

ОБЩЕПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ КЛАССИФИКАЦИИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ДОХОДОВ*

Е.В. КИРИЛЛОВА, аспирантка Института государства и права НАНБ ©

Автором на основе анализа действующих нормативных правовых актов выявлены пробелы, изъяны, другие погрешности официально применяемой при составлении и исполнении бюджета в Республике Беларусь классификации государственных доходов, обоснована мысль о несовершенстве правового поля, фактическим отсутствием в стране системы единого интегрированного учета поступающих неденежных государственных доходов и предложены пути решения данной проблемы. В частности, аргументирован тезис о необходимости законодательного закрепления дифференциальных кодов для государственных доходов неденежных форм. Автором отмечается необходимость принятия Закона Республики Беларусь о государственных доходах, фиксирующего общие положения об их учете; разработки и принятия нормативного правового акта, предусматривающего процедуру учета неденежных государственных доходов.

В каждом государстве требуемое на условный финансовый период для покрытия признанных публичных нужд количество государственных доходов прогнозируется и планируется. Прогнозно-плановые количественные показатели определяются и закрепляются в подлежащем исполнению законодательном акте о бюджете на предстоящий финансовый период в разрезе официальной детализации государственных доходов.

Юридически значимо присвоение всем видам совокупной множественности предусмотренных национальным законодательством государственных доходов дифференциальных кодов по единой системе, поскольку таким образом создается правовая возможность фиксировать и обрабатывать данные об операциях с государственными доходами в единой интегрированной системе учета. При неприсвоении какому-либо государственно-му доходу указанного кода или неправильном, неточном отнесении его к классификационному ряду фактически невозможно отразить или соответственно достоверно зафиксировать в единой системе учета операции о поступлении блага в государственную казну, в том числе в фонды. Востребовано, в этой связи, базирование официально применяемой детализации государственных доходов на юридически значимом критерии, позволяющем наиболее полно, всесторонне охватить и ранжировать совокупную их множественность.

В Беларуси классификация государственных доходов предусмотрена Законом Республики Беларусь от 15 мая 1998 года «О бюджетной

классификации Республики Беларусь» с изменениями и дополнениями (далее – Закон о бюджетной классификации) и утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 15 марта 2007 года №44 «О бюджетной классификации Республики Беларусь» (далее – постановление №44). Классификация в технико-юридическом, методолого-методическом, сущностно-содержательном аспекте, по качеству, бесспорно, превосходит ранее используемую [1], между тем, также не лишена погрешностей.

Во-первых, выделение групп доходов – налоговые, взносы по государственному социальному страхованию, неналоговые, безвозмездные, мало соответствует указанному в части 1 статьи 2 Закона о бюджетной классификации критерию деления – по источнику их формирования. Во-вторых, имеются погрешности в отнесении видов к группам и подгруппам доходов. Например, безвозмездные платежи и поступающие от продажи права на аренду средства объединены в одну группу, при этом, вторые, очевидно, являются не доходом, а эквивалентом обмена права аренды на деньги. В-третьих, классификация дает более или менее полное представление и правовое основание для учета государственных доходов, получаемых только в результате денежно-кредитных властно-публичных отношений. Обрабатываемся доходам от операций, не относящихся к денежно-кредитным, не присвоены классификационные коды. Их не представляется возможности отнести ни к одному классификационному

* Статья поступила в редакцию 25 сентября 2007 года.

ряду. В результате пробела в законодательстве государственная казна не досчитывает по официальным оценкам до 30% доходов. Например, из почти 135 млрд бел. руб. стоимости правомерно изъятого белорусской финансовой милицией имущества за семь месяцев 2007 года в качестве государственных доходов учитывается около трети – денежные средства от реализации [2, с.1].

В целях ликвидации указанного пробела требуется определение юридически значимых критериев, группировка рассматриваемых доходов по которым будет иметь теоретико-прикладное значение как наиболее всесторонне раскрывающая аспекты социально-правовой сущности исследуемого феномена и позволяющая полно учитывать образуемую в стране их совокупную множественность. Представляется целесообразным первоначально рассмотреть выработанных наукой финансового права оснований детализации государственных доходов.

В науке финансового права к юридически значимым популярно относить юридический (по признаку техники образования), финансовый (по занимаемому в государственных фондах месту), экономический (по экономическому характеру) критерии градации государственных доходов [3, с.79–80]; называть – по социально-экономическому их характеру, по источникам формирования, по формам поступления, по методам изъятия, по конкретным условиям аккумуляции и использования средств [4, с.9]; по способам обращения [5, с.38]; по цели. Несмотря на имплементированность классификации государственных доходов по последнему базису в законодательство многих современных стран мира вопрос о целесообразности ее применения не получает однозначного разрешения и научного обоснования [6, с.174]. Представляется, что введение целевых государственных доходов следует признавать оправданным в случае наличия конкретной практически складывающейся в стране ситуации, разрешение которой таким способом наиболее экономически обосновано. Современная Беларусь, например, развивается в условиях ограниченности основных источников порождения государственных доходов – средств производства, большинство из которых составляют природные объекты. Наблюдающееся их истощение, существенное ухудшение качества представляют не только экологическую проблему, но и потенциальную опасность разорения белорусского общества. Принимаемые политико-идеологические, промышленно-технические, иные меры могут оказаться напрасными без сопровождения их в комплексе с созданием и действием финансово-правового механизма возвратности к источнику соответствующих доходов от использования участвующих в хозяйственном обороте земных поверхностей, лесов, вод, торфяников, залежей

полезных ископаемых, иных естественно природных образований, обеспечивающих обновление и развитие перечисленных источников. Для реализации предложенного механизма требуется законодательно признать земельную, лесную, водную ренты, плату за потребление полезных ископаемых целевыми податными платежами и установить, что часть этих государственных доходов «может использоваться для финансирования общесоциальных нужд территории местонахождения ресурсов, а научно обоснованный размер другой части в обязательном порядке должен направляться на стабилизацию соответствующего компонента окружающей среды: часть платежей за землю – к земле, за воды – к водам, за лес – к лесам и т.д.» [7, с.160]. Создание финансово-правового механизма возвратности к источнику позволит ликвидировать так называемое «котловое сваливание», практику «распыления», имеющих стратегическое значение государственных доходов вышеназванных видов.

В белорусских, российских, украинских финансово-правовых изданиях популярно называть следующие видовые модификации государственных доходов: централизованные и децентрализованные. При этом, авторами указывается, что первые – это поступления в централизованные денежные фонды, образованные в соответствии с законодательством. «К децентрализованным принадлежат доходы государственных организаций (унитарных предприятий, учреждений)» [5, с.39]. Данная классификация, как представляется, проводится без учета социально-правовой сущности исследуемого феномена. Во-первых, первый вид по всей видимости выделен не в отношении государственных доходов, а их «носителей» – материализованных благ – денег. Во-вторых, недопустимо часть доходов, образовавшихся от деятельности государственных юридических лиц учитывать отдельно и исключать из единой бюджетной росписи доходов Республики Беларусь. Данные ресурсы следует интегрировать в единую систему учета государственных доходов.

Еще одним часто называемым классификационным базисом выступает социально-экономический признак, в соответствии с которым доходы градируют на:

- поступления от использования государственной и коммунальной собственности;
 - поступления от организаций других форм собственности (налоги, сборы, другие обязательные платежи);
 - поступления от личных доходов граждан (подходный налог, пошлина, государственная пошлина, другие налоги, сборы и т.п.)» [5, с.39–40].
- Думается, не оправдано социально-экономические признаки отождествлять с источниками государственных доходов. Данная детализация, к тому же, представляет собой неудачную попытку

размежевания субъектов государственного и негосударственного сектора, вступающих с государством в отношения по уплате публичных доходов. Ее ущербность видится также в смешении названных субъектов с источниками исследуемого дохода.

В науке финансового права популярна классификация государственных доходов по источнику формирования. Доходы градируют: от использования государственного и коммунального имущества; полученные от физических и юридических лиц путем изъятия части их дохода в виде налогов, сборов, других обязательных платежей [3, с.80–81]. Если первый вид доходов условно можно признать соответствующим избранному дифференциальному критерию, то во втором случае явно перечислены субъекты отношений.

Следует отметить, что белорусским законодателем в официально используемой классификации, основанной на источнике формирования дохода, субъекты также отнесены к источникам формирования дохода. Думается, что такое смешение обусловлено некорректностью словосочетания, используемого в качестве критерия градации. В справочно-информационной литературе понятие «источник» определено как «то, откуда исходит что-нибудь» [8, с.222]. Следовательно, словосочетание «источник формирования дохода» могут толковать, как то, от чего кто-либо получает доход, так и тот, от кого получают доход.

Представляется, что столь неоднозначно трактуемое понятие на законодательном уровне не может выступать в качестве классификационного основания группировки государственных доходов. Его оправдано заменить на более однозначный по смыслу критерий – «источник дохода». Источником государственного дохода оправдано признать явления, объекты, приносящие стоимости. Базируясь на этом основании, например указанная выше группа доходов от использования государственного коммунального имущества может быть названа: доходы от используемого государственного, коммунального имущества. Исходя из уточненного базиса деления государственных доходов подлежат соответствующей корректировке положения постановления №44. Классификацию по источнику государственного дохода оправдано признать юридически значимой.

По периодичности (регулярности) поступления доходы делят на постоянные (регулярные) и временные, обычные и чрезвычайные [3, с.83–84]. Большинство доходов имеет «постоянный характер» [9, с.58] и принадлежит к первой группе. Классификация указывает не на сущность доходов, а, по сути, дает характеристику направлениям их расходования: на обычные или чрезвычайные нужды. Кроме того, отнесение государственного дохода к группе постоянных (обычных) или временных (чрезвычайных), по верному

замечанию Н.Ю. Пришва, является относительным [5, с.40–41], а потому не может быть признанным в качестве достаточного для официального закрепления и использования дифференциального критерия.

Обычные доходы подразделяется на частноправовые (доходы от промышленной деятельности) и государственно-правовые (поступления принудительного характера) [9, с.58–59].

Примечательно, что выделение однотипных указанных групп встречается и по форме получения. Так, частноправовыми доходами называют те, получая которые государство «действует подобно частным лицам (подобно другим лицам), не применяя, при этом, силу государственной власти, а используя технику гражданского права...» [3, с.89]. Доходы, поступление которых фундаментуруется на государственном принуждении, относятся к общественно-правовым, государственно-хозяйственным, публично-хозяйственным [9, с.110; 10, с.37; 11, с.21]. Критерий «по форме получения», бесспорно, имеет теоретико-практическую значимость. Используя его, дается условное представление об объективизации стоимостной сущности явления «доход». Однако, правильное выявление видов доходов по данному критерию возможно после уяснения наиболее соотносимого с изучаемым феноменом значения понятия «форма». Поскольку форма представляет собой внешнее обрамление сущности [8, с.743], то формой получения дохода оправдано признать «носитель» дохода – сами блага, получая которые образуется экономически положительный результат в виде прироста государственной собственности. Из данного следует, что государственный доход, априори, может быть получен в форме вещи (включая деньги и ценные бумаги, иного имущества, в т.ч. имущественного права), работ и услуг, охраняемой информации, интеллектуальной собственности, нематериального блага.

Доход, образуемый у государства получением любого названного блага, равный стоимости блага, подлежит учету единообразному, с уже существующим учетом государственных доходов в форме денежных средств. Например, *доход, образуемый получением конфискованного имущества, подлежит отражению на счетах бухгалтерского учета у уполномоченного государством субъекта, в хозяйственное ведение или оперативное управление которого передается благо, и, на основании этих данных бухгалтерского учета, отражению в интегрированной сводной ведомости по государственным доходам за отчетный период, которую ведет уполномоченный государственный орган. Так, если стоимость конфискованного имущества равна нулю (в случае его непригодности и т.п.), то и государственный доход фиксируется в размере, равном нулю.*

Деление на налоги и неналоговые доходы считается группировкой по правовой природе. В белорусском законодательстве налог определен как обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты (п. 1 ст. 6 Налогового кодекса Республики Беларусь). Выделение из совокупности государственных доходов налогов социально оправдано и необходимо, способствует обеспечению ясности и точности в определении элементов отношений по поводу налогов. Между тем, наряду с налогами, имеются иные обязательные платы, схожие с налогами по правовой природе. Учитывая данное, оправдано рассматривать их с налогами в рамках одной категории – налоговые. Социально-правовое и экономическое значение данной классификации состоит в конкретизации наличия или отсутствия юридической обязанности у субъекта по вступлению в правоотношения по оплате государственного дохода. Данное, в свою очередь, обуславливает определение момента и способа отражения в бухгалтерском учете денежного выражения стоимости государственного дохода. Кроме того, с позиций публичного интереса выделение фискальных доходов позволяет точно прогнозировать объемную долю свободно располагаемых денежных средств, в которых материализуется получаемый в виде налога, иного обязательного платежа государственный доход, поскольку для таких видов доходов денежная форма всегда должна быть императивно определена в законе. Защита частно-коллективного, равно как и частно-индивидуального интереса обосновывает необходимость максимальной детализации в бюджетной росписи доходов, относящихся к налоговым, по видам, плательщикам, по объектам налогообложения. Такая детализация должна быть закреплена законодательно путем внесения соответствующих изменений и дополнений в постановление №44. «Налоговые», «неналоговые» следует назвать категории государственных доходов. Каждая категория подлежит дальнейшей детализации.

Государственные доходы объединяют в группы в зависимости от особенностей правового регулирования их «жизненного» цикла: введения, установления, исчисления, уплаты, взимания, учета, изменения, и отмены. В данном аспекте некоторые говорят о правовых режимах рассматриваемых средств, которые определяют как «особый порядок правового регулирования отдельных видов доходов, который закреплён правовыми нормами и обеспечен совокупностью юридических средств» [5, с.42–43]. По данному вопросу следует указать, что классифицируемость

есть свойство всех явлений окружающей действительности. Избираемый в зависимости от цели дифференциальный критерий, на основании которого выделяются видовые модификации явления, не воздействует, не изменяет сущность явления, а позволяет акцентировать исследование на особенностях ее проявления. Каждому виду явлений, наряду с особым, имманентна единая сущность. Поэтому неверно говорить о правовых режимах в отношении разновидностей государственных доходов, в данном случае уместно указывать на особенности правового регулирования или использовать понятие «специальный правовой режим». В научных источниках по названному основанию выделяют налоги; другие платежи, которые входят в состав налоговой системы; неналоговые обязательные платежи в бюджет (платежи, которые не являются составляющими налоговой системы); обязательные платежи во внебюджетные централизованные фонды; платежи, уплата которых основывается на договоре; добровольные поступления. Очевидно, что градация составлена в отношении доходов, образуемых в результате денежно-кредитных властно-публичных отношений. Между тем, государственные доходы, получаемые от неденежно-кредитных операций также имеют особенности правового регулирования и могут быть классифицируемы по данному основанию. Возможно, например, выделить доходы в форме конфискованного, изъятого иным, предусмотренным законодательным актом образом на безэквивалентной основе имущества, иных объектов гражданских прав; доходы в форме объектов гражданских прав, полученные по гражданско-правовым основаниям и другие.

Особенности правового регулирования доходов одного классификационного кода проявляются в применяемом методе их получения, определяемом в значении способа, средства воздействия на поведение субъектов или общественные отношения, складывающиеся по поводу государственных доходов. Ряд ученых, используя не вполне благозвучное понятие «метод изъятия» государственных доходов, делят их на обязательные и добровольные [4, с.41] или обязательные платежи и другие поступления [5, с.44]. Дело в том, что понятие «метод» в соотношении с понятием «изъятие», относящимся к характеристике действий субъекта с каким-либо объектом по устранению его из оборота или присвоению [8, с.212], могут означать различные как легализованные, так и нелегализованные приемы осуществления названных действий. Думается оправданным, в данном аспекте, говорить о таком классификационном базисе, как метод правового регулирования «жизненного» цикла государственного дохода, в значении способа юридического воздействия на участников общественных отношений

через применение или не применение позитивного обязывания и дозволения.

Проведенный анализ позволил уточнить и наполнить новым содержанием известные науке финансового права группировки государственных доходов. В результате было выяснено, что юридически значимыми дифференциальными основаниями, позволяющими наиболее полно, всесторонне охватить и ранжировать совокупную множественность государственных доходов, являются следующие: источник государственного дохода – по цели, форма государственного дохода, деление на налоговые и неналоговые – по специальным правовым режимам. Для совершенствования официально применяемой классификации доходов государства в постановление №44 следует внести изменения и дополнения, заменив используемый критерий «источник формирования доходов» на «источник государственного дохода» и в соответствии с этим изложить классификацию, предусмотрев дифференциальные ряды для государственных доходов неденежных форм.

Вступление предложенных изменений и дополнений в силу должно происходить одновременно

с введением норм о едином интегрированном учете государственных доходов, отраженных в специально принятом законе о государственных доходах. Совокупность выделяемых по критерию «источник государственного дохода» классификационных рядов государственных доходов рекомендуется группировать по отраслям и сферам формирования этих ресурсов, разграниченных аналогично официально закрепленному в Указе Президента Республики Беларусь от 5 мая 2006 года №289 «О структуре Правительства Республики Беларусь» делению экономико-социального сектора Беларуси. Такая градация позволит получить важные аналитико-прикладные данные, в частности, о состоянии источников поступления названных средств, об уровне развития отраслей и сфер экономики под воздействием проводимой государственной политики. В финансово-правовой оборот требуется также ввести классификацию государственных доходов по следующим видам: доходы, увеличившие стоимость финансового актива; доходы, увеличившие стоимость нефинансового актива; доходы, увеличившие объем актива.

ЛИТЕРАТУРА

1. О бюджетной классификации Республики Беларусь: Приказ Министерства финансов Республики Беларусь, 27 дек. 1999г., №378 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2000. – №22. – 8/2611.
2. Лазарева, Н. Финансовые реки – в берега закона / Н. Лазарева // Минский курьер. – 2007. – 11 сентября.
3. Годме, П.М. Финансовое право / Пер. и вступ. статья Р.О. Халфиной / П.М. Годме. – М.: Прогресс, 1978. – 429 с.
4. Цыпкин, С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С.Д. Цыпкин. – М.: Юрид. лит., 1973. – 222 с.
5. Пришва, Н.Ю. Правовые проблемы регулирования обязательных платежей / Н.Ю. Пришва. – Киев: ЕксОб, 2003. – 280 с.
6. Финансовое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – 536 с.
7. Оrsa, Е.А. Юридические аспекты учета улучшения экономико-экологической ценности земель и территорий в издержках антропогенной деятельности / Е.А. Оrsa // Земельные отношения и пространственное развитие в Украине: материалы Междунар. научн. конф. в двух частях, Киев, 13-14 апреля 2006 г. / НАН Украины, Совет по изучению производительных сил Украины; редкол.: Б.М. Данилишин, (отв. ред.) [и др.]. – Киев: СОПС Украины НАН Украины, 2006. – С. 158–160.
8. Ожегов, С.И. Словарь русского языка: Ок. 57000 слов / Под ред. чл.-корр. АН СССР Н.Ю. Шведовой. – 18-е изд., стереотип. – М.: Рус. яз., 1986. – 797 с.
9. Эбергер, К.Т. Курс финансовой науки / Пер. с нем., под ред. и с доп. по рус. финанс. праву М.А. Курчинского. – СПб.: Тип. А. Розена, 1913. – 264 с.
10. Озеров, И.Х. Основы финансовой науки. Учения об обыкновенных доходах / Курс лекций, читанный в Моск. ун-те. Выпуск II / И.Х. Озеров. – М.: Тип. И.Д. Сытина. 1908. – 530 с.
11. Янжул, И.И. Основные начала финансовой науки. Учения о государственных доходах / И.И. Янжул. – СПб.: Тип. М. Стасюлевича, 1899. – 508 с.