

## Системность в налоговом и бюджетном праве Российской Федерации

**Аннотация.** Статья посвящена такому важному качеству права, как системность. Системность права возрастает по мере усложнения и дифференциации общественных отношений и расширения сферы их правового регулирования. Особенно заметна и значима она после становления развитого законодательства в гражданском обществе. Автор анализирует систему налогов и сборов и проводит ее соотношение с налоговой системой Российской Федерации, рассматривая данные категории как общее и частное. Важное место отводится соотношению бюджетной системы Российской Федерации и системы налогов и сборов. Бюджетная система и система налогов и сборов должны развиваться на основе внутреннего единства финансового законодательства в целях обеспечения финансовой деятельности государства и муниципальных образований.

**Ключевые слова:** налог, налоговая система, система налогов, налоговое право, налоговые органы, бюджет, бюджетное законодательство, бюджетная система, доходы бюджета, бюджетная классификация, налоговые доходы, финансы, принципы, местное самоуправление, субъекты РФ, государственные внебюджетные фонды, региональные налоги, федеральные налоги, местные налоги, полномочия.

**DOI: 10.17803/1994-1471.2016.68.7.057-067**

**В**ажным качеством права является системность, т.е. такая связь правовых норм, при которой одни нормы определяют условия осуществления других правовых норм, нарушение которых, в свою очередь, должно влечь применение норм, определяющих соответствующие меры принуждения<sup>1</sup>.

Система — это некое множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с дру-

гом и образующих определенную целостность, единство<sup>2</sup>. Под системой понимается совокупность компонентов, взаимодействие которых порождает новые (интегративные, системные) качества, не присущие ее образующим<sup>3</sup>. Согласно точке зрения Берталанфи<sup>4</sup>, системе должны быть присущи и другие необходимые признаки: целостность (принципиальная несводимость свойств системы к сумме свойств ее составля-

<sup>1</sup> Лейст О. Э. Сущность права : Проблемы теории и философии права / под ред. В. А. Томсинова. М. : Зерцало, 2008. С. 41.

<sup>2</sup> См.: Современный энциклопедический словарь / под ред. А. М. Прохорова. М., 1989. С. 1226.

<sup>3</sup> Афанасьев В. Г. Научное управление обществом. М., 1973.

<sup>4</sup> Общая теория систем — обзор проблем и результатов // Системные исследования : ежегодник. М., 1969.

© Болтинова О. В., 2016

\* Болтинова Ольга Викторовна, доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), почетный работник высшего профессионального образования РФ

[o.boltinova@mail.ru](mailto:o.boltinova@mail.ru)

123995, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

ющих), структурность (возможность описания системы через установление ее структуры), взаимосвязь системы и среды (формирует и проявляет свои свойства в процессе взаимодействия со средой), иерархичность (каждый компонент системы может рассматриваться как система, а исследуемая в данном случае система представляет собой один из компонентов более широкой системы).

С юридической точки зрения о системе можно говорить при одновременном наличии следующих признаков:

- а) единая правовая основа и упорядоченные средства правового регулирования;
- б) сопоставимый правовой статус отдельных элементов;
- в) правовая регламентация связей между элементами, диктуемых соображениями экономической целесообразности и правовой непротиворечивости.

Системность имеет приоритетное значение в ходе образования, распределения и использования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств. В финансовом праве мы исследуем финансовую систему, бюджетную систему, налоговую систему, банковскую систему и т.д. Так, через финансовую систему осуществляется система мониторинга — слежение рублем за успешным развитием государства и общества в целом и, что самое важное, осуществляется государственное влияние и прямое воздействие на их развитие<sup>5</sup>.

«Каждая социальная система состоит из двух или более, а чаще всего множества подсистем, которые являются элементами ее структуры. Каждый элемент социальной управляемой системы выступает одновременно в двух ролях: он является элементом структуры вышестоящей системы и достаточно самостоятельной управляемой системой с присущей ей специфическими характеристиками»<sup>6</sup>.

Все системы и их элементы можно разделить на управляющие и управляемые. Управляющая система выступает как субъект управ-

ления, а управляемая — как его объект. Любая система не может функционировать без получения сигналов (информации) со стороны, но и всегда оказывает более или менее значительное информационное воздействие на окружающую среду, состоящую из других систем.

О. Н. Горбунова отмечает, что «система прямых и обратных связей, с одной стороны, создает условия проведения постоянного широкого финансового мониторинга, строго по потокам денежных средств. В то же время, поскольку финансы — это универсальный информационный источник, обратная связь в этой сфере деятельности государства осуществляется через сигналы обратной связи, которые служат сообщением о развитии всех сфер практической деятельности государства, где положительные результаты немедленно отражаются на финансах: успешно пополняется бюджет и т.п.»<sup>7</sup>. И далее О. Н. Горбунова подчеркивает необходимость закрепления в общих, единых для России нормах финансового права системных связей и взаимозависимостей в финансовой деятельности государства, отражающих все процессы, которые происходят в обществе и государстве, и установления общих же принципов этой деятельности. Все это послужит гарантией, с одной стороны, централизованного финансово-планового государственного управления экономическими, социальными и политическими процессами, а с другой — позволит осуществлять управление через рыночный механизм.

Создание эффективной системы государственного устройства, обеспечивающего экономические реформы по становлению рыночной экономики, требует адекватной финансово-бюджетной и налоговой политики. В этой связи приобретает особую актуальность исследование соотношения понятий «система налогов и сборов» и «бюджетная система» РФ.

Изначально понятие «налоговая система» было закреплено в Законе РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»<sup>8</sup>: под налоговой

<sup>5</sup> Горбунова О. Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1996. С. 13.

<sup>6</sup> Туманов Г. А. Организация управления в сфере общественного порядка. М., 1971. С. 83—85.

<sup>7</sup> Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг современной России. М. : Элит, 2012. С. 40—41.

<sup>8</sup> Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 527.

системой понималась совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке.

Н. И. Химичева в данный период подчеркивала, что «впервые в современном российском законодательстве дано понятие налоговой системы, которое хотя и далеко от совершенства (разнохарактерность платежей, объединенных в этой системе, отсутствие указаний на системообразующие принципы и др.), имеет несомненную ценность, поскольку позволило перейти к обязательным платежам, поступающим в государственную казну, как целостной категории, заложило основы для дальнейшей разработки и уточнения такой категории, что имеет теоретическое и практическое значение»<sup>9</sup>.

В 90-х годах В. И. Гуреев предлагал рассматривать налоговую систему в широком смысле и указывал, что «налоговая система является наиболее емкой и включает:

- а) налоговое законодательство, состоящее из законов и подзаконных нормативных актов;
- б) налоговые органы... осуществляющие налоговый контроль;
- в) налоговых представителей, которые от имени налогоплательщиков должны в соответствии с законом рассчитать, удержать и перечислить в бюджет налоги с дохода;
- г) налоговую полицию, обеспечивающую экономическую безопасность государства;
- д) теоретические положения ученых и практиков в сфере налогообложения»<sup>10</sup>.

Конечно, данное определение содержит целый ряд недостатков, даже применительно к тому периоду времени (в частности, выделение в качестве отдельного элемента налоговой полиции). Однако указанный автор был фактически одним из первых, кто пытался затронуть проблему сущности налоговой системы и осуществил сравнительный анализ с действующим налоговым законом.

На современном этапе развития налогового законодательства отсутствует легальное определение понятия «налоговая система». В этой

связи рассмотрим мнения различных представителей науки финансового (налогового) права по данному вопросу.

Так, А. М. Науменко к элементам налоговой системы относит:

- налоговое законодательство;
- принципы налогообложения;
- систему налоговых платежей;
- состав участников налоговых отношений, их правовой статус;
- систему органов налогового администрирования;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность за нарушение налогового законодательства;
- способы защиты прав и интересов участников налоговых отношений<sup>11</sup>.

И. И. Кучеров рассматривает налоговую систему в широком смысле и отмечает, что «налоговая система может быть определена как основанная на определенных принципах система урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся в связи с установлением и взиманием налогов и сборов. В состав этой системы включаются не только налоговые платежи, в связи с уплатой которых возникают указанные отношения, но также налогооблагающие субъекты, т.е. лица, в пользу которых уплачиваются налоги и сборы, налоговые (финансовые, таможенные) органы, органы государственных внебюджетных фондов, сборщики налогов, органы внутренних дел, налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты и некоторые другие. Все эти элементы пребывают в постоянной и неразрывной взаимосвязи»<sup>12</sup>.

По мнению С. Г. Пепеляева, налоговая система представляет собой совокупность установленных в государстве существенных условий налогообложения<sup>13</sup>. Такими условиями являются:

- принципы налогообложения;
- порядок установления и введения налогов;
- система налогов;

---

<sup>9</sup> Химичева Н. И. Налоговое право. М. : Бек, 1997. С. 28.

<sup>10</sup> Гуреев В. И. Налоговое право. М. : Экономика, 1995. С. 56.

<sup>11</sup> Финансовое право : учеб. пособие / отв. ред. И. В. Рукавишников. М. : Норма, 2007. С. 217.

<sup>12</sup> Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ЦентрЮрИнформ, 2006. С. 71.

<sup>13</sup> Пепеляев С. Г. Налоговое право : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : ФБК-Пресс, 2000. С. 251.

- порядок распределения налоговых поступлений между бюджетами разных уровней;
- права и обязанности участников налоговых отношений;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность участников налоговых отношений;
- способы защиты прав и интересов участников налоговых отношений.

Что касается точек зрения А. М. Науменко и С. В. Пепеляева, то следует согласиться с позицией Э. Д. Соколовой, что «формы и методы налогового контроля также не могут быть одним из элементов налоговой системы, потому что они, являясь элементами института налогового контроля, обеспечивают функционирование налоговой системы в соответствии с налоговым законодательством, т.е. носят по отношению к налоговой системе внешний характер, охватывая своим воздействием все ее элементы»<sup>14</sup>.

Э. Д. Соколова, обобщая различные точки зрения на предмет понятия налоговой системы, делает следующие выводы о существовании в науке двух позиций:

- налоговая система — это совокупность всех платежей, имеющих обязательный характер, т.е. совокупность налогов и сборов;
- налоговая система включает в себя, кроме налогов и сборов, другие элементы.

По мнению Э. Д. Соколовой, в налоговую систему, помимо системы налогов и сборов, должны быть включены: принципы налогообложения, порядок установления, введения и взимания налогов и сборов; права, обязанности, ответственность участников налоговых отношений, способы защиты их прав и интересов. Автор подчеркивает, что «налоговая система государства — это правовая форма налогообложения, определяемого экономическими условиями развития общества, функционирующего в условиях действия рыночных отношений, т.е. налоговая система опосредует налогообложение, систему налогообложения»<sup>15</sup>.

В этой связи интересна позиция Н. П. Кучерявенко, который подчеркивает, «что понятие

налоговой системы не является исключительной категорией налогового права... С одной стороны, налоговое право регулирует отношения, связанные с поступлением денежных средств в доходную часть бюджетов, с другой стороны — это фактически и есть отношения по формированию доходной части бюджетов, которые охватываются бюджетным правом»<sup>16</sup>. Однако уплата налогов — это обязанность налогоплательщика, которая предусмотрена ст. 57 Конституции РФ и порождает налоговое правоотношение, а не бюджетное. Хотя, безусловно, способствует пополнению доходной базы бюджетов различных уровней бюджетной системы Российской Федерации. Далее Н. П. Кучерявенко указывает на то, что «использование налогов и сборов предусматривает закрепление их за определенными видами бюджетов или распределение бюджетных средств между соответствующими бюджетами, что уже происходит путем объединения бюджетных и налоговых норм».

На наш взгляд, данное положение лишь подчеркивает тесную взаимосвязь бюджетной системы и системы налогов и сборов, в которой закреплены соответствующие налоги и сборы, поступающие в соответствующий бюджет. Заслуживает внимания и то, что вышеуказанный автор различает внешнюю и внутреннюю форму налоговой системы, где «внешняя форма включает особенности распределения налогов по соответствующим бюджетам и поступления их в централизованные государственные фонды, а внутренняя форма налоговой системы охватывает отношения по взиманию налогов и сборов и фактически включает видовой список обязательных платежей налогового характера»<sup>17</sup>.

В законодательстве зарубежных стран существуют и иные подходы к определению состава и сущности налоговой системы и системы налогов и сборов. Так, на Украине применяются термины и «налоговая система», и «система налогообложения». В соответствии с Законом Украины «О системе налогообложения» под

<sup>14</sup> Соколова Э. Д. Проблемы совершенствования правового регулирования налоговой системы России // Финансовое право. 2012. № 1.

<sup>15</sup> Соколова Э. Д. К вопросу о понятии налоговой системы // Финансовое право. 2011. № 1.

<sup>16</sup> Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 2 т. М. : Статут, 2009. Т. 1 : Общая часть. С. 452.

<sup>17</sup> Указ. соч. С. 452.

системой налогообложения понимается совокупность налогов и сборов (обязательных платежей) в бюджеты и государственные целевые фонды, которые уплачиваются в установленном законодательством Украины порядке.

Согласно ст. 6 п. 6.3 Налогового кодекса Украины совокупность общегосударственных и местных налогов и сборов, которые взимаются в установленном Налоговым кодексом Украины или законами по вопросам налогообложения и таможенного дела порядке, представляет налоговую систему Украины<sup>18</sup>.

Однако в широком смысле наши украинские коллеги под налоговой системой понимают совокупность налогов, сборов и платежей, законодательно закрепленных в данном государстве, принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены, действий, обеспечивающих их уплату, контроль и ответственность за нарушение налогового законодательства<sup>19</sup>.

Н. П. Кучерявенко отмечает, что «это не самая удачная норма Закона Украины “О системе налогообложения”», и считает, что нельзя отождествлять налоговую систему и систему налогообложения, поскольку «...система налогообложения, помимо налоговой системы, включает в себя достаточно широкий спектр отношений, связанных с реализацией процессов налогообложения... Система налогообложения представляет собой совокупность законодательно установленных налогов, сборов, обязательных платежей; принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены; способов обеспечения; действий, обеспечивающих уплату и контроль за своевременным и полным поступлением средств от налогов и сборов в бюджеты и целевые фонды»<sup>20</sup>.

Таким образом, исходя из различных точек зрения, система налогов и сборов является лишь одним из элементов современной налоговой системы Российской Федерации.

На наш взгляд, система налогов и сборов — это совокупность установленных законным способом налогов и сборов на территории страны,

обладающих организационно-правовым и экономическим единством. Современная система налогов и сборов сформировалась в начале 1990-х гг. и закреплена в главе 2 Налогового кодекса РФ.

Мировая практика выделяет четыре базисные модели системы налогов в зависимости от роли различных видов налогов<sup>21</sup>.

1. Англосаксонская модель ориентирована на прямые налоги с физических лиц, доля косвенных налогов незначительна (США, Австралия, Великобритания, Канада).
2. Евроконтинентальная модель характеризуется высокой долей отчислений на социальное страхование, а также большим объемом косвенных налогов (Германия, Франция, Австрия, Бельгия).
3. Латиноамериканская модель рассчитана на сбор налогов в условиях инфляционной экономики. Косвенные налоги наиболее гибко реагируют на изменение цен, лучше защищают бюджет от инфляции и составляют основу системы налогов (Чили, Боливия).
4. Смешанная модель сочетает черты других моделей, ее выбирают, чтобы диверсифицировать структуру доходов, избежать зависимости бюджета от отдельного вида или группы налогов (Российская Федерация).

В современную систему налогов и сборов составляют федеральные, региональные и местные налоги и сборы (ст. 13—15 НК РФ).

К *федеральным налогам и сборам* относятся: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина.

К *региональным налогам* относятся: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог.

К *местным налогам* относятся: земельный налог; налог на имущество физических лиц; торговый сбор.

<sup>18</sup> Кучерявенко Н. П., Храбров А. А. Налоговое право Украины : учеб. пособие. Симферополь, 2012. С. 54.

<sup>19</sup> Указ. соч. С. 54—55.

<sup>20</sup> Кучерявенко Н. П. Указ. соч. С. 452.

<sup>21</sup> Оганян К. И. Налоговое бремя в России: Кто должен платить налоги? // Налоговый вестник. 1999. № 8. С. 11—13 ; Пепеляев С. Г. Указ. соч. С. 262—265.

Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ. Кроме того, федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются также исключительно НК РФ.

Законодатель в ст. 18 НК РФ выделяет также специальные налоговые режимы, которые применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах. Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13—15 НК РФ.

К специальным налоговым режимам относятся:

- система налогообложения для сельскохозяйственных производителей (единый сельскохозяйственный налог);
- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- патентная система налогообложения.

Современная бюджетная система сформировалась также в начале 1990-х годов. Бюджетная система — главное звено в процессе воздействия государства на реальный сектор экономики<sup>22</sup>. Бюджет является не только средством государственного экономического регулирования, он может реально влиять на рост экономики и социальной сферы, ускорение темпов научно-технического прогресса, совершенствование материально-технической базы общественного воспроизводства.

Понятие бюджетной системы Российской Федерации закреплено в ст. 6 БК РФ. Бюджетная система РФ — это основанная на экономических отношениях и государственном

устройстве Российской Федерации, регулируемая законодательством Российской Федерации совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

Бюджетная система Российской Федерации состоит из бюджетов следующих уровней (ст. 10 БК РФ):

- федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов;
- бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов;
- местные бюджеты, в том числе: бюджеты муниципальных районов, бюджеты городских округов, бюджеты внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя;
- бюджеты городских и сельских поселений.

С 1 января 2000 году в БК РФ в состав бюджетной системы первого и второго уровня были включены бюджеты государственных внебюджетных фондов. Понятие государственного внебюджетного фонда было ранее закреплено в ст. 13 БК РФ<sup>23</sup>.

Государственные внебюджетные фонды выполняют социальную функцию государства, поскольку предназначены для реализации конституционных прав граждан на пенсионное обеспечение, социальное страхование, социальное обеспечение в случае безработицы, охрану здоровья и медицинскую помощь<sup>24</sup>.

Н. А. Шевелева отмечает, что «сегодня не вызывает сомнений целесообразность включения внебюджетных фондов в бюджетную систему России, поскольку задачи, решаемые фондами, и правовой режим средств внебюджетных фондов соответствует целям бюджетной системы страны»<sup>25</sup>.

<sup>22</sup> См.: Шевелева Н. А. Бюджетная система России: опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ. СПб., 2004.

<sup>23</sup> Государственный внебюджетный фонд — форма образования и расходования денежных средств, образуемых вне федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ (данное понятие исключено из ст. 13 БК РФ Федеральным законом от 26 апреля 2007 г. № 63-ФЗ).

<sup>24</sup> Ногина О. А. Правовая природа государственных внебюджетных социальных фондов в Российской Федерации // Правоведение. 1996. № 4. С. 63.

<sup>25</sup> Шевелева Н. А. Бюджетная система России. СПб., 2004. С. 28.

Д. Л. Комягин считает, что «государственные внебюджетные фонды — не совсем обычный элемент бюджетной системы. Противоречие заложено уже в наименовании: данный элемент является частью бюджетной системы, имеет собственный бюджет, но называется внебюджетным. На самом деле государственные внебюджетные фонды по своей природе теснейшим образом встроены в бюджетную систему и не способны к самостоятельному функционированию вне системы, которая является постоянным “донором”, позволяющим балансировать расходы фондов»<sup>26</sup>.

Следует заметить, что порядок составления, представления и утверждения бюджетов государственных внебюджетных фондов (ст. 145 БК РФ) совпадает с процедурой составления, рассмотрения и утверждения проекта бюджета на очередной финансовый год и плановый период. В настоящее время законодатель установил, что бюджеты государственных внебюджетных фондов Российской Федерации по представлению Правительства РФ принимаются в форме федеральных законов не позднее принятия федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период.

Кассовое обслуживание исполнения бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации и бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов осуществляется Федеральным казначейством РФ (ст. 148 БК РФ).

Правительство РФ представляет в Государственную Думу отчеты об исполнении бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации за отчетный финансовый год не позднее 1 августа текущего года, одновременно с проектом федерального закона об исполнении бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации за отчетный финансовый год и иной бюджетной отчетностью об исполнении бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации (п. 3 ст. 149 БК РФ).

Однако в состав бюджетной системы входят лишь бюджеты государственных внебюджетных фондов и бюджеты территориальных госу-

дарственных внебюджетных фондов. Средства же внебюджетных фондов не консолидируются в федеральный бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты муниципальных образований. Государственные внебюджетные фонды представляют собой самостоятельные финансовые учреждения, денежные средства которых находятся в государственной собственности, не входят в состав бюджетов, других фондов и изъятию не подлежат<sup>27</sup>. И глава 17 БК РФ в действующей редакции имеет наименование «Бюджеты государственных внебюджетных фондов», в прежней редакции глава называлась «Государственные внебюджетные фонды». На наш взгляд, законодатель правильно изменил наименование данной главы, поскольку в БК РФ нашли закрепление правовая регламентация функционирования бюджетов государственных внебюджетных фондов, доходы и расходы бюджетов государственных внебюджетных фондов, основы бюджетного процесса этих фондов, но не в целом правовой режим государственных внебюджетных фондов.

Кроме того, по каждому государственному социальному внебюджетному фонду существует положение (устав), где установлены правовые основы его деятельности. На наш взгляд, правовой режим функционирования внебюджетных фондов лишь отчасти регламентируется нормами бюджетного права, так как в состав бюджетной системы РФ входят бюджеты этих фондов, но не сами государственные внебюджетные фонды.

Несомненно то, что существует тесная взаимосвязь между системой налогов и сборов и бюджетной системой, так как налоги являются основным источником доходной базы бюджетов, и при этом современная система налогов и сборов подстроена под бюджетную систему. И основным источником доходов любого бюджета являются налоговые поступления.

О. Н. Горбунова подчеркивает, что «для развития рыночной экономики очень важно, во-первых, чтобы государство через бюджет поддерживало те области деятельности, которые непосредственно влияют на рынок, то

---

<sup>26</sup> Комягин Д. Л. Бюджетное право России: бюджетное устройство и бюджетная система // Публично-правовые исследования. 2011. № 3—4.

<sup>27</sup> Химичева Н. И. Финансовое право. М., Юристъ, 2003. С. 242.

есть направляло деньги на развитие и поддержание науки, промышленности, сельского хозяйства и, конечно, малого и среднего бизнеса. Во-вторых, очень важно, чтобы налоги, собираемые государством для пополнения доходной базы всех централизованных фондов денежных средств, не ложились бы тяжким бременем на юридических и физических лиц... Налоги, кроме фискальной и распределительной функции, как и все нормы финансового права, должны нести на себе еще и стимулирующую нагрузку...»<sup>28</sup>.

Н. П. Кучерявенко справедливо отмечает, что «формирование налоговой системы, включая в нее определенное количество налогов, не является самоцелью. В основе тех процессов лежит четкий ориентир, определенная база — объем бюджетных затрат»<sup>29</sup>. Безусловно, налоговая система и обеспечивает основные поступления для покрытия этих расходов.

Конституционный Суд РФ в постановлении от 17 июня 2004 г. № 12-П отметил, что «бюджет каждого территориального уровня как инструмент реализации финансовой политики государства служит для распределения и перераспределения финансовых ресурсов на определенной территории, посредством чего происходит финансовое обеспечение публичных функций, а сами бюджетные отношения выступают в таком случае существенным элементом социально-экономического развития государства и муниципальных образований. Бюджет субъекта Российской Федерации или местный бюджет не существуют изолированно — они являются составной частью финансовой системы Российской Федерации»<sup>30</sup>.

В этой связи бюджет представляет собой основной финансовый план образования, распределения и использования централизованного денежного фонда публично-правового образования, утверждаемый соответствующими представительными органами государственной власти или муниципальных образований в форме закона (или в форме муниципальных правовых актов представительных органов

муниципальных образований) для осуществления задач и функций государства и муниципальных образований.

Согласно бюджетной классификации законодатель выделяет налоговые доходы, неналоговые доходы бюджетов, а также безвозмездные поступления.

В настоящее время в БК РФ для каждого бюджета выделены конкретные налоговые доходы. Это доходы от предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах федеральных налогов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных и местных налогов, а также штрафов и пеней по ним.

По порядку и условиям зачисления выделяют собственные доходы и регулирующие. К собственным доходам бюджетов (ст. 47 БК РФ) относятся: налоговые доходы, зачисляемые в бюджеты в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации и законодательством о налогах и сборах; неналоговые доходы, зачисляемые в бюджеты в соответствии с законодательством Российской Федерации, законами субъектов РФ и правовыми актами представительных органов муниципальных образований; а также доходы, полученные бюджетами в виде безвозмездных и безвозвратных перечислений, за исключением субвенций.

От регулирующих доходов законодатель на современном этапе отказался. В качестве регулирующих доходов бюджета рассматривались такие виды доходов, которые передавались в бюджеты субъектов РФ или муниципальных образований в виде процентных отчислений от налоговых и других платежей по нормативам, определяемым при утверждении бюджета на предстоящий финансовый год в целях сбалансированности доходов и расходов (нормативы могут быть и долговременными — на 3 года). Данное понятие было закреплено в ст. 47 БК РФ (с 1 января 2005 г. данная статья утратила силу в связи с принятием Федерального закона от 20.08.2004 № 120-ФЗ).

<sup>28</sup> Горбунова О. Н. Вопросы исполнения Федерального закона № 122-ФЗ и проблемы регулирования бюджетов всех уровней // Право и государство: теория и практика. 2007. № 6. С. 32.

<sup>29</sup> Кучерявенко Н. П., Храбров А. А. Указ. соч. С. 54—55.

<sup>30</sup> СЗ РФ. 2004. № 27. Ст. 2803.

В БК РФ закреплены конкретные нормативы отчислений от налоговых доходов. Таким образом, налоговые доходы разграничены между бюджетами разных уровней на долгосрочную перспективу, и данная норма позволила законодателю не использовать понятие «регулирующие доходы» бюджетов.

В условиях финансового кризиса и в посткризисный период наиболее проблемными аспектами являются вопросы формирования доходной базы бюджетов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, поскольку существенно снизились доходы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований и ограничена возможность федерального бюджета по оказанию финансовой помощи субъектам Российской Федерации и муниципальным образованиям.

Если рассматривать налоговые доходы местных бюджетов, то среди них следует выделить: земельный налог и налог на имущество физических лиц, с недавнего времени и торговый сбор. Кроме того, в БК РФ предусмотрены нормы, регулирующие процентные отчисления в доходы местных бюджетов от таких федеральных налогов и сборов, как налог на доходы физических лиц, единый сельскохозяйственный налог, государственные пошлины. Однако данных источников недостаточно для пополнения доходной базы местных бюджетов.

По мнению С. А. Савостьяновой, без завершения административной и земельной реформ решить проблему пополнения местного бюджета за счет средств имущественных налогов (земельного налога и налога на имущество физических лиц), даже при замене их налогом на недвижимость, достаточно проблематично. И далее С. А. Савостьянова отмечает, что «целесообразно отчислять в местные бюджеты, в т.ч. бюджеты городских и сельских поселений, средства не только от налога на доходы физических лиц, единого сельскохозяйственного налога и государственной пошлины, но

и от таких федеральных налогов, как налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций»<sup>31</sup>.

Для достижения сбалансированности доходной базы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации законодателю сто́ит подумать о перераспределении налогов между бюджетами разных уровней. Так, В. В. Соловьев предлагает перевести в разряд местных налогов такой региональный налог, как транспортный<sup>32</sup>. Причем Федеральная налоговая служба предполагает объединить налоговые уведомления на земельный, транспортный налоги и налог на имущество физических лиц в единое уведомление по трем налогам, сроки уплаты которых максимально сближены<sup>33</sup>.

Кроме того, по мнению С. А. Савостьяновой, установленные административным законодательством штрафы за административные правонарушения в области налогов и сборов должны также зачисляться в местные бюджеты по нормативу 100 %<sup>34</sup>. Особенно следует отметить, что штрафы, накладываемые административно-техническими инспекциями за нарушение законодательства в сфере благоустройства, должны зачисляться в местные бюджеты муниципальных образований.

Возникает вопрос о том, нужно ли закреплять в БК РФ нормы, формирующие налоговые доходы на длительный период. На наш взгляд, законодателю сто́ит вернуться к регулирующим доходам бюджетов и тем самым обеспечить сбалансированность доходной базы бюджетов субъектов РФ и муниципальных образований, поскольку существующие налоговые доходы, которые закреплены на данном этапе за этими бюджетами на долговременной основе, недостаточны для их эффективного функционирования и выполнения расходных обязательств субъектов РФ и муниципальных образований.

Системность права возрастает по мере усложнения и дифференциации общественных отношений и расширения сферы их правового

---

<sup>31</sup> Савостьянова С. А. Правовое регулирование доходов местных бюджетов//Финансовое право, 2011, № 3—4.

<sup>32</sup> Грачева Е. Ю., Щекин Д. М. Комментарии к диссертационным исследованиям по финансовому праву. М. : Статут, 2009. С. 289—290.

<sup>33</sup> URL: [http://www.provodka.ru/news/index.php?ELEMENT\\_ID=28198&sphrase\\_id=1224651](http://www.provodka.ru/news/index.php?ELEMENT_ID=28198&sphrase_id=1224651).

<sup>34</sup> Савостьянова С. А. Указ. соч.

регулирующая. Особенно заметна и значима она после становления развитого законодательства в гражданском обществе.

Системность — важнейшее свойство права как регулятора общественных отношений<sup>35</sup>.

Бюджетная система и система налогов и сборов должны развиваться на основе внутреннего единства финансового законодательства в целях обеспечения финансовой деятельности государства и муниципальных образований.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Алексеев С. С. Теория государства и права. — М., 1985.
2. Афанасьев В. Г. Научное управление обществом. — М., 1973.
3. Грачева Е. Ю., Щекин Д. М. Комментарии к диссертационным исследованиям по финансовому праву. — М. : Статут, 2009.
4. Горбунова О. Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку : дис. ... д-ра юрид. наук. — М., 1996.
5. Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг современной России. — М. : Элит, 2012.
6. Горбунова О. Н. Вопросы исполнения Федерального закона № 122-ФЗ и проблемы регулирования бюджетов всех уровней // Право и государство: теория и практика. — 2007. — № 6.
7. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ЦентрЮрИнформ, 2006.
8. Кучерявенко Н. П., Храбров А. А. Налоговое право Украины : учебное пособие. — Симферополь, 2012.
9. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 2 т. — М., Статут, 2009. — Т. 1 : Общая часть.
10. Комягин Д. Л. Бюджетное право России: бюджетное устройство и бюджетная система // Публично-правовые исследования. — 2011. — № 3—4.
11. Лейст О. Э. Сущность права : Проблемы теории и философии права / под ред. В. А. Томсинова. — М. : Зерцало, 2008.
12. Ногина О. А. Правовая природа государственных внебюджетных социальных фондов в Российской Федерации // Правоведение. — 1996. — № 4.
13. Общая теория систем: обзор проблем и результатов // Системные исследования : ежегодник. — М., 1969.
14. Оганян К. И. Налоговое бремя в России : Кто должен платить налоги? // Налоговый вестник. — 1999. — № 8.
15. Пепеляев С. Г. Налоговое право : учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева — М. : ФБК-ПРЕСС, 2000.
16. Современный энциклопедический словарь / под ред. А. М. Прохорова. — М., 1989.
17. Савостьянова С. А. Правовое регулирование доходов местных бюджетов // Финансовое право. — 2011. — № 3—4.
18. Соколова Э. Д. К вопросу о понятии налоговой системы // Финансовое право. — 2011. — № 1.
19. Соколова Э. Д. Проблемы совершенствования правового регулирования налоговой системы России // Финансовое право. — 2012. — № 1.
20. Туманов Г. А. Организация управления в сфере общественного порядка. — М., 1971. — С. 83—85.
21. Химичева Н. И. Налоговое право. — М. : БЕК, 1997.
22. Химичева Н. И. Финансовое право. — М. : Юристъ, 2003.
23. Финансовое право : учебное пособие / отв. ред. И. В. Рукавишникова. — М. : Норма, 2007.
24. Шевелева Н. А. Бюджетная система России: опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ. — СПб., 2004.

*Материал поступил в редакцию 4 марта 2016 г.*

<sup>35</sup> Алексеев С. С. Теория государства и права. М., 1985. С. 278.

## SYSTEMATICITY IN TAX AND BUDGET LAW OF THE RUSSIAN FEDERATION

**BOLTINOVA Olga Viktorovna** — Doctor of Law, Professor of the Department of Financial Law of the Kutafin State Law University (MSAL), Honorary Worker of Higher Professional Education of the RF, o.boltinova@mail.ru  
123995, Moscow, ul. Sadovaya Kudrinskaya, d. 9

**Review.** *The article is devoted to such an important feature of law as systematicity. Systematicity of law increases while social relationships are becoming more complicated and differentiated, and the sphere of their legal regulation is becoming wider. Systematicity becomes especially noticeable and significant after mature legislation has been developed by a civil society. The author analyses the system of taxes and fees and compares it with the tax system of the Russian Federation considering these categories as the general and the specific. An important place is given to the interrelation between the budget system of the Russian Federation and the system of taxes and fees. The budget system and the system of taxes and fees should develop on the basis of internal unity of financial legislation in order to secure financial activities of the State and municipalities.*

**Keywords:** *tax, tax system, system of taxes, tax law, tax authorities, budget, budget legislation, budget system, budget revenue, budget classification, tax revenue; finance; principles; local self-government; territorial entities of the RF, state non-budgetary funds, regional taxes, federal taxes, local taxes, powers.*

## REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Alekseev S. S. Teorija gosudarstva i prava. — M., 1985.
2. Afanas'ev V. G. Nauchnoe upravlenie obshhestvom. — M., 1973.
3. Gracheva E. Ju., Shhekin D. M. Kommentarii k dissertacionnym issledovanijam po finansovomu pravu. — M. : Statut, 2009.
4. Gorbunova O. N. Problemy sovershenstvovaniya osnovnyh finansovo-pravovyh institutov v usloviyah perehoda Rossii k rynku : dis. ... d-ra jurid. nauk. — M., 1996.
5. Gorbunova O. N. Finansovoe pravo i finansovyj monitoring sovremennoj Rossii. — M. : Jelit, 2012.
6. Gorbunova O. N. Voprosy ispolneniya Federal'nogo zakona № 122-FZ i problemy regulirovaniya bjudzhetov vseh urovnej // Pravo i gosudarstvo: teorija i praktika. — 2007. — № 6.
7. Kucherov I. I. Nalogovoe pravo Rossii : kurs lekcij. — 2-e izd., pererab. i dop. — M. : CentrJurInform, 2006.
8. Kucherjavenko N. P. Hrabrov A. A. Nalogovoe pravo Ukrainy : uchebnoe posobie. — Simferopol', 2012.
9. Kucherjavenko N. P. Kurs nalogovogo prava : v 2 t. — M., Statut, 2009. — T. 1 : Obshhaja chast'.
10. Komjagin D. L. Bjudzhetnoe pravo Rossii: bjudzhetnoe ustrojstvo i bjudzhetnaja sistema // Publichno-pravovye issledovanija. — 2011. — № 3—4.
11. Lejst O. Je. Sushhnost' prava : Problemy teorii i filosofii prava / pod red. V. A. Tomsinova. — M. : Zercalo, 2008.
12. Nogina O. A. Pravovaja priroda gosudarstvennyh vnebjudzhetnyh social'nyh fondov v Rossijskoj Federacii // Pravovedenie. — 1996. — № 4.
13. Obshhaja teorija sistem: obzor problem i rezul'tatov // Sistemnye issledovanija : ezhegodnik. — M., 1969.
14. Oganjan K. I. Nalogovoe bremja v Rossii : Kto dolzhen platit' nalogi? // Nalogovyj vestnik. — 1999. — № 8.
15. Pepeljaev S. G. Nalogovoe pravo : uchebnoe posobie / pod red. S. G. Pepeljaeva — M. : FBK-PRESS, 2000.
16. Sovremennyj jenciklopedicheskij slovar' / pod red. A. M. Prohorova. — M., 1989.
17. Savost'janova S. A. Pravovoe regulirovanie dohodov mestnyh bjudzhetov // Finansovoe pravo. — 2011. — № 3—4.
18. Sokolova Je. D. K voprosu o ponjatii nalogovoj sistemy // Finansovoe pravo. — 2011. — № 1.
19. Sokolova Je. D. Problemy sovershenstvovaniya pravovogo regulirovaniya nalogovoj sistemy Rossii // Finansovoe pravo. — 2012. — № 1.
20. Tumanov G. A. Organizacija upravlenija v sfere obshhestvennogo porjadka. — M., 1971. — S. 83—85.
21. Himicheva N. I. Nalogovoe pravo. — M. : Bek, 1997.
22. Himicheva N. I. Finansovoe pravo. — M. : Jurist', 2003.
23. Finansovoe pravo : uchebnoe posobie / otv. red. I. V. Rukavishnikova. — M. : Norma, 2007.
24. Sheveleva N. A. Bjudzhetnaja sistema Rossii: opyt i perspektivy pravovogo regulirovaniya v period social'no-jeconomicheskikh reform. — SPb., 2004.