

**Н. В. Васильева**

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ  
ПУБЛИЧНЫХ ДОХОДОВ**

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Байкальский государственный университет

**Н. В. Васильева**

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ  
ПУБЛИЧНЫХ ДОХОДОВ**

Иркутск  
Издательство БГУ  
2015

УДК 347.73  
ББК 67.402  
В19

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета

Издается при финансовой поддержке государственного задания № 2014/52 на выполнение государственных работ в сфере научной деятельности в рамках базовой части проекта № 597 «Разработка методологии финансового обеспечения социально значимых расходов» (номер регистрации в ФГАНУ ЦИТиС 01201458899).

Рецензенты д-р юрид. наук, проф. Е. Ю. Грачева  
канд. юрид. наук, доц. Ю. В. Арбатская

Васильева Н. В.

В19 Правовое регулирование публичных доходов / Н. В. Васильева. – Иркутск : Изд-во БГУ, 2015. – 194 с.

ISBN 978-5-7253-2871-4

Монография посвящена исследованию финансово-правовых проблем правового регулирования публичных доходов. Автором проведен анализ дохода как экономической и правовой категории. Детально исследованы понятие, сущностная характеристика и виды публичных доходов. Отдельно рассмотрены централизованные (бюджетные) доходы как один из видов публичных доходов. Уделено внимание системе распределения доходов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации.

Для научных работников, преподавателей, аспирантов и студентов юридических вузов, работников органов государственной власти и органов местного самоуправления.

УДК 347.73  
ББК 67.402

ISBN 978-5-7253-2871-4

© Васильева Н. В., 2015  
© Издательство БГУ, 2015

# ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение .....	4
1. Доход: экономико-правовая характеристика .....	7
2. Публичные доходы как категория финансового права .....	37
2.1. Понятие и сущностная характеристика публичных доходов .....	37
2.2. Классификация публичных доходов .....	64
3. Централизованные (бюджетные) доходы как основной вид публичных доходов .....	91
3.1. Понятие и виды централизованных (бюджетных) доходов .....	91
3.2. Налоговое и бюджетное регулирование: правовой аспект .....	118
3.2.1. Общие положения .....	120
3.2.2. Закрепление доходов за соответствующим бюджетом и определение полномочий субъектов Федерации и местного самоуправления .....	128
3.2.3. Методы бюджетного регулирования .....	154
Заключение .....	163
Список использованной литературы .....	168

## ВВЕДЕНИЕ

Одной из основополагающих задач любого государства является формирование денежных фондов, за счет которых будут выполняться разнообразные задачи и реализовываться многочисленные функции в публичной сфере, в том числе осуществляться финансирование социально-значимых расходов. В настоящее время происходит усложнение финансовой деятельности государства, ее децентрализация, появляются относительно новые для российской правовой системы публичные фонды денежных средств, используемые государством для удовлетворения общих публичных интересов.

Бюджетные доходы покрывают хотя и основную, но только часть расходов государства. Однако ограниченность бюджетных средств, невозможность удовлетворения за их счет всех общественных потребностей определяют то, что функции государства в сфере образования, здравоохранения, культуры, в социальной и иных областях осуществляют различные организации, наделенные для этих целей государственным имуществом, – казенные, бюджетные и автономные учреждения, государственные унитарные предприятия. Более того, в публичных целях используются и денежные фонды, традиционно относимые к частным. В настоящее время создаются различные фонды денежных средств, которые могут быть использованы в целях финансирования социально-значимых расходов. Это и фонды государственных корпораций и компаний, в том числе агентства по страхованию вкладов, Внешэкономбанка, фонды негосударственных пенсионных фондов и т. п. В силу гражданско-правовых конструкций эти фонды являются частными, вместе с тем действуют не в частных интересах собственника, а в неких общих, групповых, коллективных интересах (пенсионное обеспечение, защита вкладов, создание необходимой высокотехнологичной продукции и т. п.).

Сложная задача финансирования публичных расходов как за счет традиционно признаваемых публичными, так и за счет создаваемых в публичных целях частных денежных фондов зависит от нового понимания базисных категорий финансового права. Необходимо помнить, что главная цель финансового права заключается в создании упорядоченности, стабильности и охраны

сферы финансов, финансовой деятельности государства и муниципальных образований, в формировании условий для воспроизводства общественных отношений в данной сфере путем нормативного регламентирования, обеспеченного государственным принуждением<sup>1</sup>.

Использование в публичных целях различных централизованных и децентрализованных фондов денежных средств делает невозможным применение в отношении всех публичных фондов термина «государственные доходы». Необходимо не просто переосмысление этой финансово-правовой категории и наделение ее обновленным содержанием, а рассмотрение категориального аппарата финансового права на новом качественном уровне. Считаем необходимым и оправданным употребление в отношении всех публичных фондов денежных средств, как централизованных, так и децентрализованных, более емкого и широкого термина – публичные доходы.

Необходимо отметить, что в различные аспекты правового регулирования публичных доходов нашли отражения как в юридической, так и экономической литературе. Вместе с тем комплексных исследований публичных доходов как всех денежных средств, поступающих в публичные денежные фонды для использования в целях удовлетворения публичного интереса, не проводилось. На наш взгляд, необходима выработка концепции правового регулирования всех общественных отношений, возникающих в процессе аккумулирования публичных фондов денежных средств, используемых для удовлетворения публичного интереса, которая позволит распространить на них императивный метод правового регулирования, что позволит не допустить излишнего волеусмотрения и злоупотребления со стороны частных субъектов, а также усилить контроль за поступлением и целевым расходованием доходов таких фондов.

Цель данной работы состоит в исследовании публичных доходов как экономической и правовой категории и определении круга составляющих ее элементов. В связи с этим были поставлены и решены следующие задачи:

---

<sup>1</sup> Грачева Е. Ю. К вопросу о сущности финансового права // Федеральные и региональные аспекты финансового права: «Круглый стол», посвящ. 75-летию акад. Н. И. Химичевой: тез. выступлений (2–3 окт. 2003 г.) / под ред. Е. В. Покачаловой. Саратов, 2004. С. 12.

1) проведение исследования дохода как экономической и правовой категории;

2) анализ понятия и сущностной характеристики публичных доходов;

3) исследование различных оснований классификации публичных доходов;

4) детальное рассмотрение основного вида публичных доходов – бюджетных доходов, определение круга входящих в них отношений;

5) определение основных проблем распределения бюджетных доходов между бюджетами.

Полагаем, что выработка концептуальных основ публичных доходов является непременным условием для улучшения финансирования социально-значимых расходов.

# 1. ДОХОД: ЭКОНОМИКО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

Определиться с тем, что представляют собой публичные доходы, невозможно без уяснения сущности такой категории как «доход». Доход является одной из ведущих финансово-правовых категорий. «Категории являются узловыми, наиболее общими, фундаментальными понятиями каждой науки, объединяющими относительно однородные процессы и явления»<sup>1</sup>. Установление четкой категориальной системы, как справедливо указал К. С. Бельский, создает «фундамент, на котором возможны дальнейшие исследования»; но «для того, чтобы категории начали работать, им нужно дать определение, т. е. указать на их существенные черты»<sup>2</sup>. Не случайно, правовая наука придает большое значение дефинициям, позволяющим уяснить существенные признаки употребляемых фундаментальных категорий. Вместе с тем необходимо констатировать, что до настоящего времени единообразное понимание такой финансово-правовой категории как доход отсутствует.

Термин «доход» повсеместно употребляется в разных институтах финансового права – бюджетном праве, налоговом праве и др. Однако данная категория используется в разном контексте – публичные доходы, государственные доходы, доходы бюджета, доход как объект налога, доходы организаций и т. п. В зависимости от институциональной необходимости в понятие «доход» вкладывается разное содержание. Это, в том числе, показывает и действующее финансовое законодательство. Так, в соответствии со ст. 41 Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту – НК РФ) доходом в качестве объекта налогообложения признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Статьей 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее по тексту – БК РФ) доход бюджета определяется несколько иначе, а именно, как поступающие в бюджет денежные средства, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюд-

---

<sup>1</sup> Вознесенский Э. А. Методологические аспекты анализа сущности финансов. М., 1974. С. 11.

<sup>2</sup> Бельский К. С. Финансовое право. М., 1994. С. 27, 30.



жета. Не наблюдается единства в понимании дохода и в научной и учебной литературе.

Полагаем, что такая ситуация препятствует научному осмыслению и практической реализации многих финансово-правовых явлений и процессов, связанных с доходами. Не вполне понятно, почему при использовании единого термина, в него вкладывается разное содержание. Конечно, здесь можно возразить, что достаточно часто встречаются понятия, «которые не только с позиций научных абстракций, но и с позиций легальных дефиниций, закрепленных нормами финансового и налогового права, не совпадают с одноименными, синонимичными по названию понятиями, а также легальными дефинициями других отраслей правоведения»<sup>1</sup>. Однако, всегда это продиктовано отраслевой необходимостью, и не затрагивает наиболее фундаментальные категории.

Например, для целей налогообложения уточнены некоторые понятия, используемые иными отраслями законодательства: счета (согласно ст. 11 НК РФ к счетам отнесены только расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета), обособленное подразделение организации (которым, в отличие от гражданского законодательства при налогообложении признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места). В то же время, обращает на себя внимание то обстоятельство, что такая базисная категория гражданского права как «юридическое лицо» в налоговом праве новым содержанием наделена не была. В силу необходимости расширения субъектного состава для целей налогообложения введен новый термин – «организация». К организациям, помимо тех, которые в гражданском праве образуют категорию «юридические лица», были отнесены обособленные подразделения иностранных и международных организаций, с гражданско-правовых позиций не признаваемые юридическими лицами. Более того, обращает на себя внимание тот факт, что, как правило, «внутри» отрасли права единые термины используются в едином контексте (бюджет, налоги, контроль и т. п.). Кроме того, можно привести массу примеров использования категорий, сущность которых одинаково определяется вне зависимости от их отраслевой принадлежности (норма права,

---

<sup>1</sup> Покачалова Е. В. Публичный долг: теоретические и практические аспекты Российского финансового права: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2007. С. 39.

правоотношение, законность, субъект, физическое лицо, юридическое лицо, собственность и мн. др.).

Полагаем, что трудности с определением понятия «доход» связаны со многими факторами, как объективного, так и субъективного характера. Прежде всего, обращает на себя внимание то, что «доход» и «расход» – две стороны денежного фонда. Как справедливо указал А. И. Худяков, «переход денег от одного субъекта к другому всегда выражает процесс либо расходования какого-либо денежного фонда, либо его формирования, а чаще всего является тем и другим одновременно»<sup>1</sup>. Наиболее ярко это видно на примере налога. Для государства налог является основным доходом, поступающим в централизованные фонды (ст. 41 БК РФ), а для налогоплательщика уплата налога представляет собой расход<sup>2</sup>.

Кроме того, разные субъекты вкладывают в понятие дохода разное содержание. Для частного (физического или юридического) лица доход представляет собой некую прибыль, получение неких благ, что и нашло свое отражение в налоговом законодательстве при определении дохода как некой экономической выгоды. Так, М. П. Комаровым доход определяется как «приток благ, выраженных в денежной или иной форме, получаемых какими-либо лицами»<sup>3</sup>. Дж. М. Кейнс определяет доход предпринимателя как превышение ценности готовой продукции, проданной в течение известного периода времени, над первичными издержками производства<sup>4</sup>. В финансовой литературе доходы организации определяются как увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 228.

<sup>2</sup> Это нашло отражение и в действующем законодательстве. Так, ст. 264 НК РФ, в частности, прямо предусмотрено, что суммы налогов и сборов относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

<sup>3</sup> Комаров М. П. Государственные приоритеты политики доходов. М., 2014. С. 75.

<sup>4</sup> Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. М., 1999. С. 55.

<sup>5</sup> Аюшиев А. Д. Финансы предприятий и организаций. Иркутск, 2005. С. 39; Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Финансы предприятий. М., 2004. С. 299; Куницына С. Ю., Крикун Е. С. Финансы предприятий: практикум. Иркутск, 2009. С. 146.

Для государства доход представляет собой, прежде всего, средство выполнения своих функций, удовлетворения публичных расходов. Ретроспективный анализ финансово-правовой литературы показывает, что дореволюционными учеными, как правило, указывалось на цель взимания государственных доходов – осуществление расходов государства. Так, С. Зень полагал, что «содержанием финансовой науки является вопрос о том, как союзы публичного характера (государства, общины) добывают материальные средства, необходимые для удовлетворения коллективных потребностей»<sup>1</sup>.

С. И. Иловайский считал, что в каждом хозяйстве расходам должны соответствовать доходы. Характер государственных доходов несколько иной, нежели доходов в частном хозяйстве; именно, частное хозяйство по общему правилу само приобретает нужные ему доходы, публичное же хозяйство обыкновенно получает большую или меньшую долю своих доходов от частных хозяйств посредством взимания с последних налогов<sup>2</sup>.

И. Х. Озеровым указывалось на то, что средством удовлетворения публичных потребностей является накопление средств<sup>3</sup>. По мнению И. И. Янжула доходы государства – это материальные средства, необходимые для удовлетворения его потребностей<sup>4</sup>. Л. В. Ходским также отмечалось, что всякий государственный расход должен быть покрыт из доходов государства, общим источником которых должен служить народный доход<sup>5</sup>.

Рассматриваются государственные доходы и как средство выполнения задач и функций государства. Например, Э. А. Вознесенским доходы государства определялись как совокупность средств, находящихся в собственности государства и создающих материальную базу для выполнения его функций<sup>6</sup>.

Несомненно, некое различие в определении дохода по субъектному составу вполне оправданно, но, полагаем, что указание при определении государственных доходов только на цель их получения, а

---

<sup>1</sup> Зень С. Повторительный курсъ финансового права. М., 1914. С. 7.

<sup>2</sup> Иловайский С. И. Учебникъ финансоваго права. Одесса, 1895. С. 57.

<sup>3</sup> Озеровъ И. Х. Основы финансовой науки. М., 1911. С. 43.

<sup>4</sup> Янжул И. И. Основныя начала финансовой науки. СПб., 1904. С. 19.

<sup>5</sup> Ходский Л. В. Основы государственного хозяйства: Пособие по финансовой науке. СПб., 1901. С. 18, 22.

<sup>6</sup> Вознесенский Э. А. Методологические аспекты анализа сущности финансов. М., 1974. С. 14.

именно, выполнение функций, осуществление расхода, не отражает основных сущностных свойств такого явления, как доходы.

Поэтому, еще до революции учеными стали указываться и иные характеристики государственных доходов. Прежде всего, указывалось на перераспределительный характер государственных доходов. Так, Д. Львов указывал: «доход государства соединяется с производительным потреблением частного имущества: это потребление выражается во взимании налогов»<sup>1</sup>.

Э. Н. Берендтс сделал попытку более четкого определения данной категории, помимо направленности на удовлетворение государственных нужд, он указывал на такие признаки государственных доходов как поступление в распоряжение государства (в казну), безвозмездность и безвозвратность. Данным ученым доходы государства определялись как материальные средства, поступающие в государственную казну безвозвратно для удовлетворения государственных потребностей. При этом, им отмечалось, что эти средства должны поступить в казну безвозмездно, а не заимообразно<sup>2</sup>.

Принимая во внимание тесную взаимосвязь финансово-правовой науки с наукой финансовой, начиная с советского периода времени, доходы стали определяться через иные финансовые категории. Е. В. Покачаловой справедливо отмечается, что в основе категориального аппарата финансового права лежат преимущественно экономические категории и законы<sup>3</sup>. В частности, под доходами с финансово-правовой точки зрения стали пониматься финансовые ресурсы.

Так, В. М. Родионова указывает, что «государственные доходы представлены той частью финансовых отношений, которая связана с формированием финансовых ресурсов в распоряжение государства...», поэтому под государственными доходами необходимо понимать «денежные отношения по мобилизации финансовых ресурсов в распоряжение государственных структур»<sup>4</sup>. Т. В. Брайчева определяет государственные доходы как «систему денежных отношений, ко-

---

<sup>1</sup> Львов Д. Курс финансового права. Казань, 1887. С. 3.

<sup>2</sup> Берендтс Э. Н. Русское финансовое право. СПб., 1914. С. 180.

<sup>3</sup> Покачалова Е. В. Публичный долг: теоретические и практические аспекты Российского финансового права: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2007. С. 38.

<sup>4</sup> Финансы / под ред. В. М. Родионовой. М., 1995. С. 240, 421.

торая связана с формированием финансовых ресурсов в распоряжение государства и государственных предприятий»<sup>1</sup>.

В финансово-правовой литературе советского периода времени государственные доходы определялись как финансовые (денежные) ресурсы, которые в процессе распределения и перераспределения национального дохода поступают в распоряжение государства и используются им для осуществления своих задач и функций<sup>2</sup>.

Полагаем, такой подход к определению доходов еще более усложняет ситуацию, поскольку термин «финансовые ресурсы», несмотря на его широкое применение в научной и учебной литературе, не является четко определенным (можно даже сказать, что он более не определен, чем термин доходы), его однозначного толкования не было выработано ни в экономической, ни в юридической литературе.

Термин «финансовые ресурсы» активно используется и в законодательстве «как нечто само собой разумеющееся, значение которого ни у кого не вызывает сомнений»<sup>3</sup>, однако его легальное определение отсутствует. В частности, ст. 83 БК РФ установлено, что при принятии закона, предусматривающего увеличение расходных обязательств, он должен содержать нормы, определяющие, в том числе порядок передачи финансовых ресурсов на новые виды расходных обязательств.

Термин «финансовые ресурсы» употребляется в ст. 9 Европейской хартии местного самоуправления, ст. 46 Основ законодательства Российской Федерации о культуре, ст. 7 Федерального закона от 28 июня 2014 г. № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации», ст. 16.5 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» и ряде иных нормативных правовых актов. В Федеральном законе от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных орга-

---

<sup>1</sup> Брайчева Т. В. Государственные и муниципальные финансы. СПб., 2007. С. 105.

<sup>2</sup> См.: Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М., 1973. С. 9; Советское финансовое право / под ред. Е. А. Ровинского. М., 1978. С. 133; Советское финансовое право / под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. М., 1982. С. 158 и др.

<sup>3</sup> Дорохин С. В. Деление права на публичное и частное: конституционно-правовой аспект. М., 2006. С. 1.

нов государственной власти субъектов Российской Федерации» применяются термины финансовые ресурсы и финансовые средства.

Вместе с тем с учетом неоднозначной научной трактовки данного термина отсутствие его легальной дефиниции представляет собой коррупциогенный фактор, поскольку употребляется неустоявшийся, двусмысленный термин, что приводит к установлению неопределенных, трудновыполнимых и (или) обременительных требований к гражданам и организациям<sup>1</sup>.

Здесь стоит отметить, что неопределенность термина «финансовые ресурсы» приводит к отказу от его использования в нормативных правовых актах. Так, рабочая группа по подготовке проекта Устава Иркутской области (после объединения Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа) первоначально использовала термин «Финансовые ресурсы Иркутской области»<sup>2</sup>. Однако, затем при обсуждении и согласовании с различными органами публичной власти и организациями от данного термина было решено отказаться. В действующей редакции Устава Иркутской области термин «финансовые ресурсы» не используется.

В научной финансовой и финансово-правовой литературе термин «финансовые ресурсы» широко употребляется, однако в него вкладывается разное содержание. С экономической точки зрения понятие ресурс обычно трактуется как запас, источник и как средство, к которому обращаются в необходимых случаях<sup>3</sup>, поэтому финансовые ресурсы рассматриваются либо как средства, аккумулируемые для осуществления деятельности (что примерно равнозначно доходам), либо как сами фонды денежных средств.

В экономической литературе можно встретить самые разнообразные трактовки понятия финансовых ресурсов.

Так, современный экономический словарь определяет финансовые ресурсы как совокупность всех видов денежных средств, финансовых активов, которыми располагает экономический субъект, находящийся в его распоряжении. При этом указывается, что они являют-

---

<sup>1</sup> Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов: Постановление Правительства Российской Федерации от 26 февр. 2010 г. № 96.

<sup>2</sup> Законопроектные исследования. Вып. 4. Иркутск, 2008. С. 30.

<sup>3</sup> Вахрин П. И., Нешиной А. С. Финансы. М., 2005. С. 64.

ся результатом взаимодействия поступления и расходов, распределения денежных средств, их накопления и использования<sup>1</sup>.

В. В. Красник определяет финансовые ресурсы как денежные средства, имеющиеся в распоряжении предприятия и предназначенные для осуществления текущих затрат и затрат по расширенному воспроизводству, для выполнения финансовых обязательств и экономического стимулирования работающих<sup>2</sup>.

В учебнике финансы и кредит под редакцией М. В. Романовского и Г. Н. Белоглазовой финансовые ресурсы предприятия определяются как все источники денежных средств, аккумулируемых предприятием для формирования необходимых ему активов в целях осуществления всех видов деятельности, как за счет собственных фондов и накоплений, так и за счет различных видов поступлений<sup>3</sup>.

П. И. Вахрин, А. С. Нешитой под финансовыми ресурсами государства понимают «совокупность всех фондов денежных средств и поступлений, которыми располагает государство, его предприятия, организации, учреждения как хозяйствующие субъекты для покрытия своих затрат»<sup>4</sup>. Данное определение вызывает вопросы, поскольку не совсем ясно, как можно рассматривать ресурсы одновременно и как фонды средств, и как поступления.

В. М. Родионовой указывается на то, что финансовые отношения связаны с формированием денежных доходов и накоплений, принимающих форму финансовых ресурсов, финансовые ресурсы выступают материальными носителями финансовых отношений<sup>5</sup>.

А. З. Дадашев, Д. Г. Черник под финансовыми ресурсами предприятия понимают денежные доходы и накопления (собственные средства), а также денежные поступления извне (привлеченные и заемные средства)<sup>6</sup>.

В книге «Финансовая система и экономика» под редакцией В. В. Нестерова и Н. С. Желтова при определении финансовых ресур-

---

<sup>1</sup> Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. М., 1999. С. 324.

<sup>2</sup> Красник В. В. Коммерческая электроэнергетика: словарь-справочник. [Электронный ресурс]. URL: [http://commercial\\_electric\\_power.academic.ru](http://commercial_electric_power.academic.ru).

<sup>3</sup> Финансы и кредит / под ред. М. В. Романовского, Г. Н. Белоглазовой. М., 2003. С. 200.

<sup>4</sup> Вахрин П. И., Нешитой А. С. Финансы. М., 2005. С. 64.

<sup>5</sup> Финансы / под ред. В. М. Родионовой. М., 1995. С. 11–12.

<sup>6</sup> Дадашев А. З., Черник Д. Г. Финансовая система России. М., 1997. С. 38.

сов как денежных доходов и накоплений, указано на то, что фонды денежных средств в совокупности составляют финансовые ресурсы<sup>1</sup>.

Также неоднозначно данный термин трактуется и в юридической литературе.

Н. И. Химичева указывая, что необходимость функционирования финансов связана с потребностями государства в финансовых ресурсах, рассматривает финансовую деятельность государства, как осуществление функций по образованию, распределению и использованию денежных фондов (финансовых ресурсов)<sup>2</sup>. Артемов Н.М. указывает на то, что финансовый контроль обеспечивает процесс формирования и эффективного использования финансовых ресурсов<sup>3</sup>.

По мнению М. М. Винокуровой финансовые ресурсы общества в целом складываются из финансовых ресурсов государства в форме бюджетных и внебюджетных фондов, финансовых ресурсов предприятий и организаций, финансовых ресурсов населения<sup>4</sup>.

Ю. А. Крохиной государственные доходы рассматриваются с материальной точки зрения как финансовые ресурсы государства, которые складываются из дохода, создаваемого в государственном и муниципальном секторах хозяйства, мобилизуемой государством в публичных целях части доходов некоммерческих организаций и части доходов населения<sup>5</sup>.

М. В. Карасевой отмечается, что финансовые ресурсы являются формой обращения (движения) денег в сфере финансовых отношений, к существенным признакам которой относятся наличие в качестве исходного пункта стадии распределения общественного продукта, опосредование при перемещении денег в качестве финансовых ресурсов фондов денежных средств, безэквивалентная основа<sup>6</sup>.

С. В. Запольский считает, что под финансовыми ресурсами следует понимать денежные накопления хозяйственных организаций, бюджетных учреждений, доходы граждан, а в некоторых случаях и

---

<sup>1</sup> Финансовая система и экономика / под ред. В. В. Нестерова, Н. С. Желтова. М., 2004. С. 13.

<sup>2</sup> Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2000. С. 18, 27.

<sup>3</sup> Артемов Н. М. Понятие финансового контроля, история его возникновения // Финансовое право / под ред. О. Н. Горбуновой. М., 2000. С. 106.

<sup>4</sup> Винокурова М. М. Финансово-правовая поддержка субъектов малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации. Иркутск, 2013. С. 82.

<sup>5</sup> Крохина Ю. А. Финансовое право России. М., 2004. С. 337.

<sup>6</sup> Карасева М. В. Деньги в финансовом праве. М., 2008. С. 33.



доходы иностранных хозяйственных организаций, служащие для образования денежных доходов государства (государственных финансовых фондов)<sup>1</sup>.

Вышеприведенные высказывания показывают, что под финансовыми ресурсами понимаются разнородные явления – и сами фонды денежных средств, и совокупность денежных средств, и доходы и накопления, и форма обращения денежных средств, и основа образования государственных финансов. Поэтому определение доходов как финансовых ресурсов, в силу неопределенности последних, не позволяет выявить существенные признаки такого явления как доходы и отграничить их от иных финансово-правовых категорий, поэтому неприемлемо для построения стройной теоретической конструкции.

В Российской экономической и юридической литературе, начиная с 90-х годов, «государственные доходы», как правило, стали определяться как часть национального дохода, обращаемая в распоряжение государства в процессе распределения и перераспределения.

Например, по мнению Е. В. Бушмина государственные доходы представляют собой «часть национального дохода страны, обращаемую в процессе его распределения и перераспределения через различные виды денежных поступлений в собственность и распоряжение государства в целях создания финансовой базы, необходимой для реализации целей и задач, стоящих перед государством», а муниципальные – «часть национального дохода, служащую финансовой базой местного самоуправления для решения муниципальными образованияами вопросов местного значения»<sup>2</sup>.

В учебниках по финансовому праву государственные доходы определяются как часть национального дохода страны, обращаемую в процессе его распределения и перераспределения через различные виды денежных поступлений в собственность и распоряжение государства с целью создания финансовой базы, необходимой для выполнения его задач по осуществлению социально-экономической политики, обеспечению обороны и безопасности страны, а также необходимой для функционирования государственных органов. Муниципальные доходы также представляют часть национального дохода и служат созданию финансовой основы местного самоуправления, ис-

---

<sup>1</sup> Запольский С. В. Теория финансового права: науч. очерки. М., 2010. С. 19.

<sup>2</sup> Бушмин Е. В. Государственные и муниципальные доходы как составная часть бюджетной системы Российской Федерации. М., 2012. С. 8.

пользуются для решения вопросов местного значения, исходя из интересов населения соответствующей территории<sup>1</sup>.

Полагаем, что такой подход также нельзя признать вполне удачным. При такой дефиниции, прежде всего, указывается на соотношение понятий «национальный доход» и «государственный доход». Не вполне понятно, что представляет собой доход как часть национального дохода страны. Несомненно, национальный доход является источником всех доходов, которые образуются в рамках воспроизводственного процесса. Под ним понимается исчисленная в денежном выражении стоимость вновь созданного в стране в течение года совокупного продукта, представляющая доход, приносимый всеми факторами производства<sup>2</sup>. В определенной степени можно говорить и о нарушении правил формальной логики, поскольку получается, что категория определяется сама через себя, «доход» определяется как «часть дохода».

В научной литературе можно встретить и нестандартные подходы к определению доходов. Так, своеобразно определяет государственные доходы Х. В. Пешкова, по мнению которой, они представляют собой «форму экономических распределительных отношений, получивших правовую форму в связи с необходимостью формирования бюджета в рамках бюджетного метода ведения хозяйства»<sup>3</sup>. Данное определение слишком абстрактно, оно не позволяет выявить существенные признаки данного явления, не вполне понятно, что автором понимается под формой экономических отношений, а также в чем выражается необходимость формирования бюджета в рамках бюджетного метода ведения хозяйства.

На наш взгляд, поскольку доход является финансово-правовой категорией, для его определения необходимо обратить внимание на системообразующую категорию «финансы», так как она во многом предопределяет сущностные характеристики иных финансовых категорий, в том числе, и доходов.

Признавая отсутствие единой трактовки понятия «финансы», отметим, что в настоящее время условно можно выделить два подхода к определению данной категории. Широкий подход, которого придерживаются чаще всего западные ученые, предполагает, что к фи-

---

<sup>1</sup> См., напр.: Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2000. С. 251; Крохина Ю. А. Финансовое право России. М., 2004. С. 337; Финансовое право Российской Федерации / отв. ред. М. В. Карасева. М., 2002. С. 316.

<sup>2</sup> Вахрин П. И., Нешиной А. С. Финансы. М., 2005. С. 14.

<sup>3</sup> Пешкова Х. В. Бюджетное устройство России. М., 2014. С. 121.

нансовым относят любые отношения, возникающие в процессе движения денег (расходования и поступления денежных ресурсов)<sup>1</sup>. При такой трактовке финансов не вполне понятно их соотношение с иными стоимостными категориями (деньги, цена, стоимость, прибыль и др.). Поэтому, наиболее распространенным является узкий («воспроизводственный») подход, при котором к финансовым отношениям относят особую группу денежных отношений, возникающих при распределении и перераспределении национального дохода страны. Так, Э. А. Вознесенским указывается на то, что «понятие финансов отражает особую сферу распределительных отношений в обществе»<sup>2</sup>. Мы, рассматривая категорию финансы, будем основываться на разделяемой нами общепризнанной теории финансов как особой формы денежных распределительных отношений.

Прежде всего, необходимо обратить внимание на то, что финансы рассматриваются в различных аспектах, как правило, выделяется экономический и материальный аспекты<sup>3</sup>. С экономической точки зрения финансы представляют собой определенную группу экономических отношений. Несмотря на некоторые нюансы (указание на цели расходования аккумулированных денежных средств, например), финансы с экономической точки зрения определяются примерно одинаково.

Так, Большой энциклопедический словарь определяет финансы как совокупность экономических отношений в процессе создания и использования фондов денежных средств<sup>4</sup>.

В. М. Родионовой финансы определяются как денежные отношения, возникающие в процессе распределения и перераспределения стоимости валового общественного продукта и части национального богатства в связи с формированием денежных доходов и накоплений у субъектов хозяйствования и государства и использованием их на рас-

---

<sup>1</sup> См., напр.: Боди З., Мертон Р. Финансы. М., 2000; Нестеров Л. И. Финансовая система мира: взаимные расчеты между странами. М., 2005.

<sup>2</sup> Вознесенский Э. А. Методологические аспекты анализа сущности финансов. М., 1974. С. 13.

<sup>3</sup> Соколова Э. Д., разделяя данную точку зрения, называет данные аспекты диалектическим и метафизическим. См.: Соколова Э. Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М., 2009. С. 17–18.

<sup>4</sup> Большой энциклопедический словарь. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/308558>.

ширенное воспроизводство, материальное стимулирование работающих, удовлетворение социальных и других потребностей общества<sup>1</sup>.

Можно привести еще ряд определений финансов с экономической точки зрения, данных в финансовой литературе. Так, финансы – система экономических отношений по формированию и использованию фондов денежных средств на основе распределения и перераспределения национального дохода<sup>2</sup>. Финансы представляют собой совокупность денежных отношений, регламентированных государством по поводу формирования и использования различных денежных фондов в процессе их образования и распределения в целях обеспечения благосостояния населения, социального мира и экономического роста<sup>3</sup>.

Подобным образом финансы определяются и юристами.

Так, Л. К. Воронова указывает, что финансы отражают процесс образования и использования централизованных и децентрализованных финансовых ресурсов (определенного количества общественного труда, выраженного в денежных единицах)<sup>4</sup>.

Н. И. Химичевой финансы определяются как экономические денежные отношения по формированию, распределению и использованию фондов денежных средств государства, его территориальных подразделений, а также предприятий, организаций и учреждений, необходимых для обеспечения расширенного воспроизводства и социальных нужд, в процессе осуществления которых происходит распределение и перераспределение общественного продукта и контроль за удовлетворением потребностей общества<sup>5</sup>.

По мнению Э. Д. Соколовой финансы представляют собой совокупность экономических отношений, возникающих при распределении валового внутреннего продукта и части национального дохода в процессе создания, распределения (перераспределения) и использования фондов денежных средств<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Финансы / под ред. В. М. Родионовой. М., 1995. С. 12.

<sup>2</sup> Вахрин П. И., Нешиной А. С. Финансы. М., 2005. С. 14

<sup>3</sup> Финансы / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской, Б. М. Сабанти. М., 2006. С. 21.

<sup>4</sup> Воронова Л. К. Правовые основы расходов государственного бюджета в СССР. Киев, 1981. С. 3.

<sup>5</sup> Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2000. С. 19.

<sup>6</sup> Соколова Э. Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М., 2009. С. 3.

Приведенные высказывания позволяют сказать, что вне зависимости от контекста, как правило, в научной финансовой и финансово-правовой литературе указывается на такие признаки финансов как:

- денежный характер;
- распределительный (перераспределительный) характер;
- связанность с формированием и использованием фондов денежных средств.

Рассмотрим указанные признаки подробнее.

Прежде всего, учеными подчеркивается, что финансы являются денежной категорией. «Деньги являются обязательным условием существования финансов. Нет денег – не может быть и финансов, ибо последние есть общественная форма, обусловленная существованием первых»<sup>1</sup>. М. Ф. Ивлиевой справедливо указывается на то, что удовлетворение общегосударственных потребностей происходит не в порядке непосредственной концентрации государством соответствующих материальных ресурсов в натуральной форме, а посредством денег<sup>2</sup>.

В то же время в литературе отмечается, что финансы отличаются от денег по своему содержанию и функциям. С помощью финансов реализуются экономические отношения, возникающие в процессах распределения и перераспределения национального дохода<sup>3</sup>. Учеными подчеркивается, что в содержание финансов включаются только те денежные отношения, которые имеют специфическую финансовую форму движения стоимости, связанную с распределением денежных доходов и накоплений<sup>4</sup>.

Соответственно, и доходы, как финансово-правовая категория, тоже носят исключительно денежный характер. Так, С. Д. Цыпкин указывает на то, что «государственные доходы представляют собой различные денежные ресурсы»<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Финансы / под ред. В. М. Родионовой. М., 1995. С. 8.

<sup>2</sup> Ивлиева М. Ф. Значение категории «финансовая деятельность государства» в науке финансового права // Федеральные и региональные аспекты финансового права: «Круглый стол», посвящ. 75-летию акад. Н. И. Химичевой: тез. выступлений (2–3 окт. 2003 г.) / под ред. Е. В. Покачаловой. Саратов, 2004. С. 15.

<sup>3</sup> Финансовая система и экономика / под ред. В. В. Нестерова, Н. С. Желтова. М., 2004. С. 13.

<sup>4</sup> Крохина Ю. А. Финансовое право России. М., 2007. С. 2.

<sup>5</sup> Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М., 1973. С. 9.

Вместе с тем в литературе встречаются трактовки доходов как поступлений не только в денежной, но и натуральной форме. В частности, М. П. Комаровым государственные доходы рассматриваются как «совокупность фискальных и иных средств, поступающих в государственную казну»<sup>1</sup>, что вызывает вопросы, поскольку казна представляет собой не только бюджет, но и иное нераспределенное имущество. С. Я. Боженок указывает на то, что государственные доходы являются не только частью национального дохода, но и валового внутреннего продукта, «поскольку в доход государства поступают не только денежные средства, но и иное имущество (бесхозное, конфискованное)»<sup>2</sup>. А. Р. Батяевой указывается на понимание государственных доходов бюджета «как выраженных в денежной форме, так и в форме материальных ценностей средств»<sup>3</sup>.

На наш взгляд, рассмотрение имущества в качестве дохода с финансово-правовых позиций не представляется возможным. Отнесение категории «доходы» к финансово-правовой предопределяет ее денежный характер. Согласимся с мнением В. М. Родионовой о неправомерности отнесения к финансам натуральных отношений. Функционирование финансов возможно только при определенных условиях – реальном движении денежных средств<sup>4</sup>. «Денежный оборот составляет материальную основу финансов»<sup>5</sup>.

Как указывал Э. А. Вознесенский: «в иных исторических условиях при господстве натуральных форм хозяйства доходы государства выражали более широкий круг отношений, чем финансы, так как государство формировало свои доходы главным образом посредством эксплуатации своих владений (домен), а также за счет натуральных податей, сборов, не принимавших стоимостной формы, и трудовых повинностей. Все это является выражением диалектического развития категории финансов и категории доходов государства»<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Комаров М. П. Государственные приоритеты политики доходов. М., 2014. С. 82.

<sup>2</sup> Боженок С. Я. Источники государственных доходов. М., 2013. С. 53.

<sup>3</sup> Батяева А. Р. Неналоговые доходы государственного бюджета в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 9.

<sup>4</sup> Финансы / под ред. В. М. Родионовой. М., 1995. С. 8.

<sup>5</sup> Бабич А. М., Павлова Л. Н. Финансы. Денежное обращение. Кредит. М., 2000. С. 176.

<sup>6</sup> Вознесенский Э. А. Методологические аспекты анализа сущности финансов. М., 1974. С. 16.

Полагаем, что в данном случае налицо смещение акцентов, связанное с тем, что с цивилистических позиций бюджет рассматривается как составная часть казны. Бесплатное и конфискованное имущество в соответствии с установленными гражданским законодательством Российской Федерации правилами поступает в собственность муниципального образования. Пунктом 3 ст. 225 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее по тексту – ГК РФ) установлено, что по истечении года со дня постановки бесплатной недвижимой вещи на учет орган, уполномоченный управлять муниципальным имуществом, может обратиться в суд с требованием о признании права муниципальной собственности на эту вещь.

В силу того, что данное имущество изначально не закреплено за каким-либо учреждением или унитарным предприятием, оно поступает в казну, которую составляют имущество, не закрепленное за государственными предприятиями и учреждениями, и средства бюджета<sup>1</sup>. Получается, что имущество поступает в казну как имущество, не закрепленное за каким-либо юридическим лицом, а уже денежные доходы от его реализации или использования могут быть рассмотрены как доходы с финансово-правовых позиций, когда они в процессе распределения и перераспределения поступят в бюджетные фонды денежных средств.

Обращает на себя внимание и то, что налоговым законодательством Российской Федерации, несмотря на определение дохода как выгоды не только в денежной, но и натуральной форме, предусмотрено, что для целей налогообложения доходы учитываются в денежной форме. Например, ст. 211 НК РФ предусмотрено, что при получении налогоплательщиком – физическим лицом дохода в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из рыночных цен. Пунктом 3 ст. 274 НК РФ установлено, что доходы налогоплательщиков – организаций в целях налога на прибыль организаций учитываются в денежной форме.

В финансово-правовой литературе обращается внимание на то, что доходы относятся к категории денежной. Так, П. М. Годме считает, что государственными денежными средствами являются денежные средства, предназначенные для осуществления государственных

---

<sup>1</sup> Пункт 4 ст. 214 ГК РФ.

функций<sup>1</sup>. Е. Ю. Грачевой, Э. Д. Соколовой государственные доходы определяются как различные денежные ресурсы, поступающие в процессе распределения и перераспределения части национального дохода общества в распоряжение (собственность) государства и используемые им для финансирования потребностей, возникающих при осуществлении им своих задач и выполнении соответствующих функций<sup>2</sup>.

Также важным признаком финансов является их распределительный (перераспределительный) характер. В экономической литературе справедливо отмечается, что «финансовые средства – это всегда уже перераспределенные средства»<sup>3</sup>. Финансы возникают и функционируют на такой стадии воспроизводственного процесса, на которой происходит распределение стоимости общественного продукта по субъектам, каждый из которых должен получить свою долю в произведенном продукте<sup>4</sup>. Первоначально происходит первичное распределение (выделение первичных доходов – заработной платы, прибыли и т. п.), а затем перераспределение (уточнение целевого использования путем создания фондов, выделение доли государства при уплате налогов и др.) национального дохода. Если доходы частных лиц возникают уже при первичном перераспределении национального дохода, то доходы государства и иных публичных субъектов выделяются уже путем перераспределения национального дохода в целях удовлетворения публичных, коллективных потребностей. При этом, несомненно, что доходы любого лица можно рассматривать как часть национального дохода. Главным источником любых доходов является национальный доход, обращаемый в процессе его распределения и перераспределения через различные виды денежных поступлений в собственность и распоряжение различных лиц. Распределительный характер финансов предопределяет, что они «выражают одностороннее и безвозмездное движение стоимости»<sup>5</sup>, финансы носят безэквивалентный характер. Учеными справедливо отмечается, что финансы не предназначены для создания встречного удовлетворения, их движение не носит характера

---

<sup>1</sup> Годме П. М. Финансовое право. М., 1978. С. 52.

<sup>2</sup> Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право. М., 2013. С. 121.

<sup>3</sup> Финансы и кредит / под ред. М. В. Романовского, Г. Н. Белоглазовой. М., 2003. С. 201.

<sup>4</sup> Финансы / под ред. В. М. Родионовой. М., 1995. С. 10.

<sup>5</sup> Финансовая система и экономика / под ред. В. В. Нестерова, Н. С. Желтова. М., 2004. С. 15.



возмещения<sup>1</sup>. Э. Д. Соколова, анализируя финансовые и товарно-денежные отношения, обоснованно указывает на то, что финансовые отношения не могут рассматриваться как вид товарно-денежных отношений «потому, что им не свойственны эквивалентные взаимоотношения между участниками»<sup>2</sup>.

В отношении доходов также исследуется их распределительная природа. Так, Е. В. Бушмин обращает внимание на то, что экономическая природа государственных и муниципальных доходов состоит в том, что они представляют собой часть перераспределяемых финансовых ресурсов<sup>3</sup>.

Еще одной немаловажной характеристикой финансов является то, что они связаны с формированием и использованием фондов денежных средств. «В результате функционирования финансов создаются, распределяются и используются денежные фонды, обеспечивающие различные потребности общества и государства»<sup>4</sup>. Э. А. Вознесенский считал это «общественным назначением»<sup>5</sup> финансов.

Многими авторами сами финансы с материальной стороны рассматриваются как фонды денежных средств<sup>6</sup>. И. И. Янжул отмечал, что под финансами необходимо понимать «совокупность материальных средств, необходимых для удовлетворения потребностей госу-

---

<sup>1</sup> Крохина Ю. А. Финансовое право России. М., 2007. С. 2.

<sup>2</sup> Соколова Э. Д. Финансы, финансовая система и финансовая деятельность: теоретико-правовой аспект // Очерки финансово-правовой науки современности / под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М.; Харьков, 2011. С. 51.

<sup>3</sup> Бушмин Е. В. Государственные и муниципальные доходы как составная часть бюджетной системы Российской Федерации. М., 2012. С. 11.

<sup>4</sup> Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М., 2000. С. 8.

<sup>5</sup> Вознесенский Э. А. Методологические аспекты анализа сущности финансов. М., 1974. С. 13.

<sup>6</sup> См., напр.: Финансовое право / под ред. О. Н. Горбуновой. М., 2000. С. 15; Соколова Э. Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М., 2009. С. 18; Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2000. С. 18; Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2012. С. 12, 72; Арзуманова Л. Л. Право денежного обращения как подотрасль финансового права Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2014. С. 3; Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М., 2000. С. 7.

дарств»<sup>1</sup>. Н. И. Химичевой указывается на то, что по своему материальному выражению финансы представляют собой денежные фонды государства, его территориальных подразделений, предприятий, учреждений, организаций, используемые для потребностей общества и развития производства<sup>2</sup>. Ю. А. Крохина определяет финансы как денежные фонды государства, государственно-территориальных и муниципальных образований, предприятий, учреждений, организаций, используемые для материального обеспечения потребностей общества и развития производства<sup>3</sup>.

В финансовой литературе особо подчеркивается, что финансами являются такие денежные отношения, которые имеют специфическую финансовую форму движения стоимости, связанную с формированием и использованием фондов денежных ресурсов<sup>4</sup>.

Вместе с тем все чаще в литературе стали высказываться мнения о том, что финансы далеко не всегда имеют фондовую природу. В. М. Родионова обращает внимание на то, что использование финансовых ресурсов осуществляется в основном через денежные фонды (при этом автором приводятся преимущества фондовой формы (тесная увязка удовлетворения потребности с экономическими возможностями, обеспечение концентрации ресурсов на основных направлениях развития общественного воспроизводства и т.п.), «хотя возможна и *нефондовая форма* их использования»<sup>5</sup>. Анализ взглядов данного автора показывает, что ею нефондовая форма финансов рассматривается как исключение из общего правила. В частности, указывается на такое движение финансов в нефондовой форме как: уплата и получение штрафов за нарушение договоров, внесение паевых взносов членами различных объединений, их участие в распределении прибыли, инвестирование средств в акции, получение дивидендов<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М., 2002. С. 44.

<sup>2</sup> Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2000. С. 18.

<sup>3</sup> Крохина Ю. А. Финансовое право России. М., 2007. С. 2.

<sup>4</sup> Массарыгин Ф. С. Финансовая система СССР. М., 1968. С. 4; Аюшиев А. Д. Финансы предприятий и организаций. Иркутск, 2005. С. 12; Александров А. М. Финансовая система СССР. М., 1956. С. 7–8; Дадашев А. З., Черник Д. Г. Финансовая система России. М., 1997. С. 10, 12.

<sup>5</sup> Финансы / под ред. В. М. Родионовой. М., 1995. С. 11.

<sup>6</sup> Там же. С. 100.

Высказывается в литературе и более радикальная точка зрения – об отсутствии фондовой природы финансов. В частности, Е. В. Покачалова считает актуальной отмену признака фондовости финансов, подтверждая свое суждение наличием возможности расходования средств, полученных от должника, юридическим лицом в уплату долга без предварительного зачисления на его расчетный счет (в его фонды), а также использованием в нефондовой форме амортизационных отчислений<sup>1</sup>.

На наш взгляд, с данными высказываниями трудно согласиться. Первый из приведенных примеров – расходование средств, полученных от должника, юридическим лицом в уплату долга без предварительного зачисления на его расчетный счет – всего лишь частный случай, исключение из общего правила, позволяющее облегчить межбанковские расчеты. Таким же частным исключением являются и взаимозачеты. Полагаем методологически неверным на основе анализа частных исключительных случаев делать вывод об отсутствии фондовой формы финансов в целом. Ведь исключения только подтверждают правила.

Думается, что в данном случае признак фондовости не совсем нарушается. Обратимся к толковым словарям, для того чтобы определить что понимается под фондом. Так, согласно словарю Ожегова фонд – это 1) денежные средства, ассигнуемые для определенной цели; 2) ресурсы, запасы чего-нибудь<sup>2</sup>. В словаре Ушакова фонд определяется как денежные средства, предназначенные для какой-нибудь цели<sup>3</sup>. В финансовой литературе фонд определяется как источник средств, имеющий определенный порядок образования и использования<sup>4</sup>. Получается, что фондовая форма финансов позволяет установить порядок и цели аккумулирования и использования денежных средств. В вышеприведенном случае, средства, которые должны были быть аккумулированы в соответствующий фонд, расходуются на установленные цели. Их незачисление в фонд продиктовано, пре-

---

<sup>1</sup> Покачалова Е. В. Публичный долг: теоретические и практические аспекты Российского финансового права: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2007. С. 126–132.

<sup>2</sup> Толковый словарь Ожегова. URL: <http://www.ozhegov.org/words/38305.shtml>.

<sup>3</sup> Толковый словарь Ушакова. URL: <http://feb-web.ru/feb/ushakov/ush-abc/default.asp>.

<sup>4</sup> Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Финансы предприятий. М., 2004. С. 317.

жде всего, необходимостью упрощения процедуры и сокращения сроков расчетов, и не нарушает фондность финансов.

Более того, подобные правила закреплены БК РФ. Например, абз. 3 п. 1 ст. 93<sup>3</sup> БК РФ предусмотрено, что в случае непогашения предоставленных бюджетных кредитов в установленные сроки, их остаток взыскивается за счет межбюджетных трансфертов, а также за счет отчислений от федеральных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, *подлежащих* зачислению в бюджет субъекта Российской Федерации. В данном случае также средства списываются, минуя бюджетный счет регионального бюджета, однако фондность бюджета при этом никем не оспаривается.

Нефондовое использование амортизационных отчислений, наоборот, на наш взгляд, приводит к многочисленным нарушениям. Ведь цель данных отчислений – обновление основных фондов юридических лиц, которая в настоящее время не соблюдается. Возмещенные амортизационные отчисления выводятся и используются собственниками юридических лиц по собственному усмотрению. Повсеместно, как показывает практика, это приводит к ветшанию основных фондов и невозможности дальнейшего осуществления деятельности, а также может привести к более катастрофичным последствиям. Наиболее показательным примером служит авария на Саяно-Шушенской ГЭС. Несмотря на регулярное начисление и возмещение амортизационных отчислений, обновление основных фондов и их ремонт не производился<sup>1</sup>. В этой связи, считаем справедливым мнение М. М. Винокуровой о том, что за счет амортизационных отчислений должен создаваться амортизационный фонд, целью использования которого должны быть ремонт, модернизация и замена основных средств<sup>2</sup>. Необходимы изменения действующего законодательства, в том числе, и в части усиления ответственности за нецелевое использование амортизационных фондов.

Вышеприведенные возражения, на наш взгляд, доказывают, что основной формой существования финансов является именно фондная форма, она позволяет не только установить, но и контролировать целевое использование аккумулированных денежных ресурсов. Использование финансов в нарушение установленных правил вне фондной формы влечет за собой нарушение принципа использования финан-

---

<sup>1</sup> Хотя еще в 2006 году проверка Счетной палаты выявила серьезные нарушения, в частности, износ отдельных элементов на 85 %.

<sup>2</sup> Винокурова М. М. Финансово-правовая поддержка субъектов малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации. Иркутск, 2013. С. 89.

сов на заранее определенные цели, что наглядно показывает нецелевое расходование начисленных амортизационных отчислений. Более того, возникает вопрос, а можно ли вообще движение денежных ресурсов вне фондовой формы относить к финансовым отношениям, ведь если все финансы являются деньгами, то не все деньги – финансами. На наш взгляд, движение финансовых потоков через фонды позволяет отграничить финансовые отношения от иных денежных отношений.

Рассматривая фондовую природу финансов, необходимо отметить, что доходы, как финансовая категория, составляют такую сторону фондовых отношений как формирование (аккумуляция) денежных фондов, что на обращает внимание большинством ученых. То есть с экономической точки зрения доходы представляют собой общественные отношения, возникающие в процессе аккумуляции (формирования) фондов денежных средств, а по материальному выражению доходы представляют собой поступающие в фонд денежные средства.

Также необходимо обратить внимание и на иные характеристики финансов. Прежде всего, вызывают интерес суждения о взаимосоотношении финансов и государства. Ряд авторов указывают на связь финансов с существованием государства. Э. А. Вознесенский подчеркивал, что финансовые отношения носят императивный, государственно-властный характер<sup>1</sup>. Н. И. Химичевой указывается на связанность функционирования финансов с существованием государства<sup>2</sup>. По мнению М. В. Карасевой финансовые отношения не существуют сами по себе, «будучи обусловлены фактом существования государства, они проявляются не иначе как в формах, определенных государством»<sup>3</sup>. Ю. А. Крохиной в качестве отличительной черты финансовых отношений выделяется обязательное участие в них государства<sup>4</sup>. Ю. Л. Смирникова указывает на двойность взаимосвязи права и финансов, финансовые отношения выступают сферой юридического воздействия, в то же время реализация предназначения финансов невозможна без финансово-правового регулирования<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Вознесенский Э. А. Методологические аспекты анализа сущности финансов. М., 1974. С. 70.

<sup>2</sup> Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2000. С. 18.

<sup>3</sup> Карасева М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 29–30.

<sup>4</sup> Крохина Ю. А. Финансовое право России. М., 2007. С. 2–3.

<sup>5</sup> Смирникова Ю. Л. Функциональные взаимосвязи финансового права // Вестник университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). 2014. № 4. С. 110.

М. В. Романовский и Б. М. Сабанти подчеркивая, что «финансы порождаются и регламентируются государством», при проведении ретроспективного анализа приходят к выводу о том, что финансы возникли как государственные и уже с развитием корпоративных форм капитала, появлением институтов, занимающихся аккумуляцией и перераспределением свободных денежных средств «термин финансы вышел за рамки узкого понимания»<sup>1</sup>. А. И. Худяков категорию финансы рассматривал как исключительно государственную, по его мнению, «финансами могут быть лишь те денежные средства, которые имеют государственную форму собственности»<sup>2</sup>.

Э. Д. Соколова не признает финансы атрибутом государства. По ее мнению, финансы – это экономическая категория, которая проявляется, а не создается государством, хотя формы проявления финансов несут на себе отпечатки конкретных исторических, социально-экономических, политических условий развития соответствующего общества<sup>3</sup>.

По нашему мнению, рассматривать финансы только как государственные не вполне корректно. Полагаем, и указание на возникновение финансов как государственных и уже затем их расширение может быть справедливо относительно предмета исследования финансовой науки, но не объективно существующей категории. Да, социально-экономические и политические условия развития общества, государственное устройство накладывают отпечаток на формы и условия существования финансовых отношений. Вместе с тем если мы рассматриваем финансы как воспроизводственную категорию, заключающуюся в безвозмездном одностороннем движении денежных потоков, то необходимо учитывать объективно существующие законы и закономерности процесса воспроизводства. Воспроизводственный процесс объективен, сложно предположить наличие вторичного перераспределения без первичного выделения доли каждого участника. И при распределении, и при перераспределении национального дохода используются финансовые инструменты, создаются фонды денежных средств, используемые по целевому назначению.

---

<sup>1</sup> Финансы / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской, Б. М. Сабанти. М., 2006. С. 16–20.

<sup>2</sup> Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 55.

<sup>3</sup> Соколова Э. Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М., 2009. С. 20.

Но, в то же время необходимо учитывать, что финансовые отношения не существуют вне правового поля. Будучи урегулированы правом, они превращаются в финансовые правоотношения. По справедливому замечанию С. Д. Цыпкина практическая реализация отношений в области доходов немыслима без соответствующего правового оформления; государство посредством нормативных правовых актов устанавливает систему платежей, их форму, методы, размеры, срок и порядок взимания<sup>1</sup>.

Наряду с этим, полагаем необходимым обратить внимание на такую характеристику финансов как их ограниченность (дефицитность). Экономисты рассматривают финансы как ограниченные (дефицитные) ресурсы, поскольку субъект планирует свои доходы в условиях неопределенности их поступления и распределения<sup>2</sup>. «В каждом данном году для удовлетворения кажущихся безграничными потребностей имеются в наличии ограниченные ресурсы»<sup>3</sup>.

Ограниченность денежных ресурсов порождает проблему выбора, т.е. их эффективной аккумуляции и распределения в условиях множества альтернативных вариантов для удовлетворения потребностей в денежных средствах. Поступление доходов и формирование расходов, как правило, не совпадают по времени. Более того, доходы и расходы не могут быть точно определены ни тем, кто принимает решения, ни кем-либо другим, поскольку они носят прогнозный, вероятный характер, как для государства, так и для хозяйствующего субъекта<sup>4</sup>.

На ограниченность (дефицитность) финансов обращается внимание и в юридической литературе. Уже в 19 веке учеными исследовалась ограниченность доходов по сравнению с расходами государства. В. А. Лебедев писал о том, что «потребности бесконечны, а средства ограничены»<sup>5</sup>. М. И. Пискотин высказывался о том, что «государственные расходы возрастают быстрее, чем национальный доход»<sup>6</sup>. О. Н. Горбуновой указывается, что государством рассчитыва-

---

<sup>1</sup> Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М., 1973. С. 14.

<sup>2</sup> Боди З., Мертон Р. Финансы. М., 2000. С. 38.

<sup>3</sup> Экономическая теория / под общ. ред. В. К. Гилевой, Е. В. Чигриной. Иркутск, 2008. С. 29.

<sup>4</sup> Финансы / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской, Б. М. Сабанти. М., 2006. С. 16–20.

<sup>5</sup> Лебедев В. А. Финансовое право. М., 2000. С. 131.

<sup>6</sup> Пискотин М. И. Советское бюджетное право. М., 1971. С. 6.

ется «предполагаемое количество и объем доходов, которые должны поступить в бюджет, и предполагаемые траты на предстоящий период»<sup>1</sup>. А. Д. Селюковым обращается внимание на возможные противоречия «между различными уровнями власти по поводу распределения ограниченных финансовых ресурсов»<sup>2</sup>.

Ограниченность финансов предопределила исследования о необходимости экономичного взимания налогов. Еще английский экономист А. Смит высказал идею о том, что налоги должны быть устроены таким образом, чтобы извлекать из кармана плательщика как можно меньше сверх того, что поступает в государственную казну<sup>3</sup>. В настоящее время принцип экономичности налогообложения традиционно выделяется в научной юридической литературе<sup>4</sup>, что свидетельствует о признании ограниченного (дефицитного) характера налоговых доходов и необходимости экономии ресурсов частных лиц при их взимании.

Проведенное в параграфе исследование позволяет прийти к следующим выводам. Прежде всего, необходимо выделить существенные признаки, присущие доходам как финансово-правовой категории. На наш взгляд, к ним необходимо отнести:

1) Денежный характер. Доходы аккумулируются в денежной форме, причем, как правило, безналичной.

2) Распределительный (перераспределительный) характер. Являясь воспроизводственной категорией, доходы существуют на стадии распределения и перераспределения. При помощи финансовых инструментов национальный доход распределяется и перераспределяется, выделяются доходы участвующих в воспроизводственном процессе лиц. Распределительный характер отношений предполагает их безэквивалентность. Распределительный характер доходов проявляется в том, что они возникают на стадии формирования денежных фондов, то есть к ним необходимо относить только те общественные отношения, которые возникают в процессе формирования денежных фондов.

---

<sup>1</sup> Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2012. С. 105.

<sup>2</sup> Селюков А. Д. Правовое регулирование межбюджетных отношений в Российской Федерации. М., 2003. С. 5.

<sup>3</sup> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народа. М., 1962. С. 611.

<sup>4</sup> См., напр.: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. Т. 1. М., 2009. С. 463; Налоговое право России / отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2007. С. 17; Клейменова М. О. Налоговое право // СПС «Консультант Плюс».



3) Целевое использование. Фондовая форма финансов предопределяет целевое использование доходов (финансирование конкретных задач и функций, стоящих перед субъектом).

4) Поступление в распоряжение лица. Здесь считаем необходимым сделать следующую ремарку. В финансово-правовой литературе, как правило, указывается на такую характеристику дохода как поступление не в распоряжение, а в собственность лица. На наш взгляд использование термина распоряжение применительно к доходам является более корректным. Полагаем, нужно учитывать следующие аспекты.

Прежде всего, поскольку финансы, как правило, существуют в безналичной форме, необходимо учитывать цивилистические воззрения на правовую природу безналичных денег. Данный вопрос является дискуссионным, прежде всего, в связи с отсутствием «овеществленной» формы безналичных денег и их существованием в виде записи по счету. Так, Е. Р. Денисовым безналичные деньги рассматриваются как информация о стоимости, находящаяся на различных правах в распоряжении физических и юридических лиц, выраженная в денежных единицах, и учтенная в виде записи по счетам соответствующих кредитных организаций<sup>1</sup>. В настоящее время существует два подхода к определению правовой природы безналичных денежных средств – обязательно-правовой и вещно-правовой<sup>2</sup>. Несмотря на рассмотрение вещно-правовой природы безналичных денег, что подтверждается наличием возможности защиты владельца счета с помощью абсолютного иска, рассмотрением предприятия как имущественного комплекса, хотя в его состав входят и средства на счетах<sup>3</sup>, общепризнанным является отнесение безналичных денег к объектам обязательственного права в виде прав требования<sup>4</sup>, что нашло отра-

---

<sup>1</sup> Денисов Е. Р. Финансово-правовые основы денежной системы Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 84.

<sup>2</sup> В частности, Пауль А. Г. указывает на правовую природу безналичных денежных средств как объектов имущественных бюджетно-правовых отношений по формированию доходов бюджетов: Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 14–15.

<sup>3</sup> Арзуманова Л. Л. Право денежного обращения как подотрасль финансового права Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2014. С. 165.

<sup>4</sup> См., напр.: Новоселова Л. А. Проценты по денежным обязательствам. М.: Статут, 2003.; Российское гражданское право / отв. ред. Е. А. Суханов. Т. 1. М., 2011.

жение и в действующем гражданском и банковском законодательстве, и должно быть учтено при определении доходов.

Кроме того, применительно к государству (местному самоуправлению) говорить о поступлении доходов в собственность не совсем верно. Бюджеты как фонды денежных средств являются собственностью государства (муниципалитета), а доходами от их имени распоряжаются соответствующие органы государственной власти (местного самоуправления).

Более того, учитывая признак целевого использования создаваемых фондов денежных средств, необходимо учитывать, что признак собственности не всегда предопределяет использование денежных средств в интересах только собственника. Происходящие в настоящее время усложнение финансовой деятельности государства<sup>1</sup>, ее децентрализация, привели к появлению относительно новых для российской правовой системы публичных фондов денежных средств, используемых государством для удовлетворения общего интереса (фонд агентства страхования вкладов, негосударственные пенсионные фонды и др.). Кроме этого необходимо учитывать возможное использование в публичных целях частных денежных средств. Так, Президент Российской Федерации В. В. Путин неоднократно высказывался о возможности привлечения к решению социальных задач государства различных частных субъектов. В частности, в одном из своих выступлений В. В. Путин отметил, что часть работы в социальной сфере может быть передана в сферу деятельности некоммерческих организаций, необходимо стремиться к тому, чтобы передавать на уровень некоммерческих объединений предпринимателей, скажем, некоторые функции государства в социальной сфере<sup>2</sup>.

5). Безвозвратность и безвозмездность. По нашему мнению, доходом в строгом смысле этого слова можно признать только те денежные средства, которые поступают в фонд «насовсем» и не влекут

---

<sup>1</sup> Грачевой Е. Ю. отмечается, что усложнение финансовой деятельности государства связано с тем, что ее осуществление охватывает и деятельность негосударственных коммерческих организаций и т. д.: Грачева Е. Ю. Государственный финансовый контроль как важнейший инструмент обеспечения публичных интересов в условиях рынка // Вестник университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). 2014. № 4. С. 21.

<sup>2</sup> Выступление В. В. Путина на пленарном заседании Общероссийского форума «Государство и гражданское общество: сотрудничество во имя развития». URL: // <http://www.kremlin.ru/transcripts/47480>.

за собой дополнительных встречных трат. На этот признак доходов обращалось внимание уже дореволюционными учеными. Так, Э. Н. Берендтс указывал на то, что доходами необходимо признавать материальные средства, которые должны поступить в казну безвозвратно, а также безвозмездно, а не заимообразно<sup>1</sup>. Современными экономистами также указывается на то, что займы не представляют собой доход государства, так как подлежат возврату кредиторам<sup>2</sup>.

Вместе с тем некоторыми учеными возвратные платежи причисляются к доходам. В частности, А. Р. Батяева, обосновывая свое мнение о признании возвратных платежей доходами, указывает на то, что «приобретатель ценных бумаг, передавая их стоимость продавцу, приобретает право требования по ним. Один вид имущества заменяет другой... Возврат же происходит путем передачи иного имущества...»<sup>3</sup>. Полагаем, что с такой трактовкой согласиться сложно, в данном случае автором подчеркивается всего лишь отличительная черта всех финансовых отношений – их безэквивалентность, т. е. отсутствие встречного предоставления здесь и сейчас, а наличие временного разрыва. Вместе с тем такие платежи имеют существенные отличия от доходов. Если при планировании и получении дохода фонд исходит из необходимости покрыть некие нужды, стоящие перед фондом (социальные, пенсионные и пр.), то при планировании и получении займа учитывается его временный характер и необходимость его возврата (причем, как правило с процентами на сумму основного долга) в установленные договором сроки. В связи с тем, что такие платежи поступают в фонд «на время» и влекут за собой дополнительные (пусть и отсроченные во времени расходы), полагаем неоправданным рассмотрение их в качестве дохода.

Необходимо отметить, что признак безвозмездности и безвозвратности применительно к доходам учитывается действующим финансовым законодательством Российской Федерации. Так, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, как правило, не признает доходами средства, полученные на возвратной основе. В частности, ст. 217 НК РФ предусмотрено, что не подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц доход заемщика в виде суммы задолженности по кредитному договору. В соответствии со ст. 251 НК

---

<sup>1</sup> Берендтс Э. Н. Русское финансовое право. СПб., 1914. С. 180.

<sup>2</sup> Брайчева Т. В. Государственные и муниципальные финансы. СПб., 2007. С. 177.

<sup>3</sup> Батяева А. Р. Неналоговые доходы государственного бюджета в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 26.

РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа. Бюджетным законодательством Российской Федерации различаются доходы бюджета и средства, являющиеся источниками финансирования дефицита бюджета, заемные средства отнесены к последним и не признаются доходами.

Согласимся с А. Г. Паулем в том, что безвозвратность поступления доходов в бюджеты проявляется в том, что при установлении доходов не предусматривается и не предполагается необходимость их возврата. Причем, по его мнению, признак безвозвратности доходов бюджетов не вступает в коллизию с возможностью их возмещения (возврата) в случае излишней уплаты, поскольку такой возврат осуществляется не в силу ранее установленного обязательства государства (муниципального образования), а в связи с тем, что была допущена определенная ошибка при их поступлении<sup>1</sup>.

В связи с этим, нами будут рассматриваться в качестве доходов только безвозмездные и безвозвратные платежи. Полагаем, что нельзя поставить знак равенства между доходом как платежом, обладающим рядом признаков, и доходной частью фонда. Доходная часть фонда может формироваться как за счет безвозмездных и безвозвратных платежей (доходов), так и за счет заемных средств, возмездный и возвратный характер которых требует отдельного особого рассмотрения.

Осознавая невозможность дать универсальное определение дохода, которое удовлетворяло бы всех исследователей, полагаем, что выявленные сущностные признаки доходов позволяют в самом общем виде определить доход с финансово-правовых позиций. На наш взгляд, как и финансы, доходы необходимо рассматривать в материальном и экономическом аспекте. По материальному выражению доходы можно определить как дефицитные денежные средства, поступающие в процессе распределения (перераспределения) национального дохода безвозмездно и безвозвратно в различные денежные фонды. С экономической точки зрения доходы представляют собой распределительные экономические отношения, возникающие в процессе формирования фондов денежных средств.

---

<sup>1</sup> Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 36.

## 2. ПУБЛИЧНЫЕ ДОХОДЫ КАК КАТЕГОРИЯ ФИНАНСОВОГО ПРАВА

### 2.1. Понятие и сущностная характеристика публичных доходов

Доходы, аккумулируемые в публичные фонды денежных средств, нуждаются в детальном исследовании. Прежде всего, необходимо определиться с их понятием и сущностными признаками. Традиционно, для определения денежных средств, поступающих в централизованные и децентрализованные фонды для удовлетворения публичных нужд, применялся и применяется термин «государственные доходы». Однако, государственными в строгом смысле этого слова можно признать доходы, принадлежащие государству, то есть те доходы, собственником которых является государство или полномочия по распоряжению которыми принадлежат государству.

Вместе с тем происходящее в настоящее время усложнение финансовой деятельности государства, ее децентрализация, появление относительно новых для российской правовой системы, используемых государством для удовлетворения общего интереса, публичных фондов денежных средств, находящихся в частной собственности, делает невозможным применение в отношении всех публичных фондов термина «государственные доходы» и предопределяет не просто переосмысление используемых финансово-правовых категорий и наделение их обновленным содержанием, а рассмотрение категориального аппарата финансового права на новом качественном уровне. В связи с этим, полагаем необходимым и оправданным использование более емкого и широкого термина – *публичные доходы*.

Используемый дореволюционными учеными термин «государственные доходы» вполне соответствовал состоянию финансовой деятельности того времени, поскольку все доходы поступали в полное распоряжение государства. В частности, Л. В. Ходским<sup>1</sup> к государственным доходам относились налоги, пошлины, почта, телеграф, чеканка монеты, государственные имущества, казенные фабрики и

---

<sup>1</sup> Ходский Л. В. Государственное хозяйство и финансовая наука. Основные принципы и особенности государственного хозяйства и классификация государственных доходов // СПС «Консультант Плюс».

заводы, железные дороги, т. е. те средства, которые поступали в казну государства.

В советское время также использовался термин «государственные доходы», при этом его содержание было уже значительно шире. К государственным доходам относились не только средства, аккумулируемые в бюджете, но и распределяемые в распоряжение государственных юридических лиц<sup>1</sup>. Вместе с тем и бюджетные доходы, и доходы государственных юридических лиц являлись государственными в полном смысле этого слова, т. е. принадлежащими государству, поскольку государство полностью (без каких-либо ограничений) распоряжалось как доходами бюджета, так и доходами своих юридических лиц, поэтому о какой-либо децентрализации в советский период в рамках административно-командной экономики можно говорить только с определенной долей условности.

В постсоветское время, начиная с 90-х годов прошлого века и по настоящее время, также традиционно используется термин «государственные доходы» (кроме того, в связи с отделением местного самоуправления от государства для обозначения доходов, поступающих для удовлетворения местных нужд, стал использоваться термин «муниципальные доходы»), в состав которых, как и в советское время, включаются бюджетные доходы и доходы государственных (муниципальных) юридических лиц.

Однако, все чаще в дискуссиях стал подниматься вопрос о возможности отнесения доходов государственных юридических лиц к государственным (муниципальным) доходам<sup>2</sup>: нужно ли считать государственными (принадлежащими государству) только доходы, поступающие в бюджетные фонды, либо к государственным доходам необходимо относить и иные доходы, используемые для осуществления задач и функций государства, поступающие в распоряжение юридических лиц, использующих государственное имущество. Так, А. И. Худяков, считая, что денежные фонды государственных предприятий по форме собственности являются государственными де-

---

<sup>1</sup> См.: Советское финансовое право / под ред. Е. А. Ровинского. М., 1978. С. 133–134; Советское финансовое право / под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. М., 1982. С. 158 и др.

<sup>2</sup> В связи с тем, что государственные и муниципальные доходы имеют схожую правовую природу, далее при упоминании государственных доходов, государства автором подразумеваются также различные аспекты финансовой деятельности муниципальных образований.

нежными средствами и входят в состав финансовой системы государства, в то же время ставил вопрос о том, кто распоряжается денежными фондами предприятий: государство как собственник или само юридическое лицо как хозяйствующий субъект<sup>1</sup>.

Действительно, если в отношении бюджетных фондов государство является полноправным собственником и самостоятельно осуществляет правомочия владения, пользования и распоряжения аккумулируемыми в них доходами, то самостоятельность государства в отношении фондов государственных унитарных предприятий и государственных учреждений существенно ограничена наделением последних правом хозяйственного ведения или правом оперативного управления. В связи с этим, в последнее время все больше ученых стало отождествлять государственные доходы с бюджетными<sup>2</sup>, а доходы государственных юридических лиц в силу их самостоятельности и ограниченности влияния на них государства рассматривать как частные доходы. Так, в учебнике по финансовому праву под редакцией М. В. Карасевой<sup>3</sup> используется термин государственные доходы, однако авторский коллектив относит к ним только налоговые и неналоговые доходы, поступающие в централизованные фонды денежных ресурсов.

В то же время необходимо обратить внимание на то, что использование термина «государственные доходы» как в узком (как бюджетные доходы), так и в широком (как бюджетные доходы и доходы унитарных предприятий и учреждений) значении приводит к путанице, термин «государственные доходы» может быть использован автором сразу в разных значениях, и становится не вполне понятно, каким образом авторы соотносят государственные доходы с бюджетными доходами.

Например, Е. В. Бушмин сначала указывает, что государственные доходы подлежат зачислению в государственные денежные фонды: федеральный и региональные бюджеты и внебюджетные фонды, а муниципальные доходы в муниципальные денежные фонды – местные бюджеты; что государственные и муниципальные доходы представляют собой часть финансовых ресурсов, образующихся в различных отраслях экономики и централизованно перераспределяемых че-

---

<sup>1</sup> Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 299–300.

<sup>2</sup> Конюхова Т. В. Институты бюджетного права Российской Федерации. М., 2009. С. 54; Пешкова Х. В. Бюджетное устройство России. М., 2014. С. 121.

<sup>3</sup> Финансовое право Российской Федерации / отв. ред. М. В. Карасева. М., 2002. С. 316–318.

рез централизованные фонды денежных средств; потом в зависимости от порядка аккумулирования он выделяет централизованные и децентрализованные (государственных унитарных предприятий, учреждений) доходы<sup>1</sup>.

Х. В. Пешкова в своей работе «Бюджетное устройство»<sup>2</sup> на с. 121 пишет «государственные и муниципальные доходы (доходы бюджета)», т. е. рассматривает термины как синонимы. Однако, затем на с. 134 этой же работы делает заключение о разнообразности доходов государства и муниципальных образований, основное место среди которых занимают бюджетные налоги. Подобное умозаключение содержится и в автореферате диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук: «акцентировано внимание на сведениях основного объема государственных, муниципальных доходов к доходам бюджетов...»<sup>3</sup>.

А. Р. Батяева, указывая на то, что она придерживается широкого подхода трактовки понятия «государственные доходы», включая в них доходы государственной казны и государственных унитарных предприятий, в тоже время пишет о том, что современная система доходов государства представляет собой совокупность различного рода поступлений в бюджет<sup>4</sup>.

На наш взгляд, отождествление государственных и бюджетных доходов возможным не представляется. Мы полностью согласны с мнением А. И. Худякова о том, что «полное исключение из сферы финансовой деятельности государства денежных фондов государственных предприятий было бы неправомерным, поскольку это означало бы игнорирование прав государства как собственника на имущество предприятий, куда входят и их деньги»<sup>5</sup>.

Кроме того, если признать, что целью аккумулирования государственных доходов является осуществление государственных расходов для выполнения задач и функций государства, то необходимо

---

<sup>1</sup> Бушмин Е. В. Государственные и муниципальные доходы как составная часть бюджетной системы Российской Федерации. М., 2012. С. 8, 11, 15.

<sup>2</sup> Пешкова Х. В. Бюджетное устройство России. М., 2014. С. 121, 134.

<sup>3</sup> Пешкова Х. В. Бюджетное устройство государства (российская правовая концепция): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2014. С. 37.

<sup>4</sup> Батяева А. Р. Неналоговые доходы государственного бюджета в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 17–18.

<sup>5</sup> Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 304.



отметить, что, несмотря на закрепленный ст. 32 БК РФ принцип полноты отражения доходов бюджетов, свои задачи и функции государство выполняет не только «лично», используя бюджетные ресурсы, но и создавая различные юридические лица. Полагаем, что здесь уместно привести высказывание дореволюционного ученого И. Х. Озерова о том, что «цифры нашего государственного бюджета не всегда выражают действительные затраты на ту или другую потребность. Многие ведомства и учреждения имеют свои специальные средства или особые капиталы, из которых черпаются средства на разного рода цели и задачи»<sup>1</sup>. Современными учеными также признается, что некоторые публичные потребности могут покрываться не за счет бюджета, а частных средств либо децентрализованных финансов, и тогда источники их удовлетворения не относятся к доходам бюджета<sup>2</sup>.

Бюджетные доходы покрывают, хотя и основную, но только часть расходов государства. Функции государства в сфере образования, здравоохранения, культуры, в социальной и иных областях осуществляют различные организации, наделенные для этих целей государственным имуществом, – казенные, бюджетные и автономные учреждения, государственные унитарные предприятия. И если доходы бюджетных учреждений согласно ст. 161 БК РФ включаются в доходы соответствующего бюджета, то доходы иных государственных организаций остаются в их распоряжении и используются ими, хоть и самостоятельно, но, прежде всего, для удовлетворения публичных потребностей. Соответственно, их необходимо изучать с финансово-правовых позиций не как частные доходы. Т. В. Брайчева справедливо указывает на то, что «деление государственных доходов на централизованные и децентрализованные показывает соотношение источников удовлетворения общегосударственных и коллективных потребностей»<sup>3</sup>.

Более того, полагаем, что используемый наукой финансового права термин «государственные доходы» как совокупность денежных средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и государственных унитарных предприятий и государственных учреждений не отражает в полной мере всех реалий финансовой деятельности государства на данном этапе развития Российской экономики. В ли-

---

<sup>1</sup> Озеров И. Х. Как расходуются в России народные деньги? М., 2005. С. 79.

<sup>2</sup> Казна и бюджет / отв. ред. Д. Л. Комягин. М., 2014. С. 218.

<sup>3</sup> Брайчева Т. В. Государственные и муниципальные финансы. СПб., 2007. С. 106.

тературе справедливо отмечается неизбежность децентрализации финансово-обеспечительных функций, поскольку задача оптимального использования финансовых средств, учитывающего интересы и общества, и государства, в целом слишком объемна, чтобы исполняться исключительно силами центральной власти<sup>1</sup>.

Е. А. Рыжкова обращает внимание на тенденцию проникновения частноправового элемента в регулирование публичных финансов<sup>2</sup>. И, полагаем, здесь дело не только в использовании частных финансов как источника финансов государственных (уплата налогов и иных обязательных платежей частными лицами и пр.), но и иное использование частных финансов в публичных целях. Прежде всего, это связано с ограниченностью бюджетных средств, невозможностью удовлетворения за их счет всех общественных потребностей. В этой связи государство стремится избавить бюджет от «непроизводительных» расходов, создавая различные юридические лица и наделяя их государственным имуществом, которые будут действовать от своего имени и практически за свой счет, однако, выполняя при этом некие публичные функции. Свидетельствует об этом проведенная реформа правового статуса государственных учреждений и появление их трех типов: казенных, бюджетных и автономных, из которых только первые финансируются бюджетом на основе сметы, а бюджетным и автономным выделяются субсидии на выполнение государственных заданий. Более того, в публичных целях используются и денежные фонды, традиционно относимые к частным. В настоящее время создаются различные фонды денежных средств, которые могут быть использованы в публичных целях. Это и фонды государственных корпораций и компаний, в том числе агентства по страхованию вкладов, Внешэкономбанка, фонды негосударственных пенсионных фондов и т.п. В силу гражданско-правовых конструкций и негосударственные пенсионные фонды (создаваемые в организационно-правовой форме акционерного общества), и государственные корпорации обладают обособленным имуществом на праве собственности (п. 1 ст. 66 ГК РФ, п. 3 ст. 2 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», п. 1 ст. 4 Федерального закона от 7 мая 1998 г. № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах», ст. 7.1, 7.2 Фе-

---

<sup>1</sup> Махина С. Н. Децентрализация финансовой деятельности государства: актуальные финансово-правовые аспекты // Финансовое право. 2013. № 6. С. 3–6.

<sup>2</sup> Рыжкова Е. А. Публичное и частное в финансовом праве // Lex Russica. 2014. № 2. С. 168.

дерального закона от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», ст. 14 Федерального закона от 23 декабря 2003 г. № 177-ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации»), т. е. являются частными субъектами, вместе с тем действуют не в частных интересах собственника, а в неких общих, групповых, коллективных интересах (пенсионное обеспечение, защита вкладов, создание необходимой высокотехнологичной продукции и т. п.). Поскольку, данные фонды используются для удовлетворения не частных потребностей отдельных лиц, а для осуществления коллективных потребностей, удовлетворения публичного интереса, рассмотрение их с финансово-правовых позиций как частных фондов не вполне оправданно. Ведь «частные юридические лица ищут прибыль», тогда как защита общественных интересов относится к государственным функциям<sup>1</sup>. Все чаще в научной литературе<sup>2</sup> данные фонды исследуются с публично-правовых позиций.

Возможность «осуществления некоторых прерогатив публичной власти» частными или наполовину частными организациями отмечал П. М. Годме, указывая, что в этих случаях денежные средства, используемые такими организациями в процессе осуществления функций публичной власти, являются государственными денежными средствами; «они используются в процессе осуществления государственной власти и в данном случае не подчиняются законам рыночной экономики, характеризующей частные финансы»<sup>3</sup>.

М. В. Карасевой государственные корпорации рассматриваются как средство решения публичных задач, определенных государством и его финансовым участием, поскольку, несмотря на то, что они являются некоммерческими организациями с правом собственности на закрепленное за ними имущество, все корпорации получают средства из бюджета, вправе заниматься предпринимательской деятельностью только для публичных целей, ради которых созданы и с направлением доходов от такой деятельности на эти цели, т. е. концентрируют в рамках негосударственной формы собственности федеральные и при-

---

<sup>1</sup> Рыжкова Е. А. Публичное и частное в финансовом праве // Lex Russica. 2014. № 2. С. 168–175.

<sup>2</sup> Рыбакова С. В. К дискуссии о понятии «финансовое право» // Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее: сб. ст. (по материалам Междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 85-летию Н. И. Химичевой). Саратов, 2014. С. 261–266.

<sup>3</sup> Годме П. М. Финансовое право. М., 1978. С. 55.

рощенные в ходе предпринимательской деятельности денежные средства<sup>1</sup>.

А. В. Турбановым фонд страхования вкладов физических лиц в банках Российской Федерации, в частности, исследуется с публично-правовых позиций. Им указывается, что особенности правового режим средств фонда страхования банковских вкладов (формирование на основе государственно-властных предписаний, в порядке и на условиях, устанавливаемых государством; строго целевое назначение расходования; управление создаваемой и контролируемой государством организацией) не позволяют их отнести к частной собственности, а, кроме того, цели системы страхования вкладов носят явно выраженный публичный характер<sup>2</sup>.

А. В. Кряжков, указывая на двойственную (дуалистическую) природу правового статуса Агентства по страхованию вкладов как государственной корпорации, говорит о таких его публично-правовых аспектах как учреждение Российской Федерацией, действие на основании закона (учредительного акта), осуществление деятельности публичного характера в интересах всего общества, наделение властными полномочиями, выполнение функций под контролем государства и его органов<sup>3</sup>.

По мнению Н. И. Землянкой публично-правовая природа фонда обязательного страхования вкладов обусловлена публичным характером страхования вкладов, публично-правовым статусом Агентства страхования вкладов, особым составом источников его формирования и публичным характером осуществляемых из него расходов<sup>4</sup>.

Несомненно, государство в целях достижения общественно-важных целей и в зависимости от вида регулируемых отношений и характера того общественного блага, который необходимо достичь,

---

<sup>1</sup> Карасева М. В. Предмет финансового права: новые подходы // Материалы междунар. науч.-практ. конф. «Государство и право: вызовы XXI века (Кутафинские чтения)», тез. докл. по кафедре финансового права и бухгалтерского учета. М., 2009. С. 49.

<sup>2</sup> Турбанов А. В. Финансово-правовые основы создания и функционирования системы страхования банковских вкладов в Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2004. С. 14, 93.

<sup>3</sup> Кряжков А. В. Публично-правовые и частноправовые начала в деятельности агентства по страхованию вкладов // Журнал российского права. 2013. № 1. С. 17–20.

<sup>4</sup> Землянская Н. И. Публично-правовая природа фонда страхования вкладов // Банковское право. 2014. № 6. С. 18–22.

применяет различные правовые средства<sup>1</sup>. Это ярко прослеживается и в финансовой сфере. Так, неэффективность финансирования социальной сферы за счет универсального фонда денежных средств – бюджета в условиях дефицита бюджета привела к появлению внебюджетных фондов. Стало поощряться создание негосударственных пенсионных фондов, которые стали привлекать временно свободные средства частных лиц. Можно привести и иные примеры.

А. М. Черновехский справедливо указывает на то, что в настоящее время в России происходят процессы, в ходе которых государство в целях повышения эффективности удовлетворения публичных интересов привлекает частных юридических лиц, делегируя им выполнение различных публичных функций. Возможность такой передачи обусловлена тем, что такие субъекты намного эффективнее справляются с делегированными обязанностями, а, следовательно, и расходование средств происходит более эффективно. Это позволяет государству избавиться от излишних функций и сократить неэффективные расходы и добиться более результативного осуществления публичных функций<sup>2</sup>.

Однако, рассматривая такие фонды с публично-правовых позиций, использование в отношении их доходов термина «государственные доходы», по нашему мнению, не представляется возможным, хотя в литературе и высказывается противоположная точка зрения. Так, Е. Л. Васянина в своих статьях применяет термин «государственные доходы» и к доходам, поступившим в публичные фонды, сформированные за рамками бюджетной системы Российской Федерации, к которым, как следует из анализа работ, автором отнесены и фонды негосударственных пенсионных фондов, и агентства по страхованию вкладов и пр.<sup>3</sup>

Однако, доходы таких публичных фондов признать государственными нельзя, государство не является собственником этих средств

---

<sup>1</sup> Покачалова Е. В. Принцип соблюдения публичных интересов как базовый принцип функционирования публичных финансов // Вопросы экономики и права. 2008. № 2. С. 6.

<sup>2</sup> Черновехский А. М. Финансово-правовое регулирование публичных расходов в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 38–39.

<sup>3</sup> Васянина Е. Л. Правовые вопросы управления государственными доходами // Налоги (газета). 2012. № 43. С. 13–19; Васянина Е. Л. Правовой режим государственных доходов на современном этапе развития финансового законодательства // Российская юстиция. 2013. № 4. С. 14–18.

(как, например, в отношении средств государственных учреждений), и также не имеет полномочий по распоряжению ими (средствами данных фондов распоряжаются частные субъекты – органы управления негосударственным пенсионным фондом, агентство по страхованию вкладов и др.).

В литературе справедливо отмечается, что нельзя отождествлять доходы, остающиеся в собственности юридического лица, учредителем (участником) которого является государство, и собственно государственными доходами, пока доходы от деятельности государственного юридического лица не будут переданы государству их невозможно назвать государственными доходами<sup>1</sup>.

В связи с этим, полагаем необходимым и оправданным употребление в отношении всех публичных фондов денежных средств, как централизованных, так и децентрализованных, более емкого и широкого термина – *публичные доходы*.

Здесь уместно отметить, что за рубежом применительно к не частной сфере финансов употребляется термин «*publique, public*», который на русский язык переводится как «государственный», что является как лингвистически (так, более точным лингвистически переводом слова «государственный» на французский язык будет «*d'etat, etatique*»<sup>2</sup>, тогда как «*public, publique*» переводится в основном значении как общественный, публичный, открытый<sup>3</sup>), так и содержательно неточным. Так, во Французском праве относительно финансовых категорий используется термин «*publique*» («*finances publiques*» (публичные финансы), «*depenses publiques*» (публичные расходы) и т.п.)<sup>4</sup>. При этом, в литературе отмечается, что «*finances publiques*» (публичные финансы), представляют собой совокупность государственных финансов, местных финансов, финансов органов социального

---

<sup>1</sup> Батяева А. Р. Неналоговые доходы государственного бюджета в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 15.

<sup>2</sup> Русско-французский словарь / сост. В. В. Потоцкая, Н. В. Потоцкая. М., 1971. С. 106.

<sup>3</sup> Краткий французско-русский учебный словарь / сост. Н. Б. Кобрина, Ф. Е. Ройтенберг, Э. А. Халифман, В. Г. Гак. М., 1963. С. 430.

<sup>4</sup> Monner J.-M. La politique fiscale: objectifs et contraintes. URL: [halshs.archives-ouvertes.fr/file/index/docid/277221/filename/La\\_politique\\_fiscale.pdf](http://halshs.archives-ouvertes.fr/file/index/docid/277221/filename/La_politique_fiscale.pdf) (дата обращения 11.05.2015 г.); Bouvier M., Esclassan M.-C., Lassale J.-P. Finances publiques. Paris, 2013; Douat E., Badin X. Finances publiques. Paris, 2006; Oliva E. Finances publiques. Paris, 2008.

обеспечения, финансов публичных учреждений и финансов всех других юридических лиц публичного права<sup>1</sup>, из чего следует, что «finances publiques» значительно шире финансов государственных.

Мнение о необходимости замены термина «государственные (муниципальные)» на термин «публичные» применительно к различным категориям (публичная собственность, публичные фонды, публичные расходы, публичные финансы) неоднократно высказывалось в юридической литературе<sup>2</sup>.

Однако, здесь необходимо отметить, что в термин «публичные» в настоящее время вкладывается разное содержание, он используется как в узком (как синоним государственному), так и широком смысле. Как правило, в большинстве случаев «публичность» употребляется в отношении различных правовых категорий (публичные доходы, публичная собственность, публичные финансы, публичные расходы) в узком синонимичном значении. Им заменяют либо термин «государственные и муниципальные», либо «бюджетные».

Так, публичная собственность большинством авторов рассматривается как государственная и муниципальная, поскольку именно так она трактуется Конституционным Судом Российской Федерации<sup>3</sup>. Например, Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2008 г. № 9-П закреплено, что в Российской Федерации равным образом признаются и защищаются также иные формы собственности, в том числе публичная собственность – государственная и муниципальная. Судья Конституционного Суда Российской Федерации Гаджиев Г.А. в своем особом мнении указывает, что публичная собственность в России многосубъектна – это и Рос-

---

<sup>1</sup> Mordacq F. Les Finances publiques. Paris, 2011; Finances publiques / Sous la dir. de Roux A. Paris, 2011; Baziadoly S. Les Finances publiques. Paris: Éditions PUF, 2008.

<sup>2</sup> Смирникова Ю. Л. Регулятивная функция современного финансового права / под ред. Е. Ю. Грачевой. СПб., 2011. С. 50; Черноверхский А. М. Финансово-правовое регулирование публичных расходов в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010; Нечай А. А. Правові проблеми регулювання публічних видатків у державі: дисертація ... доктора юридичних наук. Київ, 2005; Ивлиева М. Ф. От финансового права к праву публичных финансов // Очерки финансово-правовой науки современности: монография / под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М.; Харьков, 2011. С. 45 и др.

<sup>3</sup> Напр., постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 20 декабря 2010 г. № 22-П, от 30 июня 2006 г. № 8-П.

сийская Федерация, и области, края, республики, автономные округа, города федерального значения, и муниципальные образования.

«Публичная собственность включает в себя государственную и муниципальную собственность – собственность Российской Федерации, ее субъектов и муниципальных образований, призванных действовать в интересах всего общества и населения соответствующей территории, т. е. в публичных интересах»<sup>1</sup>. Публичная собственность охватывает государственную и муниципальную, имеющих ряд общих черт, среди которых отмечают источники образования и воспроизводства, методы управления, конечные цели использования и пр., что дает основания рассматривать их в рамках единой формы собственности<sup>2</sup>. Кроме того, обращается внимание на связь термина «публичная собственность» с термином «публичная власть», который объединяет в себе государственную власть и местное самоуправление<sup>3</sup>.

Используется в литературе термин публичные финансы, которым также объединяют финансы государственные и муниципальные. К. С. Бельским государственные (публичные) финансы определяются как денежные средства, которыми распоряжаются органы государственной власти Российской Федерации и местные органы (денежные средства бюджетов всех уровней, государственных и внебюджетных фондов, денежные средства государственных и муниципальных предприятий)<sup>4</sup>. По мнению Т. В. Брайчевой термин «публичные финансы» означает совокупность государственных доходов и расходов<sup>5</sup>. Е. В. Покачаловой отмечается, что «общепризнанным является следующее положение: публичные финансы образуют в совокупности финансы государственные и муниципальные»<sup>6</sup>. Э. Д. Соколова пола-

---

<sup>1</sup> Андреев Ю. Н. О казне как категории частного (гражданского) и публичного (финансового) права // *Налоги (журнал)*. 2012. № 3. С. 29–35.

<sup>2</sup> Винницкий А. В. *Публичная собственность*. М., 2013. С. 34.

<sup>3</sup> Саурин А. А. К вопросу о понятии «публичная собственность» // *Юридический мир*. 2013. № 2. С. 8.

<sup>4</sup> Бельский К. С. *Понятие финансов* // *Финансовое право* / отв. ред. С. В. Запольский. М., 2011. С. 12.

<sup>5</sup> Брайчева Т. В. *Государственные и муниципальные финансы*. СПб., 2007. С. 8.

<sup>6</sup> Покачалова Е. В. *Публичный долг: теоретические и практические аспекты Российского финансового права: дис. ... д-ра юрид. наук*. Саратов, 2007. С. 83–84.



гает, что категория публичных финансов всегда связана с деятельностью государства или местного самоуправления<sup>1</sup>.

Ряд ученых считает возможным термин публичный применить и в отношении финансовой деятельности государства. Так, Э. Д. Соколова и С. А. Савостьянова к публичной финансовой деятельности относят финансовую деятельность государства и финансовую деятельность муниципальных образований<sup>2</sup>.

Д. Л. Комягин термин публичные доходы использует как синоним и государственным доходам, и бюджетным доходам. Так, анализируя доходы от приватизации, он отмечает, что к ним не подходят некоторые доктринальные определения публичных доходов, при этом приводит определение государственных доходов<sup>3</sup>. В статье «К вопросу о понятии и классификации публичных доходов» использует термины публичные и бюджетные как синонимы: в частности, сначала он говорит о границах «допущения тех или иных публичных доходов», затем пишет «определив границы допустимости для источников бюджетных доходов»<sup>4</sup>.

Е. Л. Васяниной термины публичные доходы и государственные доходы используются как синонимы. Так, ею указывается «возрастает потребность в закреплении эффективных правил управления *публичными* доходами», однако, затем отмечается «значительный массив нормативных правовых актов, посвященных вопросам управления *государственными* доходами». Далее она пишет о том, что отождествление органами государственной власти и их должностными лицами права эффективного управления публичным имуществом с правом собственности на него на практике приводит к растратам, неэффективному, нецелевому использованию *государственных* доходов. Од-

---

<sup>1</sup> Соколова Э. Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М., 2009. С. 35; Соколова Э. Д. Правовые основы финансовой системы России. М., 2006. С. 22.

<sup>2</sup> Соколова Э. Д., Савостьянова С. А. К вопросу о понятии и сущности финансовой деятельности муниципальных образований // Финансовое право. 2012. № 3. С. 2–5.

<sup>3</sup> Комягин Д. Л. Приватизация как источник бюджетных доходов // Реформы и право. 2012. № 2. С. 32–35.

<sup>4</sup> Комягин Д. Л. К вопросу о понятии и классификации публичных доходов // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2014. № 1. С. 60–93.

нако, такой подход государства к вопросам управления *публичными* доходами обусловлен историческими причинами<sup>1</sup>.

В то же время наблюдается и более широкая трактовка термина «публичный». Так, даже рассматривая публичную собственность как совокупность государственной и муниципальной, авторы указывают на то, что публичная собственность «своим наименованием обязана публичным интересам»<sup>2</sup>, «представляет собой совокупность материальных благ для удовлетворения публичных интересов»<sup>3</sup>, что позволяет предположить более широкое содержание категории, нежели сведение ее к совокупности государственной и муниципальной собственности.

А. В. Винницким подчеркивается, что частное право не способно само по себе закрепить адекватный правовой режим государственного и муниципального имущества, обеспечить достижение публичного интереса при осуществлении прав на него и предложить юридический инструментарий для разрешения наиболее важных на сегодня задач в сфере отношений публичной собственности<sup>4</sup>.

В. Д. Рудакова считает, что в основу выделения форм собственности должен быть положен не критерий лица, собственника имущества, а критерий целей использования имущества. При этом право публичной собственности должно получить раскрытие через категорию публичного интереса, который и ограничит усмотрение собственника в реализации своих правомочий. Рассматривая права на имущество публичных юридических лиц, она приходит к выводу о том, что их природу нельзя назвать частнособственнической, прежде всего в силу того, что их усмотрение ограничено возложенными на них публичными функциями и действием в гражданском обороте не в своем, а в публичных интересах<sup>5</sup>.

Оценивая категорию публичные финансы, Е. В. Покачалова указывает, что проблемы правового регулирования публичных и частных финансов являются сложными и не могут быть решены по схеме

---

<sup>1</sup> Васянина Е. Л. К вопросу об эффективности управления государственными доходами // Финансовое право. 2014. № 9. С. 15–19.

<sup>2</sup> Андреев Ю. Н. О казне как категории частного (гражданского) и публичного (финансового) права // Налоги (журнал). 2012. № 3. С. 29–35.

<sup>3</sup> Саурин А. А. К вопросу о понятии «публичная собственность» // Юридический мир. 2013. № 2. С. 8–12.

<sup>4</sup> Винницкий А. В. Публичная собственность. М., 2013. С. 253.

<sup>5</sup> Рудакова В. Д. Права на имущество публичных юридических лиц // Актуальные проблемы российского права. 2014. № 5. С. 821–827.

«публичные финансы регулируются публичным правом, частные – частным», основой должно служить наличие публичного или частного интереса<sup>1</sup>.

По мнению А. А. Нечай публичные финансы представляют собой общественные правоотношения, которые связаны с удовлетворением всех видов публичного интереса и возникают в процессе образования, управления, распределения (перераспределения) и использования публичных фондов средств и осуществления контроля за этим процессом<sup>2</sup>.

М. В. Карасева предлагает понимать под публичной финансовой деятельностью процесс решения публичных задач посредством государства, его уполномоченных органов, муниципальных образований, а также негосударственных субъектов права, наделенных государством обязанностью осуществлять публичные (общественные, социальные) задачи либо в сфере финансов, либо в любой иной сфере, но по поручению государства и с его участием (финансовым, контрольным и т.д.)<sup>3</sup>.

На наш взгляд, необходима не «техническая» замена одного термина другим, а диалектический переход на новый качественный уровень и рассмотрение категории «публичные доходы» не как синонима государственным и муниципальным доходам, а как новой категории, обладающей своим содержанием. Для того, чтобы определиться с содержанием предлагаемой категории, полагаем необходимым проанализировать, что необходимо понимать под публичностью.

Полагаем, «публичное» нельзя сводить только к государственному (муниципальному). Публичность как понятие несет в себе более емкое содержание, оно берет свое начало от латинского «publicus» – общественный, гласный, открытый. В связи с этим, учеными справедливо отмечается, что публичное право призвано обеспечить гармонию и согласие в обществе, баланс интересов личности, коллективов, общ-

---

<sup>1</sup> Покачалова Е. В. Публичный долг: теоретические и практические аспекты Российского финансового права: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2007. С. 83–84.

<sup>2</sup> Нечай А. А. Правові проблеми регулювання публічних видатків у державі: дисертація ... доктора юридичних наук. Київ, 2005. С. 15–16.

<sup>3</sup> Карасева М. В. Предмет финансового права: новые подходы // Материалы междунар. науч.-практ. конф. «Государство и право: вызовы XXI века (Кутафинские чтения)», тез. докл. по кафедре финансового права и бухгалтерского учета. М., 2009. С. 50.

ностей и общества в целом, стабильность государства и его институтов, устойчивость основ экономического и социального развития<sup>1</sup>.

Публичность – один из признаков финансового права. Публичность финансового права как отрасли права, защита им публичных интересов исследуется различными учеными.

Е. Ю. Грачевой справедливо отмечается, что «выделение и формулирование в законодательстве реализации публичных интересов как важнейшей составляющей политики социального государства... является принципиальным в современных условиях»<sup>2</sup>.

Н. И. Химичевой приоритетность защиты публичных задач и интересов в правовом регулировании финансовых отношений рассматривается в качестве основополагающего принципа финансового права<sup>3</sup>, который предполагает использование финансово-правовых институтов в целях государственного регулирования экономики, исходя из общезначимых задач общества<sup>4</sup>. Ею указывается, что финансовая деятельность государства и муниципальных образований связана общей направленностью на потребности общества, носит публичный характер<sup>5</sup>. О. Н. Горбунова отмечая, что нормы финансового права относятся к категории публичного права, указывает на защиту ими интересов всего государства и общества<sup>6</sup>. М. Ф. Ивлиева отмечает, что «экономические основы, историческая преемственность, зару-

---

<sup>1</sup> Тихомиров Ю. А. Публичное право. М., 1995. С. 27–32.

<sup>2</sup> Грачева Е. Ю. Государственный финансовый контроль как важнейший инструмент обеспечения публичных интересов в условиях рынка // Вестник университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). 2014. № 4. С. 24.

<sup>3</sup> Химичева Н. И. Научно-обоснованные принципы финансового права как вектор его действия, развития и формирования новой методологии преподавания // Финансовое право. 2009. № 2. С. 4–6; Химичева Н. И. Проблемы финансового права на новом этапе развития Российского государства // Финансовое право. 2006. № 4. С. 29.

<sup>4</sup> Химичева Н. И. Актуальность научного обоснования принципов современного российского финансового права и их законодательного закрепления // Актуальные проблемы современного финансового права России: сб. науч. тр., посвящ. 80-летию д-ра юрид. наук, проф., акад. МАН ВШ Н. И. Химичевой / под ред. Е. В. Покачаловой. Саратов, 2008. С. 11.

<sup>5</sup> Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2000. С. 28.

<sup>6</sup> Горбунова О. Н. Роль норм финансового права в управлении делами государства и общества // Вестник университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). 2014. № 4. С. 8–19.

бежный опыт позволяют видеть перспективу развития финансового права как права публичных финансов»<sup>1</sup>.

По мнению Ю. Л. Смирниковой финансовое регулирование осуществляется исходя из публичной (общественной) значимости и направленности на достижение публичных функций государства в целом, поскольку государство должно обеспечивать достижение публичного (общественного) интереса в различных сферах общественной жизни<sup>2</sup>. Н. М. Артемов пишет, что финансовое право является по своей природе публичным правом<sup>3</sup>. Н. А. Саттаровой указывается, что финансовое право «ярко выражает публичный, общественный интерес»<sup>4</sup>. А. Д. Селюков считает, что предметом финансового права является деятельность государства... по обеспечению публичных интересов<sup>5</sup>. Ю. А. Крохиной указывается на то, что приоритет публичных интересов «проявляется в качестве основной целеполагающей идеи, обеспечивающей согласованность действий участников финансовых правоотношений, влияющей на формирование системы финансового законодательства, финансовое правотворчество и правоприменительную практику»<sup>6</sup>.

По мнению А. М. Черноверхского финансы необходимы публично-правовому образованию исключительно для удовлетворения потребностей общества и публичного интереса (потребности социальной общности, удовлетворение которой является условием и га-

---

<sup>1</sup> Ивлиева М. Ф. От финансового права к праву публичных финансов // Очерки финансово-правовой науки современности / под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М.; Харьков, 2011. С. 45.

<sup>2</sup> Смирникова Ю. Л. Финансовое право и политика: соотношение и взаимодействие / под ред. Е. Ю. Грачевой. М., 2011. С. 37, 53.

<sup>3</sup> Артемов Н. М. Валютное регулирование в Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2002. С. 101.

<sup>4</sup> Саттарова Н. А. О межотраслевых связях финансового права в аспекте соотношения публично- и частноправового регулирования // Денежное обращение и право: материалы междунар. науч.-практ. конф., Москва, 26 апр. 2013 г. / под ред. И. А. Цинделиани. М., 2014. С. 53.

<sup>5</sup> Селюков А. Д. Финансово-правовые механизмы государственного управления. М., 2010. С. 24.

<sup>6</sup> Крохина Ю. А. Принцип сочетания частных и публичных интересов в финансовом праве // Финансовое право. 2012. № 5. С. 8–11.

рантией ее существования и развития), поэтому необходимо признать публичный интерес признаком публичности отношений<sup>1</sup>.

Приведенные высказывания показывают, что, прежде всего, публичность связана с направленностью на обеспечение публичного интереса, поэтому остановимся более подробно на его характеристике. В литературе отмечается, что публичный интерес – это, прежде всего, общественный интерес, а не интерес государства<sup>2</sup>. Н. В. Ченцов указывает на то, что необходимо различать государственные интересы, общественные интересы и интересы государственного аппарата управления. Государственный интерес – это объективно существующий и выраженный от имени всех в нормах права интерес, который призван осуществить синтез (сочетание) множества других интересов, проявляющихся в экономической, политической и социальной сферах с тем, чтобы обеспечить нормальное функционирование общества, ему присущ ряд признаков: объективность; всеобщность; синтез (в нем сочетаются личные, групповые и коллективные интересы); нормативность. Государственные и общественные интересы необходимо различать по субъекту (носителю интереса), по сфере воздействия, по способу выражения и по способу реализации<sup>3</sup>.

Как правило, в научной литературе отмечается, что публичный интерес представляет собой признанный государством и обеспеченный правом интерес социальной общности, удовлетворение которого служит условием и гарантией ее существования<sup>4</sup>. По мнению Ю. Н. Андреева публичные интересы – это не только интересы государства, но и общие интересы людей, групп, коллективов, организаций,

---

<sup>1</sup> Черноверхский А. М. Финансово-правовое регулирование публичных расходов в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 38.

<sup>2</sup> Немытина М. В. Право России: трансформация частных интересов в публичные // Публичное, корпоративное, личное право: проблемы конфликтности и перспективы консенсуальности: материалы 5-й междунар. науч.-практ. конф., Санкт-Петербург, 2–3 дек. 2005 г. / под общ. ред. В. П. Сальникова, Р. А. Ромашова, Н. С. Нижник. Ч. 1. СПб., 2005. С. 20.

<sup>3</sup> Ченцов Н. В. Защита государственных интересов в гражданском судопроизводстве: Теоретические проблемы: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1990. С. 7–8.

<sup>4</sup> См., напр.: Тихомиров Ю. А. Публичное право. М., 1995. С. 55; Косаренко Н. Н. Правовое обеспечение публичных интересов в сфере страхования. М., 2010. С. 46; Черноверхский А. М. Финансово-правовое регулирование публичных расходов в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 10.

общества в целом, правильно понятые публичные интересы позволяют формировать адекватные правовые идеи и применять соответствующие правовые средства для их достижения, однако, публичный интерес должен признаваться государством и обеспечиваться правом<sup>1</sup>.

Встречаются и несколько иные трактовки публичного интереса. Так, Д. Л. Комягин, указывая, что предназначением всех разнообразных активов казны являются публичные нужды, а через бюджет балансируются различные интересы (публичные, групповые, индивидуальные) участников финансовой деятельности, считает, что публичный интерес можно представить как сумму интересов законодательной и исполнительной власти, общественных организаций и граждан, которые в принципе должны быть едины<sup>2</sup>. Публичный интерес как суммарный, усредненный социальный интерес в каждой из сфер общественной жизни рассматривается А. А. Нечай<sup>3</sup>. Публичные интересы, по мнению Ю. Л. Смирниковой, могут быть определены как юридически закрепленные финансово-правовых нормах интересы, обусловленные взаимодействием общества и государства в сфере финансовых отношений<sup>4</sup>. Н. Н. Косаренко охарактеризовывает публичные интересы как охраняемые правом общественные и государственные интересы, носителями которых являются общество и государство в целом, субъекты Федерации, муниципальные образования, а выразителями либо лицами, их охраняющими, – компетентные государственные и иные органы<sup>5</sup>.

Ю. А. Тихомировым указывается, что понятие «публичный интерес» является родовым, включающим в себя более конкретные интересы, все они фиксируют и придают общесоциальную значимость ценностям, явлениям, видам деятельности и пр., слагающим устойчивость государства и общества<sup>6</sup>. При этом, как правило, выделяются государственный, территориальный и общественный публичные интересы. А. А. Нечай носителем территориального публичного интере-

---

<sup>1</sup> Андреев Ю. Н. О казне как категории частного (гражданского) и публичного (финансового) права // *Налоги (журнал)*. 2012. № 3. С. 29–35.

<sup>2</sup> *Казна и бюджет* / отв. ред. Д. Л. Комягин. М., 2014. С. 24, 155, 160.

<sup>3</sup> Нечай А. А. Публичные фонды как категория современного финансового права // *Журнал российского права*. 2004. № 11. С. 68.

<sup>4</sup> Смирникова Ю. Л. Регулятивная функция современного финансового права / под ред. Е. Ю. Грачевой. СПб., 2011. С. 29.

<sup>5</sup> Косаренко Н. Н. Правовое обеспечение публичных интересов в сфере страхования. М., 2010. С. 48.

<sup>6</sup> Тихомиров Ю. А. *Публичное право*. М., 1995. С. 59–65.

са рассматривает местное самоуправление, а под общественными интересами понимает некие общие интересы, признанные таковыми нормативными правовыми актами, усреднение групповых интересов, без удовлетворения которых невозможно развитие государства<sup>1</sup>.

Говоря о публичных интересах и их видах, необходимо отметить нечеткость границ между ними и частными интересами, вызванную многими факторами, среди которых, в том числе, в литературе отмечают подвижность и динамичность политики и экономики, подвижность общественного поведения, противоречивость интересов различных групп населения<sup>2</sup>. Ведь, если с государственными и территориальными интересами более-менее все ясно, поскольку их носителями являются государство и местное самоуправление как публичные субъекты, то пределы общественного интереса представляются достаточно размытыми, грань между общественными и частными интересами провести трудно, поскольку частный интерес становится публичным, и наоборот, в зависимости от решения публичной власти (признания нормативными правовыми актами частных интересов различных групп общественными интересами).

В частности, в пример подвижности границ публичных и частных интересов можно привести страхование. Н. М. Артемов и И. Б. Лагутин справедливо указывают на то, что «современная система страховых правоотношений имеет частно-публичный характер», при этом отмечая отсутствие единого подхода к разграничению частных и публичных отношений в области страхования<sup>3</sup>. Страхование осуществляется в целях покрытия неких непредвиденных расходов, как правило, чрезвычайного характера. Частный субъект, осуществляя страхование, несомненно, преследует личные интересы (защита имущества, ограничение гражданско-правовой ответственности и т. п.). Вместе с тем одновременно при страховании преследуются и публичные цели. Так, страхование вклада в кредитной организации

---

<sup>1</sup> Нечай А. А. Публичные фонды как категория современного финансового права // Журнал российского права. 2004. № 11. С. 68–69; Нечай А. А. Динамика финансовых отношений и новый подход к категориям финансового права // Государство и право. 2000. № 12. С. 36.

<sup>2</sup> Косаренко Н. Н. Правовое обеспечение публичных интересов в сфере страхования. М., 2010. С. 57.

<sup>3</sup> Артемов Н. М., Лагутин И. Б. Публичное страхование в российском финансовом праве: вопросы теории и практики // Государство и право. 2014. № 6. С. 104–108.



помимо защиты имущественного интереса вкладчика содействует, в том числе, укреплению доверия к банковской системе Российской Федерации. Страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств преследует цель защиты прав потерпевших на возмещение вреда, причиненного их жизни, здоровью или имуществу при использовании транспортных средств иными лицами<sup>1</sup>. Страхование имущества от обстоятельств непреодолимой силы (пожаров, наводнений и пр.) не только компенсирует непредвиденные расходы собственника, но и снижает расходы бюджета по предотвращению чрезвычайных ситуаций. Однако, рассмотрение страховых фондов как публичных неосуществимо по ряду причин, в том числе и невозможностью определения того какая часть фондов используется в публичных целях, а какая в частных. Поэтому, несмотря на наличие публичных интересов в страховании, страховые фонды традиционно рассматриваются не как публичные, а как частные денежные фонды.

Отмечается в литературе наличие публичных интересов в функционировании различных как некоммерческих, так и коммерческих организаций. Публичный интерес некоммерческих организаций «очевиден – они для этого и создаются», они защищают интересы отдельных социальных слоев населения и т. п.; нельзя отрицать публичную значимость Газпрома, РЖД и ряда иных крупнейших компаний<sup>2</sup>.

Размытость границ между публичными и частными интересами предопределяет нахождение критериев их разграничения. Несомненно, «не надо нивелировать регулируемую роль государства, обусловленную необходимостью реализации публичных, общезначимых задач и функций»<sup>3</sup>. А. М. Черноверхским верно отмечается, что «Российская Федерация берет на себя организацию механизмов реализации признанных ею общественных интересов, а также определяет источники и правила осуществления финансирования с целью их реализации»<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств: Федеральный закон от 25 апреля 2002 г. № 40-ФЗ.

<sup>2</sup> Чиркин В. Е. Публичный и частный интересы юридических лиц, выполняющих публичные функции // Журнал российского права. 2013. № 1. С. 9.

<sup>3</sup> Покачалова Е. В. Принцип соблюдения публичных интересов как базовый принцип функционирования публичных финансов // Вопросы экономики и права. 2008. № 2. С. 6.

<sup>4</sup> Черноверхский А. М. Финансово-правовое регулирование публичных расходов в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 37.

В то же время кроме субъективного критерия необходимо определиться какими объективными мерами необходимо руководствоваться для признания неких общественных интересов публичными. Ю. А. Тихомиров выделяет такие правовые средства обеспечения публичного интереса как нормативные признаки, закрепление приоритета, установление порядка и гарантий обеспечения, закрепление способов охраны и защиты, мер ответственности<sup>1</sup>. Полагаем, что и установление порядка, и гарантий обеспечения, и способов охраны и защиты, и мер ответственности – признаки вторичные. Наделение общественного интереса признаками публичности, регламентирование их публично-правовыми нормами, предполагает распространение на них публично-правового режима, заключающегося, в том числе, и в способах охраны и защиты и установления мер ответственности.

Что касается определения приоритетов, то здесь мы солидарны с Ю. А. Тихомировым в том, что это позволяет выявить задачи, решение которых дает возможность удовлетворения наиважнейших интересов как отдельно взятого человека, так и общества в целом<sup>2</sup>. В частности, решающее влияние на признание интересов публичными, на наш взгляд, оказывают приоритеты социально-экономического развития Российской Федерации, среди которых на 2015 год и на плановый период 2016 – 2017 годов названы повышение устойчивости национальной финансовой системы и снижение инфляции, улучшение инвестиционного климата, развитие конкуренции и снижение административного давления на бизнес, социальное развитие и инвестиции в человеческий капитал, модернизация оборонного комплекса и вооруженных сил, инновационное развитие и поддержка высокотехнологичных секторов экономики, диверсификация экономики, развитие инфраструктуры, сбалансированное региональное развитие, становление Таможенного союза и адаптация национальной экономики к требованиям ВТО. Установление данных приоритетов не только позволяет выявить наиболее важные, нуждающиеся в государственной поддержке общественные интересы, но и подталкивает к поиску новых форм и методов финансового обеспечения, в том числе, при помощи государственных корпораций и компаний, а также иных форм привлечения средств частных субъектов для удовлетворения публичных нужд.

---

<sup>1</sup> Тихомиров Ю. А. Публичное право. М., 1995. С. 59–65.

<sup>2</sup> Там же.

В литературе справедливо отмечается, что публичность отношений определяется и методом правового регулирования. Так, Б. Б. Черепахиным указывается «публично-правовое отношение построено на началах субординации субъектов, публичное право представляет собой систему централизованного регулирования жизненных отношений»<sup>1</sup>. И. В. Рукавишниковой отмечается, что публичность финансового права определяется не только направленностью за защиту публичных интересов, но и императивным методом правового регулирования. Преимущественная императивность метода финансового права позволяет осуществлять правовое регулирование публичных интересов и обеспечивать реализацию социально-экономических интересов общества в целом<sup>2</sup>.

Кроме того, полагаем, что для определения границ между публичными и частными интересами необходимо обратить внимание на различия между публичными и частными финансами. Дореволюционный ученый С. Зень указывал на следующие отличия публичного хозяйства от частного: принудительное получение дохода, неподверженность свободной конкуренции, цель – народное благосостояние, а не нажива, доминирующее значение расходов<sup>3</sup>.

Наиболее полно различия между государственными и частными финансами описал французский ученый П. М. Годме, которым указывалось, что основные различия между государственными и частными финансами обусловлены тем фактом, что состояние и динамика частных финансов зависят от законов рыночной экономики, а государственных финансов – определяется решениями государства и действиями публичной власти. По его мнению, отличия частных и государственных финансов можно свести к следующему. 1. Государство может в принудительном порядке обеспечить свои доходы посредством налогов, в то же время отсутствует принудительное исполнение в отношении самого государства. Частные же лица не могут в принудительном порядке обеспечить свои доходы и могут оказаться не в состоянии выполнить свои обязательства. 2. Государственные финансы связаны с денежной системой, которая в большей или меньшей сте-

---

<sup>1</sup> Черепахин Б. Б. К вопросу о частном и публичном в праве // X сборник трудов профессоров и преподавателей Иркутского гос. ун-та. Иркутск, 1926. С. 35.

<sup>2</sup> Рукавишникова И. В. Метод финансового права: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов., 2004. С. 11.

<sup>3</sup> Зень С. Повторительный курсъ финансового права. М., 1914. С. 12.

пени управляется государством, тогда как эта денежная система не зависит от воли частного собственника, распоряжающегося своими финансами. 3. Частные финансы ориентированы на получение прибыли. Государственные финансы – это средство осуществления так называемого общего интереса. 4. Размеры государственных финансов намного больше, чем размеры частных финансов, которыми распоряжаются отдельные лица<sup>1</sup>.

Приведенные различия позволяют помимо направленности на достижение публичного (общего) интереса для отнесения финансово-правовых категорий, в том числе доходов, к публичной сфере учитывать и иные характеристики, в частности, императивность, обязательность, принудительный характер, что подтверждает и складывающаяся правоприменительная практика. Например, фонд страхования вкладов формируется за счет обязательных, установленных императивно платежей кредитных организаций.

В частности, М. Сулейменов указывает на необходимость учета при разграничении публичного и частного как материального критерия (публичности интереса), так и формального (способа регулирования отношений)<sup>2</sup>.

Наиболее полно публичность в финансовой сфере, относительно расходов, была рассмотрена А. А. Нечай, которой были выделены такие признаки публичности, как: 1) форма собственности на материальный носитель (объект) правоотношений: государственная, муниципальная, частная собственность (совместная собственность участников определенного объединения граждан и собственность юридических лиц, уполномоченных законом осуществлять общегосударственные интересы); 2) публичный характер интереса; 3) цель возникновения соответствующих общественных отношений: удовлетворение потребностей общества и государства; 4) метод правового регулирования соответствующих общественных отношений: установление властных предписаний; 5) форма распределения и форма приспособления материального носителя (объекта) соответствующих общественных отношений: приспособление объекта для совместного удовлетворения отделяемых интересов лиц – субъектов правоотношений, при этом государство регулирует не только распределение, но

---

<sup>1</sup> Годме П. М. Финансовое право. М., 1978. С. 41–42.

<sup>2</sup> Сулейменов М. Право как система. Алматы, 2011. С. 25.

и использование (потребление) объекта, по поводу которого возникают общественные отношения<sup>1</sup>.

Как видно, А. А. Нечай вслед за выделяемыми учеными различиями между публичными и частными финансами кроме публичности интереса и метода регулирования выделяет иные признаки публичности – форму собственности, цель возникновения отношений и пр. Полагаем, в целом можно согласиться с данной концепцией, и считаем возможным ее применение не только к расходам, но и доходам, а также и к самим фондам денежных средств.

В этой связи выглядят совершенно справедливыми выводы о том, что к публичным финансам могут быть отнесены публичные финансы государства, публичные финансы субъектов Федерации, публичные финансы местного самоуправления и публичные финансы общественного назначения (публичные фонды денежных средств, за счет которых удовлетворяются общественные интересы, признанные государством (местным самоуправлением) независимо от формы собственности этих фондов)<sup>2</sup>, поэтому если отношения, возникающие по поводу образования, распределения и использования фондов денежных средств отвечают всем признакам публичности, то эти отношения и соответствующие фонды средств являются публичными независимо от наличия или отсутствия прямой субординации между государственными органами и организациями, которые наделены полномочиями относительно образования, распределения и использования этих фондов средств<sup>3</sup>.

Вышеизложенное позволяет прийти к следующим выводам. Публичность – понятие емкое, многоаспектное. Ее содержание нельзя сводить только к принадлежности государству и муниципальным образованиям. Публичность связана с направленностью на обеспечение публичного интереса, под которым необходимо понимать интерес социальной общности, группы, коллектива, признанный государством и обеспеченный правом. Признавая наличие разнообразных пуб-

---

<sup>1</sup> Нечай А. А. Правові проблеми регулювання публічних видатків у державі: дисертація ... доктора юридичних наук. Київ, 2005. С. 121–122.

<sup>2</sup> Нечай А. А. Правові проблеми регулювання публічних видатків у державі: дисертація ... доктора юридичних наук. Київ, 2005. С. 242–243; Черноверхский А. М. Финансово-правовое регулирование публичных расходов в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 44.

<sup>3</sup> Черноверхский А. М. Финансово-правовое регулирование публичных расходов в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 38.

личных интересов (государственных, территориальных, общественных), отмечая подвижность границ между ними и частными интересами, полагаем, что определению интересов как публичных помогает, в том числе, закрепление приоритетов социально-экономического развития как Российской Федерации, так и ее отдельных территорий, поскольку это позволяет выявить наиболее значимые для общества и государства общественные интересы. Помимо этого, необходимо обратить внимание и на обязательный характер возникающих при этом отношений и, соответственно, императивность метода их регулирования.

По нашему мнению, в настоящее время с публичных позиций необходимо рассматривать не только традиционные публичные фонды денежных средств – бюджеты и внебюджетные фонды, входящие в бюджетную систему Российской Федерации, фонды государственных учреждений и унитарных предприятий, но и иные фонды денежных средств, отвечающие признакам публичности. Мы полностью солидарны с А. М. Черноверхским в том, что денежные фонды (и, соответственно, и составляющие этих фондов: доходы и расходы) являются публичными, если возникающие по поводу этих фондов отношения отвечают всем признакам публичности.

Проведенный анализ показал, что к признакам публичности с финансово-правовых позиций необходимо отнести:

1. Наличие публичного интереса.
2. Целенаправленность на осуществление публичных функций в экономической, политической, социальной, культурной и др. сферах.
3. Императивный метод правового регулирования.

На основании выделенных признаков публичности полагаем необходимым к публичным денежным фондам относить:

– централизованные фонды, входящие в бюджетную систему Российской Федерации;

– децентрализованные фонды (денежные фонды государственных унитарных предприятий, государственных учреждений, государственных корпораций, компаний и др., отвечающие всем признакам публичности).

Соответственно, и аккумулируемые в них доходы являются публичными доходами.

Выделенные черты публичности с учетом выделенных в предыдущей главе признаков дохода (денежного, распределительного (перераспределительного) характера, целевого использования, поступления в распоряжение лица, безвозвратности и безвозмездности) по-

зволяют рассматривать публичные доходы с материальной точки зрения как дефицитные денежные средства, поступающие безвозмездно и безвозвратно в процессе распределения и перераспределения национального дохода в публичные денежные фонды для использования в целях удовлетворения публичного интереса. С экономической точки зрения публичные доходы представляют собой экономические отношения, возникающие в процессе распределения (перераспределения) национального дохода и формирования публичных фондов денежных средств.

Что касается взаимосвязи публичных доходов и государственных доходов, то, по нашему мнению, данные категории необходимо соотносить как целое и часть, т. е. государственные доходы, как доходы, поступающие в распоряжение государства, являются разновидностью публичных доходов, как более емкой категории, поскольку ими признаются все доходы, включая государственные, поступающие в публичные денежные фонды и используемые им для удовлетворения публичного интереса.

Подобный взгляд на категорию «публичность» и выделение категории публичных доходов позволяет по-новому взглянуть на многие финансово-правовые проблемы и прогнозировать развитие финансово-правовой науки. Согласимся с А. А. Нечай в том, что развитие науки финансового права в настоящее время в целом имеет рефлексивный характер, она реагирует на уже произошедшие перемены в регулировании общественных отношений<sup>1</sup>. Более того, можно привести многочисленные примеры правового регулирования общественных отношений «вдогонку». Зачастую, забывается о том, что «каждое управленческое решение предполагает определенный правовой механизм, опосредующий его, обеспечивающий его реализацию»<sup>2</sup>. Так, деятельность различных организаций, кредитующих физических лиц и привлекающих их денежные средства на временной и возмездной основе, их существование за рамками банковской системы и соответственно непопадание под банковский надзор, привело постфактум к созданию правовой основы их деятельности, при этом федеральный законодатель был вынужден изобретать новые правовые

---

<sup>1</sup> Нечай А. А. Проблемы правового регулирования публичных расходов // Очерки финансово-правовой науки современности / под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М.; Харьков, 2011. С. 297.

<sup>2</sup> Халфина Р. О. Право как средство социального управления. М., 1988. С. 80.

конструкции, связанные с ограничениями осуществления банковской деятельности только кредитными организациями (размещение денежных средств вместо кредита стали именовать займом, привлечение средств во вклады – передачей личных сбережений). Кроме того, появилась необходимость создания системы защиты участников таких кооперативов. Соответственно наука стала придумывать теоретическое объяснение возникшим правовым явлениям. То же самое в настоящее время происходит с частными фондами, используемыми в публичных целях. Наука финансового права вынужденно реагирует на возникшие правоотношения и пытается их осмыслить при помощи существующего понятийного аппарата. Однако, «правильно развивающаяся научная теория должна описывать законы появления новых феноменов общественного бытия и давать методы наиболее эффективного регулирования новых отношений, а не только описывать уже появившиеся отношения, рассматривая постфактум ошибки их правового регулирования»<sup>1</sup>.

Применение новой категории «публичные доходы» позволяет выработать концепцию правового регулирования всех общественных отношений, возникающих в процессе аккумуляирования публичных фондов денежных средств, используемых для удовлетворения публичного интереса, которая позволит распространить на них императивный метод правового регулирования, что позволит не допустить излишнего волеусмотрения и злоупотребления со стороны частных субъектов, а также усилить контроль за поступлением и целевым расходованием доходов таких фондов.

## **2.2. Классификация публичных доходов**

Появление новой категории «публичные доходы» требует четкого установления круга входящих в нее элементов. Многообразие публичных денежных фондов, разнообразие поступающих в них доходов предопределяет необходимость классификации публичных доходов, которая позволит обеспечить полноту характеристики данного правового явления, выявить особенности отдельных видов публичных доходов.

---

<sup>1</sup> Нечай А. А. Проблемы правового регулирования публичных расходов // Очерки финансово-правовой науки современности / под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М.; Харьков, 2011. С. 298.



Классификация (от лат. classis – разряд, класс и facio – делаю, раскладываю) как систематическое деление и упорядочение понятий и предметов представляет собой общенаучную и общеметодологическую форму систематизации знания, когда вся область изучаемых объектов представлена в виде системы групп, по которым эти объекты распределены на основании их сходства (несходства, различия) в определенных свойствах<sup>1</sup>. Она фиксирует закономерные связи между классами объектов с целью определения места объекта в системе, которое указывает на его свойства, и проводится для ориентировки в многообразии понятий<sup>2</sup>.

Группируя публичные доходы, мы будем руководствоваться основными правилами классификации<sup>3</sup>, а именно: 1) проводить деление по единому основанию; 2) различать основание деления и принцип упорядочения членов (если основанием деления является некоторый признак делимого понятия, то принципом упорядочения членов может быть лишь такой признак, который возможно распространить на всю классификацию); 3) учитывать необходимость соразмерности (по возможности) деления; 4) избирать члены деления, исключаящие друг друга. Также, полагаем возможным обратиться к опыту классификации государственных доходов. Кроме того, считаем, что любая проводимая классификация должна не только обогащать теорию, но и помогать правоприменению.

Классификацию публичных доходов можно проводить по различным основаниям.

В первую очередь, считаем оправданным и необходимым остановиться на классификации публичных доходов в зависимости от порядка их аккумуляции. Данная классификация позволит не только провести систематизацию публичных доходов, но и более четко провести грань между категориями «публичные доходы» и «государственные доходы».

Классификация по порядку аккумуляции (формирования) традиционно является основной для государственных доходов. В учебниках по советскому финансовому праву государственные доходы классифицировались в зависимости от порядка формирования и расходования на централизованные (бюджетные) и децентрализован-

---

<sup>1</sup> Философская энциклопедия. URL: <http://www.term.ru/dictionary/1019130>.

<sup>2</sup> Философский энциклопедический словарь. М., 1983.

<sup>3</sup> Философская энциклопедия. URL: <http://www.term.ru/dictionary/1019130>.

ные. При этом, указывалось на то, что централизованные доходы – это финансовые ресурсы, поступающие в единый общегосударственный фонд денежных средств, а децентрализованные составляют финансовые ресурсы, поступающие в распоряжение отдельных государственных предприятий... непосредственно, минуя государственный бюджет. Таким образом, понятие государственных доходов шире понятия доходов государственного бюджета, поскольку часть своих финансовых ресурсов государство аккумулирует и использует в децентрализованном порядке<sup>1</sup>.

В современной учебной и научной литературе по финансовому праву основной классификацией является деление государственных доходов в зависимости от порядка аккумулирования, по которому традиционно они подразделяются на централизованные (поступающие в бюджетную систему) и децентрализованные (доходы, поступающие в распоряжение создаваемых государством юридических лиц). Большинство ученых к децентрализованным доходам относятся доходы государственных (муниципальных) учреждений и унитарных предприятий<sup>2</sup>.

Однако, встречаются и более широкие трактовки децентрализованных доходов. Так, Е. Ю. Грачевой и Э. Д. Соколовой указывается, что к децентрализованным государственным доходам необходимо относить доходы юридических лиц, имущество которых находится в государственной собственности, при этом, основными из них следует считать доходы государственных учреждений и унитарных предприятий<sup>3</sup>. С. Я. Боженок к децентрализованным доходам относит не

---

<sup>1</sup> Советское финансовое право / под ред. Е. А. Ровинского. М., 1978. С. 133–134; Советское финансовое право / под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. М., 1982. С. 158–159; Финансовое право. М., 1971. С. 133–135.

<sup>2</sup> См., напр.: Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2012. С. 364–365; Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М., 2010. С. 152; Бушмин Е. В. Государственные и муниципальные доходы как составная часть бюджетной системы Российской Федерации. М., 2012. С. 15; Брайчева Т. В. Государственные и муниципальные финансы. СПб., 2007. С. 106; Финансовое право / под ред. Е. Ю. Грачевой. М., 2014. С. 202; Химичева Н. И., Покачалова Е. В. Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2007. С. 239–240; Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М., 2014. С. 250; Финансовое право / под ред. О. Н. Горбуновой. М., 2000; Крохина Ю. А. Финансовое право России. М., 2004; Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право. М., 2013 и мн. др.

<sup>3</sup> Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право. М., 2013. С. 121.

только традиционно выделяемые доходы унитарных предприятий и учреждений, но и «иных организаций, функционирующих на праве государственной собственности или на праве иной («смешанной») собственности, если государство имеет определенную долю в уставном капитале соответствующей организации»<sup>1</sup>. Однако, и в первом и во втором случаях к децентрализованным государственным (муниципальным) доходам относят только те доходы, которые поступают в государственную (муниципальную) собственность.

Публичные доходы по порядку аккумуляирования, как и государственные доходы, возможно классифицировать на централизованные (бюджетные) доходы и децентрализованные доходы. Проводя разграничение публичных доходов и государственных доходов, сразу необходимо отметить, что в части централизованных доходов состав публичных доходов и государственных доходов полностью совпадает.

Централизованные публичные доходы представляют собой доходы, централизуемые в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации (федеральный бюджет, региональные, местные бюджеты и бюджеты государственных внебюджетных фондов). Данные доходы отличает, прежде всего, то, что они поступают в собственность соответствующего публично-правового образования. Согласно положениям ст. 214, 215 ГК РФ бюджетные средства являются собственностью соответственно Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. Причем, в отношении централизованных доходов право государственной (муниципальной) собственности ничем не ограничено. Соответствующие органы публичной власти от имени публично-правового образования осуществляют без каких-либо ограничений все правомочия собственника (владение, пользование и распоряжение) в отношении бюджетных доходов.

К децентрализованным публичным доходам относятся доходы, зачисляемые в иные публичные денежные фонды. Получается, в проводимой классификации определенным образом проявляется принцип дихотомии – публичные доходы подразделяются на бюджетные и не бюджетные.

Признавая публичными денежными фондами все фонды, целью аккумуляирования которых является осуществление публичных функций для удовлетворения публичного интереса, к децентрализованным доходам в настоящее время необходимо отнести:

---

<sup>1</sup> Боженок С. Я. Источники государственных доходов. М., 2013. С. 53–54.

– доходы бюджетных и автономных учреждений (при этом необходимо отметить, что доходы казенных учреждений в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации включаются в доходы соответствующих бюджетов, поэтому, несмотря на наличие права оперативного управления казенного учреждения на получаемые им доходы, отнести их к децентрализованным нельзя);

– доходы государственных (муниципальных) унитарных предприятий;

– доходы государственных корпораций и компаний;

– доходы негосударственных пенсионных фондов;

– доходы, поступающие во все иные фонды денежных средств, аккумулируемые в публичных целях, т. е. перечень децентрализованных публичных доходов необходимо признать открытым.

Проводя сравнение децентрализованных публичных доходов с децентрализованными государственными доходами, необходимо отметить, что состав первых значительно шире. К числу децентрализованных государственных доходов большинством ученых относятся доходы государственных (муниципальных) учреждений и унитарных предприятий (даже при рассмотрении таковых более широко к ним относятся только доходы организаций, создаваемых и функционирующих на праве государственной (муниципальной) собственности).

С гражданско-правовых позиций права собственности децентрализованные публичные доходы более многообразны чем доходы государственные, к ним относятся не только доходы, поступающие в государственную (муниципальную) собственность (доходы государственных учреждений и унитарных предприятий), но и в частную собственность (в частности, доходы негосударственных пенсионных фондов, доходы государственных корпораций и компаний).

Получается, что по признаку собственности децентрализованные публичные доходы в свою очередь можно подразделить на государственные (муниципальные) и частные. Соответственно государственные (муниципальные) доходы поступают в государственную и муниципальную собственность, к ним относятся доходы бюджетных и автономных учреждений, доходы государственных (муниципальных) унитарных предприятий. Частные доходы поступают в частную собственность различных юридических лиц. Это доходы государственных корпораций и компаний, доходы негосударственных пенсионных фондов.

При этом, проводя такое деление необходимо понимать, что даже при поступлении децентрализованных публичных доходов в государственную собственность правомочия государства как собственника в отношении данных доходов существенным образом ограничены наделением юридических лиц правом хозяйственного ведения или оперативного управления на закрепленное за ними имущество. В гражданском обороте и учреждения, и унитарные предприятия выступают от своего имени, они же, по общему правилу, несут самостоятельную ответственность за свои действия.

Что же касается прав собственника, то согласно ст. 295 ГК РФ собственник имущества, находящегося в хозяйственном ведении, в соответствии с законом решает вопросы создания предприятия, определения предмета и целей его деятельности, его реорганизации и ликвидации, назначает директора (руководителя) предприятия, осуществляет контроль за использованием по назначению и сохранностью принадлежащего предприятию имущества, а также имеет право на получение части прибыли предприятия. В соответствии со ст. 296 ГК РФ учреждение и казенное предприятие, за которыми имущество закреплено на праве оперативного управления, владеют, пользуются этим имуществом в пределах, установленных законом, в соответствии с целями своей деятельности, назначением этого имущества и распоряжаются этим имуществом с согласия собственника этого имущества. Собственник имущества вправе изъять излишнее, неиспользуемое или используемое не по назначению имущество, закрепленное им за учреждением или казенным предприятием либо приобретенное учреждением или казенным предприятием за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение этого имущества.

Кроме того, несмотря на использование конструкции частной собственности, децентрализованные публичные доходы используются не в интересах собственника, а в различных публичных интересах (пенсионное обеспечение и пр.). Так, согласно положениям Федерального закона «О негосударственных пенсионных фондах» негосударственный пенсионный фонд представляет собой организацию, исключительной деятельностью которой является негосударственное пенсионное обеспечение и обязательное пенсионное страхование, при этом он аккумулирует пенсионные взносы и средства пенсионных накоплений; формирует пенсионные резервы, организует размещение средств пенсионных резервов и размещает пенсионные резервы; а

также производит назначение и осуществляет выплаты негосударственных пенсий участникам.

В соответствии с положениями Федерального закона «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» фонд обязательного страхования вкладов создается в целях защиты прав и законных интересов вкладчиков банков Российской Федерации, укрепления доверия к банковской системе Российской Федерации и стимулирования привлечения сбережений населения в банковскую систему Российской Федерации.

Статьей 3 Федерального закона от 23 ноября 2007 г. № 270-ФЗ «О Государственной корпорации по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции «Ростех» предусмотрено, что целью деятельности государственной корпорации по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции «Ростех» является содействие разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции путем обеспечения поддержки на внутреннем и внешнем рынках российских организаций – разработчиков и производителей высокотехнологичной промышленной продукции, организаций, в которых корпорация в силу преобладающего участия в их уставных капиталах в соответствии с заключенными между ними договорами или иным образом имеет возможность влиять на принимаемые этими организациями решения, путем привлечения инвестиций в организации различных отраслей промышленности, включая оборонно-промышленный комплекс, а также участия в социальных и иных общественно значимых проектах в интересах государства и общества.

Пунктом 1 ст. 3 Федерального закона от 17 мая 2007 г. № 82-ФЗ «О банке развития» установлено, что Внешэкономбанк действует в целях обеспечения повышения конкурентоспособности экономики Российской Федерации, ее диверсификации, стимулирования инвестиционной деятельности путем осуществления инвестиционной, внешнеэкономической, страховой, консультационной и иной предусмотренной настоящим Федеральным законом деятельности по реализации проектов в Российской Федерации и за рубежом, в том числе с участием иностранного капитала, направленных на развитие инфраструктуры, инноваций, особых экономических зон, защиту окружающей среды, на поддержку экспорта российских товаров, работ и услуг, а также на поддержку малого и среднего предпринимательства.

Согласно ст. 4 Федерального закона от 21 июля 2007 г. № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» целями деятельности государственной корпорации – Фонда содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства – являются создание безопасных и благоприятных условий проживания граждан и стимулирование реформирования жилищно-коммунального хозяйства, формирования эффективных механизмов управления жилищным фондом, внедрения ресурсосберегающих технологий путем предоставления финансовой поддержки за счет средств Фонда, осуществления информационно-разъяснительной и иной деятельности, направленной на просвещение граждан в сфере жилищно-коммунального хозяйства, содействие в подготовке кадров в сфере жилищно-коммунального хозяйства.

Здесь необходимо отметить, что признак собственности традиционно выделяется как основополагающий для разделения публичного и частного. Так, А. А. Нечай выделяет его в качестве первого признака публичности<sup>1</sup>. Э. Д. Соколовой указывается, что при определении публичных финансов необходимо учитывать главным образом форму собственности на те денежные средства, которые поступают в распоряжение того или иного субъекта<sup>2</sup>.

Однако, на наш взгляд, от признака собственности как определяющего границы между публичным и частным необходимо отказаться, поскольку такая «привязка» препятствует исследованию проблем публичности. В настоящее время в литературе все чаще высказываются суждения о необходимости отхода от критерия права собственности в публично-правовых исследованиях. Так, А. А. Нечай, выделяя данный признак, в одной из своих последующих работ указывает на то, что на современном этапе развития финансового права признак формы собственности на материальный носитель перестает быть ключевым признаком для размежевания публичного и частного<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Нечай А. А. Правові проблеми регулювання публічних видатків у державі: дисертація ... доктора юридичних наук. Київ, 2005. С. 121–122.

<sup>2</sup> Соколова Э. Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М., 2009. С. 35; Соколова Э. Д. Правовые основы финансовой системы России. М., 2006. С. 22.

<sup>3</sup> Нечай А. А. Проблемы правового регулирования публичных расходов // Очерки финансово-правовой науки современности / под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М.; Харьков, 2011. С. 295.

Полагаем, что основной проблемой является то, что при финансово-правовых исследованиях, как правило, опираются на цивилистическую концепцию права публичной собственности как государственной и муниципальной. В литературе отмечается, что публичная собственность охватывает государственную и муниципальную, имеющих ряд общих черт, среди которых отмечают источники образования и воспроизводства, методы управления, конечные цели использования и пр., что дает основания рассматривать их в рамках единой формы собственности<sup>1</sup>.

Однако, даже рассматривая публичную собственность как государственную и муниципальную, А. В. Винницким указывается на то, что в настоящее время в Российской науке доминирует субъективный подход, происходит определение публичной собственности по субъектному составу, а не функциональному критерию – публичному назначению имущества<sup>2</sup>. Данный подход автоматически всех иных лиц, за исключением Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, причисляет к частным собственникам. Это приводит к многочисленным проблемам при правоприменении. В частности, в связи с превалирующим мнением о том, что государству и муниципальным образованиям может принадлежать только то имущество, которое используется в публичных целях (рассуждения сводятся к тому, что раз собственником является публичный субъект, значит, он должен использовать его в публичных целях), возникает вопрос о невозможности нахождения в их собственности иного имущества, которое, например, временно не используется в публичных целях. Осложнен контроль за целевым использованием внебюджетных средств государственными юридическими лицами, так как, хотя они и используют государственное имущество, однако, в гражданском обороте выступают от своего имени, и, в том числе, могут быть наделены правом собственности на закрепляемое за ними имущество. Вместе с тем и государственные унитарные предприятия, и государственные учреждения, и государственные корпорации и компании используют свое имущество в публичных целях, осуществляют в той или иной степени публичные функции (социальные, культурные, экономические и пр.), их деятельность рег-

---

<sup>1</sup> Винницкий А. В. Публичная собственность. М., 2013. С. 231.

<sup>2</sup> Винницкий А. В. Публичная собственность: проблемы формирования административно-правовой доктрины: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2013. С. 13.



ламентируется при помощи императивных норм, то есть их денежные фонды отвечают всем признакам публичности.

А. В. Винницким подчеркивается, что частное право не способно само по себе закрепить адекватный правовой режим государственного и муниципального имущества, обеспечить достижение публичного интереса при осуществлении прав на него и предложить юридический инструментарий для разрешения наиболее важных на сегодня задач в сфере отношений публичной собственности<sup>1</sup>.

В. Д. Рудакова считает, что в основу выделения форм собственности должен быть положен не критерий лица, собственника имущества, а критерий целей использования имущества. При этом право публичной собственности должно получить раскрытие через категорию публичного интереса, который и ограничит усмотрение собственника в реализации своих правомочий. Рассматривая права на имущество публичных юридических лиц, она приходит к выводу о том, что их природу нельзя назвать частнособственнической, прежде всего в силу того, что их усмотрение ограничено возложенными на них публичными функциями и действием в гражданском обороте не в своем, а в публичных интересах<sup>2</sup>.

По мнению Е. Л. Васяниной не закрепление режима публичной собственности на имущество, поступающее в публичные фонды, приводит к «к растратам, неэффективному, нецелевому использованию государственных доходов, что в целом выражается в пренебрежении к основным гарантиям прав граждан и иных участников гражданского оборота на имущество, принадлежащее им по праву собственности». С ее точки зрения формирование концепции эффективного управления публичными доходами должно базироваться на закреплении в законодательных актах режима публичной собственности на имущество, поступающее в публичные фонды<sup>3</sup>.

Соглашаясь с необходимостью смещения акцентов и установления иного критерия – цели использования имущества – для разграничения частной и публичной собственности, а также необходимости закрепления режима публичной собственности на имущество, используемого публичными фондами денежных средств, полагаем, что

---

<sup>1</sup> Винницкий А. В. Публичная собственность. М., 2013. С. 6.

<sup>2</sup> Рудакова В. Д. Права на имущество публичных юридических лиц // Актуальные проблемы российского права. 2014. № 5. С. 821–827.

<sup>3</sup> Васянина Е. Л. К вопросу об эффективности управления государственными доходами // Финансовое право. 2014. № 9. С. 15–19.

при исследовании различных аспектов публичных доходов в связи с господствующим в цивилистике субъективным подходом разграничения собственности и отсутствием четко разработанной концепции публичной собственности как собственности, используемой в публичных интересах, нахождение в государственной (муниципальной) собственности нельзя учитывать как признак публичности возникающих при этом отношений.

Следующее основание для классификации публичных доходов, обращающее на себя внимание, – это используемые методы (средства) аккумуляирования доходов.

Необходимо отметить, что подобным образом классифицировались государственные доходы уже дореволюционными учеными.

Так, И. Х. Озеров классифицировал доходы по связи между лицом, дающим доход, и союзом публичного характера – добровольные и принудительные<sup>1</sup>. Л. В. Ходский подразделял государственные доходы на частноправовые источники и доходы (к которым относил государственные имущества, казенные фабрики и заводы, железные дороги) и государственно-правовые доходы, разбиваемые, в свою очередь, на основанные на пошлинном принципе (частнопошлинные: почта, телеграф, чеканка монеты и пошлины) и основанные на налоговом принципе<sup>2</sup>.

И. И. Янжул также все источники государственных доходов подразделял на два обширные класса: на частноправовые и на общественно-правовые. К первому классу им были отнесены такие доходы, которые получаются государством в силу свободного акта со стороны подданных, в силу одностороннего или двустороннего договора (дары, государственные имущества и промыслы, некоторые пошлины, лишённые принудительного характера). При этом, им отмечалось, что в государственных промыслах не всегда можно определить отсутствие монопольности, придающей, по мнению автора, принудительный общественно-правовой характер предприятию. Ведь если при производстве какого-нибудь промысла государство, устраняя частную конкуренцию, берет с подданных за продукты этого промысла плату выше обыкновенных рыночных цен, то образующийся отсюда доход должен быть отнесен к общественно-правовым доходам. Ко второму классу – общественно-правовым доходам И. И. Янжулом

---

<sup>1</sup> Озеров И. Х. Основы финансовой науки. М., 1911. С. 43.

<sup>2</sup> Ходский Л. В. Государственное хозяйство и финансовая наука. Основные принципы и особенности государственного хозяйства и классификация государственных доходов.

были отнесены те, которые собираются государством с подданных в силу принудительного акта с его стороны. Они могут быть подразделены на три вида: 1) регалии (промышленные предприятия, которые государство в силу своего верховного права захватывает в свою исключительную собственность, причем частная инициатива в них или вовсе не допускается, или значительно ограничивается), 2) пошлины и 3) налоги. При этом, им отмечалось, что пошлины и регалии занимают срединное положение между частноправовыми и общественно-правовыми источниками государственных доходов<sup>1</sup>.

С. Зень также доходы государства подразделял на частноправовые (государство выступает как частный предприниматель) и общественно-правовые (государство пользуется своими привилегиями и принудительной властью). К основным формам, в которых государства получают нужные им средства, С. Зень относил эксплуатацию собственных имуществ, дары, пошлины, налоги и специальное обложение<sup>2</sup>.

С. И. Иловайский выделял следующие источники государственных доходов: непосредственная хозяйственная деятельность государства; взимание известной доли из доходов частных хозяйств; кредит<sup>3</sup>.

В настоящее время государственные доходы также разделяются на обязательные (принудительные) и добровольные доходы<sup>4</sup>. При этом, как правило, указывается на то, что «основная часть доходов поступает в распоряжение государства и органов местного самоуправления в обязательном порядке: это налоги, сборы, пошлины и т.п., штрафы разного рода и финансовые санкции и т.д. На добровольной основе в государственные и местные доходы привлекаются средства организаций и граждан путем проведения лотерей, займов, выпуска акций, использования пожертвований и т. д.»<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М., 2002. С. 53–59.

<sup>2</sup> Зень С. Повторительный курсъ финансового права. М., 1914. С. 13.

<sup>3</sup> Иловайский С. И. Учебникъ финансоваго права. Одесса, 1895. С. 57–58.

<sup>4</sup> Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2012. С. 363; Брайчева Т. В. Государственные и муниципальные финансы. СПб., 2007. С. 107; Бушмин Е. В. Государственные и муниципальные доходы как составная часть бюджетной системы Российской Федерации. М., 2012. С. 15; Финансовое право / под ред. Е. Ю. Грачевой. М., 2014. С. 202; Химичева Н. И., Покачалова Е. В. Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2007. С. 239; Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М., 2010. С. 152; Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М., 2014. С. 251.

<sup>1</sup> Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2000. С.254.

Публичные доходы также по методам аккумуляции возможно подразделить на доходы, собираемые в обязательном порядке в силу императивно установленных норм (обязательные) и доходы, получаемые в силу свободного волеизъявления плательщиков (добровольные). Данная классификация показывает соотношение публично-правовых и частноправовых начал в функционировании системы публичных фондов.

К обязательным доходам относятся налоги, пошлины, сборы, взносы, штрафы и иные императивно установленные платежи. В литературе зачастую такие доходы называются принудительными<sup>1</sup>. Полагаем, что данный термин не вполне корректен. К основной черте данных доходов необходимо отнести обязательность уплаты в случае их установления. Соответственно в случае их неуплаты применяется механизм государственного принуждения. Однако, «в большинстве случаев применять меры принуждения нет необходимости»<sup>2</sup>, так как платеж осуществляется плательщиком самостоятельно.

Автором в ранних работах при исследовании налога как основного вида бюджетного дохода отмечалось, что обязательность налога не свидетельствует о том, что налог выступает в форме принудительного изъятия; государство предоставляет налогоплательщику возможность уплатить налог самостоятельно, и только при его неуплате (неполной уплате) в срок запускается принудительный механизм. Мы полностью солидарны с тем, что принудительность необходимо рассматривать как меру обеспечения исполнения налоговой обязанности<sup>3</sup>. Факт признания законом того или иного платежа обязательным, по справедливому замечанию С. Д. Цыпкина, только предполагает возможность применения в необходимых случаях принудительного взыскания неуплаченной суммы<sup>1</sup>.

Кроме того, обращает на себя внимание разная «степень» применяемых в случае неуплаты обязательных доходов мер принужде-

---

<sup>1</sup> Например, налог определяется как принудительный платеж. См.: Брызгалин А. В. Понятие налога и сбора в Российской Федерации // Финансовое право Российской Федерации / отв. ред. М. В. Карасева. М., 2002. С. 322.

<sup>2</sup> Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 30.

<sup>3</sup> Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России. М., 2001. С. 55.

<sup>1</sup> Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М., 1973. С. 42.

ния. При этом, использование различных мер принуждения не делает обязательные доходы добровольными.

Наибольший объем мер принуждения применяется в случае неуплаты налога, что вытекает из его правовой природы: от приостановления операций по счетам в банках и ареста имущества до возможности взыскания неуплаченного налога в бесспорном порядке, которое согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности, в которой воплощен публичный интерес всех членов общества<sup>1</sup>. Бесспорный порядок взыскания налогов с налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя вытекает из обязательного и принудительного характера налога в силу закона<sup>2</sup>.

В отношении иных доходов, отнесенных к категории обязательных, государство устанавливает меньший спектр мер принуждения, зачастую ограничиваясь только установлением судебного порядка взыскания платежа в случае его неуплаты (неполной уплаты). Более того, иногда принуждение к уплате вообще не является необходимым. Прежде всего, это касается такого вида обязательного дохода как государственной пошлины. Поскольку данный доход имеет индивидуально возмездный характер, уплата государственной пошлины влечет за собой предоставление какого-либо права либо совершение юридически значимого действия, то для того, чтобы принудить к ее уплате достаточно «молчания», т. е. до ее уплаты не совершения действий, необходимых плательщику. В литературе справедливо отмечается, что неуплата пошлины влечет отказ от совершения юридически значимых действий<sup>3</sup>.

Необходимо отметить, что Д. Л. Комягиным предложена классификация доходов по силе принуждения. Соответственно, по возрастанию силы принуждения, применяемой при получении доходов, ныне существующие государственные доходы можно расположить в

---

<sup>1</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П.

<sup>2</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15 июля 1999 г. № 11-П.

<sup>3</sup> Казна и бюджет / отв. ред. Д. Л. Комягин. М., 2014. С. 228.

следующий ряд – дар (пожертвования), доходы от публичного имущества, пошлины и налоги<sup>1</sup>.

Что касается добровольных доходов, то к ним необходимо отнести те, поступление которых в публичный фонд основано на свободном волеизъявлении лиц. Такие доходы нередко называют частно-правовыми, подчеркивая, что при их уплате используются гражданско-правовые договорные конструкции (например, дарения, аренды, купли-продажи).

Необходимо отметить, что формирование любого публичного фонда производится на сочетании обязательных и добровольных платежей. Несомненно, что в бюджетных фондах преобладают обязательные доходы, децентрализованные фонды формируются, как правило, на добровольной основе. Но, вместе с тем, в ряде случаев, и при формировании децентрализованных фондов используется метод обязательных платежей.

Например, согласно ст. 34 Федерального закона «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» фонд обязательного страхования вкладов формируется, прежде всего, за счет страховых взносов, уплачиваемых банками. При этом, в соответствии со ст. 6 названного закона участие в системе страхования вкладов обязательно для всех банков. Банки обязаны уплачивать страховые взносы в фонд обязательного страхования вкладов.

Фонд капитального ремонта общего имущества в многоквартирном доме создается за счет взносов собственников помещений, которые носят обязательный характер. Согласно ст. 169 Жилищного кодекса Российской Федерации собственники помещений в многоквартирном доме обязаны уплачивать ежемесячные взносы на капитальный ремонт.

Отметим, что государственные доходы помимо деления в зависимости от методов аккумуляции на обязательные и добровольные подразделяются в юридической литературе в зависимости от юридических особенностей и юридической формы денежных поступлений на налоговые и неналоговые доходы<sup>1</sup>. При этом, к налоговым доходам, прежде всего, относят налоги и сборы, т. е. платежи, имеющие обязательный и принудительный характер, а к неналоговым – все

---

<sup>1</sup> Комягин Д. Л. Виды и классификация доходов бюджета // Казна и бюджет / отв. ред. Д. Л. Комягин. М., 2014. С. 222–229.

<sup>1</sup> Необходимо отметить, что данная классификация применяется как ко всем государственным доходам, так и к бюджетным доходам.

иные как обязательные, так и добровольные платежи; доходы от использования имущества, добровольные взносы и пр., не имеющие признаков, присущих налоговым доходам<sup>1</sup>. Вместе с тем встречается и иное деление доходов по данному основанию. Так, Е. В. Бушмин выделяет налоговые, неналоговые доходы, безвозмездные поступления и прочие доходы<sup>2</sup>. Однако, при выделении таких видов полученные части не взаимоисключают друг друга. Так, и налоговые, и неналоговые доходы безвозмездны, поэтому их можно отнести и к безвозмездным поступлениям. Кроме того, не вполне понятно какие доходы при таком делении автор относит к прочим.

Полагаем применение данной классификации излишним по ряду причин. Прежде всего, обращает на себя внимание то, что при проведении данной классификации нарушено одно из основных правил классификации – соразмерность деления (отдельно выделены налоговые доходы, а все остальные отнесены к неналоговым). Также не вполне понятно разделение обязательных платежей (налоговые доходы априори являются обязательными, а к неналоговым также отнесены иные (не включенные в состав налоговых) обязательные доходы). Это вызвано формальностью основания данной классификации – юридической формой, что сводится в современных условиях в конечном итоге к отрасли законодательства, регулирующей те или иные платежи. Это приводит к невозможности выделения сущностных характеристик, объединяющих каждый из выделенных видов доходов.

С. Д. Цыпкин деление на налоговые и неналоговые доходы проводил более узко, отмечая, что по способу взимания на налоговые и неналоговые можно подразделить обязательные доходы, так как взимание обязательных платежей может производиться двумя способами – налоговым и неналоговым. Для налогового метода характерно установление государством обязательных платежей в точно опреде-

---

<sup>1</sup> См., напр.: Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2012. С. 363; Брайчева Т. В. Государственные и муниципальные финансы. СПб., 2007. С. 107; Химичева Н. И., Покачалова Е. В. Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2007. С. 238; Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М., 2010. С. 152–153; Батяева А. Р. Неналоговые доходы государственного бюджета в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 25.

<sup>2</sup> Бушмин Е. В. Государственные и муниципальные доходы как составная часть бюджетной системы Российской Федерации. М., 2012. С. 15.

ленных размерах и в заранее намеченные сроки, использование специальных юридических конструкций<sup>1</sup>.

Анализируя данную классификацию, обратим внимание на следующее. Признавая необходимость и оправданность применения налогового метода взимания, необходимо отметить, что такой метод возможен только в отношении одного вида обязательных платежей – налогов. В настоящее время, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах устанавливает в отношении налога специальную юридическую конструкцию. Так, ст. 17 НК РФ закрепляются элементы налога (объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления и уплаты, налоговые льготы), совокупность которых делает налог установленным.

Соответственно, можно сделать вывод, что все иные обязательные платежи (сборы, взносы, пени, штрафы и т.п.) взимаются неналоговым способом. Однако, прежде всего обращает на себя внимание, что определение неких особенностей неналогового метода не представляется невозможным в связи с разрозненностью обязательных платежей, отнесенных к неналоговым доходам. Необходимо отметить, что, выделяя неналоговый метод взимания обязательных платежей, С. Д. Цыпкин не указывал отличительные особенности данного метода.

Кроме того, получается, что выделяется отдельно один вид дохода (налог) и остальные, опять же нарушается соразмерность деления. Признавая важность и значимость налогов, необходимость их самостоятельного и детального исследования, все же не стоит забывать о том, что они являются разновидностью обязательных доходов. Каждый из иных обязательных доходов, в свою очередь, также требует отдельного рассмотрения, выделения особенностей взимания и сущностных характеристик.

Если же признать возможность применения налогового метода в отношении каких-то иных обязательных платежей, то возникает вопрос нахождения критериев, при наличии которых оправдано применение налогового метода взимания дохода. Учитывая существующую в настоящее время формальность подхода к определению налоговых доходов (так, налоговые доходы бюджетов выделяются в зависимости от отрасли законодательства, их регулирующей<sup>1</sup>), необходимо

---

<sup>1</sup> Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М., 1973. С. 42–43.

<sup>1</sup> Статья 41 БК РФ.



констатировать возможность злоупотребления со стороны государства, придание «налогового значения неналоговым платежам»<sup>1</sup>.

Можно публичные доходы подразделить по территориальному признаку на федеральные, региональные и местные. В данной классификации будет не только отражаться принцип федерализма, продиктованный федеративным устройством государства, но и соотношение различных видов публичных интересов (государственных, территориальных, коллективных). Так, к федеральным публичным доходам необходимо отнести публичные доходы, взимаемые в целях удовлетворения публичных интересов, признанных в качестве таковых Российской Федерацией (к ним могут быть отнесены, в частности, доходы федерального бюджета, доходы государственных внебюджетных фондов, доходы федеральных учреждений и унитарных предприятий, доходы негосударственных пенсионных фондов, доходы государственных корпораций, создаваемых на основе федеральных законов). К региональным доходам относятся те, которые взимаются для удовлетворения публичных интересов на территории данного субъекта Российской Федерации (доходы региональных бюджетов и территориальных внебюджетных фондов, доходы различных юридических лиц, решение о создании которых принимается органами государственной власти субъектов Российской Федерации). К местным – для удовлетворения публичных интересов на территории данного муниципального образования (доходы местных бюджетов и юридических лиц, создаваемых на основании решения органов местного самоуправления).

Необходимо отметить, что по территориальному уровню в соответствии с федеративным устройством государства подразделяются и государственные доходы. При этом, по общему правилу, как и нами в отношении публичных доходов, выделяются федеральные доходы, доходы субъектов Российской Федерации и местные доходы<sup>2</sup>. Однако, Е. В. Бушмин по данному критерию государственные доходы подразделяет на доходы конкретных административно-территориальных об-

---

<sup>1</sup> Боженок С. Я. Источники государственных доходов. М., 2013. С. 76.

<sup>2</sup> Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М., 2010. С. 152; Брайчева Т. В. Государственные и муниципальные финансы. СПб., 2007. С. 107; Финансовое право / под ред. Е. Ю. Грачевой. М., 2014. С. 202; Химичева Н. И., Покачалова Е. В. Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2007. С. 238; Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2012. С. 363; Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М., 2014. С. 251.

разований<sup>1</sup>, что вызывает ряд вопросов, и, прежде всего, не совсем ясно, каким образом будут все доходы подразделяться – исходя из объема поступлений платежей от конкретного образования, либо с учетом перераспределяемых в пользу образования доходов, либо по какому-либо другому критерию.

Также публичные доходы возможно классифицировать по социально-экономическому признаку. Такое деление проводится и в отношении государственных доходов. Причем, С. Д. Цыпкин считал данную классификацию основной, поскольку она «вытекает из различного характера перечисленных групп доходов, их величины и бюджетного значения»<sup>2</sup>.

На наш взгляд, данная классификация имеет не основное, а прикладное значение, ее можно проводить с различными, прежде всего, статистическими целями. Прежде всего, обращает на себя внимание возможность выделения различных социально-экономических групп в зависимости от цели исследователя (в зависимости от формы собственности, сферы деятельности, происхождения капитала и т.п.). Так, основываясь на ст. 8 Конституции Российской Федерации Е. Ю. Грачева и Э. Д. Соколова основой классификации доходов по социально-экономическому признаку рассматривают форму собственности – государственную, муниципальную, частную и иную<sup>3</sup>.

Необходимо отметить, что, несмотря на общепризнанность данного основания классификации применительно к государственным доходам, по данному признаку выделяются доходы от различных социально-экономических групп. При этом группировка может быть различной.

Так, С. Д. Цыпкиным применительно к доходам бюджета по данному основанию выделяется две группы доходов – доходы от социалистического хозяйства и поступления от населения<sup>1</sup>.

Т. В. Брайчевой выделяются доходы от личных доходов граждан, от совместных и иностранных предприятий, от предприятий и организаций негосударственной формы собственности, от государст-

---

<sup>1</sup> Бушмин Е. В. Государственные и муниципальные доходы как составная часть бюджетной системы Российской Федерации. М., 2012. С. 15.

<sup>2</sup> Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М., 1973. С. 40.

<sup>3</sup> Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право. М., 2013. С. 121.

<sup>1</sup> Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М., 1973. С. 39.

венного хозяйства и использования имущества и угодий государства<sup>1</sup>. Подобным образом классифицируются доходы А. Р. Батяевой, ею выделяются доходы от государственных предприятий и организаций, муниципальных организаций и предприятий, негосударственных организаций и предприятий, совместных предприятий и иностранных предприятий и организаций, действующих на территории Российской Федерации, граждан<sup>2</sup>.

Авторским коллективом под руководством Е. Ю. Грачевой выделены доходы от других публично-правовых образований, от государственных и муниципальных предприятий, организаций, от негосударственных организаций, от наднациональных и международных организаций, от физических лиц<sup>3</sup>.

Рядом авторов по социально-экономическому признаку государственные доходы подразделяются от государственного и муниципального хозяйства, от предприятий и организаций негосударственных форм собственности, совместных предприятий и иностранных предприятий и организаций, действующих на территории Российской Федерации и личных доходов граждан<sup>4</sup>.

Анализируя вышеприведенные деления, отметим, что в данном случае нет противоречия. Ведь, если при классификации различать основание деления и принцип упорядочения членов, то «социально-экономический признак» необходимо признать не основанием, а принципом упорядочения членов, поскольку данный признак возможно распространить на всю классификацию. Основаниями же деления могут являться различные признаки делимого понятия, необходимые исследователю (форма собственности, наличие (отсутствие) юридического лица, наличие (отсутствие) иностранного элемента, отрасль экономики и пр.). Кроме того, необходимо принимать во внимание и происходящее усложнение публичной финансовой деятельности.

Главное – при проведении такого деления не забывать о необходимости избирания исключających друг друга членов деления. Необ-

---

<sup>1</sup> Брайчева Т. В. Государственные и муниципальные финансы. СПб., 2007. С. 107.

<sup>2</sup> Батяева А. Р. Неналоговые доходы государственного бюджета в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 24–25.

<sup>3</sup> Финансовое право / под ред. Е. Ю. Грачевой. М., 2014. С. 202.

<sup>4</sup> Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2012. С. 362; Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М., 2010. С. 152.

ходимо отметить, что это не всегда соблюдается. Так, Е. А. Федина выделяет доходы от предприятий и других организаций разных форм собственности, доходы от государственного и муниципального имущества, доходы от государственной внешнеэкономической и иной деятельности и поступления от личных доходов граждан<sup>1</sup>. При этом, не вполне понятно соотношение доходов от предприятий и других организаций (поскольку указаны разные формы собственности без исключения государственной и муниципальной), доходов от государственного и муниципального имущества и доходов от государственной внешнеэкономической и иной деятельности (поскольку и доходы от имущества и от деятельности могут получаться от государственных и муниципальных учреждений и унитарных предприятий).

Публичные доходы по социально-экономическим признакам, по нашему мнению, в более общем виде, можно разделить на три крупные группы публичных доходов: 1) доходы от государственного хозяйства; 2) доходы от негосударственных юридических лиц; 3) доходы от физических лиц; которые в свою очередь могут быть подразделены на подгруппы по различным критериям (в зависимости от отраслевой принадлежности; от коммерческих и некоммерческих организаций; социальных слоев населения и пр.), в том числе, в зависимости от стратегических целей социально-экономического развития Российской Федерации.

Еще одной классификацией, применимой к публичным доходам, будет являться деление публичных доходов на общие и целевые в зависимости от наличия (отсутствия) заранее установленного назначения расходования. Общие публичные доходы не имеют заранее установленного назначения, и, соответственно, могут быть использованы на финансирование любых нужд в рамках задач и функций, стоящих перед публичным денежным фондом. Целевые же в отличие от общих могут быть израсходованы только на заранее закрепленные цели.

Централизованные публичные доходы (бюджетные доходы) чаще всего доходы носят общий характер, т. е. «не имеют специального целевого назначения»<sup>1</sup>. Н. И. Химичевой справедливо отмечается, что доходные источники государственных и местных бюджетов, как правило, не имеют специального целевого назначения, что позволяет на-

---

<sup>1</sup> Федина Е. А. Правовые основы формирования налоговых доходов бюджетов (на примере функционирования налоговых органов): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 41.

<sup>1</sup> Финансовое право / под ред. О. Н. Горбуновой. М., 2000. С. 274.

правлять их на наиболее важные, приоритетные в соответствующее время потребности общества<sup>1</sup>.

При исследовании налогов, как основного вида бюджетных доходов, выделяется такой его признак как абстрактность, т. е. отсутствие целевого назначения при внесении в бюджет. В литературе отмечается, что налог устанавливается исключительно с целью получения дохода<sup>2</sup>, совершение конкретных расходов не должно быть обусловлено поступлением отдельных налоговых платежей<sup>3</sup>. Налоги расходуются на удовлетворение текущих потребностей государства в финансовых ресурсах.

Не случайно одним из основополагающих принципов бюджетной системы является принцип общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов, который в соответствии со ст. 35 БК РФ означает, что расходы бюджета не могут быть увязаны с определенными доходами бюджета и источниками финансирования дефицита бюджета, если иное не предусмотрено законом (решением) о бюджете в части, касающейся субвенций и субсидий, полученных из других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, средств целевых иностранных кредитов (заимствований), добровольных взносов, пожертвований, средств самообложения граждан, расходов бюджета, осуществляемых в соответствии с международными договорами (соглашениями) с участием Российской Федерации, расходов бюджета, осуществляемых за пределами территории Российской Федерации, отдельных видов неналоговых доходов, предлагаемых к введению (отражению в бюджете) начиная с очередного финансового года, расходов бюджета, осуществляемых в случаях и в пределах поступления отдельных видов неналоговых доходов.

Вместе с тем уже государственные внебюджетные фонды, входящие в состав бюджетной системы Российской Федерации, формируются за счет целевых доходов. Согласно, п. 1 ст. 147 БК РФ расходы бюджетов государственных внебюджетных фондов осуществляются исключительно на цели, определенные законодательством Российской Федерации, включая законодательство о конкретных видах обязательного социального страхования (пенсионного, социального, медицинского). С учетом того, что направления расходования данных

---

<sup>1</sup> Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2000. С. 255–256.

<sup>2</sup> Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 32.

<sup>3</sup> Налоги и налоговое право / под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997. С. 100.

фондов установлены заранее, их доходы в виде страховых взносов необходимо признать целевыми.

Так, согласно ст. 3 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» страховые взносы на обязательное пенсионное страхование представляют собой обязательные платежи, которые уплачиваются в Пенсионный фонд Российской Федерации и целевым назначением которых является обеспечение прав граждан на получение обязательного страхового обеспечения по обязательному пенсионному страхованию (в том числе страховых пенсий, фиксированных выплат к ним и социальных пособий на погребение), включая индивидуально возмездные обязательные платежи, персональным целевым назначением которых является обеспечение права гражданина на получение накопительной пенсии и иных выплат за счет средств пенсионных накоплений. Причем, в соответствии со ст. 10 данного закона суммы страховых взносов, поступившие за застрахованное лицо в Пенсионный фонд Российской Федерации, учитываются на его индивидуальном лицевом счете.

Подобные нормы закреплены и в Постановлении Верховного Совета Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2122-1 «Вопросы Пенсионного фонда Российской Федерации (России)», согласно положениям которого Пенсионный Фонд России обеспечивает целевой сбор и аккумуляцию страховых взносов, а также финансирование расходов, его средства направляются на выплату в соответствии с действующим на территории Российской Федерации законодательством, межгосударственными и международными договорами государственных пенсий, в том числе гражданам, выезжающим за пределы Российской Федерации, выплату пособий по уходу за ребенком в возрасте старше полутора лет, оказание органами социальной защиты населения материальной помощи престарелым и нетрудоспособным гражданам, финансовое и материально - техническое обеспечение текущей деятельности Пенсионного Фонда России и его органов, другие мероприятия, связанные с его деятельностью.

Закреплен целевой характер страховых взносов, поступающих в фонд социального страхования и в фонд обязательного медицинского страхования.

В соответствии с положениями ст. 1.2 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материн-

ством» страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством – обязательные платежи, осуществляемые страхователями в Фонд социального страхования Российской Федерации в целях обеспечения обязательного социального страхования застрахованных лиц на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Страховые взносы на обязательное медицинское страхование согласно ст. 3 Федерального закона от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» представляют собой обязательные платежи, которые уплачиваются страхователями, целевым назначением которых является обеспечение прав застрахованного лица на получение страхового обеспечения.

Придание целевого характера страховым взносам в государственные внебюджетные фонды вполне оправданно, прежде всего, целевым назначением самого внебюджетного фонда, а, кроме того, как справедливо указывалось С. Д. Цыпкиным, связью расхода со специфическим источником поступления<sup>1</sup>.

Целевыми могут являться доходы, поступающие в децентрализованные публичные фонды. Децентрализованные публичные доходы как правило носят целевой характер, вызванный целевым характером данных фондов. Кроме того, установление целевого характера дохода, поступающего в такой фонд, позволяет осуществлять контроль за расходованием средств такого фонда на цели, для достижения которых данный фонд создан.

Например, Федеральным законом «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» закрепляется формирование за счет страховых взносов фонда обязательного страхования вкладов, заранее установленными целями расходования которого является выплаты возмещения по вкладам.

Федеральным законом «О негосударственных пенсионных фондах» закреплён целевой характер пенсионных взносов. В соответствии со ст. 18 названного закона за счет пенсионных взносов формируются пенсионные резервы, которые располагаются на отдельных банковских счетах, причем их использование возможно только отдельно по каждой пенсионной схеме.

---

<sup>1</sup> Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М., 1973. С. 47.

Проводятся классификации государственных доходов и по иным основаниям.

Е. В. Бушмин в зависимости от механизма использования выделяет доходы для реализации функций государства и органов местного самоуправления и для функционирования государственных унитарных предприятий и учреждений<sup>1</sup>. Оценивая возможность ее применения к публичным доходам, полагаем данную классификацию излишней, поскольку доходы для реализации функций государства и органов местного самоуправления аккумулируются в бюджетной системе Российской Федерации, а для функционирования государственных унитарных предприятий и учреждений поступают в распоряжение указанных юридических лиц, поэтому не совсем понятно, как они соотносятся с централизованными и децентрализованными доходами.

Кроме того, с учетом отношений собственности в литературе выделяются собственные и заемные (используемые временно и подлежащие возврату) доходы<sup>2</sup> или возвратные (возмездные) и безвозвратные (безвозмездные) доходы<sup>3</sup>. Учитывая авторскую позицию о том, что доходы – категория безвозмездная и безвозвратная, и, соответственно, исключение из нее всех возмездных и возвратных платежей, нами данная классификация рассматриваться не будет.

Резюмируя вышеизложенное в параграфе, укажем основные классификации публичных доходов:

1. По порядку аккумулирования публичные доходы подразделяются на:

- централизованные (бюджетные);
- децентрализованные.

При этом централизованные (бюджетные) доходы рассматриваются нами как поступающие в бюджет извне денежные средства (за исключением источников финансирования бюджетного дефицита и средств, поступающих в качестве межбюджетных трансфертов).

Децентрализованные, в свою очередь могут быть подразделены на находящиеся в государственной (муниципальной) собственности

---

<sup>1</sup> Бушмин Е. В. Государственные и муниципальные доходы как составная часть бюджетной системы Российской Федерации. М., 2012. С. 16.

<sup>2</sup> Химичева Н. И., Покачалова Е. В. Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2007. С. 239; Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2012. С. 363.

<sup>3</sup> Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М., 2010. С. 154–155.



(доходы бюджетных и автономных учреждений и доходы государственных (муниципальных) унитарных предприятий) и находящиеся в частной собственности (доходы публичных фондов, функционирующих на праве частной собственности).

2. Также публичные доходы по методам аккумуляирования подразделяются на обязательные доходы (собираемые в обязательном порядке в силу императивно установленных норм) и добровольные доходы (получаемые в силу свободного волеизъявления плательщиков).

3. По территориальному признаку публичные доходы классифицируются на федеральные, региональные и местные публичные доходы. При этом к федеральным публичным доходам необходимо отнести публичные доходы, взимаемые в целях удовлетворения публичных интересов, признанных в качестве таковых Российской Федерацией (к ним могут быть отнесены, в частности, доходы федерального бюджета, доходы государственных внебюджетных фондов, доходы федеральных учреждений и унитарных предприятий, доходы негосударственных пенсионных фондов, доходы государственных корпораций, создаваемых на основе федеральных законов). К региональным доходам относятся те, которые взимаются для удовлетворения публичных интересов на территории данного субъекта Российской Федерации (доходы региональных бюджетов и территориальных внебюджетных фондов, доходы различных юридических лиц, решение о создании которых принимается органами государственной власти субъектов Российской Федерации). К местным – для удовлетворения публичных интересов на территории данного муниципального образования (доходы местных бюджетов и юридических лиц, создаваемых на основании решения органов местного самоуправления).

4. По социально-экономическому признаку можно выделить три крупные группы публичных доходов:

- 1) доходы от государственного хозяйства;
- 2) доходы от негосударственных юридических лиц;
- 3) доходы от физических лиц.

5. По признаку наличия (отсутствия) заранее определенного направления расходования – общие (не имеющие такого направления и расходуются на любые нужды для выполнения задач, стоящих в каждый данный момент перед публичным фондом денежных средств) и целевые (расходуемые только на заранее оговоренные цели).

### **3. ЦЕНТРАЛИЗОВАННЫЕ (БЮДЖЕТНЫЕ) ДОХОДЫ КАК ОСНОВНОЙ ВИД ПУБЛИЧНЫХ ДОХОДОВ**

#### **3.1. Понятие и виды централизованных (бюджетных) доходов**

Определяя бюджетные доходы, обратим внимание на следующее. В финансово-правовой литературе при определении круга возникающих в области бюджетных доходов общественных отношений, как правило, указывается на то, что данные общественные отношения возникают в процессе формирования бюджетных фондов, что в полной мере отражает понимание доходов как общественных отношений, возникающих в процессе аккумуляции (формирования) фондов денежных средств.

Так, П. И. Вахрин, А. С. Нешиной указывают, что доходы бюджета выражают экономические отношения, возникающие у государства с организациями, предприятиями и гражданами в процессе формирования бюджетного фонда страны<sup>1</sup>. С. Г. Мещеряковым подтверждается то, что все доходы бюджета представляют собой часть централизованных финансовых ресурсов государства, необходимых для выполнения его функций, и выражают экономические отношения, возникающие в процессе формирования фондов денежных средств<sup>2</sup>.

Ю. В. Арбатской доходы бюджета определяются как отношения по распределению и перераспределению уполномоченными субъектами в строго установленных законодательством Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, актами местного самоуправления формах части национального дохода в бюджет, с целью создания финансовой базы, необходимой для решения стоящих перед Российской Федерации, субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями задач.<sup>3</sup>

По мнению А. Р. Батяевой доходами бюджета необходимо признать часть централизованных финансовых ресурсов государства, формируемых за счет перераспределения части национального дохо-

---

<sup>1</sup> Вахрин П. И., Нешиной А. С. Финансы. М., 2005. С. 207.

<sup>2</sup> Мещеряков С. Г. Доходы федерального бюджета России / под ред. В. В. Бандурина. М., 2005. С. 35–36.

<sup>3</sup> Арбатская Ю. В. Бюджет как основа финансовой системы субъекта Российской Федерации: правовые аспекты: дис. ... канд. юрид. наук. Иркутск, 2003. С. 60.

да и используемых для выполнения государством и органами местного самоуправления своих функций<sup>1</sup>.

Подчеркивается поступление доходов собственностью публично-правовых образований. Так, Н. Ю. Чуловский определяет доходы бюджета как поступающие в собственность государства и муниципальных образований денежные средства, необходимые для эффективного осуществления государством и муниципальными образованиями возложенных на них социальных, экономических и иных функций<sup>2</sup>.

Отражаются в литературе такие признаки бюджетного дохода как безвозмездность и безвозвратность. Например, О. В. Болтиновой доходы бюджета определяются как «структурная часть бюджета, предусматривающая источники поступления платежей в основной фонд денежных средств – бюджет – на безвозвратной и безвозмездной основе согласно бюджетной классификации Российской Федерации»<sup>3</sup>.

А. Д. Селюковым кроме получения в безвозмездном и безвозвратном порядке подчеркивается, что доходы бюджетов представляют собой часть национального дохода, которую государство и муниципальные образования получают от экономических субъектов и граждан<sup>4</sup>, что соответствует пониманию дохода как поступающего в фонд платежа. Ведь, как правило, для определения сферы формирования фондов денежных средств указывается на то, что в процессе распределения и перераспределения различные субъекты передают часть собственных средств в различные фонды денежных средств как на обязательной, так и добровольной основе: налоги, уплачиваемые налогоплательщиками за счет собственных средств, формируют бюджетные фонды; формирование фонда страхования вкладов осуществляется за счет взносов кредитных организаций и т. п., то есть при формировании денежных фондов происходит смена собственника денежных средств.

С. Д. Цыпкин указывает на денежный характер бюджетного дохода, определяя доходы государственного бюджета как часть государственных доходов, денежные поступления в основной общегосу-

---

<sup>1</sup> Батяева А. Р. Неналоговые доходы государственного бюджета в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 29.

<sup>2</sup> Чуловский К. Ю. Правовое регулирование доходов местных бюджетов: дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2009. С. 22.

<sup>3</sup> Болтинова О. В. Бюджетное право. М., 2013. С. 75.

<sup>4</sup> Селюков А. Д. Финансовое обеспечение местного самоуправления. Проблемы правового регулирования. М., 2003. С. 169.

дарственный централизованный фонд, необходимый для планомерного развития всех отраслей народного хозяйства, повышения материального благосостояния и культурного уровня народа, обороны страны, содержания органов государственной власти и органов государственного управления<sup>1</sup>.

Содержится легальное определение и в ст. 6 БК РФ, которое зачастую дублируется в литературе. В частности, С. Я. Боженок указывает, что доходы бюджета представляют собой аккумулируемые в бюджете виды денежных платежей и поступлений в бюджеты, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета<sup>2</sup>. В экономической литературе бюджетные доходы определяются как поступающие в соответствующий бюджет денежные средства, за исключением тех, что являются источниками финансирования дефицита бюджета<sup>3</sup>.

Размытость и неполнота легального определения бюджетного дохода (в частности, указание только на один признак дохода – поступление в фонд; отсутствие легального определения источника финансирования бюджетного дефицита) предопределяют его критику.

Из легального определения дохода бюджета следует, что к бюджетным доходам не относятся заемные и иные средства, поскольку таковые в соответствии со ст. 94, 95 и 95 БК РФ отнесены к источникам финансирования дефицита бюджета. Что касается заемных средств, то их исключение из категории доходов не вызывает возражений. Мы полностью солидарны с С. Д. Цыпкиным в том, что «в прямом смысле доходами ... являются безвозвратные поступления средств»<sup>4</sup>.

Вместе с тем к источникам финансирования бюджетного дефицита отнесены и поступления, обладающие признаками бюджетного дохода (например, поступления от продажи акций и иных форм участия в капитале находящихся в государственной собственности юридических лиц). Полагаем, что, обладая признаками бюджетного дохода, данные поступления не являются таковыми в связи с тем, что:

---

<sup>1</sup> Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М., 1973. С. 12.

<sup>2</sup> Боженок С. Я. Источники государственных доходов. М., 2013. С. 55.

<sup>3</sup> Малиновская О. В., Скобелева И. П., Бровкина А. В. Государственные и муниципальные финансы. М., 2012. С. 131.

<sup>4</sup> Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М., 1973. С. 45.

1. Использование таких поступлений возможно только при соблюдении определенных бюджетным законодательством условий. Как указывает А. Г. Пауль «эти виды доходов могут использоваться лишь при наличии оснований для привлечения источников финансирования дефицита либо они подлежат учету в составе источников финансирования дефицитов бюджетов»<sup>1</sup>. В частности, им указывается на то, что поступления от продажи акций и иных форм участия в капитале, находящихся в собственности публично-правовых образований, поступления от реализации государственных запасов драгоценных металлов и драгоценных камней, обладая признаками бюджетного дохода, не являются ими, поскольку бюджетное законодательство фактически устанавливает возможность продажи (реализации) только при наличии бюджетного дефицита<sup>2</sup>. Использование бюджетных доходов (расходование) не зависит от подобного рода условий.

2. Отсутствие в таких отношениях признака безэквивалентности. Так, Д. Л. Комягиным указывается на то, что операции, относящиеся к источникам финансирования дефицита бюджета, всегда влекут за собой изменение активов или обязательств публично-правового образования, поэтому, по его мнению, доходы бюджетов можно определить как поступления в бюджет, которые не влекут такого изменения<sup>3</sup>.

Некоторыми авторами критикуется указание в легальном определении на то, что доходами бюджета считаются поступающие в бюджет денежные средства. Так, по мнению И. А. Гуляева «из определения вытекает, что если даже денежные средства были направлены в бюджет, но не поступили на его единый счет, они все равно считаются его доходом, поскольку законодатель употребляет именно слово «поступающие», а не «поступившие», в то время как бюджетными доходами необходимо признавать только те средства, которые уже находятся на едином счете бюджета<sup>1</sup>. Если принять данную точку зрения, то получа-

---

<sup>1</sup> Пауль А. Г. К вопросу о бюджетно-правовом понятии доходов бюджета // Финансовое право. 2011. № 2. С. 20.

<sup>2</sup> Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 37–38.

<sup>3</sup> Комягин Д. Л. К вопросу о понятии и классификации публичных доходов // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2014. № 1. С. 61.

<sup>1</sup> Гуляев И. А. К вопросу о дефиниции «доходы бюджета» // Финансовое право. 2014. № 4. С. 45.

ется, что денежные средства можно признать доходом только после их фактического поступления на бюджетный счет.

В связи с этим возникает множество вопросов. Прежде всего, если бюджетными доходами признать только фактически поступившие на бюджетный счет денежные средства, становится не вполне понятным наличие в БК РФ статьи 40, регулирующей зачисление доходов в бюджет.

Кроме того, принимая во внимание правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации о разграничении отношений в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет на налоговые и бюджетные<sup>1</sup>, и учитывая, что налоговым законодательством регулируются налоговые отношения, в том числе, возникающие между налогоплательщиками и кредитными организациями по перечислению налогов в бюджет (причем, необходимо учитывать установленные налоговым законодательством правила, при соблюдении которых обязанность по уплате (перечислению) налогов в бюджет считается исполненной; согласно п. 3 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной с момента предъявления в банк поручения на перечисление денежных средств со счета при наличии на счете достаточного денежного остатка на день платежа; в соответствии с положениями п. 2 ст. 60 НК РФ поручение налогоплательщика исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем его получения), получается, что признавая бюджетными доходами уже поступившие в бюджет денежные средства, мы оставляем за границами правового поля отношения, возникающие после уплаты налога налогоплательщиком и до зачисления его на единый счет бюджета.

Более того, за границами правового поля в таком случае остаются планирование и прогнозирование поступления в бюджет бюджетных доходов. Необходимо отметить, что бюджетным прогнозированием является система научно обоснованных представлений о поступлениях бюджета, которое позволяет выявить состояние среды, вероятность достижения целей в условиях неопределенности; прогноз бюджетных поступлений обладает вероятностным характером<sup>1</sup>. В

---

<sup>1</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. № 24-П.

<sup>1</sup> Рябова Е. В. Характеристика системы бюджетного планирования как объекта финансово-правового регулирования // Финансовое право. 2013. № 7. С. 17–21.

связи с тем, что бюджет представляет собой финансовый план, это предопределяет его прогнозный и плановый характер. Необходимо учитывать основополагающий принцип финансовой деятельности государства – принцип плановости<sup>1</sup>. По справедливому замечанию М. И. Пискотина «одна из первостепенных задач финансового планирования состоит в том, чтобы создавать условия для планомерного и постоянного наращивания финансовых ресурсов, обогащения и расширения источников, питающих бюджет»<sup>2</sup>. Необходимо отметить, что вопросам бюджетного планирования и прогнозирования в настоящее время в научной юридической литературе уделяется пристальное внимание<sup>3</sup>.

Основы прогнозирования доходов бюджетов закреплены ст. 174.1 БК РФ, согласно которой доходы бюджета прогнозируются на основе прогноза социально-экономического развития территории в условиях действующего на день внесения проекта закона (решения) о бюджете в законодательный (представительный) орган законодательства о налогах и сборах и бюджетного законодательства Российской Федерации, а также законодательства Российской Федерации, законов субъектов Российской Федерации и муниципальных правовых актов представительных органов муниципальных образований, уста-

---

<sup>1</sup> Химичева Н. И. Вопросы развития современного российского финансового законодательства в аспектах его содержания и форм // Очерки финансово-правовой науки современности: монография / под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М.; Харьков, 2011. С. 177; Пилипенко А. А. Принципы финансового права России и их нормативное закрепление: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 10.

<sup>2</sup> Пискотин М. И. Советское бюджетное право (основные проблемы). М., 1971. С. 23.

<sup>3</sup> См., напр.: Арбатская Ю. В., Иванова Е. Л., Шин А. Г. Правовое регулирование планирования и прогнозирования социально-экономического развития субъектов Российской Федерации. Иркутск, 2011. 32 с.; Арбатская Ю. В. Особенности планирования и прогнозирования социально-экономического развития муниципальных образований: правовые вопросы // Вестник Института законодательства и правовой информации имени М. М. Сперанского. 2012. № 1. С. 11–17; Арбатская Ю. В. Введение и реализация программного бюджета: правовые проблемы // Известия иркутской государственной экономической академии. 2013. №3. С. 97–101; Арбатская Ю. В. Стратегическое планирование как фундамент инновационного развития России // Влияние финансово-правовых и иных публично-правовых институтов на инновационное развитие России: материалы науч.- практ. конф. (Иркутск, 20–21 сент. 2013 г.). Иркутск, 2014. С. 26–33.

навливающих неналоговые доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Причем, федеральные законы, законы субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, предусматривающие внесение изменений в нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые после дня внесения в законодательные (представительные) органы государственной власти или местного самоуправления проекта закона (решения) о бюджете, приводящие к изменению доходов (расходов) бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, должны содержать положения о вступлении в силу указанных нормативных правовых актов не ранее 1 января года, следующего за очередным финансовым годом.

Прежде чем доходы будут зачислены в соответствующий бюджет, их необходимо спрогнозировать и спланировать. А. Г. Паулем справедливо отмечается, что в бюджете определяется прогнозный объем доходов соответствующего бюджета, которые по разным причинам могут и не поступить<sup>1</sup>. Н. А. Поветкиной говорится о том, что на основе планирования и прогнозирования мы можем предположить объемы поступлений доходов в бюджет в среднесрочной и долгосрочной перспективе, говорить о предсказуемости доходов бюджета<sup>2</sup>. Указывается на необходимость учета «прогнозируемых на долгосрочную перспективу объемов бюджетных ресурсов» Ю. В. Арбатской<sup>3</sup>.

Несомненно, одним из принципов бюджетной системы Российской Федерации является принцип достоверности бюджета, который означает надежность показателей прогноза социально-экономического развития соответствующей территории и реалистичность расчета доходов и расходов бюджета (ст. 37 БК РФ). Вместе с тем бюджетная практика свидетельствует о наличии расхождений между прогнозированием и планированием бюджетных доходов и их реальным поступлением в бюджет. При исполнении бюджетов по доходам дохо-

---

<sup>1</sup> Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 30–31.

<sup>2</sup> Поветкина Н. А. К вопросу о признаках доходов бюджета // Российская юстиция. 2015. № 6. С. 20.

<sup>3</sup> Арбатская Ю. В. О совершенствовании системы муниципального стратегического планирования как основы территориального развития России // Местное самоуправление и развитие территорий: российский и европейский опыт / под ред. Е. В. Гриценко, Э. Маркварта, В. П. Мохова. Пермь, 2014. С. 114.



дов собирается либо больше, чем изначально запланировано, либо меньше, что может быть вызвано рядом факторов социально-экономического характера.

Наблюдается такая ситуация и в настоящее время. Так, по данным Управления Федеральной налоговой службы по Иркутской области объем мобилизации платежей в консолидированный бюджет Иркутской области в январе – августе 2015 г. ниже уровня аналогичного периода 2014 г. на 3,9 %. При этом указывается, что снижение поступлений произошло по ряду причин: по налогу на прибыль организаций за счет уменьшения перечислений налога в бюджет Иркутской области по предприятиям нефтяной отрасли, входящим в консолидированные группы налогоплательщиков; по акцизам вследствие прекращения деятельности единственного производителя алкогольной продукции и крупнейшего производителя пива; по земельному налогу в связи с пересмотром кадастровой стоимости земельных участков на основании вынесенных решений комиссии по рассмотрению споров<sup>1</sup>. Нивелировать такие расхождения может грамотное прогнозирование и планирование бюджетных доходов.

Председатель Контрольно-счетной палаты Иркутской области И. П. Морохоева отмечает наличие большого количества недостатков в планировании и прогнозировании бюджетных показателей в муниципальных образованиях. Так, ей указывается на то, что в муниципальных образованиях Иркутской области наблюдаются такие нарушения как: перед завершением финансового года плановые показатели бюджета «вручную» корректируются под реально поступающие доходы; в бюджетах поселений не планируются неналоговые доходы<sup>2</sup>.

Вышеизложенное позволяет прийти к выводу о том, что необходимо согласиться с законодателем в том, что доходами бюджета необходимо считать поступающие в бюджет денежные средства, что позволяет указать на «определенную направленность, вектор движе-

---

<sup>1</sup> URL: [https://www.nalog.ru/rn38/related\\_activities/stat\\_istics\\_and\\_analytics/5735675](https://www.nalog.ru/rn38/related_activities/stat_istics_and_analytics/5735675).

<sup>2</sup> Доклад Председателя Контрольно-счетной палаты Иркутской области Морохоевой И. П. на совещании совета контрольно-счетных органов Иркутской области 2015 года. URL: <http://www.irksp.ru/activity/vistup/year/2015/num/4536>.

ния»<sup>1</sup> возникающих при этом отношений, учесть их прогнозный и вероятный характер и включить в число бюджетных отношений отношения по зачислению средств, поступивших в уплату различных платежей на бюджетные счета.

Необходимо отметить, что в литературе, учитывая возможность рассмотрения бюджетных доходов в различных аспектах – в динамике (как поступающие в бюджет средства и возникающие при этом экономические отношения) и в статике (как совокупность средств соответствующего бюджета), предлагаются и другие пути решения возможных коллизий в понимании бюджетного дохода. Так, Е. А. Фединой предлагается использовать два понятия – источники формирования доходов бюджета (не поступившие пока в бюджет денежные средства) и доходы бюджета (денежные средства, поступившие на единый счет бюджета за счет платежей, являющихся источниками формирования доходной части бюджета)<sup>2</sup>. Полагаем, что введение новой категории – источники формирования доходов бюджета – не представляется целесообразным, поскольку влечет за собой множество новых сложно разрешимых вопросов. Прежде всего, возникает необходимость проведения четкой грани того, когда источники формирования доходов бюджета превращаются в бюджетные доходы. Кроме того, возникает необходимость разграничения данных категорий и выявления существенных характеристик каждой из них. Все это только усложняет понимание складывающихся в области бюджетных доходов общественных отношений. Мы полностью солидарны с высказываемым мнением о том, что к выделению новых категорий необходимо относиться с определенной долей осторожности, учитывая методологический принцип «Бритвы Оккама»: нет необходимости множить сущности сверх необходимости<sup>3</sup>.

Полагаем вполне оправданным рассмотрение бюджетных доходов, как и любой другой финансово-правовой категории, как в материальном, так и экономическом аспекте. Так, А. Г. Пауль, рассматривая бюджетные доходы как межинституциональное понятие, указыва-

---

<sup>1</sup> Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 33.

<sup>2</sup> Фебина Е. А. Правовые основы формирования налоговых доходов бюджетов (на примере функционирования налоговых органов): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 9.

<sup>3</sup> Арбатская Ю. В. Стратегический аудит: правовые проблемы и перспективы // Известия ЮЗГУ. Серия история и право. 2014. № 1. С. 76.

ет на такие их признаки, как: денежный характер, поступление (возврат в установленных законом случаях) в бюджет, безвозвратность и др., приходит к выводу о том, что доходы бюджетов как материальная категория представляют собой денежные средства, поступающие в бюджет на условиях безвозвратности; как правовая категория – бюджетные показатели, определяющие прогнозируемый объем доходов бюджетов; как экономическая категория – экономические отношения, связанные с формированием бюджета на безвозмездной основе<sup>1</sup>.

Разноаспектное рассмотрение категории «бюджетные доходы» позволяет системно учесть все характеристики данного явления. Так, Н. А. Шевелевой выделяются такие принципы бюджетных доходов как принципы признания права публичных субъектов на долю в производимом валовом внутреннем продукте, преимущество публичного субъекта по отношению к иным субъектам права в притязаниях на доход (доход презюмируется бюджетным, если не доказано иное), что характеризует бюджетные доходы как определенную совокупность взаимосвязанных экономических отношений, складывающихся в процессе формирования бюджета, а также принцип принадлежности дохода соответствующему бюджету, что характеризует доход с материальной точки зрения; рассмотрение бюджетных доходов с материальной точки зрения позволяет выявить свойства дохода, а именно, существование в денежной форме, способность удовлетворять потребности публичного субъекта (которая проявляется у зачисленных на единый счет бюджета денежных средств)<sup>2</sup>.

Подытоживая вышеизложенное, отметим, что бюджетный доход, обладая всеми признаками дохода как категории финансового права, отличается только зачислением его в бюджет, соответственно с материальной точки зрения бюджетные доходы можно определить как дефицитные денежные средства, поступающие в процессе распределения (перераспределения) национального дохода безвозмездно и безвозвратно в бюджетные фонды бюджетной системы Российской Федерации, а с экономической точки зрения – распределительные экономические отношения, возникающие в процессе формирования бюджетных фондов.

---

<sup>1</sup> Пауль А. Г. Бюджетно-правовое регулирование формирования доходов бюджетов. Воронеж, 2011. С. 6–13.

<sup>2</sup> Шевелева Н. А. Правовые основы доходов бюджетов // Финансовое право. СПб., 2014. С. 61–62.

Вместе с тем отнесение бюджетным законодательством Российской Федерации к бюджетным доходам всех поступающих в бюджет определенного уровня денежных средств, т. е. не только средств, поступающих извне (налогов, сборов, штрафов, арендной платы и пр.), но и межбюджетных трансфертов, привело к размыванию границ возникающих в сфере бюджетных доходов общественных отношений. Ведь трансферты имеют своей основой уже поступившие в бюджетную систему доходы и поступают в один бюджет из другого бюджета бюджетной системы. Такое решение законодателя вызывает необходимость выработки теоретической конструкции, дающей разумное объяснение данному подходу.

Так, Р. М. Мутушев считает необходимым выделение доходов в собственном смысле слова и в широком аспекте. При этом под доходами в собственном смысле слова понимает денежные средства, поступающие от первичных источников в собственность государства (налоги, сборы, доходы от использования государственного имущества), являющиеся источниками увеличения государственной казны; доходами же в широком аспекте признает все денежные средства, учитываемые на едином счете бюджета, среди которых присутствуют и другие поступления (в частности, межбюджетные трансферты)<sup>1</sup>.

А. Г. Пауль доходы бюджетов, в зависимости от поступления их из источников вне бюджетной системы или от одного бюджета другому, подразделяет на первичные (основные) и вторичные (производные) доходы, при этом, по его мнению, вторичные доходы в отличие от первичных не имеют в качестве источника национальный доход<sup>2</sup>.

При таких трактовках, конечно, межбюджетные трансферты отграничиваются от поступающих извне денежных средств. Однако, обращает на себя внимание то, что, являясь доходами для одного из звеньев бюджетной системы, для другого звена межбюджетные трансферты являются расходами, при их поступлении в один бюджет из другого бюджета «смены» собственника не происходит; формально, конечно, федеральная собственность меняется на собственность субъектов Российской Федерации или собственность субъектов Российской Федерации на муниципальную, но бюджетные средства остаются бюджетными.

---

<sup>1</sup> Мутушев Р. М. Неналоговые доходы федерального бюджета: проблемы правового регулирования: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 35.

<sup>2</sup> Пауль А. Г. Бюджетно-правовое регулирование формирования доходов бюджетов. Воронеж, 2011. С. 15.

В литературе обращается внимание на то, что перераспределительный характер государственных доходов предопределяет переход собственности. Так, А. Р. Батяевой справедливо отмечается, что «доходы представляют собой изъятие государственных средств у других экономических субъектов»<sup>1</sup>. Е. В. Бушмин указывает на то, что «особенность перераспределительных отношений в юридическом контексте состоит в том, что часть доходов меняет собственника, т. е. переходит из частной в государственную или муниципальную собственность»<sup>2</sup>. А. Г. Паулем обращается внимание на то, что целью отношений по формированию бюджетов является приобретение публично-правовыми образованиями права собственности на бюджетные средства<sup>3</sup>. Межбюджетный же трансферт предоставляется за счет уже поступивших в бюджет денежных средств, т. е. «по сути» смена частной собственности на государственную (муниципальную) уже произошла.

Если рассматривать межбюджетный трансферт с точки зрения одного бюджета, то он будет являться или его доходом (в случае получения данным бюджетом межбюджетного трансферта) или расходом (в случае его предоставления этим бюджетом другому бюджету бюджетной системы Российской Федерации). Г. В. Петровой указывается на то, что финансовые средства, необходимые для передачи в качестве межбюджетных трансфертов, предусматриваются в бюджете, из которого передаются расходы, как отдельный вид расхода бюджета, а средства, переданные в качестве трансферта, учитываются в соответствующем бюджете как доход в виде безвозмездных поступлений<sup>4</sup>.

Если же рассматривать межбюджетные трансферты в макроэкономическом аспекте с точки зрения бюджетной системы в целом, то их нельзя в чистом виде отнести ни к отношениям в области доходов, ни к отношениям в области расходов, т. к. при межбюджетных трансфертах денежные средства остаются внутри бюджетной системы Российской Федерации. «Расходование» средств одного бюджета на выделение межбюджетного трансферта другому бюджету влечет за собой «доход» этого бюджета, который будет в дальнейшем израсходован путем вы-

---

<sup>1</sup> Батяева А. Р. Неналоговые доходы государственного бюджета в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 18.

<sup>2</sup> Бушмин Е. В. Государственные и муниципальные доходы как составная часть бюджетной системы Российской Федерации. М., 2012. С. 13.

<sup>3</sup> Пауль А. Г. Бюджетно-правовое регулирование формирования доходов бюджетов. Воронеж, 2011. С. 58.

<sup>4</sup> Петрова Г. В. Финансовое право. М., 2009. С. 119.

деления бюджетных ассигнований. Не случайно, бюджетным законодательством Российской Федерации предусмотрено, что консолидированный бюджет как свод бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на соответствующей территории рассчитывается без учета межбюджетных трансфертов между этими бюджетами.

Кроме того, отношения, возникающие при межбюджетных трансфертах, имеют свои особенности, отличные от отношений в области доходов: иные основания и принципы их представления, возвратность в определенных законом случаях, движение, как правило, «сверху вниз»<sup>1</sup> и др. Так, А. Г. Пауль обозначает такие отличительные особенности межбюджетных трансфертов, как прохождение через бюджет другого уровня перед поступлением в бюджет; предоставление их в рамках исполнения предоставляющего их бюджета по расходам; целевой характер (поскольку они являются одновременно расходами предоставляющего их бюджета, то на них в полной мере распространяется закрепленный ст. 38 БК РФ принцип адресности и целевого характера бюджетных средств); определение размера трансферта в твердой сумме; дифференциация трансфертов в зависимости от уровня бюджетной обеспеченности получающего бюджета, объема передаваемых полномочий и других факторов<sup>2</sup>.

Необходимо отметить, что, приводя в своей работе классификацию доходов на первичные и вторичные, С. Д. Цыпкин указывает на то, что вторичными (производными) признаются доходы, «которые по сути дела в систему централизованных доходов не поступают, а представляют собой внутреннее распределение в этой системе»<sup>3</sup>.

Полагаем, что отнесение межбюджетных трансфертов к категории бюджетных доходов вызвано необходимостью как упрощения правового регулирования, так и унификации бюджетного учета, этими же причинами вызвано включение норм о межбюджетных трансфертах в раздел 2 БК РФ. Н. И. Химичева справедливо отмечает, что название раздела 2 БК РФ «Доходы бюджетов» не соответствует его содержанию, так как кроме норм о бюджетных доходах в нем закреп-

---

<sup>1</sup> При этом обращает на себя внимание то, что межбюджетные трансферты, выделяемые из нижестоящего бюджета вышестоящему, получили в практике наименование «отрицательные» трансферты.

<sup>2</sup> Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 56–58.

<sup>3</sup> Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М., 1973. С. 44.

ляются принципы разграничения доходов между звеньями бюджетной системы<sup>1</sup>.

На наш взгляд, межбюджетные трансферты нельзя признать доходами в строгом смысле этого понятия, поскольку возникающие при этом общественные отношения складываются не в процессе формирования фондов (средства, явившиеся источником межбюджетного трансферта, уже поступили в бюджетную систему), а в процессе их распределения (уже поступившие в бюджетную систему средства перераспределяются между различными бюджетами бюджетной системы). В литературе отмечается, что межбюджетные трансферты «являются трансформацией существующих активов», поэтому их четкое разграничение с доходами бюджета «позволит внести ясность в структуру доходной части бюджета, лучше понимать правовую природу тех или иных платежей»<sup>2</sup>.

По нашему мнению, в условиях наличия самостоятельных бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, необходимо четкое разграничение процессов формирования и распределения бюджетных фондов, при этом к бюджетным доходам необходимо относить исключительно общественные отношения при формировании бюджетов, что позволит в большей степени выявить особенности возникающих при этом общественных отношений и отграничить их от отношений, возникающих при перераспределении поступивших доходов внутри бюджетной системы Российской Федерации. В связи с тем, что уже поступившие в бюджетную систему средства перераспределяются при помощи межбюджетного трансферта между различными бюджетами бюджетной системы Российской Федерации их необходимо рассматривать как общественные отношения, складывающиеся в процессе распределения (перераспределения) бюджетных фондов.

Необходимо отметить, что практически общепризнанно, что финансовая деятельность государства включает в себя три вида действий, связанных с государственными денежными фондами: 1) их соби-  
рание; 2) распределение; 3) использование. При формировании фондов денежных средств по сути возникают отношения по «добы-

---

<sup>1</sup> Химичева Н. И. Вопросы развития современного российского финансового законодательства в аспектах его содержания и форм // Очерки финансово-правовой науки современности: монография / под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М.; Харьков, 2011. С. 180.

<sup>2</sup> Мутушев Р. М. Неналоговые доходы федерального бюджета: проблемы правового регулирования: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 25.

ванию» государством денежных средств для обеспечения своего успешного функционирования в соответствии с теми целями, которые перед ним стоят. На стадии распределения финансы способствуют организации сбалансированного и эффективного финансирования задач и функций государства<sup>1</sup>.

Кроме того, необходимо обратить внимание на то, что при исследовании методов финансовой деятельности государства межбюджетные трансферты не выделяются в качестве метода формирования денежных фондов (к таковым относят, как правило, методы обязательных и добровольных платежей)<sup>2</sup>. Например, Ю. А. Крохиной указывается на то, что для аккумуляции денежных средств применяются методы обязательных и добровольных платежей, первые реализуются через налогообложение, механизмы отчислений во внебюджетные фонды, добровольное же привлечение денежных средств реализуется через лотереи, пожертвования и т. п.<sup>3</sup>

Полагаем необходимым согласиться с М. В. Карасевой в том, что при осуществлении распределения денежных средств, поступивших в систему бюджетных фондов, используются специальные методы финансовой деятельности государства – метод процентных отчислений от налогов и метод выделения трансфертов<sup>4</sup>. Ю. А. Крохина также относит межбюджетные трансферты к методам бюджетного регулирования, под которым понимает распределение доходов между различными бюджетами в целях их сбалансирования<sup>5</sup>.

Признавая, что распределение доходов представляет собой определение видов и объемов доходов, подлежащих включению в каждый из бюджетов<sup>6</sup>, «представляется, что к межбюджетным отношениям стоит относить ту часть бюджетных правоотношений, которые возникают и реализуются в связи с осуществлением вторичного пе-

---

<sup>1</sup> Лисицын Д. А. Финансовая деятельность государства: содержание, методы осуществления: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2004. С. 10–11.

<sup>2</sup> Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2000. С. 20; Финансовое право / под ред. О. Н. Горбуновой. М., 2000. С. 31.

<sup>3</sup> Крохина Ю. А. Финансовое право России. М., 2004. С. 23.

<sup>4</sup> Финансовое право Российской Федерации / отв. ред. М. В. Карасева. М., 2002. С. 32.

<sup>5</sup> Крохина Ю. А. Финансовое право России. М., 2004. С. 230–231.

<sup>6</sup> Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2000. С. 155.



перераспределения доходов бюджетов и использованием специального инструментария – межбюджетных трансфертов»<sup>1</sup>.

По мнению О. А. Ногиной стабильность и эффективное функционирование бюджетной системы во многом достигаются за счет надлежащей организации процессов распределения и перераспределения финансовых ресурсов между бюджетами бюджетной системы, одной из составляющих которых являются межбюджетные трансферты<sup>2</sup>.

Перераспределение уже поступивших в бюджетную систему Российской Федерации бюджетных средств при помощи межбюджетных трансфертов между различными бюджетами бюджетной системы Российской Федерации позволяет рассматривать межбюджетные трансферты в рамках общественных отношений, складывающихся в процессе распределения (перераспределения) бюджетных фондов.

Подводя промежуточный итог, отметим, что бюджетные доходы, на наш взгляд, необходимо рассматривать как экономические отношения, складывающиеся в процессе формирования бюджетных фондов (включающие в себя все отношения, складывающиеся в процессе планирования, прогнозирования, установления, взимания доходов, их уплаты плательщиками в бюджет и зачислением на счета федерального казначейства). Распределение бюджетных фондов представляется необходимым рассматривать отдельно, относя к данной сфере финансовой деятельности государства экономические отношения, возникающие в процессе бюджетного и налогового регулирования, необходимость которого вызвана федеративным устройством Российской Федерации и наличием в этой связи нескольких самостоятельных звеньев (бюджетов) бюджетной системы Российской Федерации, т.е. распределения поступивших бюджетных доходов между различными бюджетами при помощи различных методов (в том числе, межбюджетных трансфертов, отчислений от доходов вышестоящего бюджета). В дальнейшем, с учетом данных рассуждений межбюджетные трансферты будут нами рассмотрены как метод бюджетного регулирования.

---

<sup>1</sup> Финансовое право / под ред. М. В. Кустовой, Н. А. Шевелевой. СПб., 2014. С. 128.

<sup>2</sup> Ногина О. А. Правовое регулирование межбюджетных трансфертов бюджетов государственных внебюджетных фондов // Очерки финансово-правовой науки современности: монография / под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М.; Харьков, 2011. С. 317.

Многообразии доходов, поступающих в бюджетную систему, предопределяет необходимость их классификации, которая позволила бы выявить особенности отдельных видов бюджетных доходов. Полагаем, что трудности с систематизацией бюджетных доходов связаны, в том числе, с отнесением к категории бюджетных доходов методов бюджетного регулирования (отчислений от доходов и межбюджетных трансфертов). Необходимость учета при проведении классификации как особенностей формирования бюджетных фондов, так и их распределения не позволяют четко выделить виды бюджетных доходов.

Необходимо обратить внимание на то, что попытки систематизации бюджетных доходов предприняты и в БК РФ, однако, мы целиком согласны с А. Г. Паулем в том, что они «не отвечают требованиям, предъявляемым к построению систем»<sup>1</sup>. По справедливому замечанию Н. И. Химичевой классификация существенной части видов бюджетных доходов в НК РФ и БК РФ «представляется проблематичной, нуждающейся в уточнении»<sup>2</sup>.

Так, ст. 41 БК РФ выделяются три группы доходов – налоговые, неналоговые и безвозмездные поступления. Данное деление справедливо критикуется, прежде всего, за формальность деления доходов на налоговые и неналоговые, а кроме того, за то, что и налоговые, и неналоговые доходы безвозмездны, поэтому их все можно отнести и к безвозмездным поступлениям, которые выделяются отдельно. Не помогает решению данной проблемы и выделение видов бюджетных доходов исходя из бюджетной классификации. Так, в соответствии со ст. 20 БК РФ едиными для бюджетов бюджетной системы Российской Федерации группами доходов бюджетов являются: 1) налоговые и неналоговые доходы; 2) безвозмездные поступления. Несмотря на высказываемое в литературе мнение, что бюджетная классификация доходов «в полной мере отражает не только источники поступления тех или иных средств, но и позволяет наиболее удобным образом, с точки зрения системы права, регулировать соответствующие отношения»<sup>1</sup>, такое деле-

---

<sup>1</sup> Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 40.

<sup>2</sup> Химичева Н. И. Вопросы развития современного российского финансового законодательства в аспектах его содержания и форм // Очерки финансово-правовой науки современности: монография / под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М.; Харьков, 2011. С. 180.

<sup>1</sup> Алексеев С. М. Налоговые доходы как инструмент бюджетного регулирования: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 72.

ние признать классификацией нельзя, поскольку нет единого основания деления, отсутствует соразмерность деления, а также члены деления, как было сказано выше, не исключают друг друга.

Исследуя классификацию на налоговые и неналоговые доходы применительно к публичным доходам, мы указали на то, что в силу нарушений правил проведения данной классификации необходимо от нее отказаться. Полагаем, что указанный вывод необходимо распространить и на деление на налоговые и неналоговые бюджетных доходов.

Еще раз подчеркнем, что в настоящее время затруднительно определить некий содержательный (не формальный) критерий разграничения налоговых и неналоговых бюджетных доходов. В научной литературе предпринимаются попытки выделения критериев деления доходов бюджета на налоговые и неналоговые, вместе с тем, полагаем, что признать их удачными не представляется возможным.

Так, Х. В. Пешкова указывает на то, что важным критерием разграничения налоговых и неналоговых бюджетных доходов является реализация государственного суверенитета в ходе получения соответствующих платежей: если получение налоговых доходов является результатом реализации исключительных прав государства в сфере фискального взимания, то получение неналоговых доходов в большинстве случаев обусловлено вступлением публично-правовых образований в гражданско-правовые отношения, соответственно не связано с реализацией государственного суверенитета<sup>1</sup>. Если в отношении налоговых доходов бюджета подобные рассуждения верны, поскольку данные доходы действительно устанавливаются публичными образованиями в одностороннем порядке, и, имея для плательщиков обязательный характер, обеспечены применением мер государственного принуждения. Хотя, подобным образом можно охарактеризовать все обязательные доходы, а не только налоговые. Что касается неналоговых бюджетных доходов, то, необходимо обратить внимание на то, что гражданско-правовой характер имеет только часть из них. Такая точка зрения не объясняет отнесение к неналоговым доходам ряда обязательных платежей (штрафов как мер ответственности, таможенной пошлины, взносов во внебюджетные фонды и т.п.).

А. Г. Пауль считает, что критерием выделения налоговых доходов является использование специальных методов (юридических кон-

---

<sup>1</sup> Пешкова Х. В. Бюджетное устройство России. М., 2014. С. 127.

струкций) при их установлении<sup>1</sup>. Однако, здесь обращает на себя внимание, что специальные конструкции используются только в отношении налогов, что приводит к более радикальным выводам. Так, Н. И. Химичева указывает на то, что в связи с тем, что государственная пошлина и сборы свойствами налогов не обладают, то они не могут быть налоговыми доходами и должны быть классифицированы в особую группу неналоговых доходов<sup>2</sup>. С. Я. Боженок считает, что «налоговыми доходами могут быть признаны только такие платежи в бюджет, которые по своей правовой природе и юридическому содержанию отвечают всем признакам налога»<sup>3</sup>.

Полагаем, что нельзя поставить знак равенства между налогом как обязательным платежом, обладающим определенным набором признаков, позволяющих говорить о его взимании налоговым методом, и налоговыми доходами. На наш взгляд, категория «налоговые доходы» может быть рассмотрена более широко, кроме налогов необходимо исследовать возможность отнесения к данной категории «сопутствующих» налогам платежей – пени за несвоевременную уплату, штрафа за нарушение законодательства в области налогов.

В связи с этим обращает на себя внимание позиция Конституционного Суда Российской Федерации о том, что в целях обеспечения выполнения публичной обязанности по уплате налога и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Такие меры могут быть как праввосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, то есть погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания)<sup>1</sup>. Неуплата налога в срок должна быть компенсиро-

---

<sup>1</sup> Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 47.

<sup>2</sup> Химичева Н. И. Вопросы развития современного российского финансового законодательства в аспектах его содержания и форм // Очерки финансово-правовой науки современности: монография / под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М.; Харьков, 2011. С. 182.

<sup>3</sup> Боженок С. Я. Источники государственных доходов. М., 2013. С. 100.

<sup>1</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15 июля 1999 г. № 11-П.

вана погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж – пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога<sup>1</sup>.

Обращает на себя внимание, что А. Г. Пауль, указывая в качестве критерия выделения налоговых доходов использование специальных методов, обращает внимание на то, что в настоящее время законодателем четко не обозначены характеристики, свойственные всем видам налоговых доходов бюджета<sup>2</sup>. И. В. Петровой отмечается, что такими критериями для налогов и сборов следует признать установление посредством определения соответствующих элементов, для пени – тесную связь с налогами, производность от них, для штрафов – закрепление в законодательстве о налогах и сборах и зачисление, по общему правилу, в тот же бюджет, куда поступает соответствующий налог<sup>3</sup>.

По нашему мнению, в настоящее время можно выделить единственно возможный критерий деления налоговых и неналоговых бюджетных доходов – отраслевое законодательное регулирование (налоговые доходы регулируются законодательством о налогах и сборах, неналоговые – иными отраслями законодательства), который носит исключительно формальный характер и зависит только от решения публичной власти. Согласимся с мнением А. Г. Пауля о том, что отнесение доходов к налоговым и неналоговым вызвано причинами политического характера<sup>4</sup>.

История развития бюджетного и налогового законодательства это ярко показывает. Можно привести ряд примеров тогда одни и те же платежи в разные периоды времени относились к разным видам бюджетных доходов. Так, в советский период пошлины и сборы (за

---

<sup>1</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П.

<sup>2</sup> Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 52.

<sup>3</sup> Петрова И. В. Бюджетные правоотношения муниципальных образований по формированию доходов местных бюджетов: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2008. С. 113.

<sup>4</sup> Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 50.

регистрацию товарных знаков в Государственном комитете СССР по делам изобретений и открытий, например) относились к неналоговым доходам, а местные сборы относились к налоговым доходам<sup>1</sup>. В соответствии с Законом Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы» сборы, пошлины, взносы более 10 лет входили в систему налогов и сборов. Еще интереснее ситуация с платежами во внебюджетные фонды – сначала они существовали как не бюджетные доходы<sup>2</sup>, затем трансформировались в единый социальный налог<sup>3</sup> и входили в состав системы налогов и сборов, т.е. относились к налоговым доходам. С 1 января 2010 г. данные платежи были определены как страховые взносы<sup>4</sup> и выведены из системы налогов и сборов.

Формальность подхода к разграничению налоговых и неналоговых доходов привела к многочисленным дискуссиям о правовой природе различных обязательных платежей. Так, можно обратить внимание на дискуссию по поводу таможенной пошлины. Ряд авторов, к которым мы присоединяемся, указывает на то, что таможенная пошлина по своей правовой природе является налогом, обращается внимание на то, что при ее установлении применяются такие же как к налогам подходы (определение плательщика, объекта обложения ставок, порядка исчисления и пр.)<sup>1</sup>. По мнению Э. Н. Берендтса «таможенная пошлина есть налог, взимаемый с ценностей, перевозимых

---

<sup>1</sup> Винницкий Д. В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. М., 2002. С. 65.

<sup>2</sup> Необходимо отметить, что социальные фонды согласно ст. 7 Закона РСФСР «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР» в состав бюджетной системы не входили, поэтому взносы в данные фонды бюджетными доходами не являлись. Тарифы страховых взносов в социальные фонды утверждались ежегодно. См., напр.: Федеральный закон от 5 февраля 1997 г. № 26-ФЗ «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».

<sup>3</sup> Глава 24 НК РФ действовала с 1 января 2001 года до 1 января 2010 года.

<sup>4</sup> О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования: Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ.

<sup>1</sup> См.: Таможенный кодекс Таможенного союза.

через определенную черту или границу»<sup>1</sup>. С. Г. Пепеляев относит таможенную пошлину к косвенным налогам<sup>2</sup>.

Двойственную природу имеют платежи во внебюджетные фонды. И. В. Бит-Шабо, указывая на такие признаки страховых взносов как обязательность, периодичность, публичный, денежный характер, считает, что их считать налогами нельзя, поскольку всеми присущими данному платежу признаками они не обладают<sup>3</sup>. На наш взгляд, при всех различиях с налогами, они отвечают главному критерию налогового платежа – индивидуальной безвозмездности. Кроме того, они обладают такими признаками фискальных взиманий, как обязательность, публичность, имущественный характер и финансовая цель (пополнение финансовыми ресурсами внебюджетных фондов). Немаловажно и то, что включение платежей во внебюджетные фонды в систему налогов и сборов позволяет унифицировать правила их взимания и контроль. В настоящее время вследствие исключения данных платежей из системы налогов и сборов в Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» были включены нормы, регламентирующие порядок взимания страховых взносов (принудительное взыскание, проведение налоговых проверок, привлечение к ответственности и др.), по аналогии с правилами, установленными НК РФ.

Формальность выделения налоговых и неналоговых доходов привела к тому, что обязательные платежи были разделены «на два лагеря», появились так называемые налоговые и неналоговые сборы, что привело к дискуссиям о критериях их разграничения. Однозначной позиции в юридической литературе не выработано, поскольку все различия между налогами и неналоговыми платежами сводятся только к возмездному характеру сборов и к их закреплению соответствующей отраслью законодательства<sup>1</sup>. В частности, Р. Н. Черленяк под

---

<sup>1</sup> Берендтс Э. Н. Русское финансовое право. СПб., 1914. С. 292.

<sup>2</sup> Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 38.

<sup>3</sup> Бит-Шабо И. В. Финансово-правовое регулирование функционирования государственных внебюджетных фондов / под ред. Е.В. Покачаловой. М., 2013. С. 128–129.

<sup>1</sup> Винницкий Д. В. Налоги и сборы : Понятие. Юридические признаки. Генезис. М., 2002. С. 66–68; Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2003. С. 29–34.

налоговым сбором понимает обязательный платеж, признаваемый налоговым доходом бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а под неналоговым – обязательный платеж, признаваемый неналоговым доходом бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, не относящийся к налоговым сборам<sup>1</sup>.

Однако, это различие носит формальный характер и, как справедливо отмечается, часто сборы, имеющие одинаковую правовую природу, регулируются разными отраслями законодательства<sup>2</sup>. Например, вызывает вопросы ситуация с природоресурсными платежами. Часть таких платежей включена в систему федеральных налогов (водный налог, сбор за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов), часть является неналоговыми доходами – платежи за пользование лесным фондом и пр., несмотря на то, что природоресурсные платежи имеют одинаковую правовую природу и по существу являются платой за пользование природными ресурсами, а поэтому их взимание должно регулироваться одинаковыми нормами<sup>3</sup>.

Мы полностью согласны с тем, что разграничение сборов налогового и неналогового характера невозможно. Невозможно назвать какой-либо значительный признак неналоговых сборов, отличающий их от сборов, признаваемых налоговыми доходами бюджета<sup>4</sup>.

Кроме того, отнесение ряда сборов к неналоговым доходам привело к тому, в настоящее время не существует закрытого перечня сборов, которые могут взиматься на территории Российской Федерации<sup>1</sup>. В связи с этим возникает вопрос, а вправе ли органы государственной субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления вводить собственные сборы в виде неналоговых платежей? Анализ действующего федерального

---

<sup>1</sup> Черленяк Р. Н. Правовое регулирование доходов федерального бюджета в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 10.

<sup>2</sup> Демин А. В. Сбор как разновидность налоговых доходов (проблемы правовой идентификации) // СПС «Консультант Плюс».

<sup>3</sup> Необходимо отметить, что в соответствии с Федеральным законом «О бюджетной классификации Российской Федерации» некоторое время все виды природоресурсных платежей классифицировались как налоговые доходы, они включались в «платежи за пользование природными ресурсами».

<sup>4</sup> Боженок С. Я. Источники государственных доходов. М., 2013. С. 116.

<sup>1</sup> Пунктом 5 ст. 41 БК РФ предусматривается открытый перечень неналоговых доходов.



налогового и бюджетного законодательства не позволяет прийти к однозначным выводам. С одной стороны, при введении дополнительных региональных и местных сборов не будут нарушены ни положения ч. 6 ст. 12 НК РФ, ни ст. 41 БК РФ. С другой стороны, произвольное введение сборов, имеющих неналоговый характер, будет нарушать принципы единой финансовой политики, единого экономического пространства, закрепленные в ст. 114 (п. «б» ч. 1) и 8 (ч. 1) Конституции Российской Федерации.

Также формально произошло разграничение средств, полученные в результате применения мер ответственности. Несмотря на их одинаковую правовую природу – санкции за совершенные правонарушения в различной сфере, штрафы за налоговые правонарушения, т. к. они закреплены НК РФ, относятся к налоговым доходам, а иные средства, полученные в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности, – к неналоговым.

Кроме того, разнородность неналоговых доходов, отнесение к их числу разнообразных как обязательных, так и добровольных доходов вынуждает как поиск неких общих признаков неналоговых доходов. В частности, Р. М. Мутушевым в качестве таковых указываются правовая обоснованность, возмездность, двойственный (обязательный и добровольный) характер<sup>1</sup>. Однако, обращает на себя внимание, что такие признаки носят чересчур общий характер и специфики только неналоговых доходов не отражают: правовыми нормами устанавливаются все бюджетные доходы, как налоговые, так и неналоговые; также все доходы бюджета имеют возмездный (в рамках общества) характер, все поступившие в бюджет доходы расходуются на обеспечение различных задач и функций публично-правовых образований. А также осуществляется проведение дальнейшей классификации (например, В. А. Карасев среди неналоговых доходов выделяет публично-правовые и частноправовые неналоговые доходы)<sup>1</sup>, что, на наш взгляд, только усложняет понимание особенностей различных видов бюджетных доходов.

---

<sup>1</sup> Мутушев Р. М. Неналоговые доходы федерального бюджета: проблемы правового регулирования: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 42–53.

<sup>1</sup> Карасев В. А. Финансово-правовое регулирование неналоговых доходов государственного бюджета Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 75–106.

Вышеизложенное, на наш взгляд, еще раз подчеркивает необходимость отказа от деления бюджетных доходов на налоговые и неналоговые.

Анализ действующего бюджетного законодательства Российской Федерации, научной литературы, проведенное исследование классификации публичных доходов, критика деления бюджетных доходов на налоговые, неналоговые и безвозмездные поступления позволяет прийти к выводу, что бюджетные доходы необходимо классифицировать по методам (средствам) аккумулирования доходов на обязательные (собираемые в обязательном порядке в силу императивно установленных норм) и добровольные (доходы, получаемые в силу свободного волеизъявления плательщиков). К обязательным доходам необходимо отнести налоги, пошлины, сборы, взносы, штрафы и иные императивно установленные платежи. К добровольным – доходы от использования государственного и муниципального имущества и пр. Такая классификация позволяет выявить существенные характеристики, присущие каждому из видов бюджетных доходов, поскольку в основу деления положено не формальный, а содержательный критерий.

На основе анализа ст. 41 БК РФ обязательными бюджетными доходами следует назвать:

- доходы от предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных и местных налогов, а также пеней и штрафов по ним;

- средства, полученные в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы, конфискации, компенсации, а также средства, полученные в возмещение вреда, причиненного Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, муниципальным образованиям, и иные суммы принудительного изъятия;

- средства самообложения граждан.

Обязательные бюджетные доходы обладают такими общими чертами как обязательный характер, установление публично-правовыми образованиями в одностороннем порядке, а также обеспеченность государственным принуждением (включая, в том числе, возможность принудительного взыскания в случае неуплаты).

Добровольными следует признать:

– доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, за исключением имущества бюджетных и автономных учреждений, а также имущества государственных и муниципальных унитарных предприятий, в том числе казенных, земельных участков и иных объектов недвижимого имущества, находящихся в федеральной собственности, используемых Федеральным фондом содействия развитию жилищного строительства;

– доходы от продажи имущества (кроме акций и иных форм участия в капитале, государственных запасов драгоценных металлов и драгоценных камней), находящегося в государственной или муниципальной собственности, за исключением движимого имущества бюджетных и автономных учреждений, а также имущества государственных и муниципальных унитарных предприятий, в том числе казенных, земельных участков и иных объектов недвижимого имущества, находящихся в федеральной собственности, используемых Федеральным фондом содействия развитию жилищного строительства;

– доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями;

– безвозмездные поступления от физических и юридических лиц, международных организаций и правительств иностранных государств, в том числе добровольные пожертвования;

– иные добровольные доходы.

Общие черты добровольных доходов – добровольный характер (выражающийся, прежде всего, в свободном волеизъявлении плательщика), взимание не на основании акта публично-правового образования, а на гражданско-правовом договоре (например, дарения, аренды, купли-продажи), и, соответственно, отсутствие государственного принуждения. Необходимо отметить, что подобную характеристику таким доходам давали и дореволюционные авторы. Так, И. И. Янжул, выделяя частноправовые доходы, указывал на то, что они получаются государством в силу свободного акта со стороны подданных, в силу одностороннего или двустороннего договора<sup>1</sup>. В современной научной литературе также подчеркивается частноправовой характер добровольных доходов. В частности, С. Я. Боженок, характеризуя такие доходы, подчеркивает, что их основой является «экономическая дея-

---

<sup>1</sup> Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М., 2002. С. 53–59.

тельность государства как частного лица, направленная на извлечение прибыли гражданско-правовыми методами»<sup>1</sup>.

Вместе с тем не все ученые придерживаются такой градации обязательных и добровольных доходов. Так, А. Г. Пауль основанием такой классификации считает «по чьей воле уплачиваются, кто выступает инициатором уплаты». Инициатором уплаты обязательных доходов бюджетов являются публично-правовые образования, которые обладают в силу закона или договора правом на принудительное взыскание таких доходов в случае их неуплаты. Соответственно, все выделяемые БК РФ налоговые и неналоговые доходы – обязательные платежи. Их обязательность может быть основана не только на законе, но и на договоре. При этом, им подчеркивается, что инициатива установления обязанности по уплате средств проистекает от публично-правового образования: например, при заключении договора аренды государственного или муниципального имущества арендатор преследует цель получения этого имущества во владение и пользование, а соответствующее публично-правовое образование в качестве условия получения имущества в аренду предусматривает уплату арендной платы. Добровольные уплачиваются плательщиками по собственной воле. Поэтому, автором к добровольным отнесены безвозмездные поступления, так как «плательщик самостоятельно принимает решение уплатить соответствующий доход. Причем она сохраняется и в случае принятия обязанности передать дар в соответствии с гл. 32». Добровольность, по мнению автора, здесь заключается в том, что инициатива заключения такого договора проистекала от дарителя, а не одаряемого публично-правового образования.<sup>2</sup>

Полагаем, что согласиться с такой трактовкой нельзя. На наш взгляд, затруднительно распространить режим обязательности на доходы, получение которых основано на гражданско-правовых договорах. Ведь отнесение доходов к обязательным предопределяет распространение на них мер государственного принуждения. А. Г. Пауль также на это указывает, считая, что в данном случае публично-правовые образования обладают правом на принудительное взыскание таких доходов в случае их неуплаты в силу договора. Вместе с тем бюджетным законодательством Российской Федерации примене-

---

<sup>1</sup> Боженок С. Я. Генезис доходов государства. М., 2010. С. 141.

<sup>2</sup> Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 45–56.

ние особых мер принуждения ко взысканию таких видов доходов не предусмотрено. На них в полной мере распространяется гражданско-правовое регулирование. Заключая гражданско-правовой договор (аренды, купли-продажи), публично-правовое образование вступает в гражданско-правовые отношения. Частноправовой характер договора предполагает, что в случае его неисполнения государство (муниципальное образование), выступая как кредитор, сможет защитить свои интересы в общем порядке, установленном ГК РФ, включая взыскание недополученных по договору сумм в судебном порядке.

Кроме того, обращает на себя внимание, что рассуждения автора о том, что обязательность доходов от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, заключается в том, что при заключении договора аренды государственного или муниципального имущества арендатор преследует цель получения этого имущества во владение и пользование, а соответствующее публично-правовое образование в качестве условия получения имущества в аренду предусматривает уплату арендной платы, можно распространить на любые отношения, возникающие из договора аренды вне зависимости от субъектного состава. Ведь арендатор, заключая договор аренды, всегда преследует цель получения некоего необходимого ему имущества во временное владение и пользование, а арендодатель – получение дохода в виде арендной платы. Однако, это не предопределяет обязательный характер арендных платежей.

Более того, если принять во внимание, что добровольными признаются доходы, которые происходят по инициативе плательщика, то тогда в случае заключения любого договора с публично-правовым образованием по инициативе частного лица, такие доходы необходимо признать добровольными. Так, рассуждая о добровольности пожертвований, Пауль А.Г. делает вывод о том, что дары являются добровольными доходами и в том случае, когда плательщик обещал дар, т. к. инициатива заключения такого договора проистекала от дарителя, а не одаряемого публично-правового образования. Получается, что и в случае, когда, договор аренды заключается по инициативе арендатора (например, в случае, когда частное лицо, выявив временно неиспользуемое публично-правовым образованием помещение, выступит с инициативой передачи этого имущества в аренду на взаимовыгодных условиях), то полученные в соответствии с таким договором доходы необходимо также признать добровольными. В связи с этим выходит, что в зависимости от того, от кого исходила инициати-

ва заключения договора, один и тот же вид дохода (сумма арендной платы за переданное во владение и пользование государственное (муниципальное) имущество) будет относиться к разным видам доходов – обязательным или добровольным. В связи с этим возникнет, на наш взгляд, множество проблем. Прежде всего, непонятно какой орган публичной власти будет должен фиксировать от кого исходит инициатива заключения договора.

Итак, считая доходами бюджета поступающие в бюджет денежные средства, рассматривая бюджетные доходы в различных аспектах – в динамике (как поступающие в бюджет средства и возникающие при этом экономические отношения) и в статике (как совокупность средств соответствующего бюджета), отметим, что с материальной точки зрения бюджетные доходы можно определить как дефицитные денежные средства, поступающие в процессе распределения (перераспределения) национального дохода безвозмездно и безвозвратно в бюджетные фонды бюджетной системы Российской Федерации, а с экономической точки зрения – распределительные экономические отношения, возникающие в процессе формирования бюджетных фондов.

Причем, бюджетные доходы, на наш взгляд, необходимо рассматривать как экономические отношения, складывающиеся в процессе формирования бюджетных фондов (включающие в себя все отношения, складывающиеся в процессе планирования, прогнозирования, установления, взимания доходов, их уплаты плательщиками в бюджет и зачислением на счета федерального казначейства). Распределение бюджетных фондов представляется необходимым рассматривать отдельно, относя к данной сфере финансовой деятельности государства экономические отношения, возникающие в процессе бюджетного и налогового регулирования, необходимость которого вызвана федеративным устройством Российской Федерации и наличием в этой связи нескольких самостоятельных звеньев (бюджетов) бюджетной системы Российской Федерации, т.е. распределения поступивших бюджетных доходов между различными бюджетами при помощи различных методов (в том числе межбюджетных трансфертов, отчислений от доходов вышестоящего бюджета).

Что касается классификации бюджетных доходов, то полагаем возможным с учетом особенностей складывающихся в процессе формирования бюджетных фондов отношений классифицировать бюджетные доходы по методам (средствам) аккумуляции доходов на

обязательные (собираемые в обязательном порядке в силу императивно установленных норм) и добровольные (доходы, получаемые в силу свободного волеизъявления плательщиков). Иные классификации – выделение собственных и регулирующих доходов, доходов федерального, регионального и местного уровня бюджетов бюджетной системы Российской Федерации – в силу необходимости учета не только особенностей правоотношений в сфере формирования бюджетов, но и в сфере распределения (перераспределения) поступивших в бюджетную систему денежных средств и разделения нами отношений в сфере формирования и в сфере распределения бюджетных фондов полагаем возможным рассмотреть при анализе проблем бюджетного и налогового регулирования. Распределение бюджетных доходов между бюджетами.

## **3.2. Налоговое и бюджетное регулирование: правовой аспект**

### ***3.2.1. Общие положения***

Наличие самостоятельных федерального, региональных и местных бюджетов влечет, прежде всего, необходимость четкого определения доходов каждого бюджета бюджетной системы Российской Федерации. Не случайно, одним из принципов бюджетной системы Российской Федерации является принцип разграничения доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, который означает, в том числе, закрепление доходов за бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, а также определение полномочий органов государственной власти (органов местного самоуправления) и органов управления государственными внебюджетными фондами по формированию доходов бюджетов (ст. 30 БК РФ). Установление оптимальной системы налогового и бюджетного регулирования, т. е. закрепления доходов за каждым бюджетом, а также распределения и перераспределения бюджетных доходов между звеньями бюджетной системы всегда было предметом пристального внимания как со стороны экономистов, так и со стороны юристов.

Прежде всего, необходимо обратить внимание на определяющие самостоятельность бюджетов бюджетной системы Российской Федерации федерализм и его проявления в налоговой и бюджетной сфере, а также самостоятельность местного самоуправления.

Различные аспекты проявления федерализма в налогово-бюджетной сфере рассматривались и рассматриваются специалистами в самых различных направлениях науки. Экономистами указывается, что основой фискального федерализма являются различия в политике по предоставлению государственных услуг между субнациональными административно-территориальными образованиями при необходимости закрепления функций перераспределения доходов и макроэкономической стабилизации за национальными органами власти<sup>1</sup>. Распределение полномочий в области политики по распределению доходов возможно таким образом, когда на уровне центрального правительства определяется единая национальная перераспределительная политика, а на уровне субнациональных органов устанавливается возможность варьировать степень перераспределения в установленных национальным законодательством пределах<sup>2</sup>.

В науке финансового права также уделяется внимание данным проблемам. О. Н. Горбуновой отмечается, что принцип федерализма в финансовой деятельности выражается в том, что в государстве принимается не один бюджет, а федеральный, региональные и местные бюджеты, которые являются «почти самостоятельными фондами денежных средств»<sup>3</sup>. По мнению Д. Е. Фадеева бюджетный федерализм в широком смысле является способом управления, при котором органично сочетаются интересы государства с интересами отдельных государственных образований при соблюдении принципов единства и самостоятельности, а в узком – системой отношений между уровнями власти по поводу оптимального, научно обоснованного распределения доходов и расходов<sup>1</sup>.

Х. В. Пешковой отмечается, что налогово-бюджетный федерализм как совокупность отношений между органами власти Федерации и ее субъектов по поводу формирования бюджетной политики на основе сочетания баланса интересов и децентрализации предполагает различный статус и неодинаковый объем компетенции Федерации и

---

<sup>1</sup> Масгрейв Р., Масгрейв П. Государственные финансы: теория и практика. М., 2009. С. 716.

<sup>2</sup> Грицюк Т. В. Фискальный федерализм и межбюджетные отношения. М., 2004. С. 7.

<sup>3</sup> Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2012. С. 103.

<sup>1</sup> Фадеев Д. Е. Бюджетный федерализм: дефиниция и принципы // Юридический мир. 2002. № 6. С. 18.



субъектов Федерации в финансовой сфере<sup>1</sup>. Налоговый федерализм, по мнению Г. П. Толстопятенко, представляет собой систему принципов деятельности и разграничения компетенции органов центральной и региональной власти в сфере налоговых отношений<sup>2</sup>.

Приведенные высказывания показывают, что вопросы федерализма в налогово-бюджетной сфере до сих пор не получили окончательного разрешения. Различаются используемые термины – «фискальный», «бюджетный», «налоговый», «бюджетно-налоговый» федерализм, различается их содержание, федерализм в налогово-бюджетной сфере определяется и как распределение полномочий между уровнями публичной власти, и как система межбюджетных отношений, и как способ управления.

Также обращает на себя внимание то, что выделяются различные принципы федерализма в налогово-бюджетной сфере (от равноправия субъектов Российской Федерации в бюджетных отношениях, наличия у них собственной компетенции и разграничения доходов и расходов между уровнями бюджетной системы до принципа единства налоговой политики).

В частности, Ю. А. Крохина, исследуя бюджетный федерализм и его связь с межбюджетными отношениями, определяет принцип федерализма в бюджетном праве как исходное начало бюджетной деятельности государства, выражающееся в сочетании общегосударственных финансовых интересов с интересами субъектов Российской Федерации и заключающееся в распределении бюджетных доходов и расходов, а также в разграничении бюджетной компетенции между Российской Федерацией и ее субъектами<sup>1</sup>, и указывает такие его принципы, как трехуровневую систему бюджетных отношений и четкое разграничение функций между этими уровнями, распределение и закрепление доходов и расходов бюджетов по определенным уровням бюджетной системы Российской Федерации, равенство бюджетных прав субъектов Федерации и муниципальных образований<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Пешкова Х. В. Бюджетное устройство России. М., 2014. С. 20; Пешкова Х. В. Налогово-бюджетный федерализм и его влияние на содержание категории «бюджетное устройство государства» // Налоги. 2010. № 6. С. 21.

<sup>2</sup> Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. М., 2001. С. 20.

<sup>1</sup> Крохина Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм. М., 2001. С. 40.

<sup>2</sup> Крохина Ю. А. Финансовое право России. М., 2004. С. 213.

По мнению К. А. Сасова принцип налогового федерализма раскрывается в правовых позициях Конституционного Суда Российской Федерации<sup>1</sup>, в частности, в таких, как установление наличия обязанности федерального законодателя при установлении любого налога, вне зависимости от его уровня, определить его максимальную налоговую ставку<sup>2</sup>, отсутствие права субъекта Российской Федерации вводить налоги, не предусмотренные федеральным законодательством, поскольку перечень региональных налогов и сборов имеет исчерпывающий характер<sup>3</sup>.

Вместе с тем необходимо учитывать, что федерализм как форма государственного устройства предполагает «относительное политико-территориальное обособление частей единого государства»<sup>4</sup>, поэтому финансовая деятельность государства должна строиться на разумном сочетании принципов централизации и децентрализации налоговых и бюджетных полномочий. А. Д. Селюковым указывается на то, что федерализм связан с процессами децентрализации государственного управления<sup>5</sup>.

В настоящее же время финансовая деятельность в России строится на принципах жесткой централизации. Е. А. Бочкаревой справедливо указывается на то, что «бюджетная система Российской Федерации в современном состоянии не вполне отражает федеративные начала государственного устройства, поскольку формально сохраняет крайне высокую даже по меркам унитарного государства централизацию налогово-бюджетных полномочий»<sup>1</sup>. В частности, преобладает чрезмерная централизация налоговых полномочий. Основополагаю-

---

<sup>1</sup> Сасов К. А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации // СПС «Консультант Плюс».

<sup>2</sup> Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 10 апр. 2002 г. № 104-О; Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 10 апр. 2002 г. № 107-О; Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 23 июня 2005 г. № 272-О.

<sup>3</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 2 июля 1997 г. № 10-П; Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 8 октября 1997 г. № 13-П.

<sup>4</sup> Каюров Е. А. Институт бюджетного федерализма: понятие, содержание и место в системе права // Законодательство и экономика. 2013. № 8. С. 20.

<sup>5</sup> Селюков А. Д. Правовое регулирование межбюджетных отношений в Российской Федерации. М., 2003. С. 53.

<sup>1</sup> Бочкарева Е. А. Сбалансированная бюджетная система: финансово-правовое исследование. Краснодар, 2013. С. 47.

щими принципами налогового регулирования выступают принцип единства налоговой политики и единства экономического пространства, которые предполагают построение централизованной налоговой системы, более характерной для унитарного государства.

Согласимся с Е. В. Никулиной в том, что обеспечение расходов каждого уровня бюджетной системы собственными доходными поступлениями является наиболее сложной и важной государственного регулирования доходов<sup>1</sup>.

Кроме принципа федерализма требует внимания самостоятельность местного самоуправления, закреплённая ст. 12 Конституции Российской Федерации. Несмотря на то, что в литературе указывается на то, что бюджетный федерализм позволяет органично сочетать фискальные интересы Российской Федерации с интересами субъектов Российской Федерации и местного самоуправления<sup>2</sup>, необходимо учитывать, что наличие самостоятельных местных бюджетов не вытекает из федеративного устройства Российской Федерации.

Федеративное устройство Российской Федерации является формой государственного устройства, которое согласно ч. 3 ст. 5 Конституции Российской Федерации основано на ее государственной целостности, единстве системы государственной власти, разграничении предметов ведения и полномочий между органами государственной власти Российской Федерации и органами государственной власти субъектов Российской Федерации. Наличие самостоятельных местных бюджетов предопределено признанием в Российской Федерации местного самоуправления и гарантированностью Конституцией Российской Федерации его самостоятельности.

Одной из основополагающих основ местного самоуправления является его независимость от государственной власти, которая невозможна без самостоятельности в финансовой сфере. В статье 9 Европейской хартии местного самоуправления закреплено, что органы местного самоуправления имеют право на обладание достаточными собственными финансовыми ресурсами, которыми они могут свободно распоряжаться при осуществлении своих полномочий. Статьей 132 Конституции Российской Федерации определено, что органы местного самоуправления самостоятельно управляют муниципальной

---

<sup>1</sup> Никулина Е. В. Формирование доходов региональных бюджетов: теория и практика. Белгород, 2008. С. 21.

<sup>2</sup> Петрова Г. В. Общая теория налогового права. М., 2004. С. 28–29.

собственностью, формируют, утверждают и исполняют местный бюджет, устанавливают местные налоги и сборы.

Развитие местного самоуправления и повышение финансовой самостоятельности муниципальных образований является в настоящее время одним из основных направлений модернизации страны<sup>1</sup>. Для решения вопросов местного значения органы местного самоуправления должны более полно использовать бюджетные средства, что с одной стороны, обеспечивает органам местного самоуправления осуществление их компетенции в полной мере, с другой стороны, обеспечивается система прямых и обратных связей при выполнении всех задач<sup>2</sup>. Создание необходимых нормативных, экономических и финансовых условий для полноценного развития местных финансов послужит толчком для развития Российской Федерации в целом, так как экономическое благополучие всей России зависит от благополучия каждого отдельного муниципального образования<sup>3</sup>.

Несомненно, эффективное социально-экономическое развитие муниципального образования зависит от многих факторов<sup>1</sup>. Причем, с данной задачей могут справиться только финансово самостоятельные муниципальные образования. Вместе с тем провозглашенный принцип финансовой самостоятельности местного самоуправления в России практически не соблюдается. Чрезмерная централизация налоговых полномочий на федеральном уровне нарушает принцип само-

---

<sup>1</sup> Орлова Е. В. Методические подходы к оценке финансовой самостоятельности муниципальных образований (на примере муниципальных образований Иркутской области) [Электронный ресурс] // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права): электронный журнал. 2014. № 6. URL: [http://dx.doi.org/10.17150/2072-0904.2014.5\(6\).7](http://dx.doi.org/10.17150/2072-0904.2014.5(6).7).

<sup>2</sup> Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2003. С. 28–29.

<sup>3</sup> Арбатская Ю. В., Васильева Н. В., Колосов Н. В., Ушаков А. В. Экономическая основа местного самоуправления: комментарий к главе 8 Федерального закона «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», муниципальные правовые акты / науч. ред. В. В. Игнатенко. Иркутск, 2007. С. 4.

<sup>1</sup> Арбатская Ю. В. О совершенствовании системы муниципального стратегического планирования как основы территориального развития России // Местное самоуправление и развитие территорий: российский и европейский опыт / под ред. Е. В. Гриценко, Э. Маркварта, В. П. Мохова. Пермь, 2014. С. 114.

стоятельности местных бюджетов<sup>1</sup>. Проводимые в России реформы налогового и бюджетного законодательства фактически привели к ослаблению собственной доходной базы местных бюджетов при одновременном перекладывании на них значительных расходов. В литературе справедливо отмечается, что перманентный характер реформ не позволяет с достаточной точностью и в долгосрочной перспективе планировать и исполнять бюджеты по доходам<sup>2</sup>. Главной проблемой муниципальных финансов в России является проблема пополнения доходной части местных бюджетов и ее соответствия расходам муниципальных образований. Ведь именно муниципальные доходы служат финансовой базой местного самоуправления для решения муниципальными образованиями вопросов местного значения<sup>3</sup>.

Обозначенные проблемы налогово-бюджетного федерализма и финансовой самостоятельности местного самоуправления, а также возможные варианты их преодоления требуют детального рассмотрения с точки зрения процессов распределения доходов между федеральным, региональными и местными бюджетами. Анализ существующей системы распределения доходов, налоговой системы и разграничения полномочий в области доходов Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований показывает, что они далеки от оптимальных. Здесь следует заметить, что в экономической литературе выделяются три варианта распределения полномочий в области доходов<sup>1</sup>: закрепление всех полномочий за субфедеральными властями с последующей передачей части доходов на вышестоящий уровень, закрепление всех полномочий за федеральной властью и последующую передачу средств в виде межбюджетных трансфертов и закрепление основной части полномочий за федеральной властью, а за субфедеральными – некоторой части налоговых полномочий, а затем компенсация путем закрепления долей от налогов и перечисления трансфертов.

---

<sup>1</sup> Николаев В. А. Теория и практика распределения налоговых полномочий в России. М., 2013. С. 94.

<sup>2</sup> Ляпунова Г. В., Файберг Т. В. Развитие теории формирования доходов бюджетов России // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2014. № 1 (93). С. 47.

<sup>3</sup> Бушмин Е. В. Государственные и муниципальные доходы как составная часть бюджетной системы Российской Федерации. М., 2012. С. 8.

<sup>1</sup> Грицюк Т. В. Фискальный федерализм и межбюджетные отношения. М., 2004. С. 28.

Г. П. Толстопятенко справедливо отмечает, что подход государств к разграничению полномочий в области налогообложения имеет заметные различия, обусловленные особенностями их формирования и правовыми традициями. Так, в ФРГ Основной закон закрепляет обширные налоговые полномочия федеральной власти, а также содержит перечень налогов, которые могут взиматься в местный бюджет, при этом земли (субъекты федерации) не вправе устанавливать налоговые обязательства, хотя именно земли собирают все налоги (и федеральные, и местные), средства от которых перераспределяются между федеральным и земельными бюджетами на основе принципа «выравнивания». Примером иного подхода являются США, где штаты (субъекты федерации) имеют свои налоговые системы, которые управляются и регулируются их законодательством. В частности, подоходный налог устанавливается и взимается отдельно на уровне федерации и штатов. В праве США не закреплен принцип «выравнивания» доходов субъектов федерации, а Верховный Суд придерживается ограничительного толкования финансовых полномочий федеральных органов власти.<sup>1</sup>

В России используется третий (промежуточный) вариант – закрепление основной части полномочий за Российской Федерацией, а за субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями – некоторой части налоговых полномочий, а затем компенсация путем закрепления отчислений от федеральных и региональных налогов и перечисления межбюджетных трансфертов. Соответственно, используемые методы бюджетного и налогового регулирования в сфере бюджетных доходов можно разделить на первичные и вторичные. К первичным стоит отнести установление системы бюджетных доходов и их закрепление за соответствующим бюджетом, а также определение полномочий федерации, ее субъектов и местного самоуправления в области доходов. А к вторичным – методы бюджетного регулирования (передачи доходов между уровнями бюджетной системы) – метод отчислений от федеральных и региональных доходов и метод оказания прямой финансовой поддержки<sup>1</sup>.

Рассмотрим каждый метод поподробнее.

---

<sup>1</sup> Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: Сравнительно-правовое исследование. М., 2001. С. 20–21.

<sup>1</sup> Напр.: Крохина Ю. А. Финансовое право России. М., 2004. С. 230–231.

### **3.2.2. Закрепление доходов за соответствующим бюджетом и определение полномочий субъектов Федерации и местного самоуправления**

Система бюджетных доходов закрепляется законодательством о налогах и сборах, нормативными правовыми актами, регулирующими уплату иных обязательных и добровольных доходов, и бюджетным законодательством Российской Федерации. При определении законодательства, определяющего бюджет, куда подлежит зачислению тот или иной доход, необходимо отдать приоритет бюджетному законодательству.

Необходимо отметить, что в литературе высказывается точка зрения, согласно которой данные вопросы необходимо регулировать законодательством о налогах и сборах. В частности, Ю. А. Крохиной указывается, что определение перечня налогов и их распределения между бюджетами относится к сфере налогового правотворчества<sup>1</sup>. Д. Е. Фадеевым данные вопросы отнесены к проблемам налогового федерализма, который регламентируется налоговым законодательством<sup>2</sup>.

На наш взгляд, необходимо присоединиться к тем ученым, которые вопросы определения конкретного бюджета – получателя дохода относят к бюджетному законодательству. Н. И. Химичева структуру доходов бюджетной системы в целом и входящих в нее бюджетов, порядок распределения их между бюджетами относит к предмету регулирования бюджетного права<sup>1</sup>. А. Э. Лоскутов указывает, что «межбюджетное распределение налоговых доходов должно быть закреплено в бюджетном законодательстве»<sup>2</sup>. А. Г. Паулем отмечается, что бюджет, в который зачисляется конкретный доход, определяется бюджетным законодательством Российской Федерации; законодательство о налогах и сборах, нормативные правовые акты, регули-

---

<sup>1</sup> Крохина Ю. А. Принцип федерализма в бюджетном праве: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2001. С. 178.

<sup>2</sup> Фадеев Д. Е. Правовые вопросы становления бюджетного федерализма в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 92–97.

<sup>1</sup> Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2000. С. 146.

<sup>2</sup> Лоскутов А. Э. Распределение налоговых доходов между государственными и местными бюджетами: сравнительно-правовое исследование: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 31.

рующие уплату иных бюджетных доходов, не указывают, куда конкретно подлежит зачислению тот или иной платеж<sup>1</sup>.

Ретроспективный анализ законодательства показывает, что одно время вопрос зачисления налога в конкретный бюджет регулировался законодательством о налогах и сборах. Например, ст. 7 Федерального закона «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» определялись нормы распределения суммы единого налога в бюджеты разных уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов. Затем от этого отказались, и в первоначальной редакции глав 26.2 и 26.3 НК РФ содержалась отсылочная норма о том, что суммы единого налога зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации<sup>2</sup>.

Полагаем, что урегулирование данного вопроса законодательством о налогах и сборах не вполне соответствует разграничению границ налогового и бюджетного регулирования. Конституционный Суд Российской Федерации, высказываясь о разграничении налоговых и бюджетных правоотношений, указал, что налоговым законодательством регулируются отношения по уплате налогов налогоплательщиками и их перечислению кредитными организациями в бюджет<sup>3</sup>. Получается, что определение бюджета – получателя бюджетных средств в данную сферу регулирования не входит.

Также необходимо учитывать, что в основу налогового и бюджетного регулирования положены разные принципы. Если основополагающим принципом налогового регулирования является признание личного характера обязанности по уплате налогов<sup>1</sup>, то бюджетное регулирование уже основывается на признаке абстрактности поступивших бюджетных доходов для общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов.

В настоящее время БК РФ установлено, что за региональными и местными бюджетами закрепляются региональные и местные налоги

---

<sup>1</sup> Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 43.

<sup>2</sup> Данные нормы утратили силу с 1 января 2013 г.

<sup>3</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. № 24-П.

<sup>1</sup> Так, ст. 45 НК РФ установлено, что налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога.



и доходы, связанные с использованием государственной и муниципальной собственности. Так, согласно ст. 56 БК РФ в бюджеты субъектов Российской Федерации подлежат зачислению доходы от региональных налогов налога на имущество организаций – по нормативу 100 %; налога на игорный бизнес – по нормативу 100 %; транспортного налога – по нормативу 100 %. В местные бюджеты согласно ст. 61, 61.1, 61.2, 61.3, 61.4, 61.5 БК РФ зачисляются доходы от местных налогов, устанавливаемых соответствующими представительными органами земельного налога – по нормативу 100 %; налога на имущество физических лиц – по нормативу 100 %. Кроме налогов БК РФ закреплены за региональными и местными бюджетами по нормативу 100 % доходы, связанные с государственной или муниципальной собственностью. Так, ст. 57 БК РФ указано, что в доходы региональных бюджетов зачисляются доходы от использования имущества, находящегося в государственной собственности субъектов Российской Федерации; доходы от продажи имущества, находящегося в государственной собственности субъектов Российской Федерации; доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями субъектов Российской Федерации; часть прибыли унитарных предприятий, созданных субъектами Российской Федерации, остающейся после уплаты налогов и иных обязательных платежей в бюджет. Подобные положения закреплены и в отношении доходов местных бюджетов.

Обращает на себя внимание, что перечень налогов и сборов субфедерального уровня небольшой, к региональным налогам отнесены налог на имущество организаций, транспортный налог и налог на игорный бизнес, а к местным – налог на имущество физических лиц, земельный налог и торговый сбор<sup>1</sup>. Вместе с тем полагаем, что увеличение числа налогов, отнесенных к категории региональных и местных, невозможно в силу объективных причин.

Прежде всего, необходимо обратить внимание на то, что основным критерием при выделении региональных и местных налогов является учет мобильности налоговой базы. Чем выше степень мобильности каких-либо объектов, тем выше должен быть уровень власти, получающий доходы с этих объектов, поскольку особую актуальность приобретает равномерность распределения налоговой базы по

---

<sup>1</sup> Причем необходимо отметить, что в настоящее время торговый сбор взимается только в городах федерального значения.

территории государства<sup>1</sup>. Органы власти среднего и в особенности нижнего уровней, по мнению Р. Масгрейва, должны располагать полномочиями по налогообложению наименее мобильных видов налоговой базы, поскольку многоуровневое государство должно решать задачи эффективного использования ресурсов на национальном уровне и устранять искажающие эффекты межтерриториальной разницы при распределении ресурсов<sup>2</sup>. В связи с этим видится совершенно справедливым высказывание экономистов о том, что доходная часть местных бюджетов должна формироваться в первую очередь за счет налогообложения имущественных налоговых баз (поимущественные налоги) и платежей за предоставляемые муниципальными бюджетными учреждениями услуги, а бюджетов верхнего уровня – за счет налогов, имеющих перераспределительную природу, к которым относят налог на доходы и прибыль, налоги на расходы<sup>3</sup>. Кроме того, необходимо учитывать и другие факторы – экономическую эффективность налогообложения (на налогообложении некоторых объектов сказывается эффект масштаба, других – экономии за счет приближения уровня налогообложения к объекту), необходимость обеспечения государственной целостности, бюджетную ответственность<sup>4</sup>. В настоящее время к региональным и муниципальным отнесены наиболее мобильные налоги – налоги на имущество. Несмотря на это, по оценкам экономистов разница между субъектами Российской Федерации в налоговых поступлениях на душу населения составляет почти 116 раз<sup>1</sup>. Соглашаясь с тем, что существующее экономическое неравенство является одним из основных факторов, сдерживающих развитие Рос-

---

<sup>1</sup> Смирникова Ю. Л. Структура системы налогов и сборов. Особенности региональных и муниципальных налоговых систем // Налоговое право России / отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2007. С. 70.

<sup>2</sup> Масгрейв Р., Масгрейв П. Государственные финансы: теория и практика. М., 2009. С. 716.

<sup>3</sup> Грицюк Т. В. Фискальный федерализм и межбюджетные отношения. М., 2004. С. 37.

<sup>4</sup> Смирникова Ю. Л. Структура системы налогов и сборов. Особенности региональных и муниципальных налоговых систем // Налоговое право России / отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2007. С. 70–71; Брайчева Т. В. Государственные и муниципальные финансы. СПб., 2007. С. 170–171.

<sup>1</sup> Орлова Е. Н. Региональная налоговая политика: границы самостоятельности и формы проявления // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2014. № 2 (94). С. 24.

сийской Федерации<sup>1</sup>, вместе с тем, полагаем, что увеличение числа региональных и местных налогов в силу мобильности налоговой базы, на наш взгляд, только увеличит данную разницу.

Что касается определения компетенции региональных и местных органов публичной власти в области доходов, то согласимся с А. Г. Паулем в том, что до настоящего времени в бюджетном законодательстве отсутствует четкое определение полномочий публично-правовых образований в сфере формирования доходов бюджетов<sup>2</sup>. В БК РФ содержатся статьи<sup>3</sup>, регулирующие полномочия субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по формированию доходов собственных бюджетов. Вместе с тем анализ их содержания показывает, что они касаются только полномочий в сфере налогов и сборов и содержат отсылочные к законодательству о налогах и сборах нормы.

Анализируя компетенцию органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в области налогообложения, отметим следующее. Прежде всего, обращает на себя внимание вопрос, к какому виду предметов ведения относится компетенция субъектов Российской Федерации в области региональных налогов – совместному или исключительному. В соответствии с п. «и» ст. 72 Конституции Российской Федерации установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации отнесено к совместному ведению Российской Федерации и субъектов Российской Федерации. В тоже время остается неразрешенным вопрос о том, относится ли к совместному предмету ведения установление и введение в действие региональных налогов.

В литературе встречаются различные точки зрения на данную проблему. Ряд авторов относит региональные налоги к совместной компетенции Российской Федерации и субъектов Российской Федерации<sup>1</sup>. С. Г. Пепеляев полагает, что федеральный законодатель обя-

---

<sup>1</sup> Молчанова М. Ю., Петрова Е. В. Бюджетно-налоговое регулирование территориального развития. Пермь, 2013. С. 7.

<sup>2</sup> Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2014. С. 5.

<sup>3</sup> Статьи 59, 64 БК РФ.

<sup>1</sup> См.: Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2003. С. 321; Налоговое право России / отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2003. С. 126; Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: Сравнительно-правовое исследование. М., 2001. С. 20–21.

зан определить условия взимания регионального налога таким образом, чтобы федеральное регулирование фактически выполняло роль направляющего и сдерживающего начала, обеспечивающего реализацию и соблюдение в Российской Федерации основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма<sup>1</sup>.

Существует и противоположная точка зрения о том, что компетенция субъекта Российской Федерации в области региональных налогов должна рассматриваться как собственная компетенция субъектов Российской Федерации. Ю. Л. Смирникова, рассматривая компетенцию региона в области налогов как собственную, к полномочиям субъекта Российской Федерации в области региональных налогов относит осуществление правового регулирования налоговых отношений субъектов Федерации, самостоятельное установление, изменение и отмену налогов субъекта, самостоятельное установление порядка распределения региональных налогов между региональным и местными бюджетами<sup>2</sup>.

По нашему мнению, несмотря на то, что региональные налоги являются основным доходным источником регионального бюджета, полномочия в области регионального налогообложения нельзя отнести к самостоятельной компетенции субъекта Российской Федерации. Как справедливо отметила Г. В. Петрова, существование общего экономического пространства в пределах территории Российской Федерации, где свободно перемещаются товары, услуги, капиталы и рабочая сила, предполагает общность налогового режима, устанавливаемого как федеральным, так и региональным законодательством.<sup>1</sup> Установление и введение в действие региональных налогов неразрывно связано со всей налоговой системой Российской Федерации. При установлении и введении в действие региональных налогов необходимо учитывать не только фискальную составляющую (пополнение регионального бюджета финансовыми ресурсами), но и регулируемую и необходимость учета основных принципов налогообложения (единства экономического пространства и налоговой политики, учет фактической платежеспособности налогоплательщика и др.).

---

<sup>1</sup> Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2003. С. 321.

<sup>2</sup> Смирникова Ю. Л. Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С.125–126.

<sup>1</sup> Петрова Г. В. Законодательство субъектов Российской Федерации о налогообложении // Право и экономика. 1998. № 3. С. 27–31.

Печальный опыт регионального налогообложения в 90-х годах, когда регионам были предоставлены обширные полномочия в области налогов, показал, что самостоятельность субъектов Российской Федерации в области региональных налогов привела несоблюдению основных принципов налогообложения и установлению налогов и сборов, не входящих в состав налоговой системы Российской Федерации. Поэтому, в развитие положений Конституции Российской Федерации компетенцию субъектов Российской Федерации в области региональных налогов определяет статья 12 НК РФ, положения которой позволяют сделать вывод о том, что региональная компетенция в области налогов отнесена к предметам совместного ведения Российской Федерации и субъектов Российской Федерации.

Подобные рассуждения будут справедливы и в отношении компетенции муниципальных образований. Несмотря на конституционно установленный принцип самостоятельности местного самоуправления, компетенцию органов местного самоуправления в отношении местных налогов нельзя отнести к предметам «исключительного ведения» органов местного самоуправления. Как указал Конституционный Суд Российской Федерации<sup>1</sup>, закрепление исчерпывающего перечня местных налогов не противоречит ч. 1 ст. 132 Конституции Российской Федерации, поскольку определение смысла понятия «установление налогов и сборов» возможно только с учетом конституционного принципа единства экономического пространства, который распространяется и на установление налогов и сборов органами местного самоуправления.

Еще одной проблемой является уяснение того, обладают ли субъекты Российской Федерации и муниципальные образования компетенцией по установлению и введению налогов, или только введению налогов на своей территории. Отметим, что законодательством о налогах и сборах для определения нормотворческих налоговых полномочий используется два термина «установление налога» и «введение налога». Данные термины используются в Конституции Российской Федерации, статья 57 которой устанавливает, что каждый обязан платить законно установленные налоги. В статье 2 НК РФ закреплено, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в

---

<sup>1</sup> Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 5 февр. 1998 г. № 22-О.

Российской Федерации. Употребляются данные термины и в Постановлениях Конституционного суда Российской Федерации<sup>1</sup>.

Вместе с тем при отсутствии легального определения данных терминов, непонятно, что законодатель подразумевает под установлением, а что под введением налога, и каким образом данные понятия разграничиваются. Это порождает неоднозначные толкования как в нормотворческой деятельности субъектов Российской Федерации и местного самоуправления, так и в научной литературе.

В настоящее время не наблюдается единого подхода к закреплению полномочий субъектов Федерации и муниципальных образований в отношении региональных и местных налогов. По-разному рассматривается налоговая компетенция региона в конституционных (уставных) актах субъекта Российской Федерации<sup>2</sup>. Проявляется разнообразие и в названиях нормативных правовых актов, регулирующих региональные и местные налоги. Наиболее показателен в данном случае пример Пензенской области, в которой налоговые законы имеют разные названия. Так, в отношении налога на имущество организаций закон именуется «Об установлении и введении в действие на территории Пензенской области налога на имущество организаций», а в отношении транспортного налога – «О введении в действие транспортного налога на территории Пензенской области», несмотря на то, что компетенция субъекта Российской Федерации одинакова в отношении всех региональных налогов.

В юридической литературе понятия установление и введение налога разграничиваются по-разному. Некоторые авторы считают, что установление налога – это только федеральная компетенция. Субъекты Российской Федерации и муниципальные образования имеют право только вводить соответствующие налоги на своей территории в рамках правового поля, установленного федеральным законодателем. Так, М. Ю. Березин полагает, что наиболее ярко особенности разграничения налоговых полномочий между федеральным и региональным уровнями проявляются при «первоначальном установлении региональных налогов в налоговой системе и при после-

---

<sup>1</sup> См., напр.: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21 марта 1997 г. № 5-П.

<sup>2</sup> См. подробнее: Арбатская Ю. В., Васильева Н. В. Финансовая основа субъектов Российской Федерации // Конституционное (уставное) регулирование в субъектах Российской Федерации: материалы сравнительно-правового анализа / под ред. В. В. Игнатенко. Иркутск, 2007. С. 91–98.

дующем введении их в действие на основе решений субъектов Российской Федерации». По его мнению, термин «установление налога» означает принятие федерального закона о налоге, которым данный налог устанавливается в перечне налогов соответствующего уровня налоговой системы с одновременным обязательным раскрытием существенных элементов налога. Введение же в действие означает выбор представительным органом субъекта Российской Федерации конкретного налога и принятие соответствующего закона о введении его в действие<sup>1</sup>.

Однако, необходимо признать, что эта концепция не совсем согласуется с нормами налогового законодательства, и, в частности, статьи 17 НК РФ, согласно которой налог считается установленным только в том случае, если определены все элементы налогообложения. Статьей 12 НК РФ закреплено, что субъекты Российской Федерации (муниципальные образования) определяют в порядке и в пределах, предусмотренных федеральным законодательством, отдельные элементы налога. Поэтому, необходимо признать, что субъекты Российской Федерации (муниципальные образования) обладают нормотворческой компетенцией как по установлению, так и по введению региональных (местных) налогов.

В связи с этим, на наш взгляд, наиболее интересны позиции тех авторов, которые, признавая за субъектами Федерации и муниципальными образованиями полномочия по установлению налогов, в то же время отмечают их вторичный характер. Ю. А. Крохина указывает на то, что правотворчество субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в налоговой сфере носит характер предварительно санкционированного со стороны государства<sup>1</sup>. Ю. Л. Смирникова трактует термин «установление налога» в двух аспектах: первичное (установление регионального налога на федеральном уровне) и вторичное (установление регионального налога субъектом Российской Федерации в определенных федеральным законодательством пределах)<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Березин М. Ю. Характерные отличия процессов по установлению и введению региональных и местных налогов // Законодательство и экономика. 2005. № 10. С. 11–18.

<sup>1</sup> Налоговое право России / отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2003. С. 126.

<sup>2</sup> Смирникова Ю. Л. Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 132.

Кроме того, обращает на себя внимание, что пределы компетенции субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в области установления и введения налогов существенно ограничены Федерацией. Анализ действующего законодательства о налогах и сборах позволяет прийти к выводу о том, что в настоящее время органы государственной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления осуществляют точечное регулирование «своих» налогов: согласно ст. 12 НК РФ региональные и местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в соответствии с НК РФ и законами субъектов Российской Федерации (решениями представительных органов местного самоуправления) о налогах. При установлении региональных и местных налогов соответствующие законодательными (представительными) органами определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

При этом, полномочие по введению регионального (местного) налога является не правом, а обязанностью субъекта Российской Федерации (муниципального образования). В соответствии с действующим федеральным налоговым законодательством субъекты Российской Федерации и муниципальные образования не вправе решать вопрос вводить или не вводить региональный или местный налог на своей территории.

Пределы же усмотрения органов власти субъектов Федерации и местного самоуправления в отношении оговоренных элементов региональных и местных налогов минимальны. При установлении налоговых ставок по региональным и местным налогам федеральным законодательством, как правило, определяется максимально возможная ставка<sup>1</sup>. В связи с тем, что дифференциация налоговой ставки возможна только путем ее снижения, что влечет за собой недополучение бюджетом доходов, анализ региональной и муниципальной практики показал, что в большинстве случаев дублируется норма НК РФ о ставках.

---

<sup>1</sup> Исключение составляет лишь транспортный налог, ставки по которому субъекты Российской Федерации вправе как уменьшить, так и увеличить.



Порядок уплаты налогов согласно статье 58 НК РФ представляет собой, прежде всего, установление уплаты налога разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке. В соответствии со ст. 58 НК РФ может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу – авансовых платежей. Соответственно в компетенцию органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления при установлении порядка уплаты региональных и местных налогов входит установление или не установление отчетных периодов, по которым уплачиваются авансовые платежи (опять же, если такая возможность установлена НК РФ).

Пределы изменения сроков уплаты региональных и местных налогов также существенным образом ограничены НК РФ. Наиболее ярко это проявляется в имущественных налогах в отношении налогоплательщиков – физических лиц. Соответствующими главами НК РФ пределы определения срока уплаты определены одинаково: «не ранее первого октября следующего года». Соответственно органы субъектов Федерации и местного самоуправления сильно ограничены в установлении срока, поскольку налог необходимо получить и расходовать до конца бюджетного года (то есть до 31 декабря).

Анализируя региональные и местные полномочия в области налоговых льгот по региональным и местным налогам, уместно отметить, что льготы по региональным и местным налогам устанавливаются как федеральным налоговым законодательством, так и законами субъектов Российской Федерации (нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований) о налогах, то есть регионы и муниципальные образования вправе вводить дополнительные льготы, не предусмотренные на федеральном уровне. В этой связи видится совершенно справедливым высказывание экономистов о том, что наличие у федерального уровня власти полномочий по установлению налоговых льгот по региональным и местным налогам, является одной из причин продолжающейся неспособности регионов и муниципальных образований самостоятельно и в полной мере обеспечивать реализацию расходных обязательств<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Быков С. С. Классификация налоговых льгот как условие и этап оценки их эффективности // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2013. № 5 (91). С. 23.

Более того, здесь необходимо отметить, что в науке выделяются три вида налоговых льгот – изъятия, скидки и освобождения<sup>1</sup>. При этом изъятия представляют собой льготы, направленные на выведение из-под налогообложения отдельных объектов налогообложения, а скидки направлены на сокращение налоговой базы. Поскольку установление этих элементов налога статьей 12 НК РФ отнесено к компетенции Российской Федерации, установление изъятий и скидок законами субъектов Федерации и актами представительных органов местного самоуправления недопустимо, если это полномочие данным органам НК РФ не делегировано. В настоящее время в ряде случаев НК РФ допускает принятие органами субъектов Федерации и местного самоуправления решения о сокращении налоговой базы. Так, ст. 387 НК РФ установлено, что при установлении земельного налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Освобождения, как налоговые льготы, представляют собой широкий круг мер, направленных как на сокращение налоговой ставки, так и суммы налога. К ним относят снижение налоговой ставки, сокращение окладной суммы, отсрочку и рассрочку уплаты налога, налоговый кредит, возврат и зачет излишне уплаченного налога, освобождение от уплаты налога и пр. В то же время такие институты как изменение срока уплаты налогов, возврат и зачет излишне уплаченных и излишне взысканных налогов, регулируются только федеральным законодательством (главы 9, 12 НК РФ). Получается, что к компетенции регионов и муниципальных образований относится установление только отдельных видов освобождений – снижение налоговой ставки и освобождение от уплаты налога отдельных категорий налогоплательщиков, что снижает, на наш взгляд, регулирующее воздействие налоговых льгот.

Ограничение федеральным законодательством прав органов субъектов Российской Федерации и местного самоуправления в установлении элементов региональных и местных налогов, как справедливо указывается в литературе, порождает низкий уровень заинтересованности

---

<sup>1</sup> Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2003. С. 118.

и ответственности как органов государственной власти субъектов Российской Федерации, так и органов местного самоуправления за развитие налоговой базы на соответствующей территории<sup>1</sup>.

Несмотря на высказываемое в литературе мнение о том, что органам государственной власти субъектов Российской Федерации и органам местного самоуправления должны быть предоставлены более широкие полномочия, что может повысить уровень заинтересованности и ответственности властных органов за развитие налоговой базы на своей территории<sup>2</sup>, на наш взгляд, увеличение полномочий органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления по определению элементов региональных и местных налогов не представляется возможным, поскольку в Российских условиях возможно развитие местного сепаратизма, что приведет, в свою очередь, к нарушению основополагающих принципов налогообложения – принципов единства экономического пространства и единства налоговой политики.

Причем, необходимо обратить внимание на то, что даже в этих условиях при наличии ограниченной Федерацией компетенции, субъекты Российской Федерации способны повысить свою инвестиционную привлекательность, используя налоговые меры. Конечно, такие возможности невелики. К ним можно отнести применение налоговых льгот, в том числе и снижение налоговой ставки (надо отметить, что уменьшение налоговой ставки тоже можно квалифицировать как налоговую льготу, поскольку в соответствии со ст. 56 НК РФ налоговой льготой признается любое преимущество, предоставляемое отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими) и инвестиционного налогового кредита. Однако, значение налоговой составляющей в системе государственного регулирования инвестиционной и инновационной деятельности не следует недооценивать, поскольку посредством налоговой политики можно создать стимулы к предпринимательской активности, что приводит к увеличению объе-

---

<sup>1</sup> Никиткова У. О. К вопросу о финансовой самостоятельности муниципальных образований // Финансы. 2012. № 7; Гришанова О. А., Прокопова Г. А. Межмуниципальные соглашения как способ снижения дефицита местного бюджета. Иваново, 2011. С. 33.

<sup>2</sup> Никиткова У. О. К вопросу о финансовой самостоятельности муниципальных образований // Финансы. 2012. № 7. С. 28.

мов инвестиций, внедрению инновационных продуктов<sup>1</sup>. Налоговые льготы имеют «важный стимулирующий эффект для развития предпринимательства»<sup>2</sup>. Путем применения налоговых льгот регионы могут как стимулировать развитие общественного производства, так и сдерживать его отдельные отрасли<sup>3</sup>.

Так, регионы стали снижать налоговые ставки и устанавливать иные налоговые льготы и по налогу на имущество организаций, и по налогу на прибыль организаций (в соответствии с положениями ст. 284 НК РФ субъектам Российской Федерации предоставлено право снижения ставки по налогу на прибыль организаций, подлежащего зачислению в региональный бюджет, для отдельных категорий организаций до 13,5 %) налогоплательщикам, осуществляющим приоритетную для субъекта Российской Федерации инвестиционную и инновационную деятельность. Цель таких льгот – стимулирование роста налоговой базы в перспективе и соответственно прирост налоговых поступлений в бюджеты<sup>4</sup>.

В литературе справедливо отмечается, что привлечение инвестиций в регионы, более эффективная реализация региональных инвестиционных проектов могут быть простимулированы путем предоставления налоговых льгот по налогу на прибыль организаций<sup>1</sup>. Налоговые льготы стимулирующего характера по налогу на прибыль организаций применяются в большинстве субъектов Российской Фе-

---

<sup>1</sup> Иманшапиева М. М. Анализ применения налоговых льгот как инструмент повышения инвестиционной активности региона (по материалам Республики Дагестан) // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 12. С. 44–53.

<sup>2</sup> Пушкарева Л. В., Макеева Т. В., Суворов Д. О. Налоговые льготы как эффективный механизм взаимодействия предпринимательских и властных структур // Налоги. 2006. № 3. С. 18.

<sup>3</sup> Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2003. С. 11; Винокурова М. М. Финансово-правовая поддержка субъектов малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации. Иркутск, 2013. С. 36.

<sup>4</sup> Орлова Е. Н. Налоговые льготы: отличительные признаки и принципы установления // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права): электронный журнал. 2013. № 6. URL: <http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=18645>.

<sup>1</sup> Соловьев И. Эффективность налоговых льгот как элемента корректировки налоговой политики государства // Налоговый вестник. 2013. № 11. С. 38–42.

дерации. Например, в соответствии со статьей 3 Закона Иркутской области от 12 июля 2010 г. № 60-ОЗ «О пониженных налоговых ставках налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет, для отдельных категорий налогоплательщиков» снижена налоговая ставка для налогоплательщиков, осуществляющих свою деятельность в сфере обрабатывающих производств (химическая промышленность, целлюлозно-бумажная и т.п.), от 16,5 до 13,5 % в зависимости от доли стоимости используемого при осуществлении деятельности нового (модернизированного) имущества.

Согласно статье 1 Закона Красноярского края от 18 декабря 2008 г. № 7-2619 «О ставке налога на прибыль организаций, зачисляемого в бюджет края, для отдельных категорий налогоплательщиков» ставка налога на прибыль организаций в части суммы налога, подлежащей в соответствии с федеральным законодательством зачислению в бюджет субъекта Российской Федерации, устанавливается на территории Красноярского края в размере 13,5 процента: 1) для организаций, осуществляющих добычу сырой нефти и природного газа, 2) для организаций, осуществляющих производство нефтепродуктов, 3) для организаций, осуществляющих обработку неметаллических отходов и лома (за исключением обработки отходов драгоценных камней).

В преамбуле к Областному закону Ленинградской области от 19 июля 2012 г. № 65-оз «Об установлении пониженной ставки налога на прибыль организаций для отдельной категории налогоплательщиков – организаций, осуществляющих инвестиционную деятельность на территории Ленинградской области» прямо закреплено, что закон направлен на стимулирование организаций к осуществлению инвестиционной деятельности и привлечение инвестиций в экономику Ленинградской области.

Подобные стимулирующие налоговые льготы устанавливаются и по налогу на имущество организаций. Так, согласно ст. 2 Закона Иркутской области от 8 октября 2007 г. № 75-оз «О налоге на имущество организаций» организации, осуществляющие отдельные виды экономической деятельности в отношении приобретенного и (или) вновь созданного имущества на сумму увеличения его первоначальной стоимости уплачивают налог в размере 25 % от установленной налоговой ставки в течение налогового периода, в котором указанное имущество принято к бухгалтерскому учету в качестве основных средств. В соответствии со ст. 9 Закона Оренбургской области от

27 ноября 2003 г. № 613/70-III-ОЗ «О налоге на имущество организаций» для организаций, осуществляющих передачу в лизинг сельскохозяйственной техники и оборудования предприятиям агропромышленного комплекса области, приобретенных за счет средств областного бюджета на условиях финансового лизинга, ставку налога установить в размере 0,1 %.

Вместе с тем пока такого рода льготы своего стимулирующего эффекта достигают не всегда. Практика Иркутской области свидетельствует об обратной связи со знаком «—». Применяемые льготы в настоящее время не приводят к планированной высокой эффективности. Так, были снижены ставки налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в области переработки бытовых отходов. Ожидаемый всплеск предпринимательской деятельности в этой сфере не произошел.

Поэтому, субъекты Российской Федерации активно принимают меры по оценке эффективности налоговых льгот<sup>1</sup>. Несомненно, введение налоговых льгот без эффективной методики оценки их целесообразности и результативности не представляется возможным<sup>2</sup>. Ведь от эффективной реализации полномочий по формированию фондов финансовых ресурсов зависит и эффективность в целом деятельности органов государственной власти субъектов Федерации<sup>1</sup>. Кроме того, при отсутствии грамотно сформулированных объективных критериев оценки эффективности представляется невозможной реализация финансового мониторинга<sup>2</sup>. Все чаще в субъектах Российской Федерации стали приниматься законы об оценке эффективности налоговых

---

<sup>1</sup> Необходимо отметить, что данный процесс наблюдается и в муниципалитетах. См. подроб.: Арбатская Ю. В., Васильева Н. В. Правовое регулирование налоговых льгот по местным налогам // Вестник Института законодательства и правовой информации имени М.М. Сперанского. 2010. № 5. С. 28–34.

<sup>2</sup> Головань С. А. Обзор основных методик оценки эффективности налоговых льгот в целях стимулирования инновационной деятельности // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права): электронный журнал. 2014. № 1. <http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=18731>.

<sup>1</sup> Арбатская Ю. В., Кузьмина М. Н. О некоторых правовых проблемах повышения эффективности финансовой деятельности государства // Академический юридический журнал. 2008. № 1 (31). С. 38.

<sup>2</sup> Арбатская Ю. В. Проблемы реализации принципа эффективности в бюджетном праве // Академический юридический журнал. 2013. № 1. С. 31.

льгот, которыми закрепляются ограничения установления налоговых льгот, обладающих низкой эффективностью. Такими законами устанавливаются критерии оценки эффективности налоговых льгот. Как правило, выделяется бюджетная (увеличение доходов или сокращение расходов бюджета субъекта Российской Федерации), социальная (социальные последствия применения налоговой льготы, уровень социальной поддержки) и экономическая эффективность (результативность экономической деятельности налогоплательщиков)<sup>1</sup>. Получается, что анализируется эффективность налоговой льготы для бюджета, для развития экономики и социальной сферы<sup>2</sup>.

Полагаем, что урегулирование субъектами Российской Федерации на уровне закона порядка установления эффективности налоговых льгот вполне оправданно. Реализация таких законов обеспечивает систему обратной связи, сигналы которой являются информационным источником о действительном положении дел у использующих льготу налогоплательщиков. Тем самым обеспечивается соблюдение баланса интересов бюджета и налогоплательщиков, предотвращаются крупные потери регионального бюджета от недополучения налогов.

Также эффективность налоговой льготы снижает неопределенность, вызванная пробелами в налоговом законодательстве Российской Федерации. Как указывал английский экономист Адам Смит: «точная определенность того, что каждое лицо должно платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности составляет гораздо меньшее зло, чем малая степень неопределенности»<sup>1</sup>. Нашел отражение данный принцип и в ст. 3 НК РФ, согласно положениям п. 6 которой акты законодательства о налогах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить.

Так, существует неопределенность в установлении содержания нормотворческой компетенции субъектов Федерации в отношении налоговых льгот, поскольку НК РФ только указывается, что субъек-

---

<sup>1</sup> См., напр.: Об оценке эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот: Закон Оренбургской области от 6 июля 2009 г. № 3022/654-IV-ОЗ.

<sup>2</sup> Рябова Е. В. Концепция подхода к оценке эффективности налоговых льгот в Российской Федерации // Финансовое право. 2014. № 4. С. 36–40.

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

тами Российской Федерации могут устанавливаться «налоговые льготы, основания и порядок их применения».

Это привело к тому, что в некоторых субъектах Федерации основания и порядок применения налоговых льгот трактуются очень широко. В том числе:

1. К основаниям применения налоговых льгот относят целевое использование тех денежных сумм, которые остаются у налогоплательщика, применяющего льготу.

Так, согласно п. 4 ст. 26.2 Закона Московской области от 24 ноября 2004 г. № 151/2004-ОЗ «О льготном налогообложении в Московской области» условием использования налоговых льгот товариществами собственников жилья является направление высвобожденных средств на развитие организаций. Пунктом 2 ст. 2 Закона Хабаровского края от 10 ноября 2005 г. № 308 «О региональных налогах и налоговых льготах в Хабаровском крае» право исчислять налог на имущество организаций по пониженной налоговой ставке предоставляется специализированным организациям, основным видом деятельности которых является заготовка (сбор), первичная обработка и переработка вторичных ресурсов при условии фактического использования в течение налогового периода средств в сумме, не менее высвобожденной от уплаты налога, на приобретение (сооружение) объектов основных средств по обеспечению основного вида деятельности (строительство, приобретение грузовых автомобилей, автопогрузчиков, технологического оборудования).

Установление законом субъекта Российской Федерации обязанности использования средств, высвободившихся вследствие применения налоговой льготы, на установленные законом цели является, на наш взгляд, чрезмерным вмешательством в право частной собственности. Несмотря на то, что право собственности не является абсолютным и может быть ограничено в той мере, в которой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства, законной формой ограничения права частной собственности можно рассматривать только налог<sup>1</sup>.

В соответствии с положениями ч. 2 ст. 29 Всеобщей декларации прав человека от 10 декабря 1948 г. при осуществлении своих прав и

---

<sup>1</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П.



свобод каждый человек может подвергаться только таким ограничениям, которые установлены законом исключительно с целью обеспечения должного признания и уважения прав и свобод других и удовлетворения справедливых требований морали, общественного порядка и общего благосостояния в демократическом обществе. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению только той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства.

Также возникает вопрос контроля за целевым использованием высвобожденных средств (какой орган будет его осуществлять, в каких формах и какими методами), соответственно возрастут налоговые издержки.

2. В связи с тем, что налоговые льготы, при их несомненно важном регулирующем воздействии, влекут за собой недополучение бюджетных доходов, в некоторых субъектах Российской Федерации налоговые льготы стали устанавливаться на период действия бюджета (один год или один год и двухлетний плановый период).

Так, в Амурской области законы о налоговых льготах принимались ежегодно (О целевых налоговых льготах в Амурской области на 2010 год; О целевых налоговых льготах в Амурской области на 2009 год; О целевых налоговых льготах в Амурской области на 2008 год). В Тюменской области принимаются законы о налоговых льготах на трехлетний период (Закон от 5 июля 2013 г. № 48 «О предоставлении налоговых льгот на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов отдельным категориям налогоплательщиков»).

Полагаем, временный характер налоговой льготы также не способствует соблюдению принципа определенности нормы закона о налоге, что, как уже говорилось, снижает ее эффективность. Налогоплательщик лишен возможности долгосрочного планирования – сегодня льгота есть, а будет ли она на следующий год неизвестно. Проблема оценки эффективности предоставленной налогоплательщику льготы на долгосрочную перспективу и для органов государственной власти субъекта Российской Федерации.

Полагаем, что неопределенность содержания нормотворческой компетенции субъектов Федерации в отношении налоговых льгот необходимо устранить, полномочия регионов в области установления налоговых льгот должны детально регламентироваться НК РФ. Сле-

дует согласиться с высказыванием О. Ю. Горбачевой «налоговая льгота должна быть удобна в применении как для налогоплательщика, так и для государственных органов»<sup>1</sup>. Ведь одним из серьезных факторов неэффективности налоговых льгот является сложность понимания и толкования устанавливающих их норм<sup>2</sup>.

Также немаловажное значение для инвестиционного и инновационного развития регионов представляет инвестиционный налоговый кредит. Институт инвестиционного налогового кредита (investment tax credit) известен законодательству многих стран как налоговая льгота, которая стимулирует инвестиции в капиталоемкие секторы экономики. В Российской Федерации впервые инвестиционный налоговый кредит в правоприменительную практику был введен Законом Российской Федерации от 20 декабря 1991 г. № 2071-1 «Об инвестиционном налоговом кредите». В настоящее время НК РФ установлено, что инвестиционный налоговый кредит может предоставляться только по налогу на прибыль организаций и по региональным и местным налогам. В связи с тем, что большая часть налога на прибыль и налога на имущество организаций поступают в бюджеты субъектов Российской Федерации, регионам предоставлено право определять:

– органы, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты налогов и сборов в форме инвестиционного налогового кредита (уполномоченные органы);

– иные основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

Причем, поскольку п. 4 ст. 1 НК РФ к законодательству субъектов Российской Федерации о налогах и сборах отнесены только законы о налогах субъектов Российской Федерации, то определение органов, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты налогов и сборов в форме инвестиционного налогового кредита, возможно только законом субъекта Российской Федерации о налогах. Как правило, в субъектах Российской Федерации принимаются отдельные законы, которыми только определяется орган,

---

<sup>1</sup> Горбачева О. Ю. Обоснование подхода к оценке эффективности налоговых льгот в Российской Федерации // Финансовое право. 2014. № 5. С. 14–18.

<sup>2</sup> Зарипов В. М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот // Закон. 2014. № 2. С. 102–109.

уполномоченный принимать решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита<sup>1</sup>. При этом необходимо учитывать положения ч. 4 ст. 17 Федерального закона от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» о том, что структура исполнительных органов государственной власти субъекта Российской Федерации определяется высшим должностным лицом субъекта Российской Федерации (руководителем высшего исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации) в соответствии с конституцией (уставом) субъекта Российской Федерации. Получается, что законом субъекта Российской Федерации о налоге можно только наделить высший исполнительный орган государственной власти субъекта Российской Федерации правом определять исполнительный орган государственной власти субъекта Российской Федерации, в компетенцию которого входит принятие решений об изменении сроков уплаты налогов и сборов в форме инвестиционного налогового кредита.

Предоставление инвестиционного налогового кредита по налогам, зачисляемым в региональный бюджет, в настоящее время сопряжено с определенными трудностями, вызванными пробелами, содержащимися в НК РФ. Подпунктом 7 п. 1 ст. 63 НК РФ субъектам Российской Федерации предоставлено право определять только орган, уполномоченный принимать решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита, без предоставления права определения порядка принятия такого решения.

Порядок принятия решения о предоставлении инвестиционного налогового кредита частично закрепляется ст. 67 НК РФ, которой определяется только, что инвестиционный налоговый кредит представляется на основании заявления организации и оформляется договором, а также, что решение о предоставлении инвестиционного нало-

---

<sup>1</sup> Напр.: Об определении органа, уполномоченного принимать решения об изменении сроков уплаты налога на прибыль организаций по налоговой ставке, установленной для зачисления указанного налога в бюджеты субъектов Российской Федерации, и региональных налогов в форме инвестиционного налогового кредита: Закон Ставропольского края от 4 июля 2011 г. № 49-кз; Об определении органа, уполномоченного принимать решения об изменении сроков уплаты налогов в форме инвестиционного налогового кредита: Закон Иркутской области от 3 дек. 2012 г. № 127-ОЗ.

гового кредита должно быть принято в течение 30 дней со дня получения заявления, а основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены. При этом, нерешенными остается масса вопросов. В частности, какие документы должны быть представлены налогоплательщиком в подтверждение каждого из оснований получения инвестиционного налогового кредита; в каких случаях решение должно согласовываться с финансовым органом субъекта Российской Федерации, поскольку ст. 63 НК РФ не позволяет дать однозначного ответа на данный вопрос; необходимо ли и в какой форме проводить согласование с налоговыми органами; возможно ли проведение проверки и экспертизы представленных организацией документов и пр.

Закрепление процедуры принятия решения о предоставлении инвестиционного налогового кредита с решением обозначенных проблем подзаконным актом органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации, к полномочиям которого отнесено принятие решения о предоставлении инвестиционного налогового кредита, не представляется возможным. В соответствии с положениями ст. 4 НК РФ органы исполнительной власти субъекта Российской Федерации могут издавать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, только в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях. В литературе справедливо отмечается, что при издании подзаконных нормативных актов по вопросам налогообложения и сборов государственные органы исполнительной власти должны соблюдать специальные требования: 1) издание подзаконного акта должно быть прямо предусмотрено актом налогового законодательства; 2) нормативные правовые акты должны быть изданы в пределах компетенции соответствующего органа; 3) эти акты не должны изменять или дополнять налоговое законодательство<sup>1</sup>. НК РФ такого права вышеуказанному органу не предоставляет. В связи с отсутствием прямого указания на это в НК РФ такое право невозможно закрепить и законом субъекта Российской Федерации. Соответственно реализация принятых региональных законов и предоставление инвестиционных налоговых кредитов вызовет трудности, связанные с отсутствием детального порядка принятия такого решения.

---

<sup>1</sup> Демин А. В. Подзаконные нормативные акты в сфере налогов и сборов // СПС «Консультант Плюс».

С другой стороны, необходимо учитывать, что отсутствие процедуры принятия решения о предоставлении инвестиционного налогового кредита можно отнести к факторам, устанавливающим для правоприменителя необоснованно широкие пределы усмотрения или возможность необоснованного применения исключений из общих правил, таким как отсутствие или неопределенность сроков, условий или оснований принятия решения, отсутствие или неполнота административных процедур (отсутствие порядка совершения органами государственной власти определенных действий либо одного из элементов такого порядка), которые являются коррупциогенными факторами.

Вышеизложенное позволяет сделать общий вывод о том, что для улучшения использования налоговых рычагов субъектами Российской Федерации необходимо внести соответствующие изменения в НК РФ, уточнив полномочия регионов в области установления налоговых льгот, а также предоставив право определения порядка принятия решения о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита органу государственной власти субъекта Российской Федерации, уполномоченному на то законом субъекта Российской Федерации о налоге.

Что касается муниципальных образований, то они в отличие от регионов принять подобных мер не могут. Прежде всего, это связано с тем, что основными плательщиками местных налогов являются физические лица. В настоящее время доходность местных налогов очень мала. По данным Министерства финансов Российской Федерации в 2012 году удельный вес в налоговых доходах земельного налога составляет 13,3%, налога на имущество физических лиц – 1,7 %<sup>1</sup>. Получается, что органы местного самоуправления фактически лишены возможности использования налоговых конструкций для стимулирования и регулирования экономической деятельности в муниципальных образованиях.

Основные проблемы низкой доходности местных налогов, по нашему мнению, лежат вне рамок налогово-правовых конструкций. Налогообложение недвижимого имущества давно нуждается в серьезном реформировании. Налоги на имущество в России были введены в начале 90-х годов при отсутствии общего государственного кадастра недвижимого имущества, системы учета налогоплательщиков и

---

<sup>1</sup> Информация о результатах мониторинга местных бюджетов Российской Федерации по состоянию на 1 января 2013 г.

объектов налогообложения, поэтому взимание имущественных налогов существенного влияния на формирование местных бюджетов оказать не может.

До сих пор не все физические лица, владельцы объектов недвижимого имущества, привлечены к уплате имущественных налогов. Это связано, в том числе, и с незавершением земельной реформы (до настоящего времени не все земельные участки закреплены на праве собственности в установленном законом порядке за фактическими владельцами). Проведенная в России так называемая дачная амнистия<sup>1</sup> также не привела к увеличению собираемости налога на имущество физических лиц в связи с тем, что упрощенный порядок декларирования не предусматривает технического учета объекта недвижимого имущества, соответственно по ним не определяется инвентаризационная стоимость, являющаяся налоговой базой налога на имущество физических лиц, что в свою очередь делает невозможным их налогообложение.

С 1 января 2015 года изменяется механизм исчисления налога на имущество физических лиц. Однако, в связи с тем, что кадастровая реформа не завершена, ст. 402 НК РФ законодательным (представительным) органам государственной власти субъектов Российской Федерации (за исключением городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) предоставлено право установить в срок до 1 января 2020 года единую дату начала применения на территории этого субъекта Российской Федерации порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов.

Доходы местного бюджета, отнесенные БК РФ к категории неналоговых, также не приносят ожидаемого пополнения местного бюджета. Так, в г. Иркутске в 2013 году доля неналоговых доходов составила всего 10,2 % от общего объема доходов<sup>1</sup>. Как показывает анализ отчетных данных, основную долю неналоговых доходов муниципальных образований составляют доходы от использования имущества, находящегося в муниципальной собственности. В то же время их доходность незначительна. Низкая доходность этого вида

---

<sup>1</sup> О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации по вопросу оформления в упрощенном порядке прав граждан на отдельные объекты недвижимого имущества: Федеральный закон от 30 июня 2006 г. № 93-ФЗ.

<sup>1</sup> Заключение по экспертизе проекта решения Думы города «О бюджете города Иркутска на 2013 год и плановый период 2014 и 2015 годов».

неналогового дохода вызвана тем, что в соответствии со ст. 50 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» в собственности муниципальных образований может находиться имущество, предназначенное для решения вопросов местного значения, для осуществления отдельных государственных полномочий, для обеспечения деятельности органов местного самоуправления и муниципальных предприятий и учреждений, а также необходимое для решения вопросов, право решения которых предоставлено органам местного самоуправления. Получается, что у муниципальных образований просто нет «лишнего» имущества, от использования которого они могут извлекать доход. Более того, муниципальное образование и не должно осуществлять предпринимательскую деятельность, различного рода имущество используется им в сферах, имеющих социальную направленность<sup>1</sup>.

Кроме этого, существует еще ряд взаимосвязанных проблем, препятствующих эффективной реализации полномочий органов местного самоуправления в отношении собственного имущества, вытекающих из отсутствия государственной регистрации права муниципальной собственности на объекты имущества. Это и отсутствие учета использования муниципального имущества, и слабый контроль в сфере управления и распоряжения муниципальным имуществом. Проверки, проводимые Контрольно-счетной палатой Иркутской области, показывают системность таких нарушений. Так, проверки ряда поселений, входящих в состав Нижнеудинского района, показали, что реестры муниципальной собственности не обеспечивают полноту учета информации о муниципальном имуществе поселения, сведения о стоимости имущества не подтверждаются документально и достаточно противоречивы<sup>1</sup>. Это приводит к отсутствию контроля за целевым использованием предоставленного в аренду муниципального имущества, высокой задолженности по арендной плате, а затем ее списанию, как безнадежной ко взысканию. В частности, исполнение собственных доходов города Тулуна было существенно занижено за счет списания просроченной задолженности по аренде за земельные

---

<sup>1</sup> Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 303.

<sup>1</sup> Отчет о деятельности Контрольно-счетной палаты Иркутской области за 2011 год: постановление коллегии Контрольно-счетной палаты Иркутской области от 29 февраля 2012 г. № 2(173)/2-КСП.

участки и из-за отсутствия контроля за целевым использованием земельных участков, предоставленных в аренду<sup>1</sup>. В ряде муниципальных образований Иркутской области представительными органами не установлены порядки управления и распоряжения муниципальной собственностью, не приняты положения об учете и ведении реестра муниципального имущества, не ведутся реестры муниципального имущества. Отсутствие достоверного и полного учета объектов муниципальной собственности способствует бесконтрольному и безответственному распоряжению ими, не позволяет оценить эффективность использования имущества поселений для пополнения доходной базы местного бюджета и качественного решения вопросов местного значения. Например, администрация Качугского городского поселения взимала арендную плату за земельные участки, не относящиеся к собственности поселения. Нарекания Контрольно-счетной палаты Иркутской области вызывала и работа администрации Балаганского муниципального образования. Порядок управления и распоряжения муниципальной собственностью, а также ведения реестра муниципального имущества не утвержден, не ведется счет «Нефинансовые активы имущества казны». Доходы от использования муниципального имущества не запланированы и не поступали, хотя реестр муниципального имущества имеется<sup>1</sup>.

### 3.2.3. Методы бюджетного регулирования

В связи с тем, что объем доходов, закрепленных за бюджетами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, в достаточной степени не покрывает необходимые расходы соответствующего публичного образования (в настоящее время более чем в половине муниципальных районов доля доходов, закрепленных за бюджетом составляет менее 30 %<sup>2</sup>), возникает необходимость пере-

---

<sup>1</sup> Отчет о деятельности Контрольно-счетной палаты Иркутской области за 2012 год: постановление коллегии Контрольно-счетной палаты Иркутской области от 30 января 2013 г. № 1(183)/1-КСП.

<sup>1</sup> Отчет о деятельности Контрольно-счетной палаты Иркутской области за 2011 год: постановление коллегии Контрольно-счетной палаты Иркутской области от 29 февраля 2012 г. № 2(173)/2-КСП.

<sup>2</sup> Каюров Е. А. Некоторые аспекты повышения эффективности системы формирования доходов местных бюджетов в России // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 9. С. 1117.



распределения доходов вышестоящего уровня (федеральных и региональных). В российской практике бюджетной деятельности используются два метода передачи доходов между уровнями бюджетной системы – метод отчислений от федеральных и региональных доходов и метод оказания прямой финансовой поддержки<sup>1</sup>.

Рассматривая метод отчислений от федеральных и региональных доходов, необходимо отметить, что первоначально он использовался как метод перераспределения регулирующих доходов. Согласно статье 48 БК РФ (в старой редакции) регулирующие доходы бюджетов – это федеральные и региональные налоги и иные платежи, по которым устанавливаются нормативы отчислений (в процентах) в бюджеты субъектов Российской Федерации или местные бюджеты на очередной финансовый год, а также на долговременной основе (не менее чем на 3 года) по разным видам таких доходов. Поскольку нормативы отчислений определялись не только БК РФ, но и законом о бюджете того уровня бюджетной системы Российской Федерации, который передает регулирующие доходы, либо законом о бюджете того уровня бюджетной системы Российской Федерации, который распределяет переданные ему регулирующие доходы из бюджета другого уровня (носящими временных характер), применение данного метода подвергалось заслуженной критике. Прежде всего, вызывали возражение временный характер таких отчислений (нормативы отчислений пересматривались ежегодно), а также их закрепление в законе о бюджете, которое до принятия федерального закона о федеральном бюджете (передающем регулирующие доходы), а затем закона субъекта Российской Федерации о региональном бюджете (распределяющем переданные ему регулирующие доходы из федерального бюджета) не позволяло даже спланировать бюджет муниципального образования по доходам.

В связи с этим 20 августа 2004 г. в БК РФ были внесены изменения<sup>1</sup>, направленные на устранение выявленных недостатков. При этом, было упразднено само понятие «регулирующие доходы». Согласно действующей редакции статьи 47 БК РФ к собственным доходам относятся все доходы, зачисляемые в бюджеты, за исключением субвенций. А, кроме того, было установлено, что соответствующие нормативы от-

---

<sup>1</sup> Крохина Ю. А. Финансовое право России. М., 2004. С. 230–231.

<sup>1</sup> О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений: Федеральный закон от 20 августа 2004 г. № 120-ФЗ.

числений должны устанавливаться на постоянной основе. Для этого было принято решение о том, что нормативы отчислений от федеральных доходов устанавливаются БК РФ, а от региональных доходов – законом субъекта Российской Федерации, за исключением закона субъекта Российской Федерации о бюджете субъекта Российской Федерации или иного закона субъекта Российской Федерации на ограниченный срок действия (статья 58 БК РФ), что должно было привести к их установлению на более постоянной основе.

Несомненно, наделение бюджетов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований собственными доходами гарантирует регионам и муниципалитетам бюджетную самостоятельность, поскольку собственные доходы являются основой формирования доходной части бюджета любого уровня. Вместе с тем возникает вопрос, можно ли все перечисленные в статье 47 БК РФ доходы назвать собственными в полном смысле этого слова?

Здесь уместно отметить, что понятие «собственные» доходы в настоящее время устоявшимся не является, в него вкладывается разное содержание. Так, Конгресс местных и региональных властей Европы к собственным относит только финансовые средства, получаемые в результате принятия местными властями собственных решений<sup>1</sup>. По мнению А. Г. Пауля к собственным доходам относятся доходы, за счет которых покрываются расходы, направленные на реализацию задач и функций местного самоуправления<sup>2</sup>. О. А. Гришанова и Г. А. Прокопова указывают на то, что понятие «собственные доходы» можно рассматривать в широком и узком смысле, при этом, в широком понимании к собственным можно относить все доходы, за исключением межбюджетных трансфертов, а в узком – только поступления от тех доходов, которые хотя бы отчасти администрируются самим муниципалитетом или поступления которых муниципалитет вправе регулировать, пусть даже в узких пределах<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Причем, по мнению Конгресса, для обеспечения финансовой самостоятельности местного самоуправления доля собственных доходов местных бюджетов должна составлять порядка 75 %. Цит. по: Гулина В. В. Структура местных бюджетов НЭПа и современности: уроки истории // Государственная власть и местное самоуправление. 2011. № 11. С. 12–14.

<sup>2</sup> Пауль А. Г. Бюджетно-правовое регулирование формирования доходов бюджетов. Воронеж, 2011. С. 30.

<sup>3</sup> Гришанова О. А., Прокопова Г. А. Межмуниципальные соглашения как способ снижения дефицита местного бюджета. Иваново, 2011. С. 27.

Согласно толковому словарю, собственный – производимый, совершаемый по своей воле, по своему почину, зависящий от своей воли<sup>1</sup>. Повлиять собственным решением на отчисления от федеральных и региональных доходов, а тем более на дотации или субсидии региональным и местным властям не представляется возможным.

На наш взгляд, в статье 47 БК РФ речь идет не о собственных, а о закрепленных за соответствующим бюджетом доходах. К собственным доходам можно отнести только те, получение которых зависит от решения соответствующего уровня власти (местного самоуправления) – доходы от региональных или местных налогов, доходы от использования находящегося в государственной (муниципальной) собственности имущества.

А федеральные и региональные доходы, перераспределяемые путем установления нормативов отчислений в региональные и местные бюджеты, де-факто являются регулирующими доходами. Обратим внимание на такой термин как «бюджетное регулирование», которое, по мнению некоторых авторов, представляет собой дополнительный порядок распределения доходов, частичное перераспределение финансовых ресурсов между бюджетами, осуществляемое, в том числе, посредством утверждаемых нормативов отчислений<sup>1</sup>. Получается, что законодательство отказалось от термина, не отказавшись от его содержания.

Также вызывает тревогу тот факт, что не произошло «постоянства» в закреплении нормативов отчислений от федеральных и региональных доходов. Установление только запрета определять такие нормативы законами на ограниченный срок действия не привело к долгосрочности их закрепления. Бюджетная практика показывает, что до сих пор нормативы отчислений как от федеральных, так и региональных доходов пересматриваются ежегодно. Ежегодно вносятся изменения в соответствующие статьи БК РФ. В частности, в литературе справедливо критикуется ежегодное (за последние три года) изменение нормативов отчислений по налогу на доходы физических лиц<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Словарь Ушакова. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/1032990>.

<sup>1</sup> Додонов В. Н., Крылова М. А., Шестаков А. В. Финансовое и банковское право: слов.-справ. М., 1997. С. 31.

<sup>2</sup> Ляпунова Г. В., Файберг Т. В. Развитие теории формирования доходов бюджетов России // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2014. № 1 (93). С. 50.

Наблюдается подобная практика и в субъектах Федерации. Так, в Хабаровском крае Закон Хабаровского края «Об установлении единых нормативов отчислений в бюджеты поселений, муниципальных районов и городских округов Хабаровского края от отдельных федеральных налогов и сборов, в том числе налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, и региональных налогов, подлежащих зачислению в краевой бюджет» был принят в 2007 г., изменения в него были внесены в 2010, 2012, 2013 и 2015 гг.

Полагаем, что необходимо внести изменения в БК РФ, направленные на закрепление понятия регулирующих доходов, а также установление временных ограничений по изменению нормативов отчислений от регулирующих доходов. Полагаем, что такой срок не может быть меньше срока, на который планируется бюджет (трехлетнего периода). Это позволит более эффективно использовать данный метод распределения доходов.

Кроме того, полагаем справедливым указание Фадеева Д. Е. на то, что степень централизации доходов в федеральный бюджет должна определяться исключительно целями реализации экономических и социальных программ<sup>1</sup>. Необходимо отметить, что закрепление единых нормативов отчислений в региональные и местные бюджеты от федеральных и региональных налогов является реальным инструментом усиления заинтересованности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в расширении налогооблагаемой базы. Это показывает и анализ налоговых поступлений. Традиционно основным бюджетобразующим налогом для местных бюджетов продолжает оставаться налог на доходы физических лиц, удельный вес которого в налоговых доходах местных бюджетов в 2012 году составляет 70,2 %. По данным Министерства финансов России доходы от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, составили: налог на вмененный доход – 8,2 % налоговых доходов местных бюджетов, единый сельскохозяйственный налог – 0,4 %<sup>1</sup>.

Обращает на себя внимание, что среди всех, зачисляемых в местные бюджеты отчислений от федеральных и региональных налогов органы местного самоуправления способны повлиять своими реше-

---

<sup>1</sup> Фадеев Д. Е. Правовые вопросы становления бюджетного федерализма в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 52.

<sup>1</sup> Информация о результатах мониторинга местных бюджетов Российской Федерации по состоянию на 1 января 2013 г.

ниями на единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Согласно статье 346.26 НК РФ данный налоговый режим вводится в действие нормативными правовыми актами органов местного самоуправления. Кроме того, они способны повлиять на размер данного налога, поскольку они определяют коэффициент К2 (статья 346.27 НК РФ). Вместе с тем необходимо учитывать неравномерность распределения налоговой базы по данному налогу по муниципалитетам. Поступления от него зависят от количества предпринимателей, ведущих отдельные виды деятельности, подпадающие под действие этого налога (розничную торговлю, перевозку пассажиров маршрутными такси и др.), изъявивших желание перейти на данную систему налогообложения.

Повышение заинтересованности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в отчислениях, а также сокращение различий в налоговых поступлениях возможно путем внесения изменений в порядок уплаты перераспределяемых налогов. Основными перераспределяемыми налогами в настоящее время являются федеральный налог на доходы физических лиц и налог на прибыль организаций. Однако, при зачислении данных налогов в бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты диспропорции в развитии субъектов Российской Федерации и муниципальных образований не только не сокращаются, но и увеличиваются.

Так, налог на доходы физических лиц в соответствии с положениями статьи 226 НК РФ уплачивается налоговым агентом в бюджет не по месту учета каждого налогоплательщика, а по месту учета налогового агента (обособленных подразделений налогового агента) в налоговом органе. Получается, что доход от данного налога будет получать не местный бюджет по месту жительства физического лица, а местный бюджет по месту нахождения работодателя – налогового агента. Особенно актуальна данная проблема для поселений, находящихся рядом с крупными городами.

Непростая ситуация для субъектов Российской Федерации складывается в настоящее время в области налога на прибыль организаций, поскольку обособленные подразделения организаций, не являясь самостоятельными налогоплательщиками, исчисляют налог на прибыль организаций по месту своего нахождения не исходя из фактически полученной прибыли, а исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения, рассчитываемой в соответствии

с положениями статьи 288 НК РФ как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по налогоплательщику.

Полагаем, что, изменив порядок исчисления и уплаты этих налогов, можно определенным образом сократить диспропорции в налоговом потенциале субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, что позволит более экономно распределить доходы между различными звеньями бюджетной системы Российской Федерации.

Вместе с тем использование только этого метода невозможно, поскольку нивелировать различия в социально-экономическом развитии субъектов Российской Федерации и муниципальных образований путем установления нормативов отчислений от федеральных и региональных доходов можно в слабой степени. Поэтому использование метода оказания прямой финансовой поддержки – предоставления межбюджетных трансфертов также является необходимым. В связи с тем, что данный метод требует дополнительных финансовых затрат, предполагалось, что основная часть доходов должна быть распределена первым методом (методом отчислений). Однако, этого не произошло.

Особенно актуальна данная проблема на местном уровне, по данным министерства финансов России в среднем по муниципальным образованиям объем межбюджетных трансфертов составляет 60 процентов<sup>1</sup>. Причем, в ряде муниципалитетов доля межбюджетных трансфертов еще более высока. Из общего количества муниципальных образований только в 10 % доля межбюджетных трансфертов в 2012 году составила меньше 10 %, в 75 % местных бюджетов доля трансфертов – более 30 %, в том числе в 23 % – свыше 70 %. Самая высокая доля финансовой помощи отмечается в местных бюджетах Тюменской области (80,0 %), Ненецкого автономного округа (76,5 %), Чукотского автономного округа (75,4 %), Республики Даге-

---

<sup>1</sup> Информация о результатах мониторинга местных бюджетов Российской Федерации по состоянию на 1 января 2013 г.

стан (72,7 %) и Сахалинской области (71,5 %) <sup>1</sup>. В Иркутской области анализ работы трех поселений Качугского района показал, что основой бюджетов поселений являются безвозмездные поступления из областного бюджета. Так, доля налоговых и неналоговых доходов в бюджете Качугского городского поселения составляет 15 %, Зареченского муниципального образования – 5 %, Ангинского муниципального образования – 15,8 % <sup>2</sup>. В литературе указывается не завершенность формирования прочной финансово-бюджетной базы местного самоуправления и невозможность решения финансовой самодостаточности муниципальных образований в рамках действующей модели бюджетных отношений <sup>3</sup>.

А, кроме того, из межбюджетных трансфертов только дотации не являются целевыми, субсидии предоставляются в целях софинансирования (как правило, в рамках целевых программ), субвенции для финансирования переданных полномочий (глава 16 БК РФ). Необходимо отметить, что это нарушает провозглашенный Европейской хартией местного самоуправления принцип свободного выбора органами местного самоуправления политики в сфере их собственной компетенции, согласно которому предоставляемые местным органам самоуправления субсидии, по возможности, не должны предназначаться для финансирования конкретных проектов, не должны быть целевыми. В России же доля дотаций (нецелевых трансфертов) в составе межбюджетных трансфертов в 2012 году составила 29,5 % <sup>1</sup>. Все остальные трансферты являются целевыми. Это зачастую приводит к ситуации отсутствия финансовых ресурсов на текущие и неотложные нужды местного самоуправления при наличии целевых доходов, что влечет за собой неосуществление необходимых расходов. Так, в Ир-

---

<sup>1</sup> Информация о результатах мониторинга местных бюджетов Российской Федерации по состоянию на 1 января 2013 г.

<sup>2</sup> Отчет о деятельности Контрольно-счетной палаты Иркутской области за 2011 год: постановление коллегии Контрольно-счетной палаты Иркутской области от 29 февраля 2012 г. № 2(173)/2-КСП.

<sup>3</sup> Кузнецова Ж. С. Финансово-правовой принцип сбалансированности бюджета. Ростов н/Д, 2013. С. 72.

<sup>1</sup> Информация о результатах мониторинга местных бюджетов Российской Федерации по состоянию на 1 января 2013 г.

кутской области только 20 % поселений проводят внешнюю проверку своих бюджетов<sup>1</sup>.

Соглашаясь в целом с мнением Ю.В. Арбатской о том, что программно-целевой метод организации деятельности органов публичной власти является приоритетным способом осуществления финансовой деятельности<sup>2</sup>, хочется отметить, что его реализация в сфере распределения межбюджетных трансфертов вызывает множество вопросов. Прежде всего, практика показывает, что не все субъекты Российской Федерации и муниципальные образования попадают под предусмотренные программами условия, в связи с чем субсидии по данной программе не получают, что только увеличивает разницу в доходах субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Проведенный анализ показал, что система перераспределения доходов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в настоящее время далека от оптимальной. Вместо изначального закрепления доходов за соответствующими бюджетами в соответствии с налоговым и бюджетным законодательством Российской Федерации, мы аккумулируем финансовые ресурсы в федеральном бюджете, перераспределяя их затем путем межбюджетных трансфертов, ставя субъекты Федерации и муниципальные образования в зависимость от решений федерального центра.

Исходя из необходимости соблюдения принципов единства экономического пространства и единства налоговой политики нормотворческие полномочия субъектов Российской Федерации и местного самоуправления в отношении доходов существенным образом ограничены. Полагаем, что федеральное регулирование в данной сфере нуждается в серьезном реформировании. Причем, решение выявленных проблем, на наш взгляд, не может решиться механическим расширением полномочий органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в отношении собственных доходов, необходим комплекс мероприятий.

---

<sup>1</sup> Отчет о деятельности Контрольно-счетной палаты Иркутской области за 2012 год: постановление коллегии Контрольно-счетной палаты Иркутской области от 30 января 2013 г. № 1(183)/1-КСП.

<sup>2</sup> Арбатская Ю.В. Введение и реализация программного бюджета: правовые проблемы // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2013. № 3 (89). С. 98.



## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное в работе исследование позволяет прийти к следующим выводам.

Прежде всего, необходимо отметить, что доходам как финансово-правовой категории присущи такие существенные признаки, как:

1. Денежный характер. Доходы аккумулируются в денежной форме, причем, как правило, безналичной.

2. Распределительный (перераспределительный) характер. Распределительный характер доходов проявляется в том, что они возникают на стадии формирования денежных фондов, то есть к ним необходимо относить только те общественные отношения, которые возникают в процессе формирования денежных фондов.

3. Целевое использование. Фондовая форма финансов предопределяет целевое использование доходов (финансирование конкретных задач и функций, стоящих перед субъектом).

4. Поступление в распоряжение лица.

5. Безвозвратность и безвозмездность. По нашему мнению, доходом в строгом смысле этого слова можно признать только те денежные средства, которые поступают в фонд «насовсем» и не влекут за собой дополнительных встречных трат. Полагаем, что нельзя поставить знак равенства между доходом как платежом, обладающим рядом признаков, и доходной частью фонда. Доходная часть фонда может формироваться как за счет безвозмездных и безвозвратных платежей (доходов), так и за счет заемных средств, возмездный и возвратный характер которых требует отдельного особого рассмотрения.

Осознавая невозможность дать универсальное определение дохода, которое удовлетворяло бы всех исследователей, полагаем, что выявленные сущностные признаки доходов позволяют в самом общем виде определить доход с финансово-правовых позиций. На наш взгляд, доходы необходимо рассматривать в материальном и экономическом аспекте. По материальному выражению доходы можно определить как дефицитные денежные средства, поступающие в процессе распределения (перераспределения) национального дохода безвозмездно и безвозвратно в различные денежные фонды. С экономической точки зрения доходы представляют собой распределительные экономические отношения, возникающие в процессе формирования фондов денежных средств.

Относя к признакам публичности с финансово-правовых позиций наличие публичного интереса; целенаправленность на осуществление публичных функций в экономической, политической, социальной, культурной и др. сферах, а также императивный метод правового регулирования, полагаем необходимым к публичным денежным фондам относить как централизованные фонды, входящие в бюджетную систему Российской Федерации; так и децентрализованные фонды (денежные фонды государственных унитарных предприятий, государственных учреждений, государственных корпораций, компаний и др., отвечающие всем признакам публичности). Соответственно, и аккумулируемые в них доходы считать публичными доходами.

Выделенные черты публичности с учетом выделенных признаков дохода позволяют рассматривать публичные доходы с материальной точки зрения как дефицитные денежные средства, поступающие безвозмездно и безвозвратно в процессе распределения и перераспределения национального дохода в публичные денежные фонды для использования в целях удовлетворения публичного интереса. С экономической точки зрения публичные доходы представляют собой экономические отношения, возникающие в процессе распределения (перераспределения) национального дохода и формирования публичных фондов денежных средств. Что касается взаимосвязи публичных доходов и государственных доходов, то, по нашему мнению, данные категории необходимо соотносить как целое и часть, т. е. государственные доходы, как доходы, поступающие в распоряжение государства, являются разновидностью публичных доходов, как более емкой категории, поскольку ими признаются все доходы, включая государственные, поступающие в публичные денежные фонды и используемые им для удовлетворения публичного интереса.

Применение новой категории «публичные доходы» позволяет выработать концепцию правового регулирования всех общественных отношений, возникающих в процессе аккумулирования публичных фондов денежных средств, используемых для удовлетворения публичного интереса, которая позволит распространить на них императивный метод правового регулирования, что позволит не допустить излишнего волеусмотрения и злоупотребления со стороны частных субъектов, а также усилить контроль за поступлением и целевым расходованием доходов таких фондов.

Проведя анализ классификации публичным доходам, мы пришли к выводу о том, что прежде всего, публичные доходы подразделяются

по порядку аккумуляции на централизованные (бюджетные) и децентрализованные. При этом централизованные (бюджетные) доходы рассматриваются нами как поступающие в бюджет извне денежные средства (за исключением источников финансирования бюджетного дефицита и средств, поступающих в качестве межбюджетных трансфертов). Децентрализованные, в свою очередь могут быть подразделены на находящиеся в государственной (муниципальной) собственности (доходы бюджетных и автономных учреждений и доходы государственных (муниципальных) унитарных предприятий) и находящиеся в частной собственности (доходы публичных фондов, функционирующих на праве частной собственности).

Также публичные доходы по методам аккумуляции подразделяются на обязательные доходы (собираемые в обязательном порядке в силу императивно установленных норм) и добровольные доходы (получаемые в силу свободного волеизъявления плательщиков).

По территориальному признаку публичные доходы классифицируются на федеральные, региональные и местные публичные доходы. При этом, к федеральным публичным доходам необходимо отнести публичные доходы, взимаемые в целях удовлетворения публичных интересов, признанных в качестве таковых Российской Федерацией (к ним могут быть отнесены, в частности, доходы федерального бюджета, доходы государственных внебюджетных фондов, доходы федеральных учреждений и унитарных предприятий, доходы негосударственных пенсионных фондов, доходы государственных корпораций, создаваемых на основе федеральных законов). К региональным доходам относятся те, которые взимаются для удовлетворения публичных интересов на территории данного субъекта Российской Федерации (доходы региональных бюджетов и территориальных внебюджетных фондов, доходы различных юридических лиц, решение о создании которых принимается органами государственной власти субъектов Российской Федерации). К местным – для удовлетворения публичных интересов на территории данного муниципального образования (доходы местных бюджетов и юридических лиц, создаваемых на основании решения органов местного самоуправления).

По социально-экономическому признаку можно выделить три крупные группы публичных доходов: 1) доходы от государственного хозяйства; 2) доходы от негосударственных юридических лиц; 3) доходы от физических лиц.

По признаку наличия (отсутствия) заранее определенного направления расходования – общие (не имеющие такого направления и расходуются на любые нужды для выполнения задач, стоящих в каждый данный момент перед публичным фондом денежных средств) и целевые (расходуемые только на заранее оговоренные цели).

Анализ основного вида публичных доходов – доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации показал, что с материальной точки зрения бюджетные доходы можно определить как дефицитные денежные средства, поступающие в процессе распределения (перераспределения) национального дохода безвозмездно и безвозвратно в бюджетные фонды бюджетной системы Российской Федерации, а с экономической точки зрения – распределительные экономические отношения, возникающие в процессе формирования бюджетных фондов (включающие в себя все отношения, складывающиеся в процессе планирования, прогнозирования, установления, взимания доходов, их уплаты плательщиками в бюджет и зачислением на счета федерального казначейства). Что касается классификации бюджетных доходов, то полагаем возможным с учетом особенностей складывающихся в процессе формирования бюджетных фондов отношений классифицировать бюджетные доходы по методам (способам) аккумуляции доходов на обязательные (собираемые в обязательном порядке в силу императивно установленных норм) и добровольные (доходы, получаемые в силу свободного волеизъявления плательщиков).

Распределение бюджетных фондов представляется необходимым рассматривать отдельно, относя к данной сфере финансовой деятельности государства экономические отношения, возникающие в процессе бюджетного и налогового регулирования, необходимость которого вызвана федеративным устройством Российской Федерации и наличием в этой связи нескольких самостоятельных звеньев (бюджетов) бюджетной системы Российской Федерации, т.е. распределения поступивших бюджетных доходов между различными бюджетами при помощи различных методов (в том числе, межбюджетных трансфертов, отчислений от доходов вышестоящего бюджета).

Анализ распределения и перераспределения доходов между федеральным, региональными и местными бюджетами показал, что система перераспределения доходов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в настоящее время далека от оптимальной. Вместо изначального закрепления доходов за соответствующими

бюджетами в соответствии с налоговым и бюджетным законодательством Российской Федерации, мы аккумулируем финансовые ресурсы в федеральном бюджете, перераспределяя их затем путем межбюджетных трансфертов, ставя субъекты Федерации и муниципальные образования в зависимость от решений федерального центра. Исходя из необходимости соблюдения принципов единства экономического пространства и единства налоговой политики нормотворческие полномочия субъектов Российской Федерации и местного самоуправления в отношении доходов существенным образом ограничены. Полагаем, что федеральное регулирование в данной сфере нуждается в серьезном реформировании. Причем, решение выявленных проблем, на наш взгляд, не может решиться механическим расширением полномочий органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в отношении собственных доходов, необходим комплекс мероприятий.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

## Список нормативных правовых актов

1. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г. (с учетом поправок от 21 июля 2014 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2014. – № 31, ст. 4398.
2. Европейская хартия местного самоуправления. Совершена в Страсбурге 15 октября 1985 г.: ратифицирована Федеральным законом 11 апреля 1998 г. № 55-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 15, ст. 1695.
3. Всеобщая декларация прав человека: принята Генеральной Ассамблеей ООН 10 декабря 1948 г. // Российская газета. – 1998. – 10 дек.
4. Бюджетный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 31 июля 1998 года № 145-ФЗ (с послед. изм. от 3 ноября 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31, ст. 3823.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с послед. изм. от 13 июля 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31, ст. 3824.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с послед. изм. от 5 октября 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32, ст. 3340.
7. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (с послед. изм. от 13 июля 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1994. – № 32, ст. 3301.
8. Жилищный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 29 декабря 2004 г. № 188-ФЗ (с послед. изм. от 13 июля 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2005. – № 1, ч. 1, ст. 14.
9. Таможенный кодекс Таможенного союза от 27 ноября 2009 г. № 17 (с послед. изм. от 8 мая 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2010. – № 50, ст. 6615.

10. О стратегическом планировании в Российской Федерации: Федеральный закон от 28 июня 2014 г. № 172-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2014. – № 26, ч. 1, ст. 3378.

11. Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации: Федеральный закон от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ (с послед. изм. от 1 декабря 2014 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2010. – № 49, ст. 6422.

12. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования: Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ (с послед. изм. от 13 июля 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2009. – № 30, ст. 3738.

13. О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства: Федеральный закон от 21 июля 2007 г. № 185-ФЗ (с послед. изм. от 29 июня 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2007. – № 30, ст. 3799.

14. О банке развития: Федеральный закон от 17 мая 2007 г. № 82-ФЗ (с послед. изм. от 29 июля 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2007. – № 22, ст. 2562.

15. О Государственной корпорации по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции «Ростех»: Федеральный закон от 23 ноября 2007 г. № 270-ФЗ (с послед. изм. от 21 июля 2014 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2007. – № 48, ч. 2, ст. 5814.

16. Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством: Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ (с послед. изм. от 31 декабря 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2007. – № 1, ч. 1, ст. 18.

17. О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации по вопросу оформления в упрощенном порядке прав граждан на отдельные объекты недвижимого имущества: Федеральный закон от 30 июня 2006 г. № 93-ФЗ (с послед. изм. от 23 июня 2014 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2006. – № 27, ст. 2881.

18. О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений: Феде-

ральный закон от 20 августа 2004 г. № 120-ФЗ (с послед. изм. от 29 ноября 2014 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2004. – № 34, ст. 3535.

19. О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации: Федеральный закон от 23 декабря 2003 г. № 177-ФЗ (с послед. изм. от 13 июля 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2003. – № 52, ч. 1, ст. 5029.

20. Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации: Федеральный закон от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ (с послед. изм. от 3 ноября 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2003. – № 40, ст. 3822.

21. Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств: Федеральный закон от 25 апреля 2002 г. № 40-ФЗ (с послед. изм. от 4 ноября 2014 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002. – № 18, ст. 1720.

22. Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации: Федеральный закон от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ (с послед. изм. от 13 июля 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2001. – № 51, ст. 4832.

23. Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации: Федеральный закон от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ (с послед. изм. от 3 ноября 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1999. – № 42, ст. 5005.

24. О негосударственных пенсионных фондах: Федеральный закон от 7 мая 1998 г. № 75-ФЗ (с послед. изм. от 29 июня 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 19, ст. 2071.

25. О науке и государственной научно-технической политике: Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ (с послед. изм. от 13 июля 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 35, ст. 4137.

26. О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ (с послед. изм. от 13 июля 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 3, ст. 145.

27. Об акционерных обществах: Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ (с послед. изм. от 29 июня 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 1, ст. 1.



28. Основы законодательства Российской Федерации о культуре: утверждены Верховным Советом Российской Федерации 9 октября 1992 г. № 3612-1 (с послед. изм. от 21 июля 2014 г.) // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1992. – № 46, ст. 2615.

29. О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31, ст. 3826 (утратил силу).

30. 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: Федеральный закон от 5 февраля 1997 г. № 26-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1997. – № 6, ст. 710 (утратил силу).

31. О бюджетной классификации Российской Федерации: Федеральный закон от 15 августа 1996 г. № 115-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 34, ст. 4030 (утратил силу).

32. Об основах налоговой системы в Российской Федерации: Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 // Российская газета. – 1992. – 10 марта (утратил силу).

33. Об инвестиционном налоговом кредите: Закон Российской Федерации от 20 декабря 1991 г. № 2071-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1992. – № 12, ст. 603 (утратил силу).

34. Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР: Закон РСФСР от 10 октября 1991 г. № 1734-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 46, ст. 1543 (утратил силу).

35. Вопросы Пенсионного фонда Российской Федерации (России): Постановление Верховного Совета Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2122-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1992. – № 5, ст. 180.

36. Устав Иркутской области от 17 апреля 2009 г. № 1 (с послед. изм. от 7 июля 2015 г.) // Областная. – 2009. – 24 апреля.

37. О предоставлении налоговых льгот на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов отдельным категориям налогоплательщиков: Закон Тюменской области от 5 июля 2013 г. № 48 // Вестник Тюменской областной Думы. – 2013. – № 5 (утратил силу).

38. Об определении органа, уполномоченного принимать решения об изменении сроков уплаты налогов в форме инвестиционного

налогового кредита: Закон Иркутской области от 3 декабря 2012 г. № 127-ОЗ // Областная. – 2012. – 12 декабря.

39. Об установлении пониженной ставки налога на прибыль организаций для отдельной категории налогоплательщиков – организаций, осуществляющих инвестиционную деятельность на территории Ленинградской области: Областной закон Ленинградской области от 19 июля 2012 г. № 65-оз // Вестник Правительства Ленинградской области. – 2012. – № 78 (утратил силу с 1 января 2015 г.).

40. Об определении органа, уполномоченного принимать решения об изменении сроков уплаты налога на прибыль организаций по налоговой ставке, установленной для зачисления указанного налога в бюджеты субъектов Российской Федерации, и региональных налогов в форме инвестиционного налогового кредита: Закон Ставропольского края от 4 июля 2011 г. № 49-кз // Ставропольская правда. – 2011. – 8 июля.

41. О пониженных налоговых ставках налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет, для отдельных категорий налогоплательщиков: Закон Иркутской области от 12 июля 2010 г. № 60-ОЗ (с послед. изм. от 20 января 2014 г.) // Областная. – 2010. – 23 июля.

42. О целевых налоговых льготах в Амурской области на 2010 год: Закон Амурской области от 3 октября 2009 г. № 249-ОЗ (с послед. изм. от 3 марта 2010 г.) // Амурская правда. – 2009. – 10 октября.

43. Об оценке эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот: Закон Оренбургской области от 6 июля 2009 г. № 3022/654-IV-ОЗ (с послед. изм. от 7 мая 2013 г.) // Южный Урал. – 2009. – 25 июля.

44. О ставке налога на прибыль организаций, зачисляемого в бюджет края, для отдельных категорий налогоплательщиков: Закон Красноярского края от 18 декабря 2008 г. № 7-2619 (с послед. изм. от 30 января 2014 г.) // Ведомости высших органов государственной власти Красноярского края. – 2008. – № 73 (294).

45. О целевых налоговых льготах в Амурской области на 2009 год: Закон Амурской области от 10 октября 2008 г. № 107-ОЗ (с послед. изм. от 4 июня 2009 г.) // Амурская правда. – 2008. – 11 октября.

46. Об установлении единых нормативов отчислений в бюджеты поселений, муниципальных районов и городских округов

Хабаровского края от отдельных федеральных налогов и сборов, в том числе налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, и региональных налогов, подлежащих зачислению в краевую бюджет: Закон Хабаровского края от 26 декабря 2007 г. № 169 (с послед. изм. от 25 марта 2015 г.) // Приамурские ведомости. – 2007. – 28 октября.

47. О целевых налоговых льготах в Амурской области на 2008 год: Закон Амурской области от 21 ноября 2007 г. № 423-ОЗ // Амурская правда. – 2007. – 24 ноября.

48. О налоге на имущество организаций: Закон Иркутской области от 8 октября 2007 г. № 75-оз (с послед. изм. от 7 июля 2015 г.) // Областная. – 2007. – 12 октября.

49. О региональных налогах и налоговых льготах в Хабаровском крае: Закон Хабаровского края от 10 ноября 2005 г. № 308 (с послед. изм. от 11 марта 2015 г.) // Собрание законодательства Хабаровского края. – 2005. – № 11 (40).

50. О льготном налогообложении в Московской области: Закон Московской области от 24 ноября 2004 г. № 151/2004-ОЗ (с послед. изм. от 19 октября 2015 г.) // Ежедневные новости. Подмосковье. – 2004. – 27 ноября.

51. Об установлении и введении в действие на территории Пензенской области налога на имущество организаций: Закон Пензенской области от 27 ноября 2003 г. № 544-ЗПО (с послед. изм. от 26 ноября 2014 г.) // Пензенские губернские ведомости. – 2003. – № 15.

52. О налоге на имущество организаций: Закон Оренбургской области от 27 ноября 2003 г. № 613/70-III-ОЗ (с послед. изм. от 6 марта 2015 г.) // Южный Урал. – 2003. – 29 ноября.

53. О введении в действие транспортного налога на территории Пензенской области: Закон Пензенской области от 18 сентября 2002 г. № 397-ЗПО (с послед. изм. от 16 октября 2014 г.) // Ведомости Законодательного собрания Пензенской области. – 2002. – № 4, ч. 1, ст. 151.

54. Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов: Постановление Правительства Российской Федерации от 26 февраля 2010 г. № 96 (с послед. изм. от 7 сентября 2015 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2010. – № 10, ст. 1084.

55. Прогноз социально-экономического развития Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016–2017 годов (разработан Минэкономразвития России) // Документ официально не опубликован.

56. По делу о проверке конституционности части 8 статьи 4 и частей 2, 3 и 4 статьи 9 Федерального закона «Об особенностях отчуждения недвижимого имущества, находящегося в государственной собственности субъектов Российской Федерации или в муниципальной собственности и арендуемого субъектами малого и среднего предпринимательства, и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» в связи с жалобой администрации города Благовещенска: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 20 декабря 2010 г. № 22-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 2011. – № 1.

57. По делу о проверке конституционности положений статьи 82 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина В.В. Костылева: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2008 г. № 9-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 2008. – № 4.

58. По делу о проверке конституционности ряда положений части 11 статьи 154 Федерального закона от 22 августа 2004 года № 122-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием Федеральных законов «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» в связи с запросом Правительства Москвы: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30 июня 2006 г. № 8-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 2006. – № 4.

59. По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции»: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации

от 15 июля 1999 г. № 11-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 1999. – № 5.

60. По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. № 24-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 1999. – № 1.

61. По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 г. «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году»: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 8 октября 1997 г. № 13-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 1997. – № 5.

62. По делу о проверке конституционности частей первой, второй и третьей статьи 2 и части шестой статьи 4 Закона Московской области от 5 июля 1996 г. «О сборе на компенсацию затрат бюджета Московской области по развитию инфраструктуры городов и других населенных пунктов области и обеспечению социально – бытовыми условиями граждан, прибывающих в Московскую область на постоянное жительство» в связи с жалобами граждан И.В. Шестоपालко, О.Е. Сачковой и М.И. Крючковой: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 2 июля 1997 г. № 10-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 1997. – № 5.

63. По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21 марта 1997 г. № 5-П // Сборник законодательства Российской Федерации. – 1993. – № 13, ст. 1602.

64. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 1996. – № 5.

65. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Баукина В.В. на нарушение его конституционных прав положениями пунктов 1 и 2 статьи 361 Налогового кодекса Российской Федерации:

Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 23 июня 2005 г. № 272-О // Документ официально не опубликован.

66. По запросу Конституционного Суда Республики Карелия о проверке конституционности пунктов 2 и 5 статьи 6 Закона Российской Федерации «О дорожных фондах в Российской Федерации»: Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 10 апреля 2002 г. № 107-О // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 2002. – № 6.

67. По жалобе гражданина Борисова А.Б. на нарушение его конституционных прав положениями статей 2.3 и 6 Закона Российской Федерации «О дорожных фондах в Российской Федерации» и статьи 1 Закона Псковской области «О ставках налога с транспортных средств на 2001 год»: Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 10 апреля 2002 г. № 104-О // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 2002. – № 6.

68. Об отказе в принятии к рассмотрению запросов Ленинского районного суда города Оренбурга и Центрального районного суда города Кемерово о проверке конституционности статьи 21 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы Российской Федерации»: Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 5 февраля 1998 г. № 22-О // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 1998. – № 3.

69. Особое мнение Гаджиева Г.А. к Постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 17 июня 2004 г. № 12-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 2004. – № 4.

### **Список специальной литературы**

1. Александров А. М. Финансовая система СССР / А. М. Александров. – М.: Госфиниздат, 1956. – 60 с.

2. Алексеев С. М. Налоговые доходы как инструмент бюджетного регулирования: дис. ... канд. юрид. наук / С. М. Алексеев. – М., 2008. – 207 с.

3. Андреев Ю. Н. О казне как категории частного (гражданского) и публичного (финансового) права / Ю. Н. Андреев // Налоги (журнал). – 2012. – № 3. – С. 29–35.

4. Арбатская Ю. В. Бюджет как основа финансовой системы субъекта Российской Федерации: правовые аспекты: дис. ... канд. юрид. наук / Ю. В. Арбатская. – Иркутск, 2003. – 213 с.

5. Арбатская Ю. В. О совершенствовании системы муниципального стратегического планирования как основы территориального развития России // Местное самоуправление и развитие территорий: российский и европейский опыт / Х. Альберс, А. В. Антонов, Н. В. Васильева, А. Е. Балобанов, С. Н. Баранец и др. Всего 37 чел.; под ред. Е. В. Гриценко, Э. Маркварта, В. П. Мохова. – Пермь: Изд-во Перм. нац. исслед. политехн. ун-та, 2014. – С. 114–123.

6. Арбатская Ю. В. Особенности планирования и прогнозирования социально-экономического развития муниципальных образований: правовые вопросы / Ю. В. Арбатская // Вестник Института законодательства и правовой информации имени М. М. Сперанского. – 2012. – № 1. – С. 11–17.

7. Арбатская Ю. В. Правовое регулирование налоговых льгот по местным налогам / Ю. В. Арбатская, Н. В. Васильева // Вестник Института законодательства и правовой информации имени М. М. Сперанского. – 2010. – № 5. – С. 28–34.

8. Арбатская Ю. В. Правовое регулирование планирования и прогнозирования социально-экономического развития субъектов Российской Федерации / Ю. В. Арбатская, Е. Л. Иванова, А. Г. Шин. – Иркутск: Иркут. ин-т законодательства и правовой информации им. М. М. Сперанского, 2011. – 32 с.

9. Арбатская Ю. В. Стратегический аудит: правовые проблемы и перспективы / Ю. В. Арбатская // Известия ЮЗГУ. Серия история и право. – 2014. – № 1. – С. 75–79.

10. Арбатская Ю. В. Стратегическое планирование как фундамент инновационного развития России / Ю. В. Арбатская // Влияние финансово-правовых и иных публично-правовых институтов на инновационное развитие России: материалы науч.-практ. конф. (Иркутск, 20–21 сент. 2013 г.) / Иркутский институт законодательства и правовой информации им. М. М. Сперанского. – Иркутск, 2014. – С. 26–33.

11. Арбатская Ю. В. Финансовая основа субъектов Российской Федерации / Ю. В. Арбатская, Н. В. Васильева // Конституционное (уставное) регулирование в субъектах Российской Федерации: материалы сравнительно-правового анализа / под ред. В. В. Игнатенко.

– Иркутск: Ин-т законодательства и правовой информации Иркутской области, 2007. – С. 61–111.

12. Арбатская Ю. В. Введение и реализация программного бюджета: правовые проблемы / Ю. В. Арбатская // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2013. – № 3 (89). – С. 97–101.

13. Арбатская Ю. В. О некоторых правовых проблемах повышения эффективности финансовой деятельности государства / Ю. В. Арбатская, М. Н. Кузьмина // Академический юридический журнал. – 2008. – № 1 (31). – С. 31–38.

14. Арбатская Ю. В. Проблемы реализации принципа эффективности в бюджетном праве / Ю. В. Арбатская // Академический юридический журнал. – 2013. – № 1. – С. 28–32.

15. Арбатская Ю. В. Экономическая основа местного самоуправления: комментарий к главе 8 Федерального закона «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», муниципальные правовые акты / Ю. В. Арбатская, Н. В. Васильева, Н. В. Колосов, А. В. Ушаков; науч. ред. В. В. Игнатенко. – Иркутск: Ин-т законодательства и правовой информации Иркутской области, 2007. – 253 с.

16. Арзуманова Л. Л. Право денежного обращения как подотрасль финансового права Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук / Л. Л. Арзуманова. – М., 2014. – 521 с.

17. Артемов Н. М. Валютное регулирование в Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук / Н. М. Артемов. – М., 2002. – 347 с.

18. Артемов Н. М. Публичное страхование в российском финансовом праве: вопросы теории и практики / Н. М. Артемов, И. Б. Лагутин // Государство и право. – 2014. – № 6. – С. 104–108.

19. Аюшиев А. Д. Финансы предприятий и организаций: учебное пособие / А. Д. Аюшиев. – 2-е изд., перераб. и доп. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2005. – 360 с.

20. Бабич А. М. Финансы. Денежное обращение. Кредит: учебник / А. М. Бабич, Л. Н. Павлова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 687 с.

21. Батяева А. Р. Неналоговые доходы государственного бюджета в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук / А. Р. Батяева. – М., 2008. – 180 с.

22. Бельский К. С. Финансовое право / К. С. Бельский. – М.: Юрист, 1994. – 208 с.



23. Березин М. Ю. Характерные отличия процессов по установлению и введению региональных и местных налогов / М. Ю. Березин // Законодательство и экономика. – 2005. – № 10. – С. 11–18.
24. Берендтс Э. Н. Русское финансовое право / Э. Н. Берендтс. – СПб.: Типо-Лит. С.-Петербур. одиноч. тюрьмы, 1914. – 457 с.
25. Бит-Шабо И. В. Финансово-правовое регулирование функционирования государственных внебюджетных фондов / И. В. Бит-Шабо; под ред. Е. В. Покачаловой. – М.: Юрлитинформ, 2013. – 184 с.
26. Боди З. Финансы: учебное пособие: пер. с англ. / З. Боди, Р. Мертон. – М.: ИД «Вильямс», 2000. – 592 с.
27. Боженок С. Я. Генезис доходов государства / С. Я. Боженок. – М.: Экон-информ, 2010. – 234 с.
28. Боженок С. Я. Источники государственных доходов / С. Я. Боженок. – М.: НУОАОУ, 2013. – 232 с.
29. Болтинова О. В. Бюджетное право / О. В. Болтинова. – М.: Норма: Инфра-М, 2013. – 320 с.
30. Большой энциклопедический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/308558> (дата обращения 23.01.2015 г.).
31. Бочкарева Е. А. Сбалансированная бюджетная система: финансово-правовое исследование / Е. А. Бочкарева. – Краснодар: ОИЦП «Перспективы образования», 2013. – 320 с.
32. Брайчева Т. В. Государственные и муниципальные финансы: учебное пособие / Т. В. Брайчева. – СПб.: СПбГУЭФ, 2007. – 233 с.
33. Бушмин Е. В. Государственные и муниципальные доходы как составная часть бюджетной системы Российской Федерации / Е. В. Бушмин. – М.: ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», 2012. – 516 с.
34. Быков С. С. Классификация налоговых льгот как условие и этап оценки их эффективности / С. С. Быков // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2013. – № 5 (91). – С. 20–26.
35. В консолидированный бюджет Иркутской области за 8 месяцев мобилизовано более 69 млрд рублей налогов [электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://www.nalog.ru/rn38/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/5735675/](https://www.nalog.ru/rn38/related_activities/statistics_and_analytics/5735675/) (дата обращения 02.11.2015 г.).

36. Васянина Е. Л. К вопросу об эффективности управления государственными доходами / Е. Л. Васянина // Финансовое право. – 2014. – № 9. – С. 15–19.

37. Васянина Е. Л. Правовой режим государственных доходов на современном этапе развития финансового законодательства / Е. Л. Васянина // Российская юстиция. – 2013. – № 4. – С. 14–18.

38. Васянина Е. Л. Правовые вопросы управления государственными доходами / Е. Л. Васянина // Налоги (газета). – 2012. – № 43. – С. 13–19.

39. Вахрин П. И. Финансы: учебник для вузов / П. И. Вахрин, А. С. Нешиной. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд.-торговая корпорация «Дашков и К°», 2005. – 526 с.

40. Винницкий А. В. Публичная собственность / А. В. Винницкий. – М.: Статут, 2013. – 732 с.

41. Винницкий А. В. Публичная собственность: проблемы формирования административно-правовой доктрины: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / А. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2013. – 58 с.

42. Винницкий Д. В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис / Д. В. Винницкий. – М.: НОРМА, 2002. – 144 с.

43. Винокурова М. М. Финансово-правовая поддержка субъектов малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации / М. М. Винокурова. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2013. – 174 с.

44. Вознесенский Э. А. Методологические аспекты анализа сущности финансов / Э. А. Вознесенский. – М.: Финансы, 1974. – 128 с.

45. Воронова Л. К. Правовые основы расходов государственного бюджета в СССР / Л. К. Воронова. – Киев: Вища шк., 1981. – 223 с.

46. Выступление В. В. Путина на пленарном заседании Общероссийского форума «Государство и гражданское общество: сотрудничество во имя развития» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/transcripts/47480> (дата обращения 05.02.2015 г.).

47. Годме П. М. Финансовое право / П. М. Годме; пер. и вступ. ст. д-ра юрид. наук, проф. Халфиной Р. О. – М.: Прогресс, 1978. – 428 с.

48. Головань С. А. Обзор основных методик оценки эффективности налоговых льгот в целях стимулирования инновационной деятельности [Электронный ресурс] / С. А. Головань // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права) (электронный журнал). – 2014. – № 1. – Режим доступа:

<http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=18731>. (дата обращения 20.12.2014 г.).

49. Горбачева О. Ю. Обоснование подхода к оценке эффективности налоговых льгот в Российской Федерации / О. Ю. Горбачева // Финансовое право. – 2014. – № 5. – С. 14–18.

50. Горбунова О. Н. Роль норм финансового права в управлении делами государства и общества / О. Н. Горбунова // Вестник университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). – 2014. – № 4. – С. 8–19.

51. Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России / О. Н. Горбунова. – М.: ООО «Профобразование», 2003. – 158 с.

52. Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России: научно-популярная монография / О. Н. Горбунова. – М.: ООО «Изд-во «Элит», 2012. – 296 с.

53. Грачева Е. Ю. Государственный финансовый контроль как важнейший инструмент обеспечения публичных интересов в условиях рынка / Е. Ю. Грачева // Вестник университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2014. – № 4. – С. 20–29.

54. Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля / Е. Ю. Грачева. – М.: Юриспруденция, 2000. – 192 с.

55. Грачева Е. Ю. Финансовое право: учебник для средних специальных учебных заведений / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2013. – 352 с.

56. Грицюк Т. В. Фискальный федерализм и межбюджетные отношения / Т. В. Грицюк. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 320 с.

57. Гришанова О. А. Межмуниципальные соглашения как способ снижения дефицита местного бюджета / О. А. Гришанова, Г. А. Прокопова. – Иваново: Науч. мысль, 2011. – 108 с.

58. Гулина В. В. Структура местных бюджетов НЭПа и современности: уроки истории / В. В. Гулина // Государственная власть и местное самоуправление. – 2011. – № 11. – С. 12–14.

59. Гуляев И. А. К вопросу о дефиниции «доходы бюджета» / И. А. Гуляев // Финансовое право. – 2014. – № 4. – С. 44–47.

60. Дадашев А. З. Финансовая система России: учебное пособие / А. З. Дадашев, Д. Г. Черник. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 248 с.

61. Демин А. В. Сбор как разновидность налоговых доходов (проблемы правовой идентификации) [Электронный ресурс] /

А. В. Демин. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 02.11.2015 г.).

62. Демин А. В. Подзаконные нормативные акты в сфере налогов и сборов [Электронный ресурс] / А. В. Демин. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 22.12.2014 г.).

63. Денисов Е. Р. Финансово-правовые основы денежной системы Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук / Е. Р. Денисов. – М., 2003. – 226 с.

64. Додонов В. Н. Финансовое и банковское право: словарь-справочник / В. Н. Додонов, М. А. Крылова, А. В. Шестаков; под ред. О. Н. Горбуновой. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 277 с.

65. Доклад Председателя Контрольно-счетной палаты Иркутской области Морохоевой И. П. на совещании совета контрольно-счетных органов Иркутской области 2015 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.irksp.ru/activity/vistup/year/2015/num/4536> (дата обращения 03.11.2015 г.).

66. Дорохин С. В. Деление права на публичное и частное: конституционно-правовой аспект / С. В. Дорохин. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 136 с.

67. Заключение по экспертизе проекта решения Думы города «О бюджете города Иркутска на 2013 год и плановый период 2014 и 2015 годов» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.kspirk.ru/upload/news\\_docs/48/byudzhet2013.pdf](http://www.kspirk.ru/upload/news_docs/48/byudzhet2013.pdf) (дата обращения 16.11.2013 г.).

68. Законопроектные исследования. – Вып. 4. – Иркутск: Ин-т законодательства и правовой информации, 2008. – 96 с.

69. Запольский С. В. Теория финансового права: научные очерки / С. В. Запольский. – М.: РАП, 2010. – 371 с.

70. Зарипов В. М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот / В. М. Зарипов // Закон. – 2014. – № 2. – С. 102–109.

71. Землянская Н. И. Публично-правовая природа фонда страхования вкладов / Н. И. Землянская // Банковское право. – 2014. – № 6. – С. 18–22.

72. Зень С. Повторительный курсь финансового права / С. Зень. – М.: Современность, 1914. – 80 с.

73. Ивлиева М. Ф. От финансового права к праву публичных финансов // Очерки финансово-правовой науки современности: моно-

графия / М. Ф. Ивлиева; под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. – М.; Харьков: Право, 2011. – С. 40–45.

74. Иловайский С. И. Учебникъ финансового права / С. И. Иловайский. – Одесса: Тип. Штаба Одесскаго Военнаго Округа, 1895. – 334 с.

75. Иманшапиева М. М. Анализ применения налоговых льгот как инструмент повышения инвестиционной активности региона (по материалам Республики Дагестан) / М. М. Иманшапиева // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 12. – С. 44–53.

76. Информация о результатах мониторинга местных бюджетов Российской Федерации по состоянию на 1 января 2013 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.minfin.ru/common/gen\\_html/index.php?id=19220&fld=HTML\\_MAIN](http://www.minfin.ru/common/gen_html/index.php?id=19220&fld=HTML_MAIN) (дата обращения 19.11.2013 г.).

77. Казна и бюджет / отв. ред. Д. Л. Комягин. – М.: Наука, 2014. – 501 с.

78. Карасев В. А. Финансово-правовое регулирование неналоговых доходов государственного бюджета Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук / В. А. Карасев. – М., 2004. – 178 с.

79. Карасева М. В. Деньги в финансовом праве / М. В. Карасева. – М.: Юристъ, 2008. – 53 с.

80. Карасева М. В. Предмет финансового права: новые подходы / Материалы междунар. науч.-практ. конф. «Государство и право: вызовы XXI века (Кутафинские чтения)», тез. докл. по кафедре финансового права и бухгалтерского учета / М. В. Карасева. – М.: ООО «Изд-во «Элит», 2009. – С. 46–50.

81. Карасева М. В. Финансовое правоотношение / М. В. Карасева. – М.: НОРМА (Изд. группа НОРМА – ИНФРА-М), 2001. – 288 с.

82. Каюров Е. А. Институт бюджетного федерализма: понятие, содержание и место в системе права / Е. А. Каюров // Законодательство и экономика. – 2013. – № 8. – С. 15–34.

83. Каюров Е. А. Некоторые аспекты повышения эффективности системы формирования доходов местных бюджетов в России / Е. А. Каюров // Актуальные проблемы российского права. – 2013. – № 9. – С. 1115–1122.

84. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс. – М.: Гелиос АРВ, 1999. – 352 с.

85. Клейменова М. О. Налоговое право: учебное пособие [Электронный ресурс] / М. О. Клейменова. – М.: Моск. финансово-

промышл. ун-т «Синергия», 2013. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 11.11.2015 г.).

86. Ковалев В. В. Финансы предприятий: учебник / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – М.: ТК Велби: Проспект, 2004. – 352 с.

87. Комаров М. П. Государственные приоритеты политики доходов / М. П. Комаров. – М.: МАТИ, 2014. – 454 с.

88. Комягин Д. Л. К вопросу о понятии и классификации публичных доходов / Д. Л. Комягин // Публично-правовые исследования (электронный журнал). – 2014. – № 1. – С. 60–93.

89. Комягин Д. Л. Приватизация как источник бюджетных доходов / Д. Л. Комягин // Реформы и право. – 2012. – № 2. – С. 32–35.

90. Конюхова Т. В. Институты бюджетного права Российской Федерации. Научно-практическое пособие / Т. В. Конюхова. – М.: Эксмо, 2009. – 192 с.

91. Косаренко Н. Н. Правовое обеспечение публичных интересов в сфере страхования: монография / Н. Н. Косаренко. – М.: Волтерс Клувер, 2010. – 320 с.

92. Красник В. В. Коммерческая электроэнергетика: словарь-справочник [Электронный ресурс] / В. В. Красник. – Режим доступа: [http://commercial\\_electric\\_power.academic.ru](http://commercial_electric_power.academic.ru) (дата обращения 16.01.2015 г.).

93. Краткий французско-русский учебный словарь / сост. Н. Б. Кобрин, Ф. Е. Ройтенберг, Э. А. Халифман, В. Г. Гак. – М.: Гос. изд-во иностр. и нац. слов., 1963. – 716 с.

94. Крохина Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм / Ю. А. Крохина; под ред. Н. И. Химичевой. – М.: Норма, 2001. – 352 с.

95. Крохина Ю. А. Принцип сочетания частных и публичных интересов в финансовом праве / Ю. А. Крохина // Финансовое право. – 2012. – № 5. – С. 8–11.

96. Крохина Ю. А. Принцип федерализма в бюджетном праве: дис. ... д-ра юрид. наук / Ю. А. Крохина. – Саратов, 2001. – 453 с.

97. Крохина Ю. А. Финансовое право России: учебник для вузов / Ю. А. Крохина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма, 2007. – 328 с.

98. Крохина Ю. А. Финансовое право России: учебник для вузов / Ю. А. Крохина. – М.: Норма, 2004. – 704 с.

99. Кряжков А. В. Публично-правовые и частноправовые начала в деятельности агентства по страхованию вкладов / А. В. Кряжков // Журнал российского права. – 2013. – № 1. – С. 17–20.

100. Кузнецова Ж. С. Финансово-правовой принцип сбалансированности бюджета / Ж. С. Кузнецова. – Ростов н/Д: ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)», 2013. – 148 с.
101. Куницына С. Ю. Финансы предприятий: практикум / С. Ю. Куницына, Е. С. Крикун. – 3-е изд., перераб. и доп. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. – 216 с.
102. Кустова М. В. Налоговое право России. Общая часть: учебник / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева; отв. ред. Н. А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. – 490 с.
103. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 2 т. Т. 1: Общая часть / Н. П. Кучерявенко; под ред. Д. М. Щекина. – М.: Статут, 2009. – 863 с.
104. Лебедев В. А. Финансовое право: учебник / В. А. Лебедев; науч. ред. и авт. вступ. ст. А. Н. Козырин; сост., авт. ст. и коммент. А. А. Ялбулганов. – М.: Статут, 2000. – 461 с.
105. Лисицын Д. А. Финансовая деятельность государства: содержание, методы осуществления: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д. А. Лисицын. – Челябинск, 2004. – 24 с.
106. Лоскутов А. Э. Распределение налоговых доходов между государственными и местными бюджетами: сравнительно-правовое исследование: дис. ... канд. юрид. наук / А. Э. Лоскутов. – Саратов, 2006. – 199 с.
107. Львов Д. Курс финансового права / Д. Львов. – Казань: Тип. императ. ун-та, 1887. – 537 с.
108. Ляпунова Г. В. Развитие теории формирования доходов бюджетов России / Г. В. Ляпунова, Т. В. Файберг // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2014. – № 1 (93). – С. 46–51.
109. Малиновская О. В. Государственные и муниципальные финансы: учебное пособие / О. В. Малиновская, И. П. Скобелева, А. В. Бровкина. – М.: КНОРУС, 2012. – 320 с.
110. Масгрейв Р. Государственные финансы: теория и практика: пер. с англ. / Р. Масгрейв, П. Масгрейв. – М.: Бизнес Атлас, 2009. – 716 с.
111. Массарыгин Ф. С. Финансовая система СССР / Ф. С. Массарыгин. – М.: Изд-во МГУ, 1968. – 133 с.
112. Махина С. Н. Децентрализация финансовой деятельности государства: актуальные финансово-правовые аспекты / С. Н. Махина // Финансовое право. – 2013. – № 6. – С. 3–6.

113. Мещеряков С. Г. Доходы федерального бюджета России / С. Г. Мещеряков; под ред. В. В. Бандурина. – М.: Изд. дом «Граница», 2005. – 240 с.
114. Молчанова М. Ю. Бюджетно-налоговое регулирование территориального развития / М. Ю. Молчанова, Е. В. Петрова. – Пермь: Перм. гос. нац. исслед. ун-т, 2013. – 230 с.
115. Мутушев Р. М. Неналоговые доходы федерального бюджета: проблемы правового регулирования: дис. ... канд. юрид. наук / Р. М. Мутушев. – Саратов, 2009. – 210 с.
116. Налоги и налоговое право / под ред. А. В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.
117. Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.
118. Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003. – 591 с.
119. Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: Норма, 2007. – 738 с.
120. Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. – М.: Норма, 2003. – 656 с.
121. Нестеров Л. И. Финансовая система мира: взаимные расчеты между странами: научно-популярное издание / Л. И. Нестеров. – М.: ИИЦ «Статистика России», 2005. – 111 с.
122. Нечай А. А. Динамика финансовых отношений и новый подход к категориям финансового права / А. А. Нечай // Государство и право. – 2000. – № 12. – С. 31–38.
123. Нечай А. А. Правові проблеми регулювання публічних видатків у державі: дисертація ... доктора юридичних наук / А. А. Нечай. – Київ, 2005. – 578 с.
124. Нечай А. А. Проблемы правового регулирования публичных расходов // Очерки финансово-правовой науки современности: монография / А. А. Нечай; под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. – М.; Харьков: Право, 2011. – С. 284–316.
125. Нечай А. А. Публичные фонды как категория современного финансового права / А. А. Нечай // Журнал российского права. – 2004. – № 11. – С. 66–72.
126. Никиткова У. О. К вопросу о финансовой самостоятельности муниципальных образований / У. О. Никиткова // Финансы. – 2012. – № 7. – С. 26–29.



127. Николаев В. А. Теория и практика распределения налоговых полномочий в России / В. А. Николаев. – М.: Логос, 2013. – 172 с.

128. Никулина Е. В. Формирование доходов региональных бюджетов: теория и практика / Е. В. Никулина. – Белгород: Изд-во БелГУ, 2008. – 176 с.

129. Новоселова Л. А. Проценты по денежным обязательствам / Л. А. Новоселова. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Статут, 2003. – 192 с.

130. Ногина О. А. Правовое регулирование межбюджетных трансфертов бюджетов государственных внебюджетных фондов // Очерки финансово-правовой науки современности: монография / О. А. Ногина; под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. – М.; Харьков: Право, 2011. – С. 317–348.

131. Озеров И. Х. Как расходуются в России народные деньги? / И. Х. Озеров. – М.: О-во купцов и промышленников России, 2005. – 312 с.

132. Озеров И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озеров. – М.: Тип. Т-во И.Д. Сытина, 1914. – 361 с.

133. Орлова Е. Н. Налоговые льготы: отличительные признаки и принципы установления [Электронный ресурс] / Е. Н. Орлова // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права) (электронный журнал). – 2013. – № 6. – Режим доступа: <http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=18645>. (дата обращения 12.11.2014 г.).

134. Орлова Е.В. Методические подходы к оценке финансовой самостоятельности муниципальных образований (на примере муниципальных образований Иркутской области) [Электронный ресурс] / Е. В. Орлова // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права) (электронный журнал). – 2014. – № 6. – Режим доступа: [http://dx.doi.org/10.17150/2072-0904.2014.5\(6\).7](http://dx.doi.org/10.17150/2072-0904.2014.5(6).7) (дата обращения 12.12.2014 г.).

135. Орлова Е. Н. Региональная налоговая политика: границы самостоятельности и формы проявления / Е. Н. Орлова // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2014. – № 2 (94). – С. 22–31.

136. Отчет о деятельности Контрольно-счетной палаты Иркутской области за 2011 год: постановление коллегии Контрольно-

счетной палаты Иркутской области от 29 февраля 2012 г. № 2(173)/2-КСП [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.irksp.ru/data/annual\\_reports/report2011.pdf](http://www.irksp.ru/data/annual_reports/report2011.pdf) (дата обращения 22.11.2013 г.).

137. Отчет о деятельности Контрольно-счетной палаты Иркутской области за 2012 год: постановление коллегии Контрольно-счетной палаты Иркутской области от 30 января 2013 г. № 1(183)/1-КСП [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.irksp.ru/data/annual\\_reports/report2012.pdf](http://www.irksp.ru/data/annual_reports/report2012.pdf) (дата обращения 22.11.2013 г.).

138. Пауль А. Г. Бюджетно-правовое регулирование формирования доходов бюджетов / А. Г. Пауль. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2011. – 116 с.

139. Пауль А. Г. К вопросу о бюджетно-правовом понятии доходов бюджета / А. Г. Пауль // Финансовое право. – 2011. – № 2. – С. 20–23.

140. Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук / А. Г. Пауль. – Воронеж, 2014. – 385 с.

141. Петрова Г. В. Законодательство субъектов Российской Федерации о налогообложении / Г. В. Петрова // Право и экономика. – 1998. – № 3. – С. 27–31.

142. Петрова Г. В. Финансовое право: учебник / Г. В. Петрова. – М.: Проспект, 2009. – 288 с.

143. Петрова И. В. Бюджетные правоотношения муниципальных образований по формированию доходов местных бюджетов: дис. ... канд. юрид. наук / И. В. Петрова. – Саратов, 2008. – 243 с.

144. Петрова Г. В. Общая теория налогового права / Г. В. Петрова. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 224 с.

145. Пешкова Х. В. Бюджетное устройство государства (российская правовая концепция): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Х. В. Пешкова. – М., 2014. – 60 с.

146. Пешкова Х. В. Бюджетное устройство России / Х. В. Пешкова. – М.: Инфра-М, 2014. – 176 с.

147. Пешкова Х. В. Налогово-бюджетный федерализм и его влияние на содержание категории «бюджетное устройство государства» / Х. В. Пешкова // Налоги. – 2010. – № 6. – С. 20–24.

148. Пилипенко А. А. Принципы финансового права России и их нормативное закрепление: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. А. Пилипенко. – М., 2013. – 26 с.

149. Пискотин М. И. Советское бюджетное право / М. И. Пискотин. – М.: Юрид. лит., 1971. – 312 с.
150. Поветкина Н. А. К вопросу о признаках доходов бюджета / Н. А. Поветкина // Российская юстиция. – 2015. – № 6. – С. 19–22.
151. Покачалова Е. В. Принцип соблюдения публичных интересов как базовый принцип функционирования публичных финансов / Е. В. Покачалова // Вопросы экономики и права. – 2008. – № 2. – С. 3–6.
152. Покачалова Е. В. Публичный долг: теоретические и практические аспекты Российского финансового права: дис. ... д-ра юрид. наук / Е. В. Покачалова. – Саратов, 2007. – 602 с.
153. Публичное, корпоративное, личное право: проблемы конфликтности и перспективы консенсуальности: материалы 5-й междунар. науч.-практ. конф., Санкт-Петербург, 2–3 дек. 2005 г. / под общ. ред. В. П. Сальникова, Р. А. Ромашова, Н. С. Нижник: в 2 ч. – СПб.: С.-Петербур. ун-т МВД России, 2005. – Ч. 1. – 343 с.
154. Пушкарева Л. В. Налоговые льготы как эффективный механизм взаимодействия предпринимательских и властных структур / Л. В. Пушкарева, Т. В. Макеева, Д. О. Суворов // Налоги. – 2006. – № 3. – С. 18–20.
155. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 2-е изд., испр. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 479 с.
156. Российское гражданское право: учебник: в 2 т. / В. С. Ем, И. А. Зенин, Н. В. Козлова и др.; отв. ред. Е. А. Суханов. – 2-е изд., стер. – М.: Статут, 2011. – Т. 1: Общая часть. Вещное право. Наследственное право. Интеллектуальные права. Личные неимущественные права. – 958 с.
157. Рудакова В. Д. Права на имущество публичных юридических лиц / В. Д. Рудакова // Актуальные проблемы российского права. – 2014. – № 5. – С. 821–827.
158. Рукавишникова И. В. Метод финансового права: дис. ... д-ра юрид. наук / И. В. Рукавишникова. – Саратов, 2004. – 520 с.
159. Русско-французский словарь / сост. В. В. Потоцкая, Н. В. Потоцкая. – 12е изд., стер. – М.: Сов. энцикл., 1971. – 677 с.
160. Рыбакова С. В. К дискуссии о понятии «финансовое право» / С. В. Рыбакова // Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее: сб. ст. (по материалам Междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 85-летию Н. И. Химической) / [редкол. Е. В. Покачалова (отв. ред.) и

др.]. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Сарат. гос. акад. права», 2014. – С. 261–266.

161. Рыжкова Е. А. Публичное и частное в финансовом праве / Е. А. Рыжкова // *Lex Russica*. – 2014. – № 2. – С. 168–175.

162. Рябова Е. В. Концепция подхода к оценке эффективности налоговых льгот в Российской Федерации / Е. В. Рябова // *Финансовое право*. – 2014. – № 4. – С. 36–40.

163. Рябова Е. В. Характеристика системы бюджетного планирования как объекта финансово-правового регулирования / Е. В. Рябова // *Финансовое право*. – 2013. – № 7. – С. 17–21.

164. Сасов К. А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации [Электронный ресурс] / К. А. Сасов. – М.: Норма, 2013. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 11.11.2015 г.).

165. Саттарова Н. А. О межотраслевых связях финансового права в аспекте соотношения публично- и частноправового регулирования / Н. А. Саттарова // *Денежное обращение и право: материалы междунар. науч.-практ. конф.*, Москва, 26 апр. 2013 г. / под ред. И. А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2014. – С. 52–56.

166. Саурин А. А. К вопросу о понятии «публичная собственность» / А. А. Саурин // *Юридический мир*. – 2013. – № 2. – С. 8–12.

167. Селюков А. Д. Правовое регулирование межбюджетных отношений в Российской Федерации / А. Д. Селюков. – М.: Нац. ин-т бизнеса, 2003. – 432 с.

168. Селюков А. Д. Финансовое обеспечение местного самоуправления. Проблемы правового регулирования / А. Д. Селюков. – М.: Нац. ин-т бизнеса, 2003. – 316 с.

169. Селюков А. Д. Финансово-правовые механизмы государственного управления / А. Д. Селюков. – М.: Социум, 2010. – 160 с.

170. Словарь Ушакова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/1032990> (дата обращения 27.03.2014 г.).

171. Смирникова Ю. Л. Регулятивная функция современного финансового права / Ю. Л. Смирникова; под ред. Е. Ю. Грачевой. – СПб.: Юридический центр-Пресс, 2011. – 269 с.

172. Смирникова Ю. Л. Финансовое право и политика: соотношение и взаимодействие / Ю. Л. Смирникова; под ред. Е. Ю. Грачевой. – М.: РПА Минюста России, 2011. – 110 с.

173. Смирникова Ю. Л. Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук / Ю. Л. Смирникова. – М., 2002. – 206 с.
174. Смирникова Ю. Л. Функциональные взаимосвязи финансового права / Ю. Л. Смирникова // Вестник университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2014. – № 4. – С. 108–114.
175. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народа / А. Смит. – М.: Соцэкгиз, 1962. – 686 с.
176. Советское финансовое право / под ред. Е. А. Ровинского. – 3-е изд. – М., Юрид. лит., 1978. – 344 с.
177. Советское финансовое право: учебник / под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. – М.: Юрид. лит., 1982. – 424 с.
178. Соколова Э. Д. К вопросу о понятии и сущности финансовой деятельности муниципальных образований / Э. Д. Соколова, С. А. Савостьянова // Финансовое право. – 2012. – № 3. – С. 2–5.
179. Соколова Э. Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований / Э. Д. Соколова. – М.: Юриспруденция, 2009. – 161 с.
180. Соколова Э. Д. Правовые основы финансовой системы России / Э. Д. Соколова; под ред. Е. Ю. Грачевой. – М.: Юриспруденция, 2006. – 112 с.
181. Соколова Э. Д. Финансы, финансовая система и финансовая деятельность: теоретико-правовой аспект // Очерки финансово-правовой науки современности: монография / Э. Д. Соколова; под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. – М.; Харьков: Право, 2011. – С. 46–67.
182. Соловьев И. Эффективность налоговых льгот как элемента корректировки налоговой политики государства / И. Соловьев // Налоговый вестник. – 2013. – № 11. – С. 38–42.
183. Сулейменов М. Право как система: монография / М. Сулейменов. – Алматы: Юрид. фирма «Зангер», 2011. – 344 с.
184. Тихомиров Ю. А. Публичное право: учебник / Ю. А. Тихомиров. – М.: БЕК, 1995. – 496 с.
185. Толковый словарь Ожегова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ozhegov.org/words/38305.shtml> (дата обращения 24.01.2015 г.).
186. Толковый словарь Ушакова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://feb-web.ru/feb/ushakov/ush-abc/default.asp> (дата обращения 24.01.2015 г.).

187. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г. П. Толстопятенко. – М.: НОРМА, 2001. – 336 с.

188. Турбанов А. В. Финансово-правовые основы создания и функционирования системы страхования банковских вкладов в Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук / А. В. Турбанов. – М., 2004. – 319 с.

189. Фадеев Д. Е. Правовые вопросы становления бюджетного федерализма в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук / Д. Е. Фадеев. – М., 2002. – 205 с.

190. Фадеев Д. Е. Бюджетный федерализм: дефиниция и принципы / Д. Е. Фадеев // Юридический мир. – 2002. – № 6. – С. 17–23.

191. Федеральные и региональные аспекты финансового права: «Круглый стол», посвящ. 75-летию акад. Н.И. Химичевой: тез. выступлений (2–3 окт. 2003 г.) / под ред. Е. В. Покачаловой. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Сарат. гос. акад. права», 2004. – 120 с.

192. Федина Е. А. Правовые основы формирования налоговых доходов бюджетов (на примере функционирования налоговых органов): дис. ... канд. юрид. наук / Е. А. Федина. – М., 2010. – 245 с.

193. Философская энциклопедия / под ред. Ф. В. Константинова [Электронный ресурс]. – М.: Сов. энцикл., 1960–1970. – Режим доступа: <http://www.term.ru/dictionary/1019130> (дата обращения 14.03.2015 г.).

194. Философский энциклопедический словарь. – М.: Сов. энцикл., 1983. – 836 с.

195. Финансовая система и экономика / под ред. В. В. Нестерова, Н. С. Желтова. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 432 с.

196. Финансовое право Российской Федерации: учебник / отв. ред. М. В. Карасева. – М.: Юристъ, 2002. – 576 с.

197. Финансовое право учебник / А. Р. Батяева, К. С. Бельский, Т. А. Вершило и др.; отв. ред. С. В. Запольский. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: КОНТРАКТ: Волтерс Клувер, 2011. – 792 с.

198. Финансовое право: учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. – 528 с.

199. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. – 752 с.

200. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2000. – 600 с.

201. Финансовое право: учебник / под ред. Е. А. Ровинского. – М.: Юрид. лит., 1971. – 392 с.
202. Финансовое право: учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2000. – 495 с.
203. Финансовое право: учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева. – М.: Проспект, 2014. – 648 с.
204. Финансовое право: учебное пособие / под ред. М. В. Кустовой, Н. А. Шевелевой. – СПб.: Питер, 2014. – 320 с.
205. Финансы / под ред. В. М. Родионовой. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 432 с.
206. Финансы и кредит: учебник / под ред. проф. М. В. Романовского, проф. Г. Н. Белоглазовой. – М.: Юрайт-Издат, 2003. – 575 с.
207. Финансы: учебник / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской, Б. М. Сабанти. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2006. – 462 с.
208. Халфина Р. О. Право как средство социального управления / Р. О. Халфина. – М.: Наука, 1988. – 256 с.
209. Химичева Н. И. Актуальность научного обоснования принципов современного российского финансового права и их законодательного закрепления // Актуальные проблемы современного финансового права России: сб. науч. тр., посвящ. 80-летию д-ра юрид. наук, проф., акад. МАН ВШ Н. И. Химичевой / под ред. Е. В. Покачаловой. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Сарат. гос. акад. права», 2008. – С. 5–11.
210. Химичева Н. И. Вопросы развития современного российского финансового законодательства в аспектах его содержания и форм // Очерки финансово-правовой науки современности: монография / Н. И. Химичева; под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. – М.; Харьков: Право, 2011. – С. 171–186.
211. Химичева Н. И. Научно-обоснованные принципы финансового права как вектор его действия, развития и формирования новой методологии преподавания / Н. И. Химичева // Финансовое право. – 2009. – № 2. – С. 4–6.
212. Химичева Н. И. Проблемы финансового права на новом этапе развития Российского государства / Н. И. Химичева // Финансовое право. – 2006. – № 4. – С. 29–29.
213. Химичева Н. И. Финансовое право / Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова; отв. ред. д.ю.н., проф. Н. И. Химичева. – М.: Норма, 2007. – 464 с.

214. Ходский Л. В. Государственное хозяйство и финансовая наука. Основные принципы и особенности государственного хозяйства и классификация государственных доходов [Электронный ресурс] / Л. В. Ходский // Публично-правовые исследования (электронный журнал). – 2013. – № 2, 3, 4. – 2014. – № 1. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 18.07.2014 г.).

215. Ходский Л. В. Основы государственного хозяйства: Пособие по финансовой науке / Л. В. Ходский. – 2-е изд., пересм. и знач. доп. – СПб.: Тип. М. Стасюлевича, 1901. – 568 с.

216. Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву / А. И. Худяков; сост. М. К. Сулейменов, Е. В. Порохов, М. В. Карасева, А. Г. Шаукенов. – СПб.: Юрид. центр-Пресс, 2010. – 472 с.

217. Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С. Д. Цыпкин. – М.: Юрид. лит., 1973. – 222 с.

218. Ченцов Н. В. Защита государственных интересов в гражданском судопроизводстве: Теоретические проблемы: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Н. В. Ченцов. – М., 1990. – 25 с.

219. Черепяхин Б. Б. К вопросу о частном и публичном в праве / Б. Б. Черепяхин // X сборник трудов профессоров и преподавателей Иркутского гос. ун-та. – Иркутск, 1926. – С. 8–35.

220. Черленяк Р. Н. Правовое регулирование доходов федерального бюджета в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Р. Н. Черленяк. – М., 2013. – 30 с.

221. Черноверхский А. М. Финансово-правовое регулирование публичных расходов в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук / А. М. Черноверхский. – М., 2010. – 222 с.

222. Черноверхский А. М. Финансово-правовое регулирование публичных расходов в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. М. Черноверхский. – М., 2010 – 33 с.

223. Чиркин В. Е. Публичный и частный интересы юридических лиц, выполняющих публичные функции / В. Е. Чиркин // Журнал российского права. – 2013. – № 1. – С. 9–17.

224. Чуловский К. Ю. Правовое регулирование доходов местных бюджетов: дис. ... канд. юрид. наук / К. Ю. Чуловский. – Омск, 2009. – 207 с.

225. Экономическая теория: учебное пособие / под общ. ред. В. К. Гилевой, Е. В. Чигриной. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. – 509 с.

226. Янжул И. И. Основы начала финансовой науки / И. И. Янжул. – СПб., 1904. – 506 с.



227. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – 4-е изд. изм. и доп. – СПб.: Тип. Стасюлевича М.М., 1904. – 500 с.

228. Baziadoly S. Les Finances publiques / S. Baziadoly. – 4e édition. – Paris: Éditions PUF, 2008. – 128 p.

229. Bouvier M. Finances publiques / M. Bouvier, M.-C. Esclassan, J.-P. Lassale. – Paris: L.G.D.J, 2013. – 880 p.

230. Douat E. Finances publiques / E. Douat, X. Badin. – Paris: Presses Universitaires de France, 2006. – 504 p.

231. Finances publiques / Sous la dir. de Roux A. – 3e éd. – Paris: Documentation française, 2011. – 381 p.

232. Monner J.-M. La politique fiscal: objectifs et contraintes [электронный ресурс] / J.-M. Monner. – Режим доступа: [halshs.archives-ouvertes.fr/file/index/docid/277221/filename/La\\_politique\\_fiscale.pdf](http://halshs.archives-ouvertes.fr/file/index/docid/277221/filename/La_politique_fiscale.pdf) (дата обращения 11.05.2015 г.).

233. Mordacq F. Les Finances publiques / F. Mordacq. – Paris: Éditions PUF, Paris, 2011. – 128 p.

234. Oliva E. Finances publiques / E. Oliva. – Paris: Sirey, 2008. – 528 p.

Научное издание

**Васильева Наталья Викторовна**

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ  
ПУБЛИЧНЫХ ДОХОДОВ**

Издается в авторской редакции

Технический редактор  
*А. С. Ларионова*

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 14.12.15. Формат 60x90 1/16. Бумага офсетная.

Печать трафаретная. Усл. печ л. 12,1. Тираж 500 экз. Заказ .

Издательство Байкальского государственного университета.  
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

Отпечатано в ИПО БГУ.