

Нормативное содержание и практика применения принципа общего (совокупного) покрытия расходов в бюджетной системе Российской Федерации

Аннотация. В статье представлено комплексное исследование значения принципа общего (совокупного) покрытия расходов для становления бюджетной системы России, формирования бюджетного и налогового законодательства, реализации современной бюджетной политики и развития правоприменительной практики. Особое внимание уделяется не только научно-теоретическому осмыслению данного принципа, но и систематизации и исследованию различных введенных практик связи расходов бюджета с конкретными источниками доходов (прежде всего, обязательных публичных платежей) или финансирования дефицита бюджета. В статье приводятся различные законодательные предложения введения исключений из запрета увязывать расходы бюджета и определенные доходы бюджета, которые были отклонены из-за противоречия принципу общего (совокупного) покрытия расходов. Исследование позволило автору внести предложения, основываясь на конституционном принципе взаимного доверия государства и общества. Государство, вводя обязательный публичный платеж, уплата которого обусловлена предназначенностью для осуществления особых расходов публичной власти, должно создавать гарантированный целевой механизм финансирования таких расходов с помощью специальных механизмов аккумулирования бюджетных доходов.

Ключевые слова: принципы бюджетной системы Российской Федерации; принцип общего (совокупного) покрытия расходов; доходы бюджета; источники финансирования дефицита бюджета; публичный платеж; расходы бюджета; общие налоги; целевой налог; целевой фонд; дорожный фонд; курортный сбор; утилизационный сбор; экологические платежи; доверие к закону; доверие к действиям государства.

Для цитирования: Андреечев И. С. Нормативное содержание и практика применения принципа общего (совокупного) покрытия расходов в бюджетной системе Российской Федерации // Актуальные проблемы российского права. — 2024. — Т. 19. — № 6. — С. 21–39. — DOI: 10.17803/1994-1471.2024.163.6.021-039.

© Андреечев И. С., 2024

* Андреечев Игорь Сергеевич, заместитель руководителя администрации — директор правового департамента администрации Губернатора Архангельской области и Правительства Архангельской области
Троицкий пр., д. 49, г. Архангельск, Россия, 163004
andreechev@dvinaland.ru

Normative Content and Practice of Application of the Principle of General (Aggregate) Cost Coverage in the Budget System of the Russian Federation

Igor S. Andreechev, Deputy Head of Administration — Director of the Legal Department,
Administration of the Governor, Arkhangelsk Region; Government of the Arkhangelsk Region,
Arkhangelsk, Russian Federation
andreechev@dvinaland.ru

Abstract. The paper presents a comprehensive study of the importance of the principle of general (aggregate) cost coverage for the formation of the Russian budget system, formation of budget and tax legislation, implementation of modern budget policy and development of law enforcement practice. Special attention is paid not only to the doctrinal and theoretical understanding of this principle, but also to the systematization and research of various introduced practices of linking budget expenditures with specific sources of revenues (primarily mandatory public payments) or financing budget deficits. The paper presents various legislative proposals for the introduction of exceptions to the prohibition of linking budget expenditures and certain budget revenues, which were rejected due to their contradiction to the principle of total (aggregate) cost coverage. The study allowed the author to make proposals based on the constitutional principle of mutual trust between the State and society. By introducing a mandatory public payment, the payment of which is conditioned by the purpose of carrying out special expenses of public authorities, the state must create a guaranteed target mechanism for financing such expenses using special mechanisms for accumulating budget revenues.

Keywords: principles of the budget system of the Russian Federation; principle of general (aggregate) cost coverage; budget revenues; sources of financing budget deficits; public payment; budget expenditures; general taxes; target tax; trust fund; road fund; resort fee; recycling fee; environmental payments; trust in the law; trust in government actions.

Cite as: Andreechev IS. Normative Content and Practice of Application of the Principle of General (Aggregate) Cost Coverage in the Budget System of the Russian Federation. *Aktual'nye problemy rossijskogo prava*. 2024;19(6):21-39. (In Russ.). DOI: 10.17803/1994-1471.2024.163.6.021-039

Запрет на увязывание расходов бюджета с определенными доходами или поступлениями от источников финансирования его дефицита является одним из системообразующих принципов бюджетной системы Российской Федерации. Данный принцип получил наименование и нормативное закрепление как «принцип общего (совокупного) покрытия расходов».

Сущностное значение данного принципа связано с перераспределительной функцией публичных финансов, в рамках которой осуществляется материальное обеспечение задач и функций публичных образований. Как на федеральном, так и на региональном и муниципальном уровнях публичного управления все средства, поступающие в бюджеты, зачисляются на единый счет бюджета и расходуются на различные цели вне зависимости от направленности расходов.

Отсутствие связи расходов бюджета с конкретными источниками доходов или финансирования дефицита бюджета обеспечивает безусловное исполнение расходных обязательств соответствующего публичного образования. Исключительно в процессе ежегодного формирования бюджета публичного образования на соответствующий финансовый год и плановый период определяется объем бюджетных ассигнований на конкретные расходные обязательства соответствующего уровня публичной власти.

Н. А. Лунякова реализацию данного принципа связывает с обеспечением маневренности (мобильности) формирования бюджета, так как он позволяет на этапе планирования бюджета управлять доходами, направляя их на осуществление расходов, которые предусмотрены бюджетной политикой; при реализации принципа

доходы обезличиваются и не закрепляются за конкретными направлениями¹.

С другой стороны, данный принцип взаимосвязан с нецелевым или абстрактным характером налогов. В этом проявляется соотношение налогового и бюджетного права, на что справедливо обращает внимание И. Ф. Харисов². И. И. Кучеров признак нецелевого или абстрактного налогового взыскания увязывает с бюджетно-правовым принципом запрета на индивидуализацию (специализацию) бюджетных доходов³. Нецелевой характер налогов проявляется в их обезличенности⁴. Такой подход не отменяет существования так называемых целевых, специальных или маркированных налогов и сборов, которые имеют целевое назначение. В налоговом праве применяется классификация налогов по бюджетному назначению или в зависимости от характера использования; по этому критерию выделяют общие и целевые налоги⁵. Например, целевые налоги могут направляться в бюджетные фонды, созданные для определенных целей, и могут быть израсходованы только на специальное направление, для которого созданы. В отличие от них общие или абстрактные налоги не имеют целевой направленности, формируют в абстрактной массе доходную часть бюджета и направляются на любые цели⁶.

Нормативное закрепление общего (совокупного) покрытия расходов как принципа бюджет-

ной системы в БК РФ в юридической литературе справедливо соотносится с кардинальными изменениями финансирования публичных расходов⁷. Вступившая в силу с 01.01.2000 первоначальная редакция ст. 35 БК РФ принцип общего (совокупного) покрытия расходов раскрывала через два аспекта. Первый — все расходы бюджета должны покрываться общей суммой доходов бюджета и поступлений из источников финансирования его дефицита. При изложении ст. 35 БК РФ в новой редакции, действующей с 28 апреля 2007 г.⁸, это законоположение было исключено. Такое уточнение можно объяснить тем, что указанное нормативное содержание характерно для иных принципов бюджетной системы (например, сбалансированность бюджета).

Второй содержательный аспект данного принципа в первоначальной редакции ст. 35 БК РФ предусматривал, что доходы бюджета и поступления от источников финансирования его дефицита не могут быть увязаны с расходами. Законодательно установленные исключения составляли доходы целевых бюджетных фондов, а также случаи централизации средств из бюджетов других уровней бюджетной системы РФ. В действующей с 28.04.2007 редакции данной статьи указывается, что расходы бюджета не могут быть увязаны с определенными доходами бюджета и источниками финанси-

¹ *Луныкова Н. А.* Теоретические основы экономического содержания бюджетного фонда // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2023. № 3. С. 21–33.

² *Харисов И. Ф.* Налог как инструмент национальной рыночной экономики // Финансовое право. 2008. № 11. С. 26–29.

³ *Кучеров И. И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография. М. : ЮрИнфоР, 2009. С. 31–32.

⁴ *Налоговое право : учебник / под ред. И. А. Цинделиани.* 3-е изд., испр. и доп. М. : Проспект, 2019.

⁵ См., например: *Финансовое право : учебник.* 2-е изд., испр. и доп. / отв. ред. С. В. Запольский. М. : Контракт, Волтерс Клувер, 2011 ; *Налоговое право России : учебник / отв. ред. Ю. А. Крохина.* 3-е изд., испр. и доп. М. : Норма, 2008. С. 49.

⁶ *Шарова М. А.* Налогообложение и налоговые льготы при предоставлении и получении образовательных услуг // Реформы и право. 2015. № 3. С. 33–46.

⁷ *Гинзбург Ю. В.* Эволюция транспортного налога: от фискальной к экологической функции // Финансовое право. 2013. № 11. С. 27–31.

⁸ Федеральный закон от 26.04.2007 № 63-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации» // СЗ РФ. 2007. № 18. Ст. 2117.

вания дефицита бюджета. С учетом разъяснений Минфина России расходы бюджетов бюджетной системы РФ невозможно детализировать в разрезе средств, полученных от различных видов доходов бюджетов, установленных статьей 41 БК РФ⁹.

Закон (решение) о бюджете устанавливает исключения из рассматриваемого запрета, учитывая случаи, предусмотренные данной статьей БК РФ. Это, например, целевые субвенции и субсидии, целевые иностранные кредиты и бюджетные кредиты, средства самообложения граждан, инициативные платежи, а также отдельные виды неналоговых доходов, предлагаемые к введению (отражению в бюджете) начиная с очередного финансового года, и расходы бюджета, осуществляемые в случаях и в пределах поступления отдельных видов неналоговых доходов.

Введение ст. 35 БК РФ (наряду с иными его принципами и нормами) послужило основанием изменения бюджетной системы. В частности, отменены многочисленные бюджетные фонды как «отступление от принципа совокупного покрытия расходов бюджета»¹⁰. Статья 35 БК РФ стала основанием для комплексного изменения законодательства. Например, были пересмотрены Закон РСФСР от 19.12.1991 № 2060-1 «Об охране окружающей природной среды» (статьи 20 и 21 предусматривали, что средства, полученные за счет платы за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ, размещение отходов и другие виды вредного воздействия на окружающую природную среду, не могут расходоваться на цели, не связанные с природоохранительной деятельностью), Закон РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» (согласно ст. 44 часть отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы направляется в бюджеты субъектов РФ для це-

левого финансирования работ по воспроизводству минерально-сырьевой базы в соответствии с территориальными программами геологического изучения недр) и т.д.

Статья 35 БК РФ стала основой формирования соответствующей судебной практики для оценки разнообразных нормативных предписаний. Например, судом признаны недействующими:

— положение регионального закона, что 1 % от зачислений единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности для физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, направляется на поддержку деятельности территориальных органов Министерства РФ по налогам и сборам и Министерства внутренних дел РФ¹¹;

— положение о проведении взаимозачетов по целевому погашению задолженности получателей бюджетных средств из областного бюджета по оплате поставленной продукции (выполненных работ, услуг). Данным положением нарушен механизм уплаты налогов, предусматривающий поступление всех налогов в порядке взаиморасчетов на счет областного финансового управления; оно устанавливает целевое использование налогов от определенных налогоплательщиков, чем нарушается статья 35 БК РФ¹².

С теоретико-практической точки зрения интерес представляют связи расходов бюджета с конкретными источниками доходов (прежде всего, обязательных публичных платежей) или финансирования дефицита бюджета. Примерами таких практик в последние годы являются:

— введение с 2011 г. системы формирования дорожных фондов¹³ с постепенным расширением перечня целевых доходов, учитываемых в дорожных фондах (например, в дорожном фонде субъекта РФ с 01.01.2019 учитываются

⁹ Письмо Минфина России от 14.05.2013 № 02-04-12/16702 // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰ *Комягин Д. Л.* Система принципов бюджетного права: российское законодательство и научная доктрина // Реформы и право. 2012. № 4. С. 19–31.

¹¹ Определение Верховного Суда РФ от 28.10.2002 № 1-Г02-93 // СПС «КонсультантПлюс».

¹² Определение Верховного Суда РФ от 19.12.2000 № 81-Г00-22 // СПС «КонсультантПлюс».

¹³ Федеральный закон от 06.04.2011 № 68-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2011. № 15. Ст. 2041.

доходы от денежных взысканий (штрафов) за нарушение законодательства о безопасности дорожного движения¹⁴;

— введение с 1 сентября 2012 г. утилизационного сбора¹⁵;

— введение с 1 декабря 2017 г. в рамках проведения эксперимента по развитию курортной инфраструктуры курортного сбора или платы за пользование курортной инфраструктурой (далее — курортный сбор)¹⁶ с последующим расширением территории реализации эксперимента;

— включение с 1 января 2019 г. в перечень доходов, подлежащих зачислению в бюджет Пенсионного фонда РФ (с 1 января 2023 г. — Фонда пенсионного и социального страхования РФ), конфискованных денежных средств, полученных в результате совершения коррупционных правонарушений, а также денежных средств от реализации конфискованного имущества, приобретенного в результате совершения коррупционных правонарушений¹⁷;

— введение с 1 сентября 2023 г. целевого назначения («окрашивание») экологических платежей в природоохранных целях¹⁸.

Анализ законотворческой практики свидетельствует о большом количестве различных законодательных предложений по введению исключений из запрета увязывать расходы бюджета и определенные доходы бюджета. Например, отклонялись следующие законодательные предложения, в том числе в силу противоречия принципу общего (совокупного) покрытия расходов:

— покрытие расходов на охрану общественного порядка и содержание муниципальной милиции за счет установленных представительным органом муниципального образования специальных местных налогов и (или) сборов с граждан и юридических лиц¹⁹;

— средства, получаемые в виде платы за регистрацию прав на гражданские воздушные суда, используются исключительно на создание, поддержание и развитие системы государственной регистрации²⁰;

— формирование целевых бюджетных средств энергосбережения за счет средств от реализации энергосберегающих проектов и программ, а также за счет других источников²¹;

¹⁴ Федеральный закон от 04.06.2018 № 141-ФЗ «О внесении изменений в статью 179.4 Бюджетного кодекса Российской Федерации в части формирования бюджетных ассигнований дорожных фондов» // СЗ РФ. 2018. № 24. Ст. 3408.

¹⁵ Федеральный закон от 28.07.2012 № 128-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “Об отходах производства и потребления” и статью 51 Бюджетного кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2012. № 31. Ст. 4317.

¹⁶ Федеральный закон от 29.07.2017 № 214-ФЗ «О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры» // СЗ РФ. 2017. № 31 (ч. I). Ст. 4763.

¹⁷ Федеральный закон от 03.10.2018 № 351-ФЗ «О внесении изменений в статьи 46 и 146 Бюджетного кодекса Российской Федерации в части расширения перечня доходов бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации» // СЗ РФ. 2018. № 41. Ст. 6191 ; Федеральный закон от 19.11.2021 № 375-ФЗ «О внесении изменений в статью 17 Федерального закона “Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации”» // СЗ РФ. 2021. № 47. Ст. 7744.

¹⁸ Федеральный закон от 30.12.2021 № 446-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “Об охране окружающей среды” и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2022. № 1 (ч. I). Ст. 15.

¹⁹ Проект федерального закона № 385-7 «О муниципальной милиции в Российской Федерации» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/385-7> (дата обращения: 08.09.2023).

²⁰ Проект федерального закона № 313907-3 «О государственной регистрации прав на гражданские воздушные суда и сделок с ними» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/313907-3> (дата обращения: 08.09.2023).

²¹ Проект федерального закона № 157652-3 «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон “Об энергосбережении”» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/157652-3> (дата обращения: 08.09.2023).

— создание экологического фонда субъекта РФ за счет определенных доходов бюджетов субъектов РФ²²;

— исполнение органами государственной власти субъектов РФ полномочий в области водных отношений за счет денежных средств, поступивших в бюджетную систему РФ в счет уплаты водного налога²³;

— компенсация убытков, причиненных в результате процедур, направленных на введение государственной монополии на производство и оборот этилового спирта на территории Российской Федерации, в том числе возникших у лиц, чье имущество подлежит изъятию, за счет доходов федерального бюджета, полученных в результате деятельности по производству и обороту этилового спирта с момента окончания таких процедур²⁴;

— целевое расходование субъектами РФ средств, полученных от организаций в виде обязательной платы за невыполнение квоты для приема на работу инвалидов²⁵;

— введение гуманитарного сбора в размере 5 % от дохода, полученного рекламодателем за распространение рекламы в теле- и радиопрограммах, сети Интернет, печатных изданиях, рекламных конструкциях, в целях оказания помощи физическим лицам, оказавшимся

в трудной жизненной ситуации и нуждающимся в лечении²⁶;

— введение ежемесячной выплаты в связи с рождением (усыновлением) первого и последующих детей в отношении граждан РФ — членов семьи, в которой воспитывается ребенок (дети), за счет средств Фонда национального сбережения²⁷;

— в рамках рассмотрения проекта федерального закона «О культуре в Российской Федерации» предлагалось устанавливать маркированные налоги в сфере культуры²⁸. В Стратегии государственной культурной политики на период до 2030 г. отмечается, что существующий мировой опыт, в том числе иностранных государств с развитой системой поддержки культуры из внебюджетных и иных источников финансирования, свидетельствует, что многоканальная система финансирования может включать маркированные налоги²⁹.

При законодательном сохранении обезличенности налоговых поступлений в соответствующие бюджеты бюджетной системы изменение налогообложения увязывается с определенными целями расходования дополнительных доходов бюджета, а такие цели выступают в качестве обоснования предлагаемых изменений налогообложения, таких как введение с 01.01.2021 об-

²² Проект федерального закона № 565834-6 «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/565834-6> (дата обращения: 08.09.2023).

²³ Проект федерального закона № 184116-6 «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/184116-6> (дата обращения: 08.09.2023).

²⁴ Проект федерального закона № 273397-7 «О государственной монополии на производство и оборот этилового спирта» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/273397-7> (дата обращения: 08.09.2023).

²⁵ Проект федерального закона № 17453-3 «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ “О социальной защите инвалидов в Российской Федерации”» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/17453-3> (дата обращения: 08.09.2023).

²⁶ Пояснительная записка к проекту федерального закона № 979423-7 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (о введении гуманитарного сбора)» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/979423-7> (дата обращения: 08.09.2023).

²⁷ Проект федерального закона № 42393-8 «О базовом доходе семей, имеющих детей» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/42393-8> (дата обращения: 08.09.2023).

²⁸ Проект федерального закона № 617570-5 «О культуре в Российской Федерации» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/617570-5> (дата обращения: 08.09.2023).

²⁹ Распоряжение Правительства РФ от 29.02.2016 № 326-р «Об утверждении Стратегии государственной культурной политики на период до 2030 года» // СЗ РФ. 2016. № 11. Ст. 1552.

ложения доходов физических лиц, превышающих 5 млн руб. за налоговый период, по ставке 15, а не 13 %³⁰; введение с 01.07.2023 акцизов в отношении сахаросодержащих напитков³¹.

Предназначенность определенного дохода бюджета для финансирования за счет поступления от него определенных расходов бюджета является основанием перераспределения доходных источников между бюджетами разных уровней бюджетной системы. Например, перераспределение в пользу федерального бюджета доходов от штрафов, налагаемых на особо охраняемых природных территориях федерального значения, а также средств, уплачиваемых в целях возмещения вреда, причиненного на таких территориях окружающей среде³², осуществлялось в целях увеличения бюджетных ассигнований федерального бюджета на увеличение фонда оплаты труда государственных инспекторов в области охраны окружающей среды³³.

Административные штрафы, назначенные за нарушение правил дорожного движения, поступают в доходы региональных бюджетов по месту нахождения должностного лица федерального органа исполнительной власти (органа исполнительной власти субъекта РФ), принявшего решение о наложении административного штрафа или направившего дело об административном правонарушении на

рассмотрение судьей, и, соответственно, в настоящее время являются источником формирования дорожных фондов субъектов РФ. В этом законодательном механизме прослеживается законодательное исключение из основного принципа зачисления доходов от штрафов, установленных федеральными законами, согласно которому указанные доходы зачисляются в тот бюджет бюджетной системы, из которого осуществляется финансовое обеспечение деятельности органа, налагающего данный штраф. Основываясь на указанном законодательном решении, Минфин России и МВД России в совместных письмах предлагают субъектам РФ осуществлять за счет бюджетов субъектов РФ расходы, связанные с рассылкой материалов по делам об административных правонарушениях в области дорожного движения, зафиксированных в автоматическом режиме, а также возникающие при рассмотрении жалоб на постановления по делам об административных правонарушениях и привлечении к административной ответственности лиц, уклоняющихся от уплаты административных штрафов за указанные нарушения³⁴. Еще до таких писем субъекты РФ формировали данные расходные обязательства³⁵, неисполнение которых влекло взыскание указанных расходов в судебном порядке с бюджета субъекта РФ³⁶.

³⁰ Федеральный закон от 23.11.2020 № 372-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части налогообложения доходов физических лиц, превышающих 5 миллионов рублей за налоговый период» // СЗ РФ. 2020. № 48. Ст. 7625.

³¹ Федеральный закон от 21.11.2022 № 443-ФЗ «О внесении изменений в статью 4 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2022. № 48. Ст. 8310.

³² Федеральный закон от 15.11.2019 № 62-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» // СЗ РФ. 2019. № 16. Ст. 1825.

³³ Пояснительная записка к проекту федерального закона № 499593-7 «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации (в части совершенствования администрирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации от штрафов, неустоек, пеней, а также средств, поступающих в целях возмещения вреда окружающей среде)» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/499593-7> (дата обращения: 08.09.2023).

³⁴ Совместные обращения Минфина России и МВД России от 29.08.2022 № 1/9745 и от 29.08.2023 № 10-05-06/75228, 1/10182.

³⁵ См., например: постановления Правительства Республики Коми от 23.01.2019 № 20 «О финансировании расходов, связанных с рассылкой документов и материалов по делам об административных правонарушениях»; Совета министров Республики Крым от 23.03.2017 № 141 «О Порядке формирования и

Аналогичным образом решался вопрос размещения и установки за счет средств бюджетов субъектов РФ работающих в автоматическом режиме специальных технических средств, имеющих функции фото- и киносъемки, видеозаписи для фиксации нарушений правил дорожного движения на автомобильных дорогах федерального значения. Такая возможность предусмотрена ранее действовавшим приказом Росавтодора³⁷ и реализовывалась в субъектах РФ³⁸.

С 1 сентября 2024 г. данный вопрос уже урегулирован законодательно и расходы, связанные с содержанием средств фиксации, будут финансироваться за счет бюджетов субъектов РФ, в которые поступают платежи в счет уплаты административных штрафов за совершение административных правонарушений, зафиксированных с помощью таких средств фиксации, независимо от формы собственности и значения дорог, на которых размещены средства фиксации³⁹. То же самое касается расходов, связанных с обработкой и рассылкой материалов по делам об административных правонарушениях в области дорожного движения, за-

фиксированных с помощью средств фиксации, а также почтовых расходов, возникающих в связи с рассмотрением жалоб на постановления по делам об административных правонарушениях, зафиксированных с помощью средств фиксации, независимо от формы собственности и значения дорог, на которых размещены такие средства фиксации.

До принятия такого законодательного решения рассматривалась возможность предоставления органам власти субъектов РФ полномочий по рассмотрению дел об административных правонарушениях⁴⁰. В соответствии со ст. 23.79 КоАП РФ и соглашением между МВД России и Правительством Москвы, утвержденным Распоряжением Правительства РФ от 21.09.2013 № 1706-р, Правительству Москвы переданы полномочия по рассмотрению дел об административных правонарушениях, предусмотренных частью 5 ст. 12.16 КоАП РФ (несоблюдение в Москве требований, предписанных дорожными знаками или разметкой проезжей части дороги, запрещающими остановку или стоянку транспортных средств).

использования бюджетных ассигнований дорожного фонда Республики Крым и признании утратившими силу некоторых постановлений Совета министров Республики Крым»; Правительства Пермского края от 25.11.2016 № 1070-п «Об установлении расходного обязательства Пермского края на обеспечение почтовых расходов, связанных с рассылкой материалов по делам об административных правонарушениях» // СПС «КонсультантПлюс».

³⁶ См., например: постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 06.08.2021 № Ф01-3490/2021 по делу № А29-10124/2020 // СПС «КонсультантПлюс».

³⁷ Приказ Росавтодора от 14.12.2017 № 2903 «О порядке работы Федерального дорожного агентства и подведомственных ему федеральных казенных учреждений по предоставлению права на размещение оборудования третьих лиц на объектах автодорожной инфраструктуры и конструктивных элементах автомобильных дорог общего пользования федерального значения» (утратил силу) // СПС «КонсультантПлюс».

³⁸ См., например: распоряжение правительства Нижегородской области от 14.12.2018 № 1398-р // СПС «КонсультантПлюс».

³⁹ Федеральный закон от 29.05.2023 № 197-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации” и статью 3 Федерального закона “О Государственной компании “Российские автомобильные дороги” и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации”» // СЗ РФ. 2023. № 23 (ч. I). Ст. 4017.

⁴⁰ См.: проект федерального закона «О внесении изменения в статью 2.6.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» (подготовлен МВД России) // СПС «КонсультантПлюс»; проект федерального закона № 792112-6 «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с передачей части полномочий по рассмотрению дел об административных правонарушениях в области дорожного движения органу исполнительной власти

Еще один вопрос практики реализации принципа общего (совокупного) покрытия расходов — это выпуск публичными образованиями облигаций для целевого финансирования конкретных расходов, например финансирования проектов устойчивого (в том числе зеленого) развития. Минфин России разъясняет, что БК РФ не предусматривает осуществления «целевых» заимствований, т.е. заимствований в целях финансирования конкретных расходов бюджета; государственные и муниципальные заимствования осуществляются в целях финансирования дефицитов бюджетов, а также для погашения долговых обязательств и пополнения в течение финансового года остатков средств на счетах бюджета; иных целей заимствований БК РФ не предусмотрено⁴¹. Соответственно, на финансирование проектов устойчивого (в том числе зеленого) развития может направляться объем средств, эквивалентный полученному от размещения облигаций с последующим подтверждением осуществленных бюджетных расходов.

Таким образом, несмотря на возникновение указанных практик, федеральный законодатель очень консервативно подходит к введению исключений из запрета, когда определенные доходы бюджета (поступления от источников финансирования его дефицита) предназначаются для финансирования конкретных расходов бюджета.

В Основных направлениях бюджетной политики на 2015 г. и на плановый период 2016 и 2017 гг.⁴² указывалось на применение только отдельных исключений, связанных с особенностями конкретных доходов (источников финан-

сирования бюджетов) и их использования; при этом масштабы применения таких исключений ограничены и не планируются к расширению. Несмотря на то что аналогичные положения не включались в последующем в ежегодно утверждаемые основные направления бюджетной политики, такой подход в целом применяется. Например, на стадии обсуждения Правительством РФ проекта федерального закона о целевом использовании экологических платежей (до его внесения в Государственную Думу Федерального Собрания РФ) Минфин России отрицательно относился к идее «окрашивания» экологических платежей, указывая на противоречие этой конструкции «бюджетной стабильности» и угрозу возникновения «конкуренции ведомств за контроль над бюджетными потоками»⁴³. Приведенная позиция непосредственно демонстрирует значение данного принципа для обеспечения стабильности бюджетной политики.

В юридической литературе также высказываются консервативные мнения по отношению к расширению практики введения целевых налогов, в том числе уже предусмотренных федеральным законодателем. Например, Н. И. Землянская высказывает мнение, что в плане налогово-правового регулирования негативно проявляется идея «прикрепления» к дорожным фондам доходных источников (прежде всего, транспортного налога, учитываемого в дорожном фонде субъектов РФ). Такая практика, по ее мнению, нарушает рассматриваемый принцип и создает благоприятные условия для использования транспортного налога в ущерб социальной ориентированности налогообложения⁴⁴.

столицы Российской Федерации города федерального значения Москвы» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/792112-6> (дата обращения: 08.09.2023).

⁴¹ Методические рекомендации для субъектов Российской Федерации по осуществлению заимствований на финансовых рынках (утв. Минфином России) // URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=134365-metodicheskie_rekomendatsii_dlya_subektov_rossiiskoi_federatsii_po_osushchestvleniyu_zaimstvovaniy_na_finansovykh_rynках (дата обращения: 08.09.2023).

⁴² Основные направления бюджетной политики на 2015 г. и на плановый период 2016 и 2017 гг. // СПС «КонсультантПлюс».

⁴³ Наумова В. А. Перспективы применения нового порядка формирования источников финансирования ликвидации накопленного вреда окружающей среде // Экологическое право. 2022. № 4. С. 34–39.

⁴⁴ Землянская Н. И. Правовые проблемы использования транспортного налога в финансировании дорожной деятельности в России // Налоги. 2014. № 1. С. 22–25.

Приведенные практики прямой и косвенной взаимосвязи определенных расходов бюджета и конкретных доходов бюджета предлагаем оценить с учетом принципа общего (совокупного) покрытия расходов по ряду аспектов. В первую очередь их предлагается рассмотреть в зависимости от того:

- вводится ли новый целевой налог или иной публичный платеж в пользу бюджета;
- изменяется или корректируется действующее обложение с приданием целевого характера дополнительно поступающим доходам бюджета;
- вводится ли целевое назначение («окрашивание») уже действующих публичных платежей или других доходов бюджета.

К первой группе таких практик можно отнести введение утилизационного сбора, курортного сбора и акциза в отношении сахаросодержащих напитков. Введение утилизационного сбора, взимаемого с физических и юридических лиц при первичном выпуске в обращение новых и бывших в употреблении автомобилей, связано с тем, что доходы от него должны зачисляться в федеральный бюджет и служить основой последующего расходования средств на компенсацию затрат, возникающих в результате утилизации автотранспортных средств⁴⁵.

Целями эксперимента по взиманию курортного сбора являются сохранение, восстано-

вление и развитие курортов, формирование единого туристского пространства, создание благоприятных условий для устойчивого развития сферы туризма. Первый этап эксперимента охватывал период по 31 декабря 2022 г. и распространялся на Республику Крым, Алтайский, Краснодарский и Ставропольский края. При рассмотрении вопроса о продлении эксперимента указывалось, что за период с 1 мая 2018 г. по 2021 г. по результатам эксперимента собрано в Алтайском крае — 115,6 млн руб., в Краснодарском крае — 538,1 млн руб. и в Ставропольском крае — 904,4 млн руб.⁴⁶ Второй этап эксперимента продлится до 31 декабря 2024 г. и уже распространяется, помимо указанных регионов России, на г. Санкт-Петербург и федеральную территорию «Сириус»⁴⁷. Государственной Думой Федерального Собрания РФ рассматривался вопрос о распространении данного механизма на все субъекты РФ, которые будут самостоятельно на основе предложений муниципальных образований принимать решение о введении туристического сбора и определять его размер⁴⁸. Такой проект федерального закона был снят с рассмотрения, однако можно рассчитывать на принятие решения в связи с поручением Президента РФ о внесении в законодательство изменений, устанавливающих право органов государственной власти субъектов РФ на введение курорт-

⁴⁵ Пояснительная записка к проекту федерального закона № 61272-6 «О внесении изменений в Федеральный закон “Об отходах производства и потребления” и статью 51 Бюджетного кодекса Российской Федерации» (в части обеспечения безопасной утилизации отдельных видов колесных транспортных средств) // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/61272-6> (дата обращения: 08.09.2023).

⁴⁶ Пояснительная записка к проекту федерального закона № 99313-8 «О внесении изменения в статью 2 Федерального закона “О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры в Республике Крым, Алтайском крае, Краснодарском крае и Ставропольском крае” (в части продления срока проведения эксперимента по взиманию курортного сбора)» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/99313-8> (дата обращения: 08.09.2023).

⁴⁷ Федеральный закон от 05.12.2022 № 489-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры в Республике Крым, Алтайском крае, Краснодарском крае и Ставропольском крае”» // СЗ РФ. 2022. № 50 (ч. III). Ст. 8783.

⁴⁸ Проект федерального закона № 202320-8 «О туристическом сборе и внесении изменения в Федеральный закон “Об общих принципах организации публичной власти в субъектах Российской Федерации” (о введении туристического сбора)» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/202320-8> (дата обращения: 08.09.2023).

ного сбора с учетом опыта реализации эксперимента⁴⁹.

Введение акцизов в отношении сахаросодержащих напитков мотивировалось необходимостью обеспечения дополнительных доходов федерального бюджета для выделения бюджетных ассигнований на 2023 г. и на плановый период 2024 и 2025 гг. на реализацию федерального проекта «Борьба с сахарным диабетом»; дополнительные доходы федерального бюджета от поступлений акцизов на сахаросодержащие напитки ожидалось в размере 35 млрд руб. в год⁵⁰.

Ко второй группе практик можно отнести обложение доходов физических лиц, превышающих 5 млн руб., которое обосновывалось созданием дополнительного источника финансовых средств на лечение детей с тяжелыми жизнеугрожающими и хроническими заболеваниями, в том числе редкими (орфанными). На этапе разработки законопроекта дополнительные доходы и, соответственно, расходы по государственной программе «Развитие здравоохранения» оценивались в размере 60 млрд руб. в 2021 г., 64 млрд руб. в 2022 г. и 68,5 млрд руб. в 2023 г.

К третьей группе можно отнести практики формирования дорожных фондов, введения дополнительных доходов Фонда пенсионного и социального страхования РФ и «окрашивание» экологических платежей. Формирование

дорожных фондов обосновывалось необходимостью обеспечения приоритетного и устойчивого финансирования развития и содержания автомобильных дорог общего пользования федерального и территориального значения⁵¹.

Конфискованные денежные средства, полученные в результате совершения коррупционных правонарушений и от реализации конфискованного имущества, приобретенного в результате совершения коррупционных правонарушений, должны направляться на выплату страховых пенсий; на момент разработки проектов федеральных законов объем таких денежных средств в 2019–2024 гг. прогнозировался в размере 1,8 млрд руб.⁵²

Изменения, предусматривающие направление некоторых экологических платежей на природоохранные цели, разработаны в соответствии с поручением Президента РФ⁵³, в соответствии с которым необходимо представить предложения по целевому использованию экологических платежей для осуществления мероприятий по ликвидации накопленного вреда окружающей среде (далее — НВОС), восстановлению от НВОС и особо охраняемых природных территорий. В частности, согласно Федеральному закону от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» денежные средства, поступающие от платы за негативное воздействие на окружающую среду (ст. 16.6), административных штрафов (ст. 75.1) и возмещения вреда,

⁴⁹ Абзац третий пп. «б» п. 1 перечня поручений Президента РФ по итогам совещания о развитии туризма в Северо-Кавказском федеральном округе (утв. 09.08.2023 № Пр-1580) // URL: <http://www.kremlin.ru/acts/assignments/orders/72030> (дата обращения: 08.09.2023).

⁵⁰ Пояснительная записка и финансово-экономическое обоснование к проекту федерального закона № 201629-8 «О внесении изменений в статью 4 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части отдельных вопросов налогообложения)» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/201629-8> (дата обращения: 08.09.2023).

⁵¹ Проект федерального закона № 468534-5 «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/468534-5> (дата обращения: 08.09.2023).

⁵² Пояснительная записка к проекту федерального закона № 544566-7 «О внесении изменений в статьи 46 и 146 Бюджетного кодекса Российской Федерации» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/544566-7> (дата обращения: 08.09.2023).

⁵³ Подпункт «к» п. 2 перечня поручений Президента РФ по реализации Послания Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 21.04.2021 (утв. Президентом РФ 21.04.2021 № Пр-753) // URL: <http://www.kremlin.ru/acts/assignments/orders/65524> (дата обращения: 08.09.2023).

причиненного окружающей среде (ст. 78.2), носят целевой характер, не могут быть использованы на иные, чем природоохранные, цели и направляются исключительно на выявление, оценку и (или) организацию работ по ликвидации НВОС (в случае наличия объектов НВОС на территории муниципального образования или субъекта РФ), а также на иные природоохранные цели (в случае отсутствия объектов НВОС). В консолидированные бюджеты субъектов РФ в период с 2018 по 2020 г. поступило более 38,9 млрд руб. от платы за негативное воздействие на окружающую среду. За данный период в субъектах РФ реализовано 183 мероприятия, направленных на восстановление на-

рушенных земель и ликвидацию НВОС, 75 из которых реализовано путем софинансирования из средств федерального бюджета на общую сумму 17,7 млрд руб. Остальные мероприятия были реализованы за счет средств субъектов РФ на общую сумму 721 млн руб. Соответственно, из 38,9 млрд руб., поступивших в консолидированные бюджеты субъектов РФ в период с 2018 по 2020 г., на ликвидацию НВОС субъекты РФ израсходовали 721 млн руб. (менее 2 %).

Таким образом, в большинстве приведенных практик существует прямая взаимосвязь правовой природы дохода и соответствующей направленности расходов, производимых за счет данных доходов (см. таблицу).

Налог/сбор	Направленность расходов
Транспортный налог, денежные взыскания (штрафы) за нарушение законодательства о безопасности дорожного движения, зачисляемые в дорожные фонды	Финансирование дорожной деятельности
Утилизационный сбор	Финансирование утилизации автотранспортных средств
Курортный сбор	Финансирование курортной инфраструктуры
Экологические платежи	Природоохранные цели
Акцизы в отношении сахаросодержащих напитков	Реализация федерального проекта «Борьба с сахарным диабетом»

В этой связи особый интерес представляет правовая позиция Конституционного Суда РФ о том, что наименование целевого платежа имеет нормативное значение, предопределяя целевое назначение поступающих в бюджет средств⁵⁴.

Прямой сущностной взаимосвязи нет применительно к целям использования доходов от конфискации средств, полученных в результате совершения коррупционных правонарушений, от реализации конфискованного имущества, приобретенного в результате совершения коррупционных правонарушений, и от обложе-

ния доходов физических лиц, превышающих 5 млн руб.

Еще один критерий оценки рассматриваемых практик — это нормативная закрепленность целей расходования соответствующих доходов бюджета. Законодательно закреплены цели использования доходов от курортного и утилизационного сборов. Доходы от курортного сбора предназначены для финансового обеспечения работ по проектированию, строительству, реконструкции, содержанию, благоустройству и ремонту объектов курортной инфраструк-

⁵⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 31.05.2016 № 14-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 31.1 Федерального закона «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», постановления Правительства РФ «О взимании платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн» и статьи 12.21.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы» // СЗ РФ. 2016. № 24. Ст. 3602.

туры, что предусмотрено Федеральным законом «О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры».

Направления расходования утилизационного сбора предусмотрены пунктом 8 ст. 24.1 Федерального закона от 24.06.1998 № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления»⁵⁵ и Постановлением Правительства РФ о предоставлении субсидий из федерального бюджета организациям и предпринимателям на возмещение затрат на осуществление деятельности по обращению с отходами, образовавшимися в результате утраты колесными транспортными средствами и шасси, в отношении которых уплачен утилизационный сбор, потребительских свойств, в том числе части затрат, связанных с созданием мощностей и инфраструктуры для осуществления такой деятельности⁵⁶.

По мнению А. А. Копиной и Д. В. Копина, введение сборов вне налоговой системы (таких как утилизационный сбор и курортный сбор) обусловлено возможностью придания поступлений от них целевого характера и увязывания с конкретными статьями расходов бюджета⁵⁷. Однако придание указанным публичным платежам

целевого характера не обязательно увязывается с их парафискальным характером. Минфином России разрабатывался проект федерального закона, которым утилизационный сбор (как и гостиничный сбор вместо курортного сбора) предлагалось включить в НК РФ; при этом предлагалось сохранить как ставки и коэффициенты в зависимости от вида и категории транспортного средства, так и компенсацию затрат, понесенных на утилизацию транспортных средств⁵⁸.

Цели направления дополнительных доходов федерального бюджета от поступлений акцизов на сахаросодержащие напитки на реализацию мероприятий по борьбе с сахарным диабетом законодательно не закреплены и предусматривались в пояснительной записке к проекту федерального закона.

Цели направления доходов от обложения доходов физических лиц, превышающих 5 млн руб., законодательно также не закреплены и указаны в поручении Президента РФ⁵⁹, пояснительной записке к проекту федерального закона⁶⁰ и информационных письмах Минфина России⁶¹. Дополнительные поступления федерального бюджета от повышения ставки НДФЛ

⁵⁵ СЗ РФ. 1998. № 26. Ст. 3009.

⁵⁶ Постановление Правительства РФ от 20.06.2013 № 520 «Об утверждении Правил предоставления субсидий из федерального бюджета организациям и индивидуальным предпринимателям на возмещение затрат в связи с осуществлением ими деятельности по обращению с отходами, образовавшимися в результате утраты колесными транспортными средствами и шасси, в отношении которых уплачен утилизационный сбор, своих потребительских свойств, в том числе части этих затрат, связанных с созданием мощностей и инфраструктуры, которые необходимы для осуществления такой деятельности в рамках подпрограммы “Автомобильная промышленность” государственной программы Российской Федерации “Развитие промышленности и повышение ее конкурентоспособности”» // СЗ РФ. 2013. № 26. Ст. 3342.

⁵⁷ Копина А. А., Копин Д. В. Сборы как источник целевого финансирования расходов бюджета субъекта и (или) муниципального образования // Финансовое право. 2017. № 4. С. 6–12.

⁵⁸ Проект федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (подготовлен Минфином России, ID проекта 02/04/10-18/00084496) // URL: <https://regulation.gov.ru/projects#npa=84496> (дата обращения: 08.09.2023).

⁵⁹ Абзац четвертый пп. «ж» п. 1 перечня поручений по итогам обращения Президента РФ к гражданам России (утв. Президентом РФ 08.07.2020 № Пр-1081) // URL: <http://www.kremlin.ru/acts/assignments/orders/63625> (дата обращения: 08.09.2023).

⁶⁰ Пояснительная записка к проекту федерального закона № 1022669-7 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части налогообложения доходов физических лиц, превышающих 5 миллионов рублей за налоговый период» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/1022669-7> (дата обращения: 08.09.2023).

перечисляются в благотворительный фонд «Круг добра», созданный Указом Президента РФ⁶², а предоставление субсидий осуществляется в соответствии с Постановлением Правительства РФ⁶³. При этом подчеркивается, что этот механизм организации и финансового обеспечения оказания медицинской помощи детям дополнительный и его создание не отменяет другие механизмы помощи⁶⁴.

Рассматриваемые практики можно оценить с точки зрения того, имеется ли гарантированный целевой механизм финансирования расходов за счет конкретных доходов. По существу, такой целевой механизм имеют только источники формирования дорожных фондов и курортный сбор. Они подлежат обособленному учету, направлены на достижение конкретных публичных функций и аккумулируются в отдельных фондах денежных средств.

Применительно к источникам формирования дорожных фондов в науке финансового права высказаны взаимоисключающие точки зрения. С одной стороны, сформировано мнение, что в связи с формированием в составе бюджетов бюджетной системы дорожных фондов налоговые платежи, поступающие в данные фонды, приобрели целевое назначение⁶⁵. С другой стороны, представлена и противоположная точка зрения о том, что конструкция дорожных фондов предполагает лишь закрепление

общей суммы этого фонда, а не привязку его к конкретным источникам доходов, соответственно, назвать «привязанные» к нему доходы целевыми нельзя⁶⁶. Однако с указанной точкой зрения нельзя согласиться, так как конструкция ст. 179.4 БК РФ содержит гарантированный целевой механизм финансирования расходов на дорожную деятельность:

— объем бюджетных ассигнований дорожного фонда утверждается в размере не менее прогнозируемого объема поступлений от установленных источников его формирования (п. 3–5 ст. 179.4 БК РФ);

— бюджетные ассигнования дорожного фонда, не использованные в текущем финансовом году, направляются на увеличение бюджетных ассигнований дорожного фонда в очередном финансовом году;

— объем бюджетных ассигнований дорожного фонда подлежит увеличению в текущем и (или) очередном году на положительную разницу между фактически поступившим и прогнозированным объемом доходов, учитываемых при формировании дорожного фонда.

Доходы бюджета субъекта РФ от уплаты курортного сбора поступают в фонд развития курортной инфраструктуры и подлежат использованию исключительно на финансовое обеспечение работ по проектированию, строительству, реконструкции, содержанию, благоустройству и

⁶¹ См., например: письма Минфина России от 26.05.2021 № 03-01-11/40395, от 22.12.2020 № 03-01-11/112642 // СПС «КонсультантПлюс».

⁶² Указ Президента РФ от 05.01.2021 № 16 «О создании Фонда поддержки детей с тяжелыми жизнеугрожающими и хроническими заболеваниями, в том числе редкими (орфанными) заболеваниями, “Круг добра”» // СЗ РФ. 2021. № 2 (ч. I). Ст. 381.

⁶³ Постановление Правительства РФ от 23.12.2021 № 2409 «Об утверждении Правил предоставления грантов в форме субсидий из федерального бюджета Фонду поддержки детей с тяжелыми жизнеугрожающими и хроническими заболеваниями, в том числе редкими (орфанными) заболеваниями, “Круг добра”» // СЗ РФ. 2022. № 1 (ч. I). Ст. 121.

⁶⁴ Огурцова М. Л. Отдельные вопросы защиты прав детей с редкими (орфанными) заболеваниями на лекарственное обеспечение // Социальное и пенсионное право. 2023. № 1. С. 41–45.

⁶⁵ См.: Васянина Е. Л. Фискальное право / под ред. С. В. Запольского. М., 2013. С. 56; Бурова А. С. Особенности правовых конструкций «дорожных платежей»: фискальные сборы или парафискалитеты // Налоги. 2016. № 5. С. 7–10.

⁶⁶ Арбатская Ю. В., Васильева Н. В. Совершенствование финансового обеспечения дорожной деятельности в Российской Федерации: правовой аспект // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2014. № 6 (98). С. 139–145.

ремонту объектов курортной инфраструктуры на территории эксперимента.

Такая бюджетная практика не противоречит Конституции РФ. Конституционный Суд РФ в декабре 2004 г. сделал вывод о том, что «допускается принятие законодателем решений, направленных на аккумулирование налоговых ресурсов в самостоятельных фондах, имеющих публично-целевое назначение»⁶⁷. Данный вывод обоснован взаимосвязанными положениями ч. 1 ст. 1, ст. 2, ч. 1 ст. 7 и ст. 57 Конституции РФ.

Иные приведенные нами практики взаимосвязи определенных расходов и конкретных доходов бюджета не предусматривают механизмов аккумулирования целевых денежных средств. Их правовая конструкция означает, что на финансирование иных конкретных целей может направляться объем средств, эквивалентный полученному от соответствующих доходов (утилизационный сбор, экологические платежи, акцизы в отношении сахаросодержащих напитков, обложение доходов физических лиц, превышающих 5 млн руб.), с последующим подтверждением осуществленных бюджетных расходов; объем конкретных бюджетных ассигнований утверждается ежегодно при формировании бюджетов и жестко не связан с объемом доходов от данных источников.

В применении данного подхода прослеживается приоритет фискальной политики и обеспечения стабильности бюджета, о которых мы

ранее писали. Несмотря на отсутствие единого мнения о составе и количестве выполняемых налогами функций, большинство ученых считают основной среди них фискальную. С помощью данной функции реализуется главное предназначение налогов — формирование и мобилизация финансовых ресурсов государства, а также аккумулирование в бюджете средств для выполнения общегосударственных или целевых государственных программ⁶⁸. В данном случае приведенные нами практики служат средством увеличения доходов бюджетов. Так, обложение доходов физических лиц, превышающих 5 млн руб., Е. С. Осипова связывает с «внутренними экономическими проблемами, которые обострились в период коронавирусной пандемии, и, соответственно, нехваткой налоговых ресурсов»⁶⁹. С другой стороны, введенное с 01.01.2021 обложение НДФЛ доходов по вкладам (остаткам на счетах) по новым правилам не увязывалось с какими-либо целевыми расходами бюджета⁷⁰.

Приоритет фискальной функции над стимулирующей и компенсационной подчеркивается при оценке рассматриваемых нами публичных платежей. Например, А. В. Реут подчеркивает приоритет для государства фискальной функции утилизационного сбора в силу того, что утилизационный сбор зачисляется в государственный централизованный фонд денежных средств — федеральный бюджет⁷¹. Данную точку зрения поддерживает А. А. Копина⁷². При этом

⁶⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 14.12.2004 № 451-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Палаты Представителей Законодательного Собрания Свердловской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 3.

⁶⁸ Клейменова М. О. Налоговое право : учеб. пособие. М. : Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013.

⁶⁹ Осипова Е. С. Механизм действия и социальная справедливость изменений по НДФЛ // Налоги. 2021. № 1. С. 20–25.

⁷⁰ Федеральный закон от 01.04.2020 № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2020. № 14 (ч. I). Ст. 2032.

⁷¹ Реут А. В. Фискальная и регулирующая функции утилизационного сбора // Финансовое право. 2013. № 3. С. 17–20.

⁷² Копина А. А. Проблемы реализации компенсационной функции утилизационного сбора // Финансовое право. 2017. № 8. С. 10–14.

А. В. Реут и А. А. Копина акцентируют внимание на гораздо более позднем принятии порядка компенсации затрат специализированным организациям по сравнению с датой введения утилизационного сбора.

В. А. Наумова в отношении «окрашивания» экологических платежей говорит о необходимости применения по аналогии порядка использования бюджетных ассигнований дорожных фондов и, соответственно, внесения в БК РФ положений об учреждении специализированного фонда для аккумулирования природоохранных платежей⁷³.

М. Л. Огурцова отмечает нерешенность проблемы реализации прав детей с редкими (орфанными) заболеваниями на лекарственное обеспечение в связи с созданием благотворительного фонда «Круг добра» и введением обложения доходов физических лиц, превышающих 5 млн руб.⁷⁴ При этом поручение Президента РФ содержало указание на создание механизма учета и целевого использования средств, поступивших в виде суммы налога, исчисленной по налоговой ставке в размере, превышающем размер базовой налоговой ставки (13 %). Видимо, преобладающей при выработке законодательной конструкции стала вторая часть данного поручения, которая указывала на выработку механизма принятия совместно с благотворительными, иными некоммерческими организациями и представителями медицинского сообщества решений об использовании этих средств в целях финансового обеспечения оказания медицинской помощи (при необходимости за рубежом) детям с тяжелыми жизнеугрожающими и хроническими заболеваниями, в том числе редкими (орфанными) заболеваниями, включая приобретение дорогостоящих лекарственных препаратов, медицинских изделий, технических средств реабилитации.

По итогам исследования сделаны следующие выводы и предложения.

1. Принцип общего (совокупного) покрытия расходов имеет системообразующее значение для современной бюджетной системы Рос-

сии, является основанием для формирования бюджетной политики, бюджетного и налогового законодательства и правоприменительной практики.

2. Федеральный законодатель очень консервативно подходит к введению исключений из запрета, когда определенные доходы бюджета (поступления от источников финансирования его дефицита) предназначаются для финансирования конкретных расходов бюджета.

Даже при увязывании изменений налогообложения с определенными целями расходования дополнительных доходов бюджета сохраняется обезличенность налоговых поступлений в соответствующие бюджеты бюджетной системы (например, обложение доходов физических лиц, превышающих 5 млн руб., введение акцизов в отношении сахаросодержащих напитков).

Значительная часть бюджетных практик взаимосвязи определенных расходов бюджета и конкретных доходов бюджета не предусматривает механизмов для аккумулирования целевых денежных средств. Правовая конструкция использования данных публичных платежей заключается в том, что на финансирование конкретных целей может направляться объем средств, эквивалентный полученному от соответствующих доходов; объем конкретных бюджетных ассигнований утверждается ежегодно при формировании бюджетов и жестко не связан с объемом доходов от данных источников. В этом механизме прослеживается приоритет фискальной политики (фискальной функции налогов) и обеспечения бюджетной стабильности.

3. Оценивая указанные подходы, следует сделать вывод, что государство, вводя обязательный публичный платеж, изымая часть денежных средств граждан (организаций) и обуславливая его уплату предназначенностью для осуществления особых расходов публичной власти, должно создавать гарантированный целевой механизм финансирования таких расходов за счет конкретных доходов с помощью специальных механизмов аккумулирования бюджетных доходов. В данной ситуации

⁷³ Наумова В. А. Указ. соч. С. 34–39.

⁷⁴ Огурцова М. Л. Указ. соч.

может быть использована аналогия ранее рассмотренного нами порядка использования бюджетных ассигнований дорожных фондов. Такой механизм в полной мере соответствовал бы принципу взаимного доверия государства и общества, закреплённому в ст. 75.1 Конституции РФ, а также в многочисленных правовых позициях Конституционного Суда РФ⁷⁵. Реализация данного принципа направлена на поддержание доверия граждан к государству в целом, институтам публичной власти и законодательству⁷⁶. Именно в этом ключе Конституционным Судом РФ сформирована правовая позиция о том, что принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства предполагает его ответственность за качество принимаемых решений⁷⁷. В этом отношении нельзя не согласиться с мнением А. А. Артюха,

что «финансовые отношения государства и его граждан, которые обеспечивают экономически саму возможность его существования, — крайне чувствительная сфера, где законность и доверие к публичному субъекту играют важную роль»⁷⁸.

Реализация данного принципа свидетельствует о добросовестности государства, вводящего обязательные публичные платежи и уязвляющего их уплату с определенными целями расходования бюджетных средств. С другой стороны, такой подход способствует формированию доверия к закону и к действиям государства, так как плательщик публичного платежа, разделяя социально значимые цели, на финансовое обеспечение которых направлен целевой публичный платеж, принимает участие в реализации данных целей.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Арбатская Ю. В., Васильева Н. В. Совершенствование финансового обеспечения дорожной деятельности в Российской Федерации: правовой аспект // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2014. — № 6 (98). — С. 139–145.
2. Артюх А. А. Ответственность государства за ущерб от неконституционных фискальных законов: время еще не пришло? // Налоговед. — 2016. — № 7. — С. 38–47.
3. Васянина Е. Л. Фискальное право / под ред. С. В. Запольского. — М., 2013. — 152 с.
4. Гинзбург Ю. В. Эволюция транспортного налога: от фискальной к экологической функции // Финансовое право. — 2013. — № 11. — С. 27–31.

⁷⁵ См., например: постановления Конституционного Суда РФ от 24.05.2001 № 8-П, от 20.04.2010 № 9-П, от 27.03.2012 № 8-П, от 17.06.2013 № 13-П, от 25.06.2015 № 17-П, от 01.07.2015 № 18-П, от 19.04.2018 № 16-П, от 17.01.2019 № 4-П, от 28.02.2019 № 13-П, от 14.01.2020 № 2-П, от 15.04.2020 № 18-П, от 02.07.2020 № 32-П, от 12.03.2021 № 6-П, от 21.07.2021 № 39-П, от 23.09.2021 № 41-П, от 16.12.2021 № 53-П, от 16.06.2022 № 25-П, от 08.11.2022 № 47-П, от 17.11.2022 № 50-П, от 28.12.2022 № 59-П, от 23.03.2023 № 9-П, от 06.04.2023 № 15-П.

⁷⁶ Исследованию данного принципа посвящено значительное число публикаций. Следует отметить, в частности, следующие работы: Нарутто С. В., Никитина А. В. Конституционный принцип доверия в современном российском обществе // Конституционное и муниципальное право. 2022. № 7. С. 13–18; Пилипенко А. А. Принцип поддержания доверия к закону и действиям государства: налоговые аспекты // Налоги. 2020. № 1. С. 18–23.

⁷⁷ См., например: постановления Конституционного Суда РФ от 01.07.2015 № 18-П, от 27.03.2018 № 13-П и от 01.03.2022 № 9-П.

⁷⁸ Артюх А. А. Ответственность государства за ущерб от неконституционных фискальных законов: время еще не пришло? // Налоговед. 2016. № 7. С. 45.

5. Дымберов А. Д. Административно-правовые аспекты организации деятельности по использованию специальных технических средств автоматической фиксации правонарушений при надзоре за дорожным движением // Административное право и процесс. — 2018. — № 1. — С. 45–48.
6. Землянская Н. И. Правовые проблемы использования транспортного налога в финансировании дорожной деятельности в России // Налоги. — 2014. — № 1. — С. 22–25.
7. Клейменова М. О. Налоговое право : учеб. пособие. — М. : Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013.
8. Комягин Д. Л. Система принципов бюджетного права: российское законодательство и научная доктрина // Реформы и право. — 2012. — № 4. — С. 19–31.
9. Копина А. А., Копин Д. В. Сборы как источник целевого финансирования расходов бюджета субъекта и (или) муниципального образования // Финансовое право. — 2017. — № 4. — С. 6–12.
10. Копина А. А. Проблемы реализации компенсационной функции утилизационного сбора // Финансовое право. — 2017. — № 8. — С. 10–14.
11. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография. — М. : ЮрИнфоР, 2009. — 473 с.
12. Луныкова Н. А. Теоретические основы экономического содержания бюджетного фонда // Финансы и кредит. — 2020. — Т. 26. — № 4 (796). — С. 916–930.
13. Налоговое право России : учебник / отв. ред. Ю. А. Крохина. — 3-е изд., испр. и доп. — М. : Норма, 2008. — 463 с.
14. Налоговое право : учебник / под ред. И. А. Цинделиани. — 3-е изд., испр. и доп. — М. : Проспект, 2019. — 704 с.
15. Нарутто С. В., Никитина А. В. Конституционный принцип доверия в современном российском обществе // Конституционное и муниципальное право. — 2022. — № 7. — С. 13–18.
16. Наумова В. А. Перспективы применения нового порядка формирования источников финансирования ликвидации накопленного вреда окружающей среде // Экологическое право. — 2022. — № 4. — С. 34–39.
17. Огурцова М. Л. Отдельные вопросы защиты прав детей с редкими (орфанными) заболеваниями на лекарственное обеспечение // Социальное и пенсионное право. — 2023. — № 1. — С. 41–45.
18. Осипова Е. С. Механизм действия и социальная справедливость изменений по НДС // Налоги. — 2021. — № 1. — С. 20–25.
19. Пилипенко А. А. Принцип поддержания доверия к закону и действиям государства: налоговые аспекты // Налоги. — 2020. — № 1. — С. 18–23.
20. Реут А. В. Фискальная и регулирующие функции утилизационного сбора // Финансовое право. — 2013. — № 3. — С. 17–20.
21. Финансовое право : учебник. — 2-е изд., испр. и доп. / отв. ред. С. В. Запольский. — М. : Контракт, Волтерс Клувер, 2011. — 760 с.
22. Харисов И. Ф. Налог как инструмент национальной рыночной экономики // Финансовое право. — 2008. — № 11. — С. 26–29.
23. Шарова М. А. Налогообложение и налоговые льготы при предоставлении и получении образовательных услуг // Реформы и право. — 2015. — № 3. — С. 33–46.

Материал поступил в редакцию 13 сентября 2023 г.

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Arbatskaya Yu. V., Vasileva N. V. Sovershenstvovanie finansovogo obespecheniya dorozhnoy deyatel'nosti v Rossiyskoy Federatsii: pravovoy aspekt // Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii. — 2014. — № 6 (98). — S. 139–145.
2. Artyukh A. A. Otvetstvennost gosudarstva za ushcherb ot nekonstitutsionnykh fiskalnykh zakonov: vremya eshche ne prishlo? // Nalogoved. — 2016. — № 7. — S. 38–47.
3. Vasyanina E. L. Fiskalnoe pravo / pod red. S. V. Zapolskogo. — M., 2013. — 152 s.
4. Ginzburg Yu. V. Evolyutsiya transportnogo naloga: ot fiskalnoy k ekologicheskoy funktsii // Finansovoe pravo. — 2013. — № 11. — S. 27–31.
5. Dymberov A. D. Administrativno-pravovye aspekty organizatsii deyatel'nosti po ispolzovaniyu spetsialnykh tekhnicheskikh sredstv avtomaticheskoy fiksatsii pravonarusheniy pri nadzore za dorozhnym dvizheniem // Administrativnoe pravo i protsess. — 2018. — № 1. — S. 45–48.
6. Zemlyanskaya N. I. Pravovye problemy ispolzovaniya transportnogo naloga v finansirovaniy dorozhnoy deyatel'nosti v Rossii // Nalogi. — 2014. — № 1. — S. 22–25.
7. Kleymenova M. O. Nalogovoe pravo: ucheb. posobie. — M.: Moskovskiy finansovo-promyshlennyy universitet «Sinergiya», 2013.
8. Komyagin D. L. Sistema printsiptov byudzhethnogo prava: rossiyskoe zakonodatel'stvo i nauchnaya doktrina // Reformy i pravo. — 2012. — № 4. — S. 19–31.
9. Kopina A. A., Kopin D. V. Sbory kak istochnik tselevogo finansirovaniya raskhodov byudzheta subekta i (ili) munitsipalnogo obrazovaniya // Finansovoe pravo. — 2017. — № 4. — S. 6–12.
10. Kopina A. A. Problemy realizatsii kompensatsionnoy funktsii utilizatsionnogo sbora // Finansovoe pravo. — 2017. — № 8. — S. 10–14.
11. Kucherov I. I. Teoriya nalogov i sborov (pravovye aspekty): monografiya. — M.: YurInfoR, 2009. — 473 s.
12. Lunyakova N. A. Teoreticheskie osnovy ekonomicheskogo soderzhaniya byudzhethnogo fonda // Finansy i kredit. — 2020. — T. 26. — № 4 (796). — S. 916–930.
13. Nalogovoe pravo Rossii: uchebnyk / otv. red. Yu. A. Krokhina. — 3-e izd., ispr. i dop. — M.: Norma, 2008. — 463 s.
14. Nalogovoe pravo: uchebnyk / pod red. I. A. Tsindeliani. — 3-e izd., ispr. i dop. — M.: Prospekt, 2019. — 704 s.
15. Narutto S. V., Nikitina A. V. Konstitutsionnyy printsip doveriya v sovremennom rossiyskom obshchestve // Konstitutsionnoe i munitsipalnoe pravo. — 2022. — № 7. — S. 13–18.
16. Naumova V. A. Perspektivy primeneniya novogo poryadka formirovaniya istochnikov finansirovaniya likvidatsii nakoplennoy vreda okruzhayushchey srede // Ekologicheskoe pravo. — 2022. — № 4. — S. 34–39.
17. Ogurtsova M. L. Otdelnye voprosy zashchity prav detey s redkimi (orfannymi) zabolevaniyami na lekarstvennoe obespechenie // Sotsialnoe i pensionnoe pravo. — 2023. — № 1. — S. 41–45.
18. Osipova E. S. Mekhanizm deystviya i sotsialnaya spravedlivost izmeneniy po NDFL // Nalogi. — 2021. — № 1. — S. 20–25.
19. Pilipenko A. A. Printsip podderzhaniya doveriya k zakonu i deystviyam gosudarstva: nalogovye aspekty // Nalogi. — 2020. — № 1. — S. 18–23.
20. Reut A. V. Fiskalnaya i reguliruyushchaya funktsii utilizatsionnogo sbora // Finansovoe pravo. — 2013. — № 3. — S. 17–20.
21. Finansovoe pravo: uchebnyk. — 2-e izd., ispr. i dop. / otv. red. S. V. Zapolskiy. — M.: Kontrakt, Volters Kluver, 2011. — 760 s.
22. Kharisov I. F. Nalog kak instrument natsionalnoy rynochnoy ekonomiki // Finansovoe pravo. — 2008. — № 11. — S. 26–29.
23. Sharova M. A. Nalogooblozhenie i nalogovye lgoty pri predostavlenii i poluchenii obrazovatelnykh uslug // Reformy i pravo. — 2015. — № 3. — S. 33–46.