

А. С. Алимбекова*

Новеллы российского законодательства об обязательных фискальных сборах: взаимодействие теории и практики

Аннотация. В статье рассмотрены актуальные вопросы установления, введения и взимания обязательных фискальных сборов. Автор указывает на новеллы российского законодательства, в соответствии с которыми в России вводятся сборы, обладающие всеми признаками сборов, включенных в действующую систему налогов и сборов РФ, но при этом в нее не включенные. Автором предлагается внесение изменений в НК РФ и включение в него вновь установленного курортного сбора. Аргументируется необходимость для государства соблюдения конституционных принципов при введении на территории России новых фискальных платежей и обременения граждан.

Ключевые слова: налоговое право, обязательные фискальные сборы, сборы, фискальные платежи, курортный сбор, реализация принципов налогового права.

DOI: 10.17803/1994-1471.2018.88.3.049-055

Основная конституционная налоговая обязанность состоит в том, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, это правило установлено ст. 57 Конституции РФ. Обратившись к работам ученых-налоговедов, сталкиваешься с пояснением о том, что к таким платежам относятся не только те, которые закреплены в Налоговом кодексе РФ (НК РФ), но и установленные в Таможенном кодексе Таможенного союза¹ и иные, которым свойственны сходные черты². Однако следует обратиться к ст. 17 НК РФ, четко определяющей, что налог считается установленным

(т.е. законным) лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а при установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

Не менее важная норма установлена в п. 5 ст. 3 НК РФ, где указано, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ.

¹ Таможенный кодекс ЕАЭС вступил в силу с 01.01.2017.

² См., например: Финансово-правовое регулирование обязательных платежей, уплачиваемых в федеральный бюджет Российской Федерации : монография / И. А. Цинделиани, А. Д. Селюков, М. М. Прошунин [и др.] ; под ред. И. А. Цинделиани. М. : Проспект, 2018. С. 21—40.

© Алимбекова А. С., 2018

* Алимбекова Анастасия Сергеевна, кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры финансового, банковского и таможенного права Саратовской государственной юридической академии
rokina@yandex.ru
410056, Россия, г. Саратов, ул. Чернышевского, д. 104

В аспекте толкования и применения данной нормы обратимся к анализу последних новелл российского законодательства о налогах и сборах, и проведено оно будет на примере введения в Российской Федерации курортного сбора. Взимание данного фискального платежа будет осуществляться уже с мая 2018 г. в четырех субъектах РФ. Говоря о правовой природе данного платежа и законности его установления на территории РФ, необходимо заметить, что появление очередного сбора, который не только косвенно, а возможно и напрямую, ухудшает положение налогоплательщиков и плательщиков сборов, но что важнее — подвергает сомнению само соблюдение конституционных принципов, собственно и вызвал интерес к исследованию данного феномена. Возникает вопрос: на основании каких же норм в России устанавливаются общеобязательные фискальные платежи, не входящие в установленную НК РФ систему налогов и сборов РФ? И это при наличии нормы, запрещающей установление налогов и сборов, не предусмотренных НК РФ.

Получается, что система налогов и сборов РФ, установленная НК РФ, — это отвлекающий маневр, который маскирует реально существующую систему, которая безапелляционно функционирует на территории РФ и в рамках которой происходит взимание фискальных платежей с граждан РФ, нарушая их конституционные права.

Отметим, что уже давно научным сообществом поднимается вопрос о существовании платежей, не входящих в действующую систему налогов и сборов РФ, которые именуются учеными фискальными сборами и «парафискалитетами»³.

Авторами выделяются также примерные критерии для разграничения фискальных сборов и парафискалитетов:

1) различие по субъектам, обязанным уплачивать соответствующие сборы (фискальные

сборы взимаются с физических лиц и организаций, заинтересованных в получении от уполномоченного субъекта юридически значимых действий, а парафискальные сборы взимаются с субъектов предпринимательской деятельности, заинтересованных в развитии определенной хозяйственной отрасли);

2) важным признаком фискального сбора является возмездность, которая у парафискального сбора либо отсутствует, либо не столь очевидна (специфична);

3) разница в цели взимания (цель фискального сбора — покрытие расходов на осуществление возмездных действий и пополнение бюджета, а парафискального сбора — защита прав и интересов определенной группы субъектов).

А. Ю. Долгова провела масштабное исследование в отношении парафискальных сборов в рамках своего одноименного монографического исследования и констатировала, что к парафискалитетам в России следует отнести: отчисления организаций, эксплуатирующих радиационно опасные производства и объекты; отчисления на цели энергосбережения; страховые взносы, уплачиваемые в Агентство по страхованию вкладов; третейские сборы; авторский компенсационный сбор и даже страховые взносы в негосударственные пенсионные фонды, Пенсионный фонд РФ; Фонд обязательного медицинского страхования и его территориальные образования, Фонд обязательного социального страхования⁴. Также автор указала характерные признаки, свойственные для парафискалитетов:

1) закрепление возможности взимания парафискального сбора федеральным законом, а определение элементного состава — подзаконными актами;

2) формой аккумуляции парафискалитетов являются финансовые фонды денежных средств, учреждаемые юридическими ли-

³ См.: Волков В. В. Вопросы соотношения налоговых и неналоговых обязательных платежей // Право и экономика. 2008. № 10. С. 45—47; Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 258; и др.

⁴ Долгова А. Ю. Парафискальные сборы в России: монография. Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 2012. С. 26.

- цами публичного права — государственными внебюджетными фондами, государственными корпорациями и т.п.;
- 3) средства от уплаты парафискальных сборов расходуются уполномоченными организациями в целях реализации публичного интереса;
 - 4) парафискальный сбор, как правило, носит компенсационный характер. Конституционный Суд РФ толкует компенсационность как признак, предопределяющий размер платежа. Компенсационность парафискалитета означает, что в размер платежа включаются затраты администратора парафискалитета по осуществлению целей, на реализацию которых сбор взимается. Однако компенсационность парафискалитета не означает его возмездности;
 - 5) парафискалитеты существуют только на определенных этапах развития финансовой системы государства.

После приведенных научных изысканий в области налогового и финансового права относительно разновидностей платежей остро встает вопрос о том, к каким же из существующих платежей следует относить появившийся в июле 2017 г. курортный сбор.

Федеральным законом от 29.07.2017 № 214-ФЗ «О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры в Республике Крым, Алтайском крае, Краснодарском крае и Ставропольском крае»⁵ (далее — Закон о курортном сборе) определено в четырех субъектах РФ провести эксперимент по развитию курортной инфраструктуры в целях сохранения, восстановления и развития курортов, формирования единого туристского пространства, создания благоприятных условий для устойчивого развития сферы туризма и осуществить оценку его эффективности. Следует обратить внимание на то, что этот эксперимент подразумевает обложение сбором всех приезжающих на отдых туристов в сумме от 50 до 100 руб. за сутки пребывания на указанных территориях. Установлено, что эксперимент будет проводиться посредством введения в муниципальных образова-

ниях, территории которых включены в территорию эксперимента, платы за пользование курортной инфраструктурой для финансового обеспечения работ по проектированию, строительству, реконструкции, содержанию, благоустройству и ремонту объектов курортной инфраструктуры.

Срок проведения эксперимента — 5 лет, и продлится он до 31.12.2022. В Законе о курортном сборе указано, что законы субъектов РФ о введении курортного сбора должны быть приняты не позднее 01.12.2017, при этом взимание курортного сбора будет осуществляться не ранее 01.05.2018. Таким образом, уже в ближайший курортный сезон граждане России столкнутся с новым фактически «налоговым» обременением, поименованным в Законе «сбором». Заметим, что плательщиками курортного сбора являются физические лица, достигшие совершеннолетия, проживающие в объектах размещения более 24 часов.

Можно представить, насколько же существенным в материальном выражении он окажется для отдыхающих. Проведем несложный расчет. Возьмем, например, среднестатистическую семью из двух человек с одним несовершеннолетним ребенком, не являющуюся малоимущей семьей (каждый из членов семьи зарабатывает около 17 тыс. руб. ежемесячно), ее члены не имеют инвалидность I и II групп (такие категории граждан освобождаются от уплаты данного сбора). За двухнедельный отдых придется оплатить по 1 400 руб., т.е. на семью — 2 800 руб. в виде курортного сбора, что составит 8,2 %, и это помимо стоимости за проживание с каждого члена семьи.

Заметим, что эта сумма будет взиматься на «перспективное развитие инфраструктуры курортных мест», а не как во всех цивилизованных странах на ее поддержание, при том что отдыхающие Германии, Испании, США, Чехии и других стран получают лучший сервис и самые лучшие курортные места для отдыха, чего нельзя сказать о курортных местах субъектов РФ, указанных в Законе.

Как уже стало понятным, такой новый фискальный платеж, как курортный сбор, вовсе

⁵ СЗ РФ. 2017. № 31 (ч. I). Ст. 4763.

не является исключительно российской «выдумкой» — подобного рода платежи являются обязательными для множества европейских туристических стран, в том числе Германии, Испании и Чехии, установлены такие платежи и во Вьетнаме и других странах. Однако подобных сборов совсем не предусмотрено в Турции и Египте, которые являются прямыми конкурентами для российских курортов.

Также при исследовании исторических аспектов налоговой системы можно найти курортный сбор еще в практике СССР, он взимался в течение нескольких лет на основании постановления ЦИК и СНК СССР от 17.08.1933 с целью частичного возмещения расходов на благоустройство курортов и улучшения бытового обслуживания отдыхающих. Он уплачивался гражданами при прописке паспортов в местностях и периоды года, определяемые наркомфинами союзных республик по согласованию с наркомздравами. Постановлением ЦИК и СНК от 07.05.1936 этот сбор был заменен единой государственной пошлиной⁶.

После распада СССР был принят Закон РСФСР от 12.12.1991 № 2018-1 «О курортном сборе с физических лиц», который предусматривал плату с физических лиц за пребывание в курортных местностях. Сбор уплачивался плательщиками по месту их временного проживания. Лица, прибывшие в курортную местность, уплачивали сбор не позднее чем в трехдневный срок со дня прибытия. При перемене места пребывания в пределах курортной местности сбор повторно не взимался. Сборы взимали: администрация гостиниц и иных учреждений гостиничного типа одновременно с регистрацией прибывших; квартирно-посреднические организации при направлении лиц (кроме прибывших по путевкам туристско-экскурсионных предприятий и организаций) на поселение в дома (квартиры) граждан по квитанциям установленного образца.

Ставки данного курортного сбора в рублях устанавливались правительствами республик в составе РФ и исполкомами краевых, областных советов народных депутатов. Существовала предельная ставка, ограничивающая верхнюю границу курортного сбора, размер которого не мог превышать 5 % установленного законом МРОТ в стране⁷. Сбор не взимался с лиц, проживающих в коммунальных и ведомственных домах, в домах кооперативных и общественных организаций, в личных домах граждан, а также в палатках, автомашинах и т.п. Существовал перечень субъектов, на которых распространялись льготы, освобождавшие от уплаты данного сбора: дети до 16 лет, инвалиды войны и труда, граждане, прибывшие в местность по служебным делам, престарелые граждане, прибывающие к детям, и дети, приезжающие к родителям, и т.д. Просуществовал этот сбор в России до 2004 г., но за 13 лет его действия ощутимого эффекта получить не удалось — большинство средств уходило на администрирование налога, а до бюджетов доходила лишь малая часть, что в итоге и стало причиной его отмены. Но неудачный опыт не дал российским властям сделать соответствующие выводы — и курортный сбор вновь стали обсуждать в 2011 г. — в то время Президент РФ Д. А. Медведев поручил проработать данный вопрос.

Итак, вернемся к расчету и сравнению налоговой нагрузки от курортного сбора, заметим, что ранее его размер составлял 3 руб. за весь период отдыха, при средней заработной плате в 100—150 руб., и сейчас при двухнедельном отдыхе человек со средним заработком (17—20 тыс. руб.) в виде курортного сбора должен отдать местным властям более 15—18 % от своего ежемесячного дохода, не говоря уже о том, что он и так заплатит по полным тарифам за проживание, и уж если рассчитать от прожиточного минимума⁸, то получится 32 %, что не идет ни

⁶ См.: Толкушкин А. В. История налогов в России. М. : Юристъ, 2001. С. 244.

⁷ Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение : энциклопедич. словарь. М. : Юристъ, 2001. С. 147.

⁸ Министерство труда подготовило законопроект об увеличении МРОТ с 1 января 2018 года до 9 489 руб. // URL: https://informatio.ru/news/economy/s_1_yanvarya_2018_goda_mrot_vyrastet_do_9_5/ (дата обращения: 20.11.2017).

в какое сравнение с 5 % от МРОТ в предыдущие годы.

Помимо всего вышесказанного, представляется необходимым обратить внимание на несколько интересных фактов, содержащихся в Законе о курортном сборе. Во-первых, в ст. 11 данного Закона установлено, что государственный контроль, осуществляемый в ходе проведения эксперимента, будет проводиться непосредственно субъектами РФ по правилам, которые они сами и установят в своих нормативных правовых актах. Более того, допускается наделение отдельными государственными полномочиями субъекта РФ в сфере регионального государственного контроля органов местного самоуправления, однако в Законе нет ни слова о том, что такой контроль будет проводиться Федеральной налоговой службой и ее территориальными подразделениями, как это происходит в отношении не только фискальных сборов, но даже парафискалитетов.

Во-вторых, в ст. 11 рассматриваемого Закона уже говорится об ответственности операторов за нарушение порядка и сроков исчисления, взимания и перечисления курортного сбора в бюджет субъекта РФ, однако до сих пор в бюджетном законодательстве РФ не появилось поправок и нововведений, касающихся данного сбора⁹. Только в самом Законе о курортном сборе указано, что собранные деньги пойдут в фонды развития курортной инфраструктуры, которые должны быть созданы при субъектах РФ. В первый год 70 % сборов пойдет на развитие муниципалитета, в последующие — 100 % собранных денег.

Кроме того, в соответствии со ст. 13 Закона о курортном сборе доходы от уплаты курорт-

ного сбора не учитываются при определении уровня расчетной бюджетной обеспеченности субъектов РФ для распределения дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов РФ. То есть деньги собирают с граждан, но при определении бюджетной обеспеченности субъекта это не учитывается, федеральный центр готов в любом случае отправлять этим же субъектам дотации. В связи с этим возникает вопрос: для чего тогда и зачем брать этот сбор с граждан РФ, приезжающих на отдых, которые и так приносят доходы этим субъектам?

Подводя итог проведенному исследованию природы курортного сбора, следует заключить, что он по всем признакам мог бы относиться к фискальному сбору, однако, как представляется, во избежание нарушений норм законодательства о налогах и сборах, должен быть включен в систему налогов и сборов РФ, т.е. в НК РФ. Более того, следует подчеркнуть, что НК РФ и Конституция РФ не предусматривают возможности проведения экспериментального налогообложения на территории России, соответственно, представляется необходимым отменить Закон о курортном сборе, а если уж и вводить данный платеж — то в соответствии с предусмотренной законодательством РФ процедурой.

М. В. Карасева констатирует, что «обязанность налога принципиально отличается от обязанности сбора», поскольку «обязанность уплаты сбора всегда зависит от воли субъекта...»¹⁰.

Представляется, что налоговый принцип «свободы выбора оплаты сбора» заключается не в возможности получить юридически значимую государственную услугу безвозмездно или вступить в аналогичные отношения с иным

⁹ Закон о курортном сборе в п. 3 ст. 11 установил, что «объем бюджетных ассигнований Фонда, направляемых в форме межбюджетного трансферта в бюджет муниципального образования в соответствии с частью 4 статьи 9 настоящего Федерального закона, должен составлять в 2018 году не менее 70 процентов прогнозируемого объема доходов бюджета субъекта Российской Федерации от уплаты курортного сбора на территории этого муниципального образования и не менее 100 процентов — в последующие годы эксперимента»; п. 7 ст. 9 данного Закона закрепляется, что «порядок формирования и использования бюджетных ассигнований Фонда устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, настоящим Федеральным законом и законом субъекта Российской Федерации».

¹⁰ Карасева М. В. Финансовое право Российской Федерации. М., 2012: С. 528.

(негосударственным) субъектом, а в праве выбора плательщиком своих действий, в самостоятельном принятии решения: участвовать или не участвовать в правоотношениях, влекущих уплату сбора.

Таким образом, нашим гражданам остается только выбирать — участвовать в отношениях по эксперименту или не участвовать, т.е. ехать отдыхать в указанные субъекты РФ или нет.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. — СПб., 2003.
2. Волков В. В. Вопросы соотношения налоговых и неналоговых обязательных платежей // Право и экономика. — 2008. — № 10.
3. Долгова А. Ю. Парафискальные сборы в России : монография. — Воронеж : Изд-во Воронежского гос. университета, 2012.
4. Карасева М. В. Финансовое право Российской Федерации / под ред. М. В. Карасевой. — М., 2012.
5. Толкушкин А. В. История налогов в России. — М. : Юристъ, 2001.
6. Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение : энциклопедич. словарь. — М. : Юристъ, 2001.
7. Финансово-правовое регулирование обязательных платежей, уплачиваемых в федеральный бюджет Российской Федерации : монография / под ред. И. А. Цинделиани. — М. : Проспект, 2018.

Материал поступил в редакцию 12 января 2018 г.

AMENDMENTS TO RUSSIAN MANDATORY FISCAL CHARGES LEGISLATION: INTERACTION OF THE THEORY AND PRACTICE

ALIMBEKOVA Anastasia Sergeevna — PhD in Law, Associate Professor of the Department of Financial, Banking and Customs Law at the Saratov State Law Academy
pokina@yandex.ru
410056, Russia, Saratov, ul. Chernyshevskogo, d. 104

Abstract. *The paper considers topical issues of determining, introducing and charging mandatory fiscal charges. The author points to changes in Russian legislation, according to which law-makers introduce charges with all the signs of charges included in the current system of taxes and duties of the Russian Federation, but that have not been included into the system yet. The author proposes amendments to the Tax Code of the Russian Federation and introduction of a new tourist tax. The author justifies the necessity for the state to comply with the constitutional principles when introducing new fiscal payments and burdening citizens with new taxes.*

Keywords: *Tax Law, mandatory fiscal charges, duties, fiscal fees, tourist tax, implementation of principles of Tax Law.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Vinnickij D. V. Rossijskoe nalogovoe pravo: problemy teorii i praktiki. — SPb., 2003.
2. Volkov V. V. Voprosy sootnosheniya nalogovyh i nenalogovyh obyazatel'nyh platezhej // Pravo i e'konomika. — 2008. — № 10.

3. *Dolgova A. Yu.* Parafiskal'nye sbory v Rossii : monografiya. — Voronezh : Izd-vo Voronezhskogo gos. universiteta, 2012.
4. *Karaseva M. V.* Finansovoe pravo Rossijskoj Federacii / pod red. M. V. Karasevoj. — M., 2012.
5. *Tolkushkin A. V.* Istoriya nalogov v Rossii. — M. : Yurist", 2001.
6. *Tolkushkin A. V.* Nalogi i nalogooblozhenie : e'nciklopedich. slovar'. — M. : Yurist, 2001.
7. Finansovo-pravovoe regulirovanie obyazatel'nyx platezhej, uplachivaemyx v federal'nyj byudzhet Rossijskoj Federacii : monografiya / pod red. I. A. Cindeliani. — M. : Prospekt, 2018.