

Экономика и право**ПРОБЛЕМЫ КОДИФИКАЦИИ
НЕНАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ****Анна ЗОЛОТАРЕВА**

Анна Борисовна Золотарева —
кандидат юридических наук, заместитель
заведующего лабораторией исследований
бюджетной политики Института прикладных
экономических исследований, РАНХиГС
(РФ, 119571, Москва, пр. Вернадского, 84),
руководитель научного направления
«Правовые исследования», Институт
экономической политики им. Е. Т. Гайдара
(РФ, 125009, Москва, Газетный пер., 3–5, стр. 1).
E-mail: zolot@iep.ru

Аннотация

Опубликованный в ноябре 2018 года законопроект о включении нескольких наиболее крупных неналоговых платежей в Налоговый кодекс формально разработан в ответ на запрос предпринимательского сообщества упорядочить законодательное регулирование обязательных публичных платежей, аналогичных налогам и сборам, но не предусмотренных кодексом. Однако бизнес выступает против этого законопроекта. В статье рассматриваются практические причины, обуславливающие неприятие законопроекта предпринимателями, а также дается критика законопроекта с точки зрения теории налогового права. По мнению автора, основными теоретическими недостатками законопроекта являются отсутствие системного подхода к инкорпорации неналоговых платежей в Налоговый кодекс, а также размывание содержания таких базовых для налогового права понятий, как налог и сбор. С практической точки зрения основным недостатком законопроекта представляется то, что ужесточение правил администрирования неналоговых платежей, связанное с их инкорпорацией в Налоговый кодекс (переход к бесспорному взысканию недоимки, пеней и штрафов по ним и введение уголовной ответственности за их неуплату), не сопровождается какими-либо компенсационными мерами. Критика положений законопроекта дополняется конкретными предложениями по его совершенствованию. Автор приходит к выводу, что включение отдельных неналоговых платежей в Налоговый кодекс не отменяет необходимости законодательной регламентации правил установления и взимания всех обязательных публичных платежей. При этом обязательные публичные платежи, обладающие признаками налогов и сборов, не должны регулироваться никакими иными законами, кроме Налогового кодекса. Однако действующее в настоящее время, а тем более предлагаемое в законопроекте Минфина определение сборов столь расплывчато, что под него подпадают большинство обязательных публичных платежей, остающихся за рамками Налогового кодекса. Поэтому процессу инкорпорации обязательных публичных платежей в Налоговый кодекс должен предшествовать пересмотр легального определения понятия сбора, с тем чтобы оно позволяло разграничить платежи, подлежащие инкорпорации в кодекс, и платежи, регулируемые иным законодательством.

Ключевые слова: неналоговые платежи, квазиналоговые платежи, парафискальные платежи, кодификация неналоговых платежей, экологический налог.

JEL: H25, K34.

Введение

Еще в 2015 году предпринимательское сообщество поставило перед властями вопрос о необходимости прекратить бесконтрольный рост числа обязательных публичных платежей, аналогичных налогам и сборам, но не предусмотренных Налоговым кодексом (НК), стоимость которых на тот момент оценивалась примерно в 700 млрд руб., или 1% ВВП [Налоговая реформа., 2015]. В ответ на этот запрос в 2017 году появился законопроект, направленный на упорядочение квазиналоговых платежей¹, который страдал серьезными концептуальными недостатками, основным из которых было отсутствие удовлетворительного определения обязательных платежей, позволяющего отделить их, с одной стороны, от налогов и сборов, а с другой — от платежей, взимаемых органами государственной власти или подведомственными им учреждениями на основании нормативных актов, но не обладающих фискальными свойствами. В отсутствие границы между платежами, подпадающими под действие законопроекта, и платежами нефискального характера лишился смысла вводимый законопроектом запрет на взимание обязательных платежей, не включенных в специальные перечни. Для обхода такого запрета можно было бы сослаться на то, что тот или иной платеж не должен включаться в перечни, так как не подпадает под определение обязательного платежа в законопроекте. А в отсутствие границы между обязательными платежами и налогами (сборами) принятие законопроекта было бы даже вредно, так как позволяло вводить платежи, имеющие все признаки налогов и сборов, в обход Налогового кодекса.

В результате правительство решило отказаться от дальнейшей работы над этим законопроектом, инкорпорировав несколько наиболее крупных неналоговых платежей в Налоговый кодекс.

Анализ законопроекта о включении отдельных неналоговых платежей в Налоговый кодекс

Последняя версия законопроекта «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части включения отдельных неналоговых платежей в Налоговый кодекс Российской Федерации)» опубликована в апреле 2019 года² и предусматривает инкорпорацию в НК ряда платежей за предоставление сведений из различных государственных ре-

¹ Проект Федерального закона «О регулировании отдельных обязательных платежей юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». <https://regulation.gov.ru/projects#npa=69659>.

² Проект Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части включения отдельных неналоговых платежей в Налоговый кодекс Российской Федерации)». <https://regulation.gov.ru/projects#npa=84496>.

стров в качестве госпошлины, а главное — шести крупнейших неналоговых платежей:

- плату за негативное воздействие на окружающую среду, которая заменяется экологическим налогом;
- утилизационный сбор;
- экологический сбор, который становится разновидностью утилизационного;
- плату в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, которая заменяется сбором за пользование автомобильными дорогами федерального значения общего пользования (далее по тексту — сборы в систему «Платон»);
- обязательные отчисления операторов сети связи общего пользования, которые заменяются налогом на операторов сети связи общего пользования;
- курортный сбор, который заменяется гостиничным сбором.

По мнению Минфина, разработчика законопроекта, инкорпорация перечисленных платежей (за исключением курортного сбора) в НК не повлечет увеличения налоговой нагрузки, поскольку база обложения, ставки и условия взимания этих платежей почти не меняются по сравнению с существующими³. Однако предпринимательские объединения и многие эксперты комментируемый законопроект не поддерживают по трем основным причинам.

Во-первых, они не согласны с мнением Минфина, что условия взимания этих платежей не меняются по сравнению с существующими, усматривая ряд значимых изменений, ухудшающих положение плательщиков⁴ (о таких изменениях подробнее речь пойдет ниже).

Во-вторых, критики законопроекта обращают внимание на тот очевидный факт, что включение неналоговых платежей в НК повлечет серьезное ужесточение правил их администрирования: начиная от введения бесспорного взыскания недоимки, пеней и штрафов (в настоящее время их взыскание возможно только

³ Пояснительная записка к проекту Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (в части включения отдельных неналоговых платежей в Налоговый кодекс Российской Федерации). <https://regulation.gov.ru/projects#npa=84496>.

⁴ Российские бизнесмены просят не переводить ряд платежей в Налоговый кодекс // ТАСС. 2019. 19 марта. https://tass.ru/ekonomika/6232480?utm_source=yxnews&utm_medium=desktop.

в судебном порядке) и заканчивая налоговой и уголовной ответственностью за неуплату [Зарипов, 2018].

В-третьих, по мнению предпринимателей, законопроект не решает проблемы упорядочения квазиналоговых платежей, на которую они обращали внимание властей. Действительно, по данным Федерального казначейства, пять из шести перечисленных неналоговых платежей (без курортного сбора) в 2017 году составляли около 221 млрд руб.⁵, то есть примерно 30% общего объема обязательных федеральных неналоговых платежей⁶. Более того, судя по недавно опубликованным Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов, под давлением предпринимательского сообщества Минфин пока решил ограничиться инкорпорацией в НК только трех наиболее весомых по суммам поступлений платежей (утилизационного сбора, курортного сбора и обязательных отчислений операторов связи, которые в совокупности составляют почти 220 млрд руб.), хотя это решение и нельзя считать окончательным. Таким образом, в случае принятия законопроекта в актуальной или урезанной версии за рамками Налогового кодекса и без четкого законодательного регулирования останется почти 70% неналоговых платежей. Получается, что в ответ на свои ходатайства вместо упорядочения более чем ста квазиналоговых платежей бизнес получил ужесточение администрирования шести (или трех?) платежей. Такой результат трудно признать адекватной реакцией на запросы бизнеса, а потому задача законодательной регламентации правил установления и взимания всех публичных неналоговых платежей представляется по-прежнему актуальной.

В то же время нельзя не согласиться с мнением Минфина, что обязательные публичные платежи, обладающие признаками налогов и сборов, не должны регулироваться никакими иными федеральными законами, кроме Налогового кодекса. Регулирование таких платежей иными законами не только породило бы коллизии между актами равной юридической силы с тождественным предметом регулирования, но и нивелировало бы установленный ч. 6 ст. 12 НК запрет на введение налогов и сборов, не предусмотренных кодексом. Проблема, однако, заключается в том, что коммен-

⁵ Холявко А. Бизнес договорился с Минфином о смягчении проекта об экологическом налоге // Ведомости. 2018. 6 сентября. <https://www.vedomosti.ru/business/articles/2018/09/06/780125-biznes-dogovorilsya>.

⁶ Согласно «Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов» доходы от неналоговых платежей в 2017 году составляли 0,79% ВВП, то есть 727,5 млрд руб.

тируемый законопроект сам подрывает этот запрет, окончательно уничтожая понятие сбора.

Первый шаг к разрушению понятия сбора был сделан в 2014 году ради введения торгового сбора. До этого сбор определялся как «обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)». Из этого определения вытекали следующие обязательные признаки сбора, отличающие его от налога:

- обусловленность встречными действиями органов власти или «уполномоченных органов» в пользу плательщика (в противоположность налогу, имеющему индивидуально безвозмездный характер);
- «авансовый» (по общему правилу) порядок уплаты, а значит, невозможность неуплаты и отсутствие необходимости контроля правильности исчисления и уплаты, оснований для взыскания пени и штрафов.

С тех пор как понятие сбора было расширено ради введения торгового сбора (теперь уплата сбора может быть обусловлена «осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности»), утрачен определяющий признак сбора — указание на его обусловленность встречными действиями в пользу плательщика, что повлекло размывание границы между налогами и сборами.

Комментируемый законопроект еще больше расширяет понятие сбора, уплата которого может быть обусловлена осуществлением «отдельных видов предпринимательской деятельности» не только в пределах территории, на которой введен сбор, но и на всей территории Российской Федерации. Под такое «резиновое» определение подпадают не только многие неналоговые платежи, остающиеся за рамками НК (например, за проведение различных государственных экспертиз и обследований, обязательных при осуществлении отдельных видов предпринимательской деятельности), но даже некоторые «отраслевые» налоги (например, акцизы, налог на игорный бизнес или налог на дополнительный доход от добычи углеводородов). Однако, как ни парадоксально, под это определение не вполне подпадают некоторые из сборов, которые предполагается включить в НК. Например, уплата сбора

собственниками тяжеловесных транспортных средств юридически не связана с осуществлением «отдельных видов предпринимательской деятельности» (хотя на практике такие транспортные средства крайне редко принадлежат физическим лицам, не имеющим статуса предпринимателя). Утилизационный сбор также не полностью соответствует предлагаемому определению сбора, поскольку реализацию и импорт практически всей номенклатуры потребительских товаров трудно назвать *«отдельными видами предпринимательской деятельности»*. Наконец, гостиничный сбор по своей природе является не сбором, а чистым налогом, поскольку обладает признаком индивидуальной безвозмездности.

Проблема законопроекта не только в том, что он предполагает включение в НК в качестве сборов платежей, не соответствующих понятию сбора, но и в том, что он именуется экологическим налогом плату за негативное воздействие на окружающую среду (далее — плата за НВОС), в которой Конституционный суд не усмотрел такого необходимого для налоговых обязательств признака, как индивидуальная безвозмездность⁷. Но и признать эту плату возмездной можно с натяжкой, поскольку понятие возмездности предполагает встречное предоставление. На этом основании некоторые авторы признают плату за НВОС безвозмездным платежом, полностью подпадающим под понятие налога [Зарипов, 2012]. Действительно, устраняя ущерб, причиненный окружающей среде, государство оказывает «услугу» не конкретному плательщику, а неопределенному кругу лиц. В то же время размер затрат, которые несет государство в связи с деятельностью каждого плательщика, прямо пропорционален размеру причиненного им ущерба. Применительно к классическим налогам зависимость между суммой налога и суммой приходящихся на налогоплательщика государственных затрат отсутствует или даже (в силу перераспределительной функции налогов) бывает обратной: лицо, платящее меньшую сумму налога, может потреблять государственные услуги в объеме большем, чем лицо, платящее большую сумму налога. Причем такая ситуация часто наблюдается на практике: ведь наиболее богатые слои населения обычно не пользуются услугами бесплатной медицины, обучают детей за границей и не получают социальных пособий.

⁷ Постановление Конституционного суда РФ от 05.03.2013 № 5-П по делу о проверке конституционности ст. 16 Федерального закона «Об охране окружающей среды» и постановления Правительства Российской Федерации «Об утверждении порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Тополь», ст. 12.21.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы.

Это приводит к выводу, что плату за НВОС, которую можно считать аналогом обязательств из причинения вреда, некорректно оценивать в категориях возмездность/безвозмездность, которые в гражданском праве не применяются для характеристики обязательств из причинения вреда. Обязательства из причинения вреда нельзя признать ни возмездными (поскольку должник, отчуждая свое имущество в пользу кредитора, не получает ничего взамен), ни безвозмездными (поскольку, передавая свое имущество кредитору, должник не улучшает имущественное положение последнего, а лишь восстанавливает его исходное имущественное положение, нарушенное по вине должника). Неслучайно в гражданском праве понятие «безвозмездный» используется только применительно к договорам, одна из сторон которых движима добровольным намерением одарить другое [Договорное и обязательственное..., 2017], и не используется применительно к обязательствам, возникающим помимо воли должника, — таким как обязательства из причинения вреда.

Таким образом, законопроект позиционирует в качестве сборов ряд платежей, не соответствующих понятию сбора, и в качестве налога — платеж, не соответствующий понятию налога. Впрочем, и в действующей редакции НК присутствуют сборы, не соответствующие понятию сбора (а именно упоминавшийся выше торговый сбор, обладающий признаком индивидуальной безвозмездности), и налоги, не соответствующие понятию налога (например, налог на добычу полезных ископаемых и водный налог, не обладающие признаком индивидуальной безвозмездности). Это мнение разделяют некоторые авторы [Комментарий к части второй..., 2006; Лисица, 2005].

Чтобы устранить этот важный недостаток законопроекта и вообще навести порядок в терминологии НК, целесообразно сделать следующее.

1. Вернуться к первоначальной дефиниции сбора, который должен определяться как обязательный взнос, уплата которого является одним из условий совершения в отношении его плательщика госорганами юридически значимых действий. Это позволит восстановить критерии отграничения налогов от сборов. Соответственно, в категорию налогов должны быть переведены, в частности, торговый и гостиничный сборы (если последний войдет в НК).

2. Для включения в НК ряда платежей, предусмотренных законопроектом, помимо налога и сбора целесообразно ввести в Кодекс понятие компенсационного платежа, то есть обязательного платежа, предназначенного для возмещения особых публичных

затрат, возникающих в связи с деятельностью плательщика. (Альтернативным вариантом может быть включение компенсационного платежа в НК в качестве разновидности сбора.) Предлагаемое решение имеет ряд преимуществ. Во-первых, термин «компенсационный платеж» наиболее точно описывает правовую природу платы за НВОС, а также утилизационного сбора и сборов в систему «Платон». Во-вторых, это позволяет «преодолеть» решения КС, вынесенные по поводу указанных платежей, согласно которым:

- «плата в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения большегрузными транспортными средствами, не обладает таким необходимым для налоговых обязательств признаком, как индивидуальная безвозмездность... Кроме того, данная плата, поскольку она вносится не за совершение представителями публичной власти юридически значимых действий в отношении ее плательщиков, не может быть отнесена и к сборам в смысле Налогового кодекса Российской Федерации»⁸;
- плата за НВОС носит «индивидуально возмездный и компенсационный характер и является по своей правовой природе не налогом, а фискальным сбором»⁹. Несмотря на употребление в этой формулировке термина «фискальный сбор», Конституционный суд счел допустимым существование этой платы вне Налогового кодекса, то есть не признал, что она подпадает под определение сбора в НК;
- утилизационный сбор КС отнес к числу «обязательных в силу закона публичных платежей в бюджет, не являющихся налогами, а также не подпадающих под данное Налоговым кодексом Российской Федерации определение сборов»¹⁰.

Проблему «преодоления» решений Конституционного суда нельзя недооценивать, поскольку законом о Конституционном суде не предусмотрена возможность изменения или отмены его решений. Формально даже изменение нормы Конституции, на которой основано то или иное решение, не пресекает его действия [Золотарева, 2014]. Поскольку термин «компенсационный платеж» использовался КС для характеристики правовой природы большинства указанных платежей, чтобы подчеркнуть их отличия от налогов и сборов, закрепление в налоговом законодательстве

⁸ Постановление Конституционного суда РФ от 31.05.2016 № 14-П.

⁹ Постановление Конституционного суда РФ от 05.03.2013 № 5-П.

¹⁰ Постановление Конституционного суда РФ от 19.07.2019 № 30-П.

этого термина снимет существенное юридическое препятствие к инкорпорации этих платежей в НК.

3. Хотя перечисленных выше мер достаточно для устранения недостатков в терминологии законопроекта, дополнительно необходимо провести ревизию всех существующих налогов и сборов с точки зрения их соответствия базовым понятиям налогового законодательства. Как отмечалось выше, ряд действующих налогов не соответствует понятию налога, так как не обладает признаком индивидуальной безвозмездности, но не может быть отнесен и к сборам или компенсационным платежам в предлагаемом определении этих понятий. Это замечание, в частности, относится к налогу на добычу полезных ископаемых и водному налогу. Аналогичными по своей природе являются и сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, которые не укладываются в существующее определение сбора при всей его расплывчатости. Некоторые авторы предлагают именовать такие платежи ресурсными сборами, отличие которых от сборов в изначальном определении состоит в том, что их уплата не является одним из условий совершения госорганами юридически значимых действий в отношении плательщиков. Отличие ресурсных платежей от компенсационных, по их мнению, заключается в том, что их взимание обусловлено не необходимостью покрывать особые расходы государства, связанные с деятельностью плательщиков, а предоставлением им права пользования природными ресурсами [Налоговое право., 2017]. Такое решение представляется вполне логичным, но возможны и альтернативные варианты. Например, можно расширить понятие сбора по сравнению с первоначальным, указав, что он может взиматься не только за совершение госорганами юридически значимых действий в отношении плательщиков, но и за предоставление им прав, распоряжение которыми составляет прерогативу государства. Под такое определение платежи за пользование природными ресурсами вполне подойдут. Автор этой статьи, разумеется, не претендует на определение всех публичных платежей, которые входят в НК в настоящее время и могут войти в него в будущем, а лишь констатирует необходимость ревизии системы налогов и сборов в целях приведения их наименований в соответствие с определениями базовых понятий НК.

Но, конечно, чистота терминологии волнует предпринимательское сообщество существенно меньше практических проблем, которые могут возникнуть у него в случае принятия законопроекта в нынешней редакции. А таких проблем немало.

Начать с того, что первая версия законопроекта, опубликованная в ноябре 2018 года, предусматривала ограничение вычета из сумм экологического налога собственных затрат налогоплательщика на природоохранные мероприятия (70% вместо 100%, которые предоставляются в отношении платы за НВОС) и отмену освобождения от утилизационного сбора при самостоятельной утилизации отходов. Между тем эти льготы имеют цель стимулировать бизнес к снижению негативного воздействия на окружающую среду за счет экологической модернизации производства, и отмена этих льгот не только могла бы привести к сворачиванию программ модернизации в будущем, но и сделала бы непроизводительными ранее понесенные предприятиями расходы на их реализацию. Это вызвало столь мощное сопротивление бизнеса, что во второй версии законопроекта от 1 апреля 2019 года (которая формально является актуальной в настоящее время, несмотря на изменение планов Минфина) был восстановлен статус-кво, то есть возвращен 100-процентный вычет.

Этим, однако, сняты не все претензии предпринимателей к законопроекту. Их тревожит тот факт, что в случае превращения платы за НВОС в экологический налог возникнет риск дублирования экологического налога и сумм, которые в соответствии со ст. 78 ФЗ «Об охране окружающей среды» могут взыскиваться природоохранными органами в гражданском порядке в счет возмещения вреда окружающей среде сверх платы за НВОС (в части, не покрываемой ею). В настоящее время правоприменительная практика предполагает зачет платы за НВОС в счет платежей в возмещение вреда, причиненного окружающей среде. Эта практика основана на упоминавшемся постановлении КС от 05.03.2013 № 5-П, согласно которому плата за НВОС является не налогом, а платежом компенсационного характера за осуществление государством мероприятий по восстановлению окружающей среды от негативных последствий хозяйственной деятельности. В случае превращения платы за НВОС в экологический налог ее компенсационный характер утрачивается, и природоохранные органы получают право требовать в дополнение к уплаченному налогу возмещения вреда окружающей среде в полном объеме¹¹.

Видятся два способа решения этой проблемы. Более простой заключается в том, чтобы одновременно с введением экологического налога включить в закон «Об охране окружающей среды» норму о зачете экологического налога в счет возмещения вреда окружаю-

¹¹ Совместное заявление Комитета РСПП по налоговой политике и Комитета РСПП по экологии и природопользованию по вопросу о введении экологического налога. <http://media.rspp.ru/document/1/1/2/125bd2d74378bf6d43119126ab6f1ec0.pdf>.

щей среде. Однако этому есть два препятствия. Во-первых, идея о зачете экологического налога в счет возмещения вреда окружающей среде противоречит понятию налога как индивидуально безвозмездного платежа. Во-вторых, необходимым условием для проведения такого зачета является зачисление экологического налога (нынешней платы за НВОС) и сумм в счет возмещения вреда окружающей среде в один и тот же бюджет — тот, на который возложены функции по ликвидации последствий НВОС. Но в настоящее время это условие не соблюдается, поскольку плата за НВОС распределяется между разными бюджетами, да и полномочия по ликвидации последствий разных видов НВОС рассредоточены между разными публично-правовыми образованиями. Например, согласно ст. 26 Водного кодекса ликвидация последствий негативного воздействия на водные объекты относится к делегированным полномочиям субъектов РФ, обеспечиваемым за счет субвенций из федерального бюджета. Казалось бы, из этого следует, что плата за НВОС в части вреда, причиненного водным объектам, должна полностью зачисляться в федеральный бюджет, чтобы затем перераспределяться в виде субвенций между регионами. Но в федеральный бюджет в настоящее время согласно абзацу 10 п. 1 ст. 51 Бюджетного кодекса (БК) зачисляется лишь 5% платы за НВОС¹², а остальные 95% этой платы распределяются между региональными (40%) и местными (55%) бюджетами. Суммы по искам о возмещении вреда окружающей среде согласно п. 6 ст. 46 БК полностью зачисляются в местные бюджеты, хотя у муниципалитетов вообще нет полномочий по ликвидации последствий негативного воздействия на водные объекты.

Поэтому представляется более правильным другое, более сложное, решение проблемы, которое предполагает содержательное разграничение экологического налога и платежей в счет возмещения вреда окружающей среде. Это можно сделать двумя способами.

Во-первых, можно считать объектом обложения по экологическому налогу лишь нормативные сбросы, выбросы и размещение отходов, а сверхнормативные компенсировать через механизм возмещения вреда. С точки зрения теории такое решение является единственно правильным, поскольку в противном случае становятся объектом налогообложения, то есть легализуются, неправомерные действия и утрачивается граница между налогами и санкциями за правонарушения (ведь стократный коэффициент,

¹² Согласно Федеральному закону от 15.04.2019 № 62-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» с 01.01.2020 плата за НВОС в федеральный бюджет зачисляться вообще не будет.

применяемый к обычным ставкам платы за НВОС за сверхнормативные выбросы и сбросы, по сути, представляет собой штраф). Недостатком этого решения является то, что механизм взыскания возмещения вреда ОС более сложен и менее эффективен по сравнению с налоговым механизмом (собственно, инкорпорацию платы за НВОС в НК затеяли именно ради повышения ее собираемости¹³). Да и вообще, сосуществование двух механизмов взимания платежей с физически идентичного объекта нельзя признать эффективным.

Поэтому с практической точки зрения предпочтительнее альтернатива — при введении экологического налога отменить право природоохранных органов на взыскание в судебном порядке компенсации за те виды НВОС, которые являются объектом обложения экологическим налогом. Недостатком этого варианта является утрата возможности взыскания государством вреда в части, превышающей сумму экологического налога (разумеется, права граждан и организаций требовать возмещения вреда, причиненного негативным воздействием на окружающую среду их здоровью или имуществу, при этом не ограничиваются). Однако в настоящее время возможность полного возмещения вреда, причиненного окружающей среде по искам природоохранных органов, является, скорее, теоретической, поскольку в соответствии с п. 14 Постановления Пленума Верховного суда РФ от 30.11.2017 № 49¹⁴ размер такого вреда обычно исчисляется на основании такс и методик, утвержденных природоохранными органами. Эти таксы и методики содержат формулы для расчета вреда, которые, хотя и отличаются от формул для расчета платы за НВОС, также основаны на применении фиксированных ставок за тонну выбросов (сбросов) в зависимости от степени вредности загрязняющего вещества¹⁵. И лишь при отсутствии таких такс и методик определение размера вреда окружающей среде осуществляется исходя из фактических затрат, которые произведены или должны быть произведены для восстановления ее нарушенного состояния. Интересно, что п. 1 ст. 78 закона «Об охране окружающей среды», применение которого разъясняет Верховный суд, предусматривает прямо противоположный подход: размер вре-

¹³ Пояснительная записка к проекту Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части включения отдельных неналоговых платежей в Налоговый кодекс Российской Федерации)». <https://regulation.gov.ru/projects#npa=84496>.

¹⁴ Постановление Пленума Верховного суда РФ от 30.11.2017 № 49 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении вреда, причиненного окружающей среде».

¹⁵ См., например, Приказ Минприроды России от 13.04.2009 № 87 «Об утверждении Методики исчисления размера вреда, причиненного водным объектам вследствие нарушения водного законодательства».

да должен определяться исходя из фактических или плановых затрат на восстановление нарушенного состояния окружающей среды и лишь при отсутствии данных о таких затратах — на основании такс и методик. Но, конечно, природоохранным органам и судам проще иметь дело с формулами, нежели с расчетами затрат на восстановление окружающей среды в каждом конкретном случае. С учетом сказанного не усматривается никакого убытка для казны в том, чтобы отменить право природоохранных органов на взыскание в судебном порядке компенсации за те виды НВОС, которые облагаются платой за НВОС (экологическим налогом), если одновременно модифицировать формулы расчета платы за НВОС (экологического налога) таким образом, чтобы они учитывали и те суммы возмещения вреда окружающей среде, которые в настоящее время взыскиваются сверх платы за НВОС.

В законопроекте о включении отдельных неналоговых платежей в НК есть и другие недостатки. В частности, вызывает сомнение целесообразность инкорпорации в НК обязательных отчислений операторов связи общего пользования в резерв универсального обслуживания. В настоящее время эти отчисления взимаются на основании ст. 59 и 60 Федерального закона от 07.07.2003 № 126-ФЗ «О связи» в размере 1,2% доходов операторов связи от оказания услуг связи в сети общего пользования. Резерв универсального обслуживания предназначен для покрытия расходов на обеспечение минимального уровня телефонизации и интернетизации всей страны, а именно для обеспечения наличия:

- не менее одного таксофона в каждом населенном пункте с населением от 200 до 500 человек;
- не менее одного коллективного доступа в Интернет в каждом населенном пункте с населением свыше 500 человек.

По мнению специалистов, в настоящее время необходимые условия для оказания универсальных услуг связи созданы, а значит, потребность в формировании отдельного фонда для этой цели если не отпала, то существенно уменьшилась [Налоговая реформа., 2015]. Инкорпорация в НК морально устаревших неналоговых платежей представляется тем более нецелесообразной, что инкорпорация неналоговых платежей в НК носит фрагментарный характер, так как за рамками кодекса остается значительное число платежей, по своей правовой природе аналогичных платежам, включаемым в НК. Кроме того, предусмотренный законопроектом налог на операторов сети связи общего пользования по своей сути является налогом с оборота, а налоги с оборота давно и спра-

ведливо признаны противоречащими принципу равенства налогообложения [Трунин, 2000].

Другой предполагаемый к включению в НК платеж — гостиничный сбор, который должен заменить курортный сбор, — имеет противоположный недостаток. Если отчисления операторов сети связи в резерв универсального обслуживания можно считать устаревшими, то курортный сбор «недозрел» для включения в НК, поскольку он введен только в 2017 году¹⁶ в четырех регионах в рамках эксперимента до конца 2022 года. Эксперимент предполагает анализ результатов, следовательно, кодифицировать сбор преждевременно. Кроме того, в отличие от рассмотренных ранее неналоговых платежей, курортный сбор в процессе инкорпорации в НК должен подвергнуться существенным изменениям, которые повлекут увеличение налоговой нагрузки. Если в настоящее время курортный сбор является региональным (только четыре субъекта РФ вправе его вводить, причем он может вводиться и во всех муниципалитетах, и только в отдельных муниципалитетах), то по законопроекту сбор становится муниципальным — его вправе ввести даже самое мелкое сельское поселение. При этом исчезает целевой характер сбора: если сейчас он зачисляется в специализированный фонд, который может расходоваться только на развитие курортной инфраструктуры, то в случае принятия законопроекта сбор становится доходом общего покрытия, что повышает заинтересованность муниципалитетов в его введении.

В свое время одним из оснований для оспаривания конституционности введения платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам транспортными средствами массой свыше 12 тонн, был тот факт, что «государственные полномочия по ее взиманию переданы — без указания на такую возможность в федеральном законе — оператору (юридическому лицу), полномочия и ответственность которого законодательно не урегулированы»¹⁷. Не усмотрев в этой плате признаков налога и сбора, КС с определенными оговорками подтвердил правомерность такого положения вещей. Однако при инкорпорации сборов в систему «Платон» в НК вопрос о допустимости их зачисления на банковские счета частной организации снова обретает актуальность. Воспользовавшись тем, что в определении налога и сбора в ст. 8 НК не содержится указаний на то, что они зачисляются в бюджетную систему, авторы законопроекта пошли по пути наименьшего со-

¹⁶ Федеральный закон от 29.07.2017 № 214-ФЗ «О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры в Республике Крым, Алтайском крае, Краснодарском крае и Ставропольском крае».

¹⁷ Постановление Конституционного суда РФ от 31.05.2016 № 14-П.

противления. Они внесли изменения в п. 3 ст. 45 НК, указав, что сбор за пользование автомобильными дорогами считается уплаченным «с момента предъявления в банк поручения на перечисление на специальный счет оператора денежных средств со счета плательщика в счет уплаты этого сбора либо со дня внесения физическим лицом денежных средств в банк для их перечисления на специальный счет оператора в счет уплаты такого сбора». Кроме того, они дополнили п. 2 ст. 61 НК указанием, что изменение срока уплаты этого сбора осуществляется с учетом особенностей, предусмотренных соответствующей главой второй части кодекса. Однако, на взгляд автора настоящей статьи, для инкорпорации сборов в систему «Платон» в НК этих поправок недостаточно, поскольку оператору предоставлен ряд полномочий, которые являются прерогативой налоговых органов, в том числе право осуществлять регистрацию плательщиков сборов, исчислять сумму сборов, осуществлять их возврат. Налоговым агентом оператора также нельзя признать по ряду обстоятельств, в том числе потому, что он не производит удержания сбора из выплачиваемых плательщикам сбора денежных средств. Во избежание противоречий в тексте НК необходимо включение оператора в число участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Как представляется, для описания правового положения оператора лучше всего подходит термин «сборщик налога или сбора», который присутствовал в первоначальном проекте первой части НК, но в итоге в него не вошел. «Сборщик» определялся как лицо, уполномоченное осуществлять прием от налогоплательщиков и (или) плательщиков сборов средств в уплату налогов и (или) сборов и перечисление их в бюджетную систему.

Пожалуй, единственным положением анализируемого законопроекта, не вызывающим неприятия, является инкорпорация в НК в качестве госпошлины ряда платежей за предоставление сведений из различных госреестров и регистров. Это просто объяснить: поскольку госпошлина является классическим сбором, по которому не может возникнуть задолженности, преобразование существующих неналоговых платежей в госпошлину выгодно бизнесу, так как не несет дополнительных рисков и предполагает регламентацию этих платежей, которые сейчас находятся в беспорядочном состоянии. В частности:

- ставки некоторых из этих платежей установлены правительством, а других — федеральными министерствами, которые взимают такие платежи сами или через подведомственные учреждения;

- плата за предоставление сведений из различных реестров, а иногда даже из одного и того же реестра часто различается в разы. Например, плата за один лист выписок из лесного реестра составляет 50 руб., а за один лист выписок из архивов бюро технической инвентаризации в зависимости от вида документа варьируется от 369 до 1008 руб.¹⁸

Главным достоинством законопроекта в этой части является отказ от взимания платы за сведения, предоставляемые из госреестров в электронной форме. Действительно, поскольку предоставление таких сведений не сопряжено с дополнительными затратами, взимание платы противоречит законодательно закрепленной природе госреестров как открытых общедоступных данных.

Однако этой логике противоречит дифференциация в законопроекте ставок большинства платежей за бумажные сведения для юридических и физических лиц — в два-три раза, а по отдельным платежам и более (например, плата за предоставление сведений из адресного реестра для юридических лиц почти в девять раз выше платы для физических). Сомнительна и правомерность сохранения многократной дифференциации платы за предоставление сведений из различных реестров при их инкорпорации в НК. На мой взгляд, размер платы за предоставление сведений из госреестров и регистров не должен превышать расходы на поиск и копирование соответствующих документов. Скорее всего, сохранение ставок такой платы на существующем уровне объясняется стремлением Минфина минимизировать сопротивление законопроекту. Но если инкорпорация таких платежей в НК не решает задачи их упорядочения, в чем смысл такой инкорпорации?

В настоящей статье рассматривались только вопросы, которые вызывают нормы, присутствующие в законопроекте. Но основной изъян законопроекта, как представляется, состоит не столько в недостатках отдельных его норм, сколько в отсутствии системного подхода к инкорпорации неналоговых платежей в НК. Разработчики законопроекта предлагают просто перевести несколько наиболее крупных неналоговых платежей в существующем виде в статус налогов и сборов. Однако, по мнению автора настоящей статьи, повышению статуса этих платежей и связанному с этим

¹⁸ См. соответственно Постановление Правительства РФ от 03.03.2007 № 138 «О размере платы за предоставление выписок из государственного лесного реестра и порядке ее взимания» и Постановление Правительства РФ от 25.06.2016 № 576 «Об утверждении максимальных размеров платы за предоставление копий технических паспортов, оценочной и иной документации органов и организаций по государственному техническому учету и (или) технической инвентаризации (регистрационных книг, реестров, правоустанавливающих документов и тому подобного) и содержащихся в них сведений».

ужесточению правил их администрирования должна предшествовать их предварительная содержательная ревизия. В этом отношении следует согласиться с позицией Счетной палаты: «При отборе тех или иных платежей для дальнейшей систематизации и кодификации необходимо в первую очередь оценить экономическую эффективность и цель их взимания, целесообразность модификации, обоснованность применяемых ставок, уровень фискальной нагрузки, определить условия исполнения обязанности по уплате, провести оценку регулирующего воздействия» [Анализ проблем установления..., 2019. С. 105–106].

Выводы

Обобщая высказанные в статье соображения, можно сделать следующие выводы.

1. Включение отдельных неналоговых платежей в НК не отменяет необходимости законодательной регламентации правил установления и взимания всех обязательных публичных платежей.

2. Обязательные публичные платежи, обладающие признаками налогов и сборов, не должны регулироваться никакими иными законами, кроме Налогового кодекса. Однако действующее в настоящее время, а тем более предлагаемое в законопроекте Минфина определение сборов столь расплывчато, что под него подпадают большинство обязательных публичных платежей, остающихся за рамками НК. Поэтому процессу инкорпорации обязательных публичных платежей в НК должен предшествовать пересмотр легального определения понятия сбора, с тем чтобы оно позволяло отграничить платежи, подлежащие инкорпорации в НК, от платежей, регулируемых иным законодательством.

Одновременно целесообразно провести ревизию всех существующих налогов и сборов с точки зрения соответствия их наименований базовым понятиям налогового законодательства. В действующей редакции НК присутствуют сборы, соответствующие понятию налога (а именно торговый сбор, обладающий признаком индивидуальной безвозмездности), и налоги, не соответствующие понятию налога (такие как налог на добычу полезных ископаемых и водный налог, не обладающие признаком индивидуальной безвозмездности).

3. В случае возвращения к идее превращения платы за НВОС в экологический налог необходимо исключить риск дублирования экологического налога и сумм, которые взыскиваются природоохранными органами в гражданском порядке в счет возмещения вреда окружающей среде сверх платы за НВОС. Существует

несколько вариантов решения этой проблемы, но оптимальным представляется отмена права природоохранных органов на взыскание в судебном порядке компенсации за те виды НВОС, которые будут облагаться экологическим налогом. Одновременно можно модифицировать формулы расчета платы за НВОС (экологического налога) таким образом, чтобы они учитывали и те суммы возмещения вреда окружающей среде, которые в настоящее время взыскиваются сверх платы за НВОС.

4. В законопроекте Минфина присутствуют и другие недостатки, в том числе:

- вызывает сомнение целесообразность инкорпорации в НК в качестве налога обязательных отчислений операторов связи в резерв универсального обслуживания, поскольку, во-первых, потребность в формировании такого резерва в настоящее время неочевидна, а во-вторых, налоги с оборота противоречат принципу равенства налогообложения;
- преждевременно кодифицировать и распространять на всю территорию страны курортный сбор, введенный только в 2017 году в четырех регионах в рамках эксперимента;
- для инкорпорации в НК сборов в систему «Платон» необходимо включение оператора этих сборов в число участников отношений, регулируемых налоговым законодательством;
- при включении в НК в качестве госпошлины платы за сведения, предоставляемые в бумажной форме из различных госреестров и регистров, целесообразно унифицировать их ставки для юридических и физических лиц и установить такие ставки на уровне, не превышающем расходов на поиск и копирование соответствующих документов.

Литература

1. Анализ проблем установления и классификации неналоговых платежей и платежей, имеющих признаки налогов. Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия // Бюллетень Счетной палаты. 2019. № 9.
2. Договорное и обязательственное право (общая часть): постатейный комментарий к статьям 307–453 Гражданского кодекса Российской Федерации / Отв. ред. А. Г. Карапетов. М.: М-Логос, 2017.
3. Зарипов В. Экологические платежи: кодификация или трансформация? https://zakon.ru/blog/2018/11/26/ekologicheskie_platezhi_kodifikaciya_ili_transformaciya.
4. Зарипов В. М. Плата за загрязнение природной среды: грустный юбилей // Закон. 2012. № 11. С. 91–99.
5. Золотарева А. Б., Шаталов С. С. Роль прецедента в налоговом праве. М.: Дело, 2014.
6. Комментарий к части второй Налогового кодекса РФ (поглавный) / Под ред. А. А. Ялбулганова, Т. Н. Трошкиной. 2006. <http://base.garant.ru/5213282/>.

7. Лисица В. Н. Рентный характер налогообложения в сфере недропользования // Законодательство и экономика. 2005. № 8. С. 32–36.
8. Налоговая реформа: ревизия «параллельной налоговой системы». Доклад ТПП РФ. М., 2015. zakon.ru/Tools/DownloadFileRecord/22946.
9. Трунин И. Налог на добавленную стоимость // Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Т. 1. М.: ИЭПП, 2000. С. 434–436.

Ekonomicheskaya Politika, 2019, vol. 14, no. 6, pp. 62–81

Anna B. ZOLOTAREVA, Cand. Sci. (Law). Institute of Applied Economic Research, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (84, pr. Vernadskogo, Moscow, 119571, Russian Federation); Gaidar Institute for Economic Policy (str. 1, 3–5, Gazetnyy per., Moscow, 125009, Russian Federation).
E-mail: zolot@iep.ru

Problems of Non-Tax Charge Codification

Abstract

The draft law on the inclusion of several of the largest non-tax charges in the Tax Code, published in November 2018, was formally developed in response to the request of the business community to streamline the legislative regulation of mandatory public payments similar to taxes and fees, but not provided for by the Code. However, the business community has been opposing this bill. The article discusses the practical reasons for the rejection of the bill by entrepreneurs, as well as the criticism of the bill from the point of view of tax law theory. According to the author, the main theoretical shortcomings of the bill are the lack of a systemic approach to the incorporation of non-tax charges into the Tax Code, and the erosion of the content of such basic concepts for tax law as tax and fee. From a practical point of view, the main drawback of the bill appears to be the fact that the tightening of the rules of administration of non-tax payments associated with their incorporation into the Tax Code (that is, the transition to the undisputed recovery of arrears, penalties and fines associated therewith, and the introduction of criminal liability for non-payment thereof) is not accompanied by any compensatory measures. Criticism of the bill's provisions is complemented by specific proposals by the author to improve it. In addition, it is concluded that the inclusion of certain non-tax charges in the Tax Code does not negate the need for legislative regulation of the rules for the establishment and collection of all mandatory public payments.

Keywords: non-tax charges, quasi-tax charges, parafiscal charges, codification of non-tax charges, environmental tax.

JEL: H25, K34.

References

1. Analiz problem ustanovleniya i klassifikatsii nenalogovykh platezhey i platezhey, imeyushchikh priznaki nalogov. Otchet o rezul'tatakh ekspertno-analiticheskogo meropriyatiya [Analysis of the Problems of Establishing and Classifying Non-Tax Payments and Payments with Signs of Taxes. Report on the Results of the Expert-Analytical Event]. *Byulleten' Schetnoy palaty* [Bulletins of the Accounts Chamber], 2019, no. 9.
2. Karapetov A. G. (ed.). *Dogovornoe i obyazatel'stvennoe pravo (obshchaya chast')*: postateynyy kommentariy k stat'yam 307–453 Grazhdanskogo kodeksa Rossiyskoy Federatsii [Con-

- tract and Obligation Law (General Part): Article-by-Article Commentary to Articles 307-453 of the Civil Code of the Russian Federation*]. Moscow, M-Logos, 2017.
3. Zaripov V. *Ekologicheskie platezhi: kodifikatsiya ili transformatsiya?* [Environmental Payments: Codification or Transformation?]. https://zakon.ru/blog/2018/11/26/ekologicheskie_platezhi_kodifikatsiya_ili_transformatsiya.
 4. Zaripov V. M. Plata za zagryaznenie prirodnoy sredy: grustnyy yubiley [The Fee for Environmental Pollution: A Sad Anniversary]. *Zakon [Law]*, 2012, no. 11, pp. 91-99.
 5. Zolotareva A. B., Shatalov S. S. *Rol' precedenta v nalogovom prave* [The Role of Precedent in the Tax Law]. Moscow, Delo, 2014.
 6. Yalbulganov A. A., Troshkina T. N. (eds.). *Kommentariy k chasti vtoroy Nalogovogo kodeksa RF (poglavnyy)* [Comment to Part Two of the Tax Code]. 2006. <http://base.garant.ru/5213282/>.
 7. Lisitsa V. N. Rentnyy kharakter nalogooblozheniya v sfere nedropol'zovaniya [Rental Nature of Taxation in the Sphere of Subsoil Use]. *Zakonodatel'stvo i ekonomika [Legislation and Economics]*, 2005, no. 8, pp. 32-36.
 8. Nalogovaya reforma: reviziya "parallel'noy nalogovoy sistemy" [Tax Reform: Revision of the "Parallel Tax System"]. Doklad TPP RF. Moscow, 2015. [zakon.ru/Tools/Download FileRecord/22946](http://zakon.ru/Tools/Download/FileRecord/22946).
 9. Trunin I. Nalog na dobavlenную stoimost' [Value Added Tax]. In: *Problemy nalogovoy sistemy Rossii: teoriya, opyt, reforma. T. 1* [The Problems of Russia's Tax System: Theory, Experience, Reform. Vol. 1]. Moscow, Gaidar Institute for Economic Policy, 2000, pp. 434-436.