова: государство, коррупция, коррупционные риски, конфликт интересов, декларирующие доходы и расходы, государственные служащие, правовая культура.

Anti-Corruption in the Sphere of State Governance

E. V. CHEREPANOVA, candidate of legal sciences

The Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation
34, Bolshaya Chermushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218

E-mail: anticor@izak.ru

Despite all anti-corruption measures taken by the state in the state this offence continues to be one of the main threats to national security of the Russian Federation. Meanwhile corruption offences in the sphere of state governance are especially danger. Officials use their powers for unlawful activity, taking decisions based on personal relations in spheres out of their competence, performs their duties only for extra compensation and so on. As the result nation loses the confidence in state authorities, its bodies and representatives. The article is devoted to some questions of anti-corruption in the sphere of state governance. The attention is paid to problems of improving of legal bases of prevention and revealing of the conflict of interests, and also to the control for expenditures and legal education of