



Утвержден Коллегией Счетной палаты
Российской Федерации 2 августа 2019 года

Аудитор Счетной палаты Российской Федерации
С.И.ШТОГРИН

**ОТЧЕТ О РЕЗУЛЬТАТАХ ЭКСПЕРТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО
МЕРОПРИЯТИЯ «АНАЛИЗ ПРОБЛЕМ УСТАНОВЛЕНИЯ
И КЛАССИФИКАЦИИ НЕНАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ И ПЛАТЕЖЕЙ,
ИМЕЮЩИХ ПРИЗНАКИ НАЛОГОВ»**

Цели

1. Проанализировать основания, порядок установления и взимания неналоговых платежей, итоги реализации мероприятий, проводимых федеральными органами исполнительной власти по систематизации неналоговых платежей, формированию единого перечня неналоговых платежей, а также имеющих признаки налогов, сборов, государственных пошлин.

2. Определить общие предложения и рекомендации в сфере установления и взимания неналоговых платежей субъектов предпринимательской деятельности, а также их систематизации и унификации.

Итоги проверки

Счетная палата провела анализ проблем установления и классификации неналоговых платежей и платежей, имеющих признаки налогов.

В ходе мероприятия выявлено, что большинство неналоговых платежей устанавливается федеральными законами, но при этом отдельные обязательные элементы установлены или конкретизируются в подзаконных нормативных правовых актах.

Счетной палатой отмечаются недостатки нормативно-правового регулирования вопросов взимания неналоговых платежей на подзаконном уровне. Это может оказать влияние на платежную дисциплину плательщиков, и, как следствие, на объемы поступления платежей в бюджеты.

В рамках работы по систематизации неналоговых платежей Минфином России совместно с ведущими объединениями предпринимательского сообщества была проведена работа по созданию перечня неналоговых платежей, уплачиваемых субъектами предпринимательской деятельности. Однако с точки зрения выявления всех неналоговых платежей разного уровня такой подход представляется недостаточным, поскольку представленный перечень является неполным.

Перечень, подготовленный Минфином России:



Выводы

В настоящее время определение неналоговых платежей законодательно не закреплено. Формально под неналоговыми платежами понимают обязательные платежи, нормативно закрепленные вне Налогового кодекса Российской Федерации.

Проводимые с 2015 года федеральными органами исполнительной власти мероприятия по систематизации неналоговых платежей дали весьма ограниченный результат, поскольку большинство из запланированных мероприятий не были выполнены.

Предложения Счетной палаты Российской Федерации

При отборе тех или иных платежей для дальнейшей систематизации и кодификации необходимо в первую очередь оценить экономическую эффективность и цель их взимания, целесообразность модификации, обоснованность применяемых ставок, уровень фискальной нагрузки, определить условия исполнения обязанности по уплате, провести оценку регулирующего воздействия.

При этом целесообразно обратить особое внимание на фискальную значимость платежа. К каждому платежу необходим индивидуальный подход – нужно учитывать не только объем средств, поступающих от уплаты данного платежа, но и направленность платежа.

Предлагается выделить неналоговые платежи, обладающие признаками сборов в соответствии с законодательством о налогах и сборах, а затем сосредоточиться на включении в Налоговый кодекс платежей, схожих с госпошлиной.

При этом предлагается расширить перечень платежей, имеющих признаки государственной пошлины, подготовленный Минфином России.

Основание для проведения экспертно-аналитического мероприятия

Пункт 3.1.0.16 Плана работы Счетной палаты Российской Федерации на 2018 год, пункт 3.1.0.6 Плана работы Счетной палаты Российской Федерации на 2019 год.

Предмет экспертно-аналитического мероприятия

Деятельность органов государственной власти по установлению и взиманию неналоговых платежей, их систематизации и унификации.

Объекты экспертно-аналитического мероприятия

- Министерство финансов Российской Федерации.
- Министерство экономического развития Российской Федерации.

Цели экспертно-аналитического мероприятия

1. Проанализировать основания, порядок установления и взимания неналоговых платежей, итоги реализации мероприятий, проводимых федеральными органами исполнительной власти по систематизации неналоговых платежей, формированию единого перечня неналоговых платежей.

2. Проанализировать основания, порядок установления и взимания неналоговых платежей, имеющих признаки налогов, сборов, государственных пошлин.

3. Определение общих предложений и рекомендаций в сфере установления и взимания неналоговых платежей субъектов предпринимательской деятельности, а также их систематизации и унификации.

Исследуемый период

2015 год – истекший период 2019 года.

Сроки проведения мероприятия

Декабрь 2018 года – апрель 2019 года.

Краткая характеристика объекта исследования

Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. При этом российское законодательство активно использует такие термины как «налоги», «сборы», «государственная пошлина», «платежи», «плата» и т.д. Столь различная терминология значительно усложняет систематизацию неналоговых платежей в силу того, что указанные платежи даже при наличии сходного объекта регулирования исторически устанавливались актами разной юридической силы и при отсутствии единых требований к установлению таких платежей.

Некоторое представление о системе неналоговых платежей могут дать информационные ресурсы, применяемые для формирования источников доходов бюджетов. При этом объектом рассмотрения в рамках экспертно-аналитического мероприятия будут являться те платежи, уплата которых предусмотрена соответствующим нормативным правовым актом, платежи взимаются федеральными органами государственной власти и должны поступать в соответствующие бюджеты. Как правило, большинство обязательных элементов таких платежей установлено на основании подзаконных нормативных актов.

При этом следует отметить, что в целом неналоговые доходы федерального бюджета занимают заметное место как по количеству записей

в реестре федеральных источников доходов, так и по объему поступлений в федеральный бюджет (диаграмма):



В силу указанных обстоятельств упорядочивание столь значительного объема неналоговых платежей, установленных нормативными правовыми актами разного уровня, а также проведение анализа деятельности органов государственной власти по установлению и взиманию неналоговых платежей, их систематизации и унификации представляется весьма актуальной задачей.

Результаты экспертно-аналитического мероприятия

1. Нормативно-правовое регулирование неналоговых платежей

1.1. Понятие, классификация и установление неналоговых платежей

В настоящее время законодательно определение неналоговых платежей не закреплено, формально под неналоговыми платежами понимают обязательные платежи, нормативно закрепленные вне Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс).

Основной признак, объединяющий такие платежи с налогами, – это публичность их установления, заключающаяся в том, что какой-либо уполномоченный государственный орган (или организация) в силу

нормативного предписания обладает полномочиями по установлению и (или) взиманию соответствующего платежа.

Отдельно следует обратить внимание на постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2006 года № 2-П, который выделил категорию «неналоговых фискальных сборов», к которым отнес фискальные сборы, не подпадающие под определение, установленное Налоговым кодексом.

При этом в пункте 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – Бюджетный кодекс) используется термин «неналоговые доходы», который по своему понятию гораздо шире, чем термин «неналоговые платежи», поскольку включает в себя и средства, полученные от использования и продажи имущества, доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями и т.д.

При этом часто в научной литературе различные исследователи дополнительно выделяют парафискальные платежи как разновидность неналоговых платежей¹. Основное отличие парафискальных платежей состоит в том, что они взимаются не в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, а в пользу специально уполномоченных федеральными законами или подзаконными нормативными правовыми актами органов или организаций.

Исходя из такого общего смысла парафискальных платежей, можно привести примеры некоторых из них:

- портовые сборы, взимаемые администрацией морских портов (корабельный сбор), ФГУП «Росморпорт» (канальный, навигационный, маячный и ледокольный сборы), ФГУП «Росморпорт» и хозяйствующими субъектами, оказывающими услуги по обеспечению лоцманской проводки судов и экологической безопасности в порту (лоцманский и экологический сборы);

- средства для выплаты вознаграждения за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях, сбор которых предусмотрен статьей 1245 Гражданского кодекса Российской Федерации и осуществляется Общероссийской общественной организацией «Российский Союз Правообладателей» (общественное объединение

¹ «Концепция совершенствования правового регулирования неcodифицированных публичных платежей, имеющих признаки налогов и сборов», подготовленная компанией «Пепеляев групп» (2015 год).

по управлению правами правообладателей на коллективной основе, созданное правообладателями в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации). Ставка и база расчета определены постановлением Правительства Российской Федерации от 14 октября 2010 года № 829 «О вознаграждении за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях»;

- страховые взносы банков, осуществляемые в соответствии с Федеральным законом «О страховании вкладов физических лиц в банках».

В соответствии с пунктом 2 статьи 19 и частью 7 статьи 36 Федерального закона от 23 декабря 2003 года № 177-ФЗ «О страховании вкладов в банках Российской Федерации» ставки страховых взносов, подлежащих уплате банками – участниками системы страхования вкладов в фонд обязательного страхования вкладов, устанавливает совет директоров Агентства по страхованию вкладов. Согласно статье 33 вышеуказанного Закона фонд обязательного страхования вкладов принадлежит Агентству по страхованию вкладов на праве собственности и предназначен для финансирования выплаты возмещения по вкладам в порядке и на условиях, которые установлены Федеральным законом, а также для финансирования иных мероприятий, установленных федеральными законами.

Что касается установления неналоговых платежей, то в ходе экспертно-аналитического мероприятия выявлено, что большинство неналоговых платежей, как правило, устанавливается федеральными законами, но при этом отдельные, существенно важные для взимания платежа, обязательные элементы установлены или конкретизируются в подзаконных нормативных правовых актах.

Так, в Федеральном законе от 24 июня 1998 года № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» в статье 24.1 применительно к утилизационному сбору закреплены такие элементы, как плательщики сбора и транспортные средства, в отношении которых утилизационный сбор не уплачивается. При этом виды и категории транспортных средств, в отношении которых уплачивается утилизационный сбор, порядок взимания утилизационного сбора (в том числе порядок его исчисления, уплаты, взыскания, возврата и зачета, излишне уплаченных или излишне взысканных сумм этого сбора), а также размеры утилизационного сбора и порядок осуществления контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты утилизационного сбора в бюджет устанавливаются на подзаконном уровне (постановление Правительства

Российской Федерации от 6 февраля 2016 года № 81 «Об утилизационном сборе в отношении самоходных машин и (или) прицепов к ним и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации»).

Аналогичная ситуация отмечается применительно к таким неналоговым платежам, как плата за негативное воздействие на окружающую среду, плата за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности и некоторым другим.

В ходе контрольных мероприятий, проводимых Счетной палатой Российской Федерации, отмечаются недостатки нормативно-правового регулирования вопросов взимания неналоговых платежей на подзаконном уровне.

Так, в рамках проведенного Счетной палатой Российской Федерации контрольного мероприятия «Проверка осуществления Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций полномочий главного администратора (администратора) доходов в части администрирования доходов от поступления платы пользователей радиочастотным спектром, а также правильности исчисления, полноты и своевременности внесения платы пользователей радиочастотным спектром в 2015–2017 годах и истекшем периоде 2018 года» отмечалось, что действующим законодательством не предусмотрено установление финансовой ответственности за неуплату или неполную уплату, за несвоевременную уплату сумм разовой платы и ежегодной платы за использование в Российской Федерации радиочастотного спектра. Кроме того, при отсутствии финансово-экономического обоснования размеры ставок разовой и ежегодной платы за пользование радиочастотным спектром для радиотехнологий сотовой связи с 1 января 2019 года установлены на уровне 2015 года, а размеры ставок разовой и ежегодной платы для иных радиотехнологий – на уровне 2012 года.

Недостатки правового регулирования неналоговых платежей на подзаконном уровне способны в конечном итоге оказать влияние на платежную дисциплину плательщиков, и, как следствие, на объемы поступления платежей в бюджеты.

1.2. Кодификация неналоговых платежей

В целом кодификация неналоговых платежей представляется естественным и логичным шагом, направленным на повышение эффективности взимания обязательных платежей.

Однако в этой связи возникают два существенных вопроса, а именно: каким образом должна проходить кодификация неналоговых платежей и какие именно платежи она должна охватывать.

Кроме того, важно учитывать, что бюджетное законодательство исходит из закрепления единых принципов и правил установления и взимания всех публичных платежей, однако отдельные некодифицированные обязательные публичные платежи являются внебюджетными, а следовательно, не могут регулироваться и не регулируются нормами бюджетного законодательства или законодательства о налогах и сборах. Например, платежи за услуги государственных организаций – монополистов (платежи за проведение аттестации работников организаций, осуществляющих эксплуатацию опасных производственных объектов, за аттестат в области промышленной безопасности, платежи за услуги пожарной охраны и т.д.).

В рамках работы по систематизации неналоговых платежей Минфином России совместно с ведущими объединениями предпринимательского сообщества была проведена работа по созданию перечня неналоговых платежей, уплачиваемых субъектами предпринимательской деятельности. При этом все платежи с учетом их характера были сгруппированы в ряд разделов, а именно:

1 раздел – платежи за предоставление сведений из государственных реестров (регистров) (например, плата за предоставление сведений из лесного реестра);

2 раздел – платежи за услуги, которые могут быть получены на конкурентном рынке (плата за медицинское освидетельствование граждан для выдачи лицензии на право владения оружием);

3 раздел – платежи за услуги государственных организаций – монополистов (платежи за услуги пожарной охраны);

4 раздел – платежи компенсационного характера, уплачиваемые в целях возмещения причиненного хозяйственной деятельностью вреда (платежи, уплачиваемые в целях возмещения вреда объектам культурного наследия);

5 раздел – платежи за обязательные экспертизы, аудит, испытания, которые осуществляют исключительно государственные органы и учреждения (услуги, которые необходимы для последующей деятельности предпринимателей) (плата за аудит проектной документации);

6 раздел – платежи за услуги, оказываемые при осуществлении «обязательного контроля» (плата за проведение обязательного энергетического обследования);

7 раздел – прочие платежи².

В обобщенном виде сведения о количестве платежей, содержащихся в перечне неналоговых платежей, уплачиваемых субъектами предпринимательской деятельности, подготовленном Минфином России, представлены на диаграмме:



Таким образом, в перечне неналоговых платежей, уплачиваемых субъектами предпринимательской деятельности, суммарно содержатся сведения примерно о 167 видах неналоговых платежей (с учетом тех видов, которыми рекомендуется дополнить перечень) как зачисляемых в бюджеты всех уровней, так и не зачисляемых в бюджеты.

² Указанные платежи не предполагается дополнительно регулировать в соответствии с решениями, принятыми на заседаниях рабочей группы по вопросам установления на среднесрочный период моратория в отношении неналоговых платежей предпринимателей в Минэкономразвития России в 2017 году.

Такой подход представляется правильным с точки зрения попытки охвата всех видов платежей, уплачиваемых предпринимателями, независимо от того в какой бюджет или какому уполномоченному органу (организации). Однако с точки зрения выявления всех неналоговых платежей разного уровня такой подход представляется недостаточным, поскольку представленный перечень является неполным.

Как альтернативный подход в рамках экспертно-аналитического мероприятия предлагается для выявления неналоговых платежей различного уровня использовать уже существующие перечни источников доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Такой подход наиболее полно отражает неналоговые платежи, взимаемые в бюджеты, однако с точки зрения всех обязательных платежей, взимаемых с предпринимателей, остаются неохваченными обязательные платежи, взимаемые уполномоченными организациями и не зачисляемые в бюджеты.

Таким образом, для целей классификации и исследования неналоговых платежей в рамках настоящего экспертно-аналитического мероприятия был сформирован Перечень неналоговых платежей на основании источников доходов федерального бюджета. Аналогичный по своей сути подход может быть использован для формирования перечня неналоговых платежей на уровне субъекта Российской Федерации или муниципального образования.

Для формирования Перечня неналоговых платежей на основании источников доходов федерального бюджета из перечня источников доходов федерального бюджета были исключены:

- налоговые доходы, в том числе государственная пошлина;
- безвозмездные платежи, межбюджетные трансферты, субсидии, субвенции;
- штрафы;
- арендные платежи;
- платежи по государственным кредитам;
- доходы от внешнеэкономической деятельности;
- доходы от реализации и использования имущества;

- прочие неналоговые доходы (кроме платежей в резерв универсального обслуживания).

Оставшиеся платежи (60 видов и 262 платежа) формируют перечень неналоговых платежей на федеральном уровне с указанием главных администраторов доходов, администрирующих указанные платежи.

Что касается иных платежей, уплачиваемых субъектами предпринимательской деятельности, то необходимость их пересмотра, в том числе отмены, следует рассматривать отдельно. В этой части нельзя не отметить, что многие из них, несмотря на обязательность уплаты, по своей сути являются платой одному субъекту предпринимательской деятельности другим субъектом этих правоотношений (юридическим или физическим лицом) в рамках гражданско-правовых отношений, что по общему правилу нельзя рассматривать как неналоговый платеж, а возникающие в этой связи вопросы об установлении тарифов на оказание таких услуг должны рассматриваться в том числе с учетом положений антимонопольного законодательства (более подробно в пункте 2.5 настоящего отчета).

1.3. Требования, предъявляемые законодательством к нормативному закреплению платежей, являющихся источниками неналоговых доходов бюджетов

Согласно пункту 6 статьи 41 Бюджетного кодекса нормативные правовые акты, муниципальные правовые акты, договоры, в соответствии с которыми уплачиваются платежи, являющиеся источниками неналоговых доходов бюджетов, должны предусматривать положения о порядке их исчисления, размерах, сроках и (или) об условиях их уплаты.

Указанная норма введена Федеральным законом от 22 октября 2014 года № 311-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» и вступила в силу с 1 июля 2015 года.

Минфин России письмом от 27 февраля 2015 года № 02-08-07/10296 обратил внимание главных администраторов доходов федерального бюджета на изменения, внесенные в Бюджетный кодекс в части введения пункта 6 статьи 41, и рекомендовал федеральным органам исполнительной власти (государственным органам), осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в соответствующей сфере деятельности, провести инвентаризацию нормативных правовых актов, договоров, в соответствии с которыми

уплачиваются платежи, являющиеся источниками неналоговых доходов бюджетов, в установленный законодательством срок (не позднее 1 июля 2015 года).

При этом следует отметить, что полномочиями по осуществлению контроля за соблюдением главными администраторами доходов бюджетов требований пункта 6 статьи 41 Бюджетного кодекса не наделены ни Минфин России, ни какой-либо другой уполномоченный орган.

Вместе с тем Минфином России в рамках осуществления методологического руководства в области составления и исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (абзац 4 статьи 165 Бюджетного кодекса) проводится работа с главными администраторами по своду, дополнению и корректировке информации, поступающей от главных администраторов доходов бюджетов по запросам Минфина России.

По мнению департамента доходов Минфина России (письмо от 14 сентября 2018 года № 23-06-05/66149), проведение системной работы по мониторингу соответствия нормативных правовых актов, договоров, в соответствии с которыми уплачиваются платежи, являющиеся источниками формирования неналоговых доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, положениям пункта 6 статьи 41 Бюджетного кодекса возможно в рамках формирования и работы с перечнем источников доходов.

Перечень источников доходов бюджетов формируется и ведется в электронной форме в государственной интегрированной информационной системе управления общественными финансами «Электронный бюджет» (пункт 2 Правил формирования и ведения перечня источников доходов Российской Федерации, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 31 августа 2016 года № 868).

По состоянию на 5 марта 2019 года, как уже отмечалось ранее, в перечень источников доходов федерального бюджета включены 7 192 утвержденные реестровые записи источников доходов федерального бюджета, бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации, бюджета Фонда социального страхования Российской Федерации и бюджета Федерального фонда обязательного медицинского страхования, в том числе 5 479 записей источников неналоговых доходов, зачисляемых в федеральный бюджет.

При этом следует отметить, что в настоящее время в перечне источников доходов федерального бюджета в полном объеме отсутствуют утвержденные реестровые записи источников доходов, администрируемых Министерством обороны Российской Федерации и Государственной корпорацией по атомной энергии «Росатом».

Таким образом, перечень источников доходов федерального бюджета сформирован не в полном объеме.

При проведении выборочного анализа содержащейся информации в перечне источников доходов выявлено следующее:

1) В перечне источников доходов по 773 источникам неналоговых доходов в сведениях о нормативных правовых актах указан Налоговый кодекс, в то время как положения Налогового кодекса не распространяются на указанные доходы федерального бюджета.

Так, по КБК 1 17 05010 01 6000 180 «Прочие неналоговые доходы федерального бюджета и КБК 1 17 05010 01 7000 180 «Прочие неналоговые доходы федерального бюджета (федеральные казенные учреждения)» из 26 источников доходов, администрируемых ФСТЭК России, Минкультуры России, Минтрансом России, Минтрудом России, Минфином России, Росздравнадзором, Ространснадзором, Роспотребнадзором, Генеральной прокуратурой Российской Федерации, Роспечатью, Росмолодежью, Казначейством России, Минэкономразвития России, ФНС России, МВД России, ФСБ России, в сведениях о нормативных правовых актах, которые являются основанием возникновения неналоговых доходов, в 21 источнике указан Налоговый кодекс.

2) По отдельным администрируемым федеральными органами исполнительной власти неналоговым доходам в сведениях о нормативных правовых актах, об источниках размера (ставке) платежа, размере понижающего (повышающего) коэффициента к размеру (ставке) платежа, пороговых (максимальных и (или) минимальных) значениях размера (ставки) платежа указан пункт 1 статьи 51 Бюджетного кодекса. Вместе с тем статьей 51 Бюджетного кодекса установлены только источники неналоговых доходов федерального бюджета и нормативы их распределения.

Например, такие виды доходов как доходы от оказания платных услуг (работ) в соответствии с договорами по производству экспертиз и экспертных исследований и за выполнение научно-исследовательских, консультационных и других видов работ (КБК 1 13 01050 01 7000 130),

прочие доходы от оказания платных услуг (работ) получателями средств федерального бюджета (прочие доходы от оказания платных услуг (работ) прочими федеральными казенными учреждениями) (КБК 1 13 01991 01 0300 130).

Учитывая изложенное, информация, содержащаяся в перечне источников доходов, не позволяет в полном объеме достоверно установить правовые основания возникновения источника дохода бюджета, а также информацию о порядках исчисления, размерах, ставках, льготах, сроках и (или) условиях уплаты обязательных платежей, являющихся источником дохода бюджета.

Таким образом, соблюдение требований пункта 6 статьи 41 Бюджетного кодекса фактически является обязанностью главных администраторов доходов бюджетов, без какого-либо контроля за проводимой ими работой. В этой связи предлагается наделить какой-либо уполномоченный государственный орган полномочиями по контролю за реализацией положений пункта 6 статьи 41 Бюджетного кодекса.

2. Включение неналоговых платежей в Налоговый кодекс в качестве налогов, сборов, пошлин.

Платежи за оказания государственных услуг

2.1. Критерии, позволяющие разграничить неналоговые платежи, имеющие признаки налога, сбора либо государственной пошлины

Под налогом согласно пункту 1 статьи 8 Налогового кодекса понимается 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 целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Таким образом, к числу существенных (квалифицирующих) признаков налога относятся:

- индивидуальная безвозмездность уплаты налога;
- обязательность уплаты налога в денежной форме;
- цель уплаты налога – финансовое обеспечение деятельности государства или муниципального образования.

Под сбором согласно пункту 2 статьи 8 Налогового кодекса понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности. При этом государственная пошлина понимается как разновидность сбора.

При этом важнейший критерий государственной пошлины – это уплата определенной суммы средств за совершение государственным или уполномоченным органом каких-либо юридически значимых действий.

Кроме того, полагаем возможным с целью отграничения сбора от пошлины использовать дополнительный критерий – периодичность уплаты, имея в виду, что в том случае, если плата уплачивается периодически, то это сбор, если предполагается разовый характер платежа, то за указанное действие следует взимать госпошлину.

Наличие таких критериев позволит более точно разграничить сбор и государственную пошлину и создать условия для упорядочивания неналоговых платежей, взимаемых, например, федеральными государственными унитарными предприятиями при оказании услуг с последующей постановкой вопроса о необходимости зачисления этих платежей в бюджет.

В рамках работы рабочей экспертной группы Счетной палаты Российской Федерации по вопросу анализа проблем установления и классификации неналоговых платежей³ экспертами было высказано мнение о том, что и действующая система налогов и сборов не в полной мере отвечает закрепленным в законодательстве требованиям с точки зрения однозначного разграничения налогов и сборов. В качестве примера можно привести торговый сбор, обладающий признаками налога в силу безвозмездности его уплаты. Кроме того, некоторыми экспертами предлагалась несколько иная классификация обязательных платежей, а именно: налоги, сборы (в том

³ Сформирована распоряжением Председателя Счетной палаты Российской Федерации от 29 января 2019 года № 1-р.

числе государственная пошлина), компенсационные и ресурсные платежи. В основе такой классификации лежит экономическое содержание платежей.

При этом под компенсационными платежами в этой классификации понимаются утилизационный и экологический сбор, сборы в системе «Платон». Под ресурсными платежами подразумеваются соответственно платежи за использование водных, лесных, земельных ресурсов и недр. При этом экспертами отмечалось, что именно ресурсные платежи в наибольшей степени сходны со сборами и могут быть включены в Налоговый кодекс.

2.2. Платежи, имеющие признаки налогов

В ходе экспертно-аналитического мероприятия, при рассмотрении неналоговых платежей, выявлены платежи, имеющие те или иные признаки налога.

Большинство видов неналоговых платежей представляют собой плату за совершение каких-либо действий (независимо от того, кем взимается такая плата), носят компенсационный или возмездный характер либо проистекают из договорных правоотношений.

В большей степени к налогу можно отнести обязательные отчисления (неналоговые платежи) операторов сети связи общего пользования в резерв универсального обслуживания, в котором можно усмотреть существенные элементы налога, а именно⁴:

- базой расчета являются доходы, полученные в течение квартала от оказания услуг связи абонентам и иным пользователям в сети связи общего пользования;
- ставка неналогового платежа оператора сети связи общего пользования устанавливается в размере 1,2 % доходов;
- размер неналогового платежа рассчитывается плательщиком самостоятельно как соответствующая ставке процентная доля доходов и уплачивается в валюте Российской Федерации.

2.3. Платежи, имеющие признаки сборов

1) Основываясь на существующей системе обязательных платежей на перечне неналоговых платежей на основании источников доходов

⁴ Статья 60 Федерального закона от 7 июля 2003 года № 126-ФЗ «О связи».

федерального бюджета, а также на перечне неналоговых платежей, уплачиваемых субъектами предпринимательской деятельности, подготовленном Минфином России, можно выделить платежи, регулируемые различными отраслями законодательства, но при этом обладающие признаками сборов и имеющие компенсационный характер по своему экономическому содержанию:

- плата за негативное воздействие на окружающую среду (статья 16 Федерального закона от 10 января 2002 года № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды», пункт 1 статьи 23 Федерального закона от 24 июня 1998 года № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления»);
- утилизационный сбор (пункт 1 статьи 24.1 Федерального закона от 24 июня 1998 года № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления»);
- плата в счет возмещения вреда, причиняемого транспортными средствами, осуществляющими перевозки тяжеловесных грузов (постановление Правительства Российской Федерации от 16 ноября 2009 года № 934 «О возмещении вреда, причиняемого транспортными средствами, осуществляющими перевозки тяжеловесных грузов по автомобильным дорогам Российской Федерации»);
- регулярные платежи за пользование недрами (статья 43 Закона Российской Федерации от 21 февраля 1992 года № 2395-1 «О недрах»);
- сбор на проведение государственной экологической экспертизы (статьи 14 и 28 Федерального закона от 23 ноября 1995 года № 174-ФЗ «Об экологической экспертизе»);
- экологический сбор (статья 24.5 Федерального закона от 24 июня 1998 года № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления»);
- ежегодная плата за использование в Российской Федерации радиочастотного спектра (Федеральный закон от 7 июля 2003 года № 126-ФЗ «О связи», постановление Правительства Российской Федерации от 16 марта 2011 года № 171 «Об установлении размеров разовой платы и ежегодной платы за использование в Российской Федерации радиочастотного спектра и взимания такой платы»).

При этом следует отметить, что существуют и косвенные платежи, уплачиваемые в силу нормативных предписаний, например, платежи, которые уплачиваются организациями и необходимы для включения сведений о них в Единый федеральный реестр туроператоров. Согласно

статье 4.1 Федерального закона от 24 ноября 1996 года № 132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» запрещается осуществление туроператорской деятельности юридическим лицом, сведения о котором отсутствуют в Едином федеральном реестре туроператоров. Для включения в реестр согласно статье 4.2 того же Федерального закона надо предоставить: договоры страхования ответственности туроператора и (или) банковские гарантии, а в случае осуществления деятельности в сфере выездного туризма – также документы, подтверждающие уплату взносов в резервный фонд и фонд персональной ответственности туроператора.

Такого рода платежи не являются платежами за предоставление сведений из государственных реестров (регистров) или включение в данные реестры (регистры) сведений, а являются обязательной платой за право осуществления туристской деятельности, не зачисляются в бюджет, носят не единовременный, а регулярный характер.

При этом объединение туроператоров в сфере выездного туризма можно считать не естественной, а «искусственной» монополией, поскольку объединение основано на обязательном членстве, создано для осуществления функций, возложенных на нее законом (формирование резервного фонда для финансирования расходов на оказание экстренной помощи туристам и финансирование такой помощи в порядке, установленном Правительством Российской Федерации), и не обладает какой-либо экономической самостоятельностью, т.к. законом установлен и фиксированный размер взносов в этот резервный фонд. С этой точки зрения платежи в пользу объединения туроператоров в сфере выездного туризма можно отнести к платежам, которые необходимы для последующей деятельности предпринимателей.

2) Среди неналоговых платежей часть платежей является ресурсными, занимающими отдельное место в системе неналоговых платежей.

На территории Российской Федерации за пользование природными ресурсами действует разветвленная система ресурсных платежей, в виде налогов, сборов и других платежей. Для субъектов хозяйственной деятельности (юридических и физических лиц) ресурсные платежи взимаются за пользование земельными, лесными, водными ресурсами, объектами животного мира и водными биологическими ресурсами, месторождениями полезных ископаемых.

Разрешительный порядок при пользовании природными ресурсами предполагает обязательное получение хозяйствующим субъектом соответствующего разрешения, которое дает право осуществлять соответствующую деятельность при природопользовании.

В настоящее время исчисление ресурсных платежей частично регулируется Налоговым кодексом: сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; водный налог за пользование водными объектами, в случае подлежащей лицензированию деятельности хозяйствующего субъекта; налог на добычу полезных ископаемых за пользование недрами согласно действующему законодательству. Такие платежи согласно статье 13 Налогового кодекса относятся к налогам и сборам федерального значения и уплачиваются на регулярной основе.

Главой 25.1 Налогового кодекса урегулирован сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, главой 25.2 – водный налог, главой 26 – налог на добычу полезных ископаемых.

В части налога на добычу полезных ископаемых объектом налогообложения являются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование. Налоговой базой по налогу является объем добытого полезного ископаемого либо его стоимость. Ставка налога установлена в процентах от стоимости либо в рублях за единицу объема.

Объектом сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов признаются объекты животного мира в соответствии с перечнем, установленным Налоговым кодексом. Ставки сбора устанавливаются в рублях за единицу объекта животного мира или за тонну водных биологических ресурсов. Плательщиками сбора признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира и водных биологических ресурсов на территории Российской Федерации.

Платежи за пользование земельными ресурсами, лесными ресурсами и водными ресурсами регулируются соответствующими кодексами.

Собственники земельных участков уплачивают земельный налог (глава 31 Налогового кодекса), а в случае оформления договора аренды взимается

арендная плата, размер которой определяется договором аренды и является согласно Земельному кодексу Российской Федерации существенным условием договора аренды земельного участка. Размер арендной платы при аренде земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, определяется в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 16 июля 2009 года № 582 «Об основных принципах определения арендной платы при аренде земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, и о правилах определения размера арендной платы, а также порядка, условий и сроков внесения арендной платы за земли, находящиеся в собственности Российской Федерации». Размер платы определяется в том числе в процентах от кадастровой стоимости земельного участка. Одним из оснований возникновения права пользования на земельный участок, находящийся в государственной или муниципальной собственности, в соответствии со статьей 39.1 Земельного кодекса Российской Федерации, является договор, заключенный по итогам конкурса (аукциона).

Платежи за пользование лесными ресурсами взимаются в соответствии со статьей 73 Лесного кодекса Российской Федерации в зависимости от вида пользования. Право на заключение договора аренды лесного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, устанавливается в том числе по результатам проведения конкурса (аукциона).

Арендная плата устанавливается с использованием ставок, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2007 года № 310 «О ставках платы за единицу объема лесных ресурсов и ставках платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности». Пользование лесными ресурсами не требует наличия лицензии у субъектов хозяйственной деятельности.

Платежи за пользование водными объектами взимаются в соответствии со статьей 20 Водного кодекса Российской Федерации. Право на использование водных ресурсов приобретает хозяйствующими субъектами на основании договоров водопользования на право пользования поверхностными водными объектами, находящимися в федеральной собственности, собственности субъектов Российской Федерации, в целях забора (изъятия) водных ресурсов из водных объектов, использования акватории водных объектов, производства электрической энергии без забора (изъятия) водных

ресурсов из водных объектов. Порядок подготовки и заключения договора водопользования по результатам аукциона регулируется постановлением Правительства Российской Федерации от 14 апреля 2007 года № 230 «О договоре водопользования, право на заключение которого приобретает на аукционе, и о проведении аукциона», а также статьей 16 Водного кодекса Российской Федерации. Статьей 12 Водного кодекса Российской Федерации определено, что по договору водопользования одна сторона (исполнительный орган государственной власти или орган местного самоуправления) предоставляет другой стороне (водопользователю) водный объект или его часть в пользование за плату. К договору водопользования применяются положения об аренде, предусмотренные Гражданским кодексом Российской Федерации.

Следует отметить, что плата за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности, во многом схожа по признакам с водным налогом:

Элементы налога/ платежа	Водный налог (глава 25.2 Налогового кодекса)	Плата за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности (Водный кодекс Российской Федерации, постановление Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2006 года № 876)
Плательщики	Налогоплательщиками признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование водными объектами, подлежащие лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации	Организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после введения в действие Водного кодекса Российской Федерации
Объект	1) забор воды из водных объектов; 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошельях; 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики; 4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошельях	а) осуществление забора (изъятия) водных ресурсов из водных объектов или их частей; б) использование водных объектов или их частей без забора (изъятия) водных ресурсов для целей производства электрической энергии; в) использование акватории водных объектов или их частей, в том числе для рекреационных целей

Элементы налога/ платежа	Водный налог (глава 25.2 Налогового кодекса)	Плата за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности (Водный кодекс Российской Федерации, постановление Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2006 года № 876)
Налоговая база	<ol style="list-style-type: none"> 1. По каждому виду водопользования, налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта. 2. При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период. 3. При использовании акватории водных объектов, за исключением сплава древесины в плотях и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства. 4. При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии. 5. При использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотях и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотях и кошелях, за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100 	<p>Платежной базой является:</p> <ol style="list-style-type: none"> а) для плательщиков, осуществляющих забор (изъятие) водных ресурсов из водных объектов или их частей, – объем допустимого забора (изъятия) водных ресурсов, включая объем их забора (изъятия) для передачи абонентам, за платежный период; б) для плательщиков, использующих водные объекты или их части без забора (изъятия) водных ресурсов для целей гидроэнергетики, – количество производимой электроэнергии за платежный период; в) для плательщиков, использующих акватории водных объектов или их частей, – площадь предоставленной акватории водного объекта или его части
Период	Налоговым периодом признается квартал	Платежным периодом признается квартал
Ставки	Налоговые ставки устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам в размерах, предусмотренных статьей 333.12 Налогового кодекса	Постановление Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2006 года № 876 «О ставках платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности»
Порядок исчисления	Налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно. Сумма налога исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки, умноженной на коэффициент (коэффициенты), установленный (установленные) статьей 333.12 Налогового кодекса	Размер платы определяется как произведение платежной базы и соответствующей ей ставки платы
Порядок и сроки уплаты	Налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом	Плата вносится по месту пользования водным объектом или его частью не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим платежным периодом

По большей части обязательные элементы платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности, совпадают с элементами водного налога, в первую очередь по объектному составу и способу определения налоговой базы.

Однако, несмотря на схожесть обязательных платежей, они отличаются по установленным процедурам администрирования, что имеет существенное значение.

Например, в ходе проведения контрольных мероприятий Счетной палатой Российской Федерации отмечаются недостатки при администрировании Росводоресурсами и его территориальными органами платы за пользование водными объектами в части отсутствия контроля за достоверностью произведенных начислений платы, в том числе проверки достоверности показаний водосчетчиков, установленных на заборных станциях водопользователей, а также отсутствия встречных проверок показаний приборов учета потребленной воды водопользователями⁵.

При этом поступления от водного налога последовательно снижаются, а поступления от платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности, последовательно увеличиваются, что обусловлено снижением количества налогоплательщиков, сохраняющих права пользования водными объектами, приобретенные до вступления в силу Водного кодекса Российской Федерации.

Поступления в период 2010–2018 годов, млрд руб.



⁵ Проверка осуществления Федеральным агентством водных ресурсов и его территориальными органами полномочий администратора доходов в части правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты неналоговых доходов, а также мер, принимаемых по сокращению дебиторской задолженности.

Отдельно можно рассмотреть ежегодную плату за использование в Российской Федерации радиочастотного спектра, которую по своей сути также можно отнести к ресурсным платежам в связи с тем, что она взимается за фактическое использование конкретного государственного ресурса – радиочастотного спектра.

Плательщиками платы являются лица, осуществляющие использование радиочастотного спектра на основании выданных разрешений на использование радиочастот или радиочастотного канала, объектом обложения – использование радиочастотного спектра (радиочастоты или радиочастотного канала). Конкретные ставки платы установлены постановлением Правительства Российской Федерации от 16 марта 2011 года № 171 «Об установлении размеров разовой платы и ежегодной платы за использование в Российской Федерации радиочастотного спектра и взимания такой платы». Период уплаты – квартал, порядок и срок уплаты – ежеквартально равными долями не позднее 5-го числа 2-го месяца оплачиваемого квартала.

Предложение о включении платы за использование радиочастотного спектра в проект федерального закона, предусматривающий включение в Налоговый кодекс неналоговых платежей, имеющих квазиналоговый характер было направлено в Правительство Российской Федерации в рамках проведенного Счетной палатой Российской Федерации контрольного мероприятия «Проверка осуществления Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций полномочий главного администратора (администратора) доходов в части администрирования доходов от поступления платы пользователей радиочастотным спектром, а также правильности исчисления, полноты и своевременности внесения платы пользователей радиочастотным спектром в 2015–2017 годах и истекшем периоде 2018 года»⁶.

По итогам анализа элементов ресурсных платежей, регулирование которых осуществляется в соответствии с Налоговым кодексом, и ресурсных платежей, регулирование которых осуществляется иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, то есть неналоговых платежей, можно сделать вывод о том, что по своей сути они имеют одинаковую природу происхождения и требуют единого публично-правового регулирования.

⁶ Письмо от 9 апреля 2019 года № 02-1031/03-04.

При этом если говорить о неналоговых платежах, имеющих признаки сборов, необходимо отметить, что данные платежи, несмотря на то, что они не рассматриваются в настоящее время для включения в Налоговый кодекс, по своей сути не отличаются от тех платежей, которые в настоящее время предполагаются к включению в Налоговый кодекс.

Указанное обстоятельство свидетельствует о необходимости системного подхода к кодификации неналоговых платежей, проведения ее по всем платежам, имеющим сходные характеристики.

2.4. Платежи, имеющие признаки государственной пошлины

Согласно статье 333.16 Налогового кодекса государственная пошлина – сбор, взимаемый с организаций и физических лиц при обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам за совершением в отношении организаций и физических лиц юридически значимых действий, указанных в главе 25.3 Налогового кодекса. Отличительной чертой государственной пошлины является ее разовый характер.

Министерство финансов Российской Федерации предоставило перечень неналоговых платежей, предполагаемых к включению в Налоговый кодекс в качестве государственной пошлины. Согласно приложению к письму Минфина России от 15 февраля 2018 года № 01-02-02/23-9419 в предложенный перечень вошло 55 платежей, взимаемых за включение (выдачу) сведений или иной информации из государственных реестров/регистров, ведение которых осуществляется федеральными органами исполнительной власти и/или подведомственными им организациями.

Вместе с тем в письме указаны как возможные к включению в Налоговый кодекс патентные пошлины и платежи, взимаемые за обязательные государственные экспертизы определенных документов (государственная экспертиза проектной документации и результатов инженерных изысканий и т.п.).

В целом, поддерживая подход Минфина России к определению платежей, имеющих признаки государственной пошлины, отмечаем, что аналогичными признаками обладают такие платежи как:

- сбор за проезд автотранспортных средств, зарегистрированных на территории иностранных государств, по автомобильным дорогам Российской Федерации;

- сборы за участие в конкурсе (аукционе);
- плата за предоставление информации о зарегистрированных правах на воздушное судно, выдачу копий договоров и документов, выражающих содержание односторонних сделок, совершенных в простой письменной форме;
- плата за выдачу заключения о соответствии производителя лекарственных средств требованиям правил надлежащей производственной практики;
- единовременный сбор за выдачу лицензии на приобретение гражданского и служебного оружия, подлежащего ввозу в Российскую Федерацию;
- патентные и иные пошлины за совершение юридически значимых действий, связанных с патентом на изобретение, полезную модель, промышленный образец, с государственной регистрацией товарного знака и знака обслуживания, с государственной регистрацией и предоставлением исключительного права на наименование мест происхождения товара, а также с государственной регистрацией отчуждения исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации, залога исключительного права, предоставления права использования такого результата или такого средства по договору, перехода исключительного права на такой результат или такое средство без договора;
- патентные пошлины за селекционные достижения.

Считаем целесообразным рассмотреть вопрос о включении таких платежей в Налоговый кодекс в качестве госпошлины, как сбор за проезд автотранспортных средств, зарегистрированных на территории иностранных государств, по автомобильным дорогам Российской Федерации, сборы за участие в конкурсе (аукционе), единовременный сбор за выдачу лицензии на приобретение гражданского и служебного оружия, подлежащего ввозу в Российскую Федерацию.

Рассмотрим некоторые платежи подробнее.

1) В соответствии со статьей 45 Федерального закона от 8 ноября 2007 года № 257-ФЗ «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» при использовании дорожной сети Российской Федерации иностранными юридическими

лицами, иностранными гражданами, лицами без гражданства предусмотрен сбор за проезд автотранспортных средств, зарегистрированных на территории иностранных государств, по автомобильным дорогам Российской Федерации, в зависимости от времени пребывания на территории Российской Федерации.

Размер сбора установлен постановлением Правительства Российской Федерации от 24 декабря 2008 года № 1007 «О сборе за проезд автотранспортных средств, зарегистрированных на территории иностранных государств, по автомобильным дорогам Российской Федерации». Оплаченный срок пребывания на территории Российской Федерации не зависит от количества пересечений государственной границы Российской Федерации. Администрирование платы осуществляется Росавтодором и ФТС России, зачисление платежа 100 % в федеральный бюджет.

Данный платеж носит разовый характер на весь срок пребывания, возможен для рассмотрения к включению в Налоговый кодекс с признаками государственной пошлины и не содержится в перечне, подготовленном Минфином России.

2) В соответствии со статьей 42 Федерального закона от 21 февраля 1992 года № 2395-1 «О недрах» одним из условий регистрации заявки на участие в конкурсе или аукционе на право пользование участками недр является уплата участниками сбора за участие в конкурсе (аукционе), размер которого определяется в порядке, установленном приказом Минприроды России от 14 ноября 2013 года № 507 «Об утверждении Порядка определения суммы сбора в конкурсах или аукционах на право пользования участками недр».

Администрирование платы осуществляет Роснедра, зачисление платежа 100 % в федеральный бюджет, за исключением сумм сбора за участие в конкурсе или аукционе по участкам недр местного значения. Данный платеж носит разовый характер и возможен для рассмотрения к включению в Налоговый кодекс с признаками государственной пошлины и при этом не содержится в перечне, подготовленном Минфином России.

Полагаем важным при включении платежей в Налоговый кодекс в качестве государственной пошлины особое внимание обратить на обоснованность установления размеров ставок государственной пошлины, исходя из принципа покрытия расходов государства

на совершение тех или иных юридически значимых действий или действий, приравненных к таковым.

В этой связи необходимо отметить, что в настоящее время на рассмотрении Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации находится проект федерального закона № 612719-7 «О внесении изменений в Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» в части внедрения реестровой модели предоставления государственных услуг по лицензированию отдельных видов деятельности», которым предусматривается, что за получение выписки из реестра лицензий в виде электронного документа государственная пошлина не взимается. В этой связи полагаем целесообразным распространить такой подход и на иные подобные случаи, освободив плательщиков от уплаты государственной пошлины в случае выдачи выписок из реестров в форме электронного документа.

Помимо указанных неналоговых платежей, очевидно обладающих признаками государственной пошлины и возможных к включению в главу 25.3 Налогового кодекса, существует также значительное количество платежей, взимаемых в связи с оказанием государственных услуг, которые предлагается рассмотреть отдельно.

2.5. Платежи за оказание государственных услуг

Статьей 20 Бюджетного кодекса установлено, что к неналоговым доходам в числе прочих относятся доходы от оказания платных услуг и компенсации затрат государства, в которую входят в том числе доходы от оказания государственных услуг, включая платежи, взимаемые федеральными органами исполнительной власти за выполнение определенных функций, проведение экспертиз, сборы за выдачу лицензий.

Как определено в статье 2 Федерального закона от 27 июля 2010 года № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг» государственная услуга, предоставляемая федеральным органом исполнительной власти, органом государственного внебюджетного фонда, исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации, а также органом местного самоуправления при осуществлении отдельных государственных полномочий, переданных федеральными законами и законами субъектов Российской Федерации (далее – государственная услуга), – деятельность по реализации функций соответственно федерального органа исполнительной власти,

государственного внебюджетного фонда, исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации, а также органа местного самоуправления при осуществлении отдельных государственных полномочий, переданных федеральными законами и законами субъектов Российской Федерации, которая осуществляется по запросам заявителей в пределах установленных нормативными правовыми актами Российской Федерации и нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации полномочий органов, предоставляющих государственные услуги.

На запрос Счетной палаты Российской Федерации от 17 января 2019 года № ЗИ 03-1/03-01 Минэкономразвития России представило перечень из 689 государственных услуг с указанием оказывающих их федеральных органов исполнительной власти.

Для целей экспертно-аналитического мероприятия проводилось сопоставление перечня государственных услуг, представленного Минэкономразвития России, (далее – Перечень государственных услуг), приложения 6 «Перечень главных администраторов доходов федерального бюджета» к Федеральному закону от 29 ноября 2018 года № 459-ФЗ «О федеральном бюджете на 2019 год на плановый период 2020 и 2021 годов», перечня источников доходов Российской Федерации по федеральным органам исполнительной власти, нормативных правовых актов, регламентирующих оказание государственных услуг.

По итогам такого сопоставления выявлены случаи, когда соответствующая услуга в Перечне государственных услуг отсутствует, хотя фактически является государственной услугой, исходя из законодательного определения понятия государственной услуги.

Например, за Роснедрами как за главным администратором доходов закреплен КБК 1 15 02012 01 0000 140 «Плата, взимаемая при исполнении государственной функции по проведению экспертизы проектов геологического изучения недр».

Соответствующая государственная услуга в Перечне государственных услуг, оказываемых Роснедрами, отсутствует, хотя фактически таковой является, исходя из норм статьи 2 Федерального закона от 27 июня 2010 года № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг».

При этом оказание отдельных государственных услуг может осуществляться как самим федеральным органом исполнительной

власти, так и подведомственными ему учреждениями и предприятиями. В случаях, если услуги оказываются казенными учреждениями, то есть некоммерческими организациями, плата за оказанные услуги поступает в федеральный бюджет.

Например, в соответствии с Положением о Федеральном агентстве по недропользованию, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 17 июня 2004 года № 293, Роснедра является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по оказанию государственных услуг и управлению государственным имуществом в сфере недропользования.

В соответствии с пунктом 5.2.2 Положения о Роснедрах, утвержденного указанным постановлением, Роснедра реализует полномочие по организации экспертизы проектной документации на проведение работ по региональному геологическому изучению недр, и включая поиски и оценку месторождений полезных ископаемых, разведке месторождений полезных ископаемых.

Экспертиза осуществляется ФГКУ «Росгеолэкспертиза» на основании приказа Роснедр от 31 января 2018 года № 29, размер платы – в соответствии с приказом Минприроды России от 23 сентября 2016 года № 490.

В отдельных случаях услуга может оказываться коммерческой организацией – федеральным государственным унитарным предприятием или организацией иной формы собственности, а платежи перечисляются самой организации, не поступая в доход федерального бюджета, хотя поступление данных средств непосредственно связано с реализацией таких полномочий.

Данная ситуация также имеет место при оказании услуг, необходимых и обязательных для предоставления федеральными органами исполнительной власти государственных услуг.

Перечень таких услуг утвержден постановлением Правительства Российской Федерации от 6 мая 2011 года № 352 «Об утверждении перечня услуг, которые являются необходимыми и обязательными для предоставления федеральными органами исполнительной власти, Государственной корпорацией по атомной энергии «Росатом» государственных услуг и предоставляются организациями, участвующими

в предоставлении государственных услуг, и определении размера платы за их оказание» (далее – Перечень услуг).

Перечень услуг, действующий с 1 января 2019 года, включает в себя 46 услуг.

Необходимо отметить, что услуга, являющаяся необходимой для предоставления государственной услуги, является по отношению к ней вторичной, но неразрывно с ней связана, то есть, исходя из требований законодательства является частью деятельности по реализации функций федерального органа исполнительной власти. В этой связи представляется, что средства от оказания услуги, необходимой для предоставления государственной услуги, должны, по общему правилу, перечисляться в федеральный бюджет.

Например, в указанном Перечне услуг (пункт 21) указана услуга «Экспертиза возможности использования заявленных радиоэлектронных средств и их электромагнитной совместимости с действующими и планируемыми для использования радиоэлектронными средствами».

Информация об исполнителе услуги содержится в Административном регламенте предоставления государственной услуги по присвоению (назначению) радиочастот или радиочастотных каналов для радиоэлектронных средств гражданского назначения, утвержденном приказом Минкомсвязи России от 9 декабря 2011 года № 337.

В пункте 41 данного Административного регламента указано, что для получения разрешения на использование радиочастот или радиочастотных каналов перед обращением в Роскомнадзор заявитель должен получить в соответствующем предприятии радиочастотной службы заключение. Заключение радиочастотной службы выдается на основании экспертизы возможности использования заявленных радиоэлектронных средств и их электромагнитной совместимости с действующими и планируемыми для использования РЭС (далее – экспертиза).

Пункт 42 содержит информацию о том, что услуга по проведению экспертизы оказывается за счет средств заявителя на основании пункта 21 Перечня услуг, которые являются необходимыми и обязательными для предоставления федеральными органами исполнительной власти государственных услуг и предоставляются организациями, участвующими в предоставлении государственных услуг, утвержденном постановлением Правительства Российской Федерации от 6 мая 2011 года № 352.

Данная услуга оказывается предприятиями радиочастотной службы в соответствии с Федеральным законом от 7 июля 2003 года № 126-ФЗ «О связи», Положением о радиочастотной службе, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 14 мая 2014 года № 434. Тарифы за оказываемую услугу по проведению экспертизы определяются на основании Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости услуг (работ), оказываемых на платной основе ФГУП – Главный радиочастотный центр и ФГУП – радиочастотные центры федеральных округов, утвержденных приказом Министерства Российской Федерации по связи и информатизации от 24 января 2003 года № 8, и Сборников цен на услуги, оказываемые предприятиями радиочастотной службы.

Наименование исполнителя, контактные данные, режим его работы и иная необходимая информация в Административном регламенте отсутствуют.

Фактически данная услуга осуществляется ФГУП «Главный радиочастотный центр» (далее – ФГУП «ГРЧЦ»), то есть коммерческой организацией.

Участие ФГУП «ГРЧЦ» на возмездной основе в предоставлении услуги, необходимой для оказания государственной услуги по экспертизе, приводит к непоступлению в федеральный бюджет средств и, по сути, является примером выпадающих неналоговых доходов федерального бюджета от оказания платных услуг при реализации функций федеральными органами исполнительной власти.

Таким образом, исходя из определения государственной услуги⁷, предоставляемой при осуществлении отдельных государственных полномочий и/или функций, можно было бы дополнительно рассмотреть вопрос о включении стоимости услуг, необходимых для предоставления государственных услуг и не имеющих самостоятельного значения вне государственной услуги, в стоимость самой государственной услуги, что исключит возможность зачисления средств от оказания государственных услуг и функций не в федеральный бюджет.

⁷ Статья 2 Федерального закона от 27 июля 2010 года № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг».

При этом представляется наиболее важным наличие финансово-экономического обоснования при установлении стоимости государственных услуг и услуг, связанных с получением государственной услуги.

В связи с изложенным полагаем целесообразным уполномоченным органам провести ревизию услуг, необходимых для предоставления государственных услуг, с точки зрения обоснованности установления размера платы, минимизировав, насколько возможно, количество субъектов, их предоставляющих, что позволит не только увеличить поступления в доход федерального бюджета, но и систематизировать порядок оказания государственных услуг, повысив их качество.

3. Меры, предлагаемые по систематизации неналоговых платежей

В Перечне поручений Президента Российской Федерации по итогам заседания Государственного совета по вопросам развития малого и среднего бизнеса, состоявшегося 7 апреля 2015 года, был поставлен вопрос о необходимости инвентаризации неналоговых платежей. Правительству Российской Федерации с участием ведущих предпринимательских объединений было поручено провести инвентаризацию существующих неналоговых платежей и представить предложения по снижению нагрузки на субъекты малого и среднего предпринимательства по таким платежам⁸.

По итогам совещания у Председателя Правительства Российской Федерации 1 июня 2015 года Минэкономразвития России совместно с общественными объединениями предпринимателей в рамках рабочей группы по установлению на среднесрочный период моратория в отношении неналоговых платежей предпринимателей было поручено продолжить работу по подготовке предложений, направленных на снижение фискальной и административной нагрузки на предпринимателей, и проведению инвентаризации неналоговых платежей, по следующим направлениям:

- платежи, которые предлагается отменить;
- платежи, в отношении которых предлагается введение моратория на среднесрочный период;
- платежи, в отношении которых предлагается принятие системных решений о принципах их взимания;

⁸ Поручение Президента Российской Федерации № ПР-815ГС от 28 апреля 2015 года (пункт 4в).

- платежи, в отношении которых предлагается изменение ставок⁹.

Дополнительно Председателем Правительства Российской Федерации (поручение от 6 марта 2017 года № ДМ-П16-1262) по итогам Российского инвестиционного форума в г. Сочи 27-28 февраля 2017 года было поручено разработать проект федерального закона, устанавливающий общие принципы введения и взимания неналоговых платежей.

Кроме того, был принят План мероприятий по систематизации неналоговых платежей и формированию единого перечня неналоговых платежей, закреплению в законодательстве Российской Федерации единых правил установления, исчисления и взимания таких платежей, а также повышению эффективности их администрирования¹⁰.

Планом мероприятий по систематизации неналоговых платежей и формированию единого перечня неналоговых платежей, закреплению в законодательстве единых правил установления, исчисления и взимания таких платежей, а также повышению эффективности их администрирования (далее – План мероприятий 2016 года), утвержденным Первым заместителем Председателя Правительства Российской Федерации И.И.Шуваловым, было предусмотрено 7 мероприятий со сроком исполнения с ноября 2016 года по июнь 2017 года.

9 августа 2017 года Первым заместителем Председателя Правительства Российской Федерации И.И.Шуваловым План мероприятий утвержден в новой редакции (далее – План мероприятий 2017 года) и предусматривает 10 мероприятий, из которых 5 имеют срок исполнения ноябрь 2016 года – август 2017 года, по двум мероприятиям срок исполнения установлен в течение трех и 6 месяцев соответственно после принятия федерального закона, предусмотренного пунктом 5 Плана мероприятий 2017 года, и по трем мероприятиям исполнение предусмотрено в сроки, установленные порядком ведения перечня и реестра отдельных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, разработка которого предусмотрена пунктом 6 Плана мероприятий 2017 года.

Ответственными исполнителями являются Минэкономразвития России – по пункту 1 планов мероприятий, Минфин России – по пунктам 2–7

⁹ *Протокол от 1 июня 2015 года № ДМ-П13-48пр.*

¹⁰ *Утвержден Первым заместителем Председателя Правительства Российской Федерации И.И.Шуваловым 28 октября 2016 года № 8245п-П13.*

и 9–10, заинтересованные федеральные органы исполнительной власти – по пункту 8.

Важно отметить, что пунктами 5 планов мероприятий было предусмотрено внесение изменений в законодательство Российской Федерации (разработка проекта федерального закона об отдельных обязательных платежах субъектов предпринимательской деятельности), предусматривающих общие требования к порядку исчисления и размерам отдельных обязательных платежей, за исключением платежей, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, законодательством Российской Федерации о страховых взносах, таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле, федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, платежей, обязанность по уплате которых возникает в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности, платежей за государственные и муниципальные услуги в соответствии с Федеральным законом от 27 июля 2010 года № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг», а также содержащих отдельные требования по их установлению (срок исполнения, установленный Планом мероприятий 2017 года, – август 2017 года, ответственный исполнитель – Минфин России).

Проект федерального закона «О регулировании отдельных обязательных платежей юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» направлен Минфином России в Правительство Российской Федерации письмом от 1 сентября 2017 года № 01-02-01/23-56472.

Согласно информации, представленной Минфином России, указанный проект федерального закона не был поддержан Государственно-правовым управлением Президента Российской Федерации, а также Институтом законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. В итоге на совещании у Председателя Правительства Российской Федерации Д.А.Медведева, состоявшемся 16 марта 2018 года, было принято решение о прекращении разработки данного проекта федерального закона. Основные претензии к закону были связаны с достаточно широким, а, следовательно, недостаточно точно определенным предметом правового регулирования.

В целом из 7 мероприятий, предусмотренных Планом мероприятий 2016 года, выполнено 3 (пункты 1, 2 и 4), пункт 5 не выполнен, по одному

мероприятию (пункт 6) направлено письмо о преждевременности его исполнения.

Из 10 мероприятий Плана мероприятий 2017 года выполнено 3 полностью (пункты 1, 2 и 4), 1 – частично (пункт 3), пункт 5 не выполнен, по 5 мероприятиям срок исполнения не наступил.

16 марта 2018 года Председателем Правительства Российской Федерации Д.А.Медведевым было поручено Первому заместителю Председателя Правительства Российской Федерации И.И.Шувалову образовать рабочую группу по вопросам неналоговых платежей предпринимателей с участием представителей Минфина России, Минэкономразвития России, палат Федерального Собрания Российской Федерации, Счетной палаты Российской Федерации, а также общественных объединений предпринимателей, определив ее состав и порядок работы. Указанная рабочая группа была образована распоряжением Правительства Российской Федерации от 28 сентября 2018 года № 2069-р. В настоящее время предложения по систематизации неналоговых платежей вырабатываются в рамках заседаний указанной рабочей группы.

По итогам заседания экспертной рабочей группы по вопросам неналоговых платежей предпринимателей (протокол от 4 декабря 2018 года № 1) Минфину России было поручено доработать законопроект об экологическом налоге, ранее подготовленный Минфином России, предусмотрев включение в Налоговый кодекс шести платежей, имеющих квазиналоговый характер: экологический сбор, плата за негативное воздействие на окружающую среду, утилизационный сбор, плата в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, обязательные отчисления операторов связи общего пользования, туристический (курортный) сбор.

Во исполнение указанного поручения Министерством финансов Российской Федерации разработан проект федерального закона, предусматривающий дополнение Налогового кодекса главами: 255 «Экологический налог», 256 «Утилизационный сбор», 257 «Сбор за пользование автомобильными дорогами федерального значения», 258 «Налог на операторов сети связи общего пользования» и 331 «Гостиничный сбор».

Таким образом, в ходе проработки вопроса о включении в Налоговый кодекс неналоговых платежей также были выработаны предложения по платежам, предлагаемым к рассмотрению в форме налога.

Экологический налог предлагается к введению в налоговую систему Российской Федерации взамен существующего в настоящее время неналогового платежа – платы за негативное воздействие на окружающую среду, установленной законодательством Российской Федерации в области охраны окружающей среды. Утилизационный сбор предлагается для введения в налоговую систему Российской Федерации взамен существующих в настоящее время двух неналоговых платежей – экологического и утилизационного сборов, взимаемых в соответствии с законодательством Российской Федерации в области обращения с отходами.

Однако следует отметить, что в структуре кодифицируемых таким образом неналоговых платежей можно выделить обязательные элементы скорее сбора, а не налога. При разработке законопроекта был избран подход к трансформации неналоговых платежей в налоги и сборы, исходя из действующего порядка их исчисления, путем консолидации и адаптации к требованиям законодательства Российской Федерации о налогах и сборах правовых норм, содержащихся в федеральных законах, нормативных правовых актах Правительства Российской Федерации и Минприроды России, что концептуально поддерживается.

Вместе с тем по указанным платежам дополнительно необходимо отметить следующее.

Проектом главы 25⁵ Налогового кодекса в основном сохранены положения платы за негативное воздействие на окружающую среду. Объектом обложения экологическим налогом предлагается признать такие виды негативного воздействия на окружающую среду, как выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными источниками загрязнения окружающей среды, сбросы загрязняющих веществ в водные объекты и размещение отходов производства и потребления. Налоговой базой предлагается признать массу выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросов загрязняющих веществ в водные объекты, загрязняющих веществ от стационарных источников загрязнения окружающей среды, размещенных отходов производства и потребления. Предлагается установить фиксированные налоговые ставки по экологическому налогу для каждого вида загрязняющих веществ, класса опасности отходов с учетом коэффициентов, направленных

на стимулирование налогоплательщиков реализовывать мероприятия по снижению негативного воздействия на окружающую среду. Также предлагается установить порядок уменьшения суммы налога на расходы, связанные с реализацией мер, направленных на снижение негативного воздействия на окружающую среду (налоговые вычеты).

Проектом главы 25⁶ Налогового кодекса определены плательщики утилизационного сбора, объекты обложения утилизационным сбором, установлены ставки утилизационного сбора и коэффициенты к ним, предусмотрен порядок расчета утилизационного сбора и порядок подтверждения сведений об уплате утилизационного сбора.

По утилизационному сбору не устанавливаются новые правила и обязательства, отличающиеся от действующих, в отношении товаров и (или) упаковки товаров, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств, выпущенных в обращение на территории Российской Федерации, а также колесных транспортных средств (шасси) и (или) прицепов к ним и самоходных машин и (или) прицепов к ним, ввозимых на территорию Российской Федерации или произведенных в Российской Федерации, по сравнению с действующим порядком взимания неналоговых платежей.

Из указанных двух новых экологических платежей наибольшие вопросы возникают в том числе у бизнес-сообщества в отношении экологического налога.

Во-первых, предлагаемый порядок уменьшения суммы налога на расходы, связанные с реализацией мер, направленных на снижение негативного воздействия на окружающую среду (налоговые вычеты), усложнит администрирование налога в части необходимости создания механизмов, обеспечивающих контроль за обоснованностью произведенных расходов.

Во-вторых, помимо налогоплательщика и администратора (налогового органа) предусматривается участие в процедурах администрирования налога дополнительного субъекта – природоохранного органа, подтверждающего достоверность представленных в налоговой декларации данных о фактических уровнях негативного воздействия на окружающую среду, что потенциально может породить споры о величине налоговой базы.

Как показывают проведенные Счетной палатой Российской Федерации проверки администрирования доходов от уплаты экологического сбора Росприроднадзором и его территориальными органами не в полной мере обеспечено выполнение полномочий по контролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью осуществления платежей экологического сбора и платы за размещение отходов.

Так, установлено, что из 50 производителей табака в качестве плательщиков экологического сбора за упаковку товаров проходят только 12 организаций, при этом фактически оплата экологического сбора поступила только от двух организаций.

Не в полной мере обеспечен контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью осуществления платежей экологического сбора импортерами, о чем свидетельствуют факты расхождения данных ФТС России и Росприроднадзора о количестве импортеров товаров и физическом объеме импорта товаров.

Установлены случаи невыставления требований по уплате пеней за несвоевременное внесение платы, а также случаи непривлечения к административной ответственности природопользователей за не представленную в срок отчетность по плате за размещение отходов и экологическому сбору.

Все приведенные примеры указывают на отсутствие комплексного подхода Росприроднадзора по контролю за полнотой и своевременностью внесения организациями платежей в бюджет¹¹.

Кроме того, представителями бизнес-сообщества высказывается мнение о преждевременности разработки таких законопроектов до создания прозрачной системы экологического регулирования¹². Предложенный проект федерального закона, предусматривающий введение экологического налога, критикуется представителями бизнес-сообщества также еще и с той точки зрения, что, по их мнению, проект закона ограничивает целевой характер экологических платежей, а также стимулирующий характер экологического сбора.

11 Проверка администрирования доходов от платы за негативное воздействие на окружающую среду от размещения отходов и экологического сбора, а также расходования средств федерального бюджета на реализацию приоритетного проекта «Чистая страна», в том числе в части реализации мероприятий в сфере обращения с твердыми коммунальными отходами, в 2016–2017 годах.

12 Постановление Бюро Правления Российского союза промышленников и предпринимателей от 12 декабря 2018 года № Бп-6/1.

Полагаем, что при включении экологических платежей в Налоговый кодекс необходимо будет обеспечить баланс между фискальными интересами государства и необходимостью стимулирования природоохранных мероприятий плательщиков, в том числе и посредством снижения размера платы.

В отношении платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, предусмотренной статьей 31.1 Федерального закона от 8 ноября 2007 года № 257 «Об автомобильных дорогах и дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», отмечаем следующее.

С учетом сохранения действующих подходов к администрированию сбора за пользование автомобильными дорогами федерального значения общего пользования в части сохранения за оператором полномочий по перечислению в доход федерального бюджета денежных средств, внесенных собственником (владельцем) транспортного средства в качестве сбора, по ведению персонифицированной записи о собственнике (владельце) транспортного средства, по предоставлению права на отсроченный платеж, по осуществлению возврата собственнику (владельцу) транспортного средства не перечисленных в доход федерального бюджета денежных средств, по ежедневному предоставлению Росавтодору сведений о поступлении и перечислении денежных средств в бюджет (на основании которых Росавтодор в настоящее время осуществляет начисления), а также с учетом включения в процесс администрирования ФНС России, положения проектируемой главы 257 Налогового кодекса фактически «размывают» полномочия администратора доходов по указанному платежу между оператором, Росавтодором и ФНС России.

Проектом главы 258 Налогового кодекса устанавливается новый налог на операторов сети связи общего пользования. Все элементы обязательных отчислений (неналоговых платежей) операторов сети связи общего пользования сохранены без изменений.

Однако в настоящее время согласно статьям 59-61 Федерального закона от 7 июля 2003 года № 126-ФЗ «О связи» указанные отчисления формируют резерв универсального обслуживания, средства из которого расходуются в целях финансового обеспечения оказания универсальных услуг связи, а также финансирования создания и функционирования базы данных

перенесенных абонентских номеров на основании Правил формирования и расходования средств резерва универсального обслуживания, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 21 апреля 2005 года № 243.

В этой связи концептуально важно определиться будет ли формироваться в дальнейшем резерв универсального обслуживания и будут ли формировать его поступления от проектируемого налога (представленный проект таких сведений не содержит). В том случае, если целевой характер этих отчислений сохранится, и платежи по-прежнему будут формировать резерв универсального обслуживания, то такой платеж не может быть налогом в силу его целевого характера. Если целевой характер взимания не сохранится, то не ясно как будут компенсироваться расходы на оказание универсальных услуг связи, а также каким образом будет осуществляться финансирование создания и функционирования базы данных перенесенных абонентских номеров.

Проектом главы 331 Налогового кодекса устанавливается новый сбор – «Гостиничный сбор», в качестве нового местного сбора взамен действующего в настоящее время в качестве эксперимента на территориях четырех субъектов Российской Федерации неналогового платежа – платы за пользование курортной инфраструктурой (курортный сбор). Гостиничный сбор будет уплачиваться организациями и физическими лицами, осуществляющими деятельность по оказанию гостиничных услуг, услуг по временному размещению и (или) обеспечению временного проживания физических лиц в гостиницах и иных объектах размещения. Объектом обложения гостиничным сбором предлагается определить использование объекта недвижимого имущества для осуществления указанной деятельности.

Учитывая местный характер гостиничного сбора, полномочия по установлению конкретных ставок гостиничного сбора предлагается предоставить органам местного самоуправления, на федеральном уровне определив лишь их максимальное значение. Предлагаемый срок вступления в силу положений о гостиничном сборе – 1 января 2023 года.

Однако в настоящее время действует Федеральный закон от 29 июня 2017 года № 214-ФЗ «О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры в Республике Крым, Алтайском крае, Краснодарском крае и Ставропольском крае». Эксперимент проводится по 31 декабря 2022 года.

Взимание указанного сбора осуществляется не государственным органом, а оператором курортного сбора – юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по предоставлению гостиничных услуг и (или) услуг по временному коллективному или индивидуальному размещению, и (или) деятельность по обеспечению временного проживания (включая деятельность по предоставлению в пользование жилых помещений), в том числе в жилых помещениях, что несколько отличает указанный сбор от большинства других, составляя его специфику.

Таким образом, внесение изменений в Налоговый кодекс до окончания эксперимента фактически может говорить о том, что эксперимент будет признан успешным. В этой связи необходимо либо отменить эксперимент, либо все-таки дождаться его окончательных результатов и по их итогам принимать соответствующее решение.

В целом по проектируемым новым главам Налогового кодекса важно отметить, что в том случае, если в проектах новых глав Налогового кодекса сохранится значительный объем отсылочных норм, устанавливающих подзаконное нормативно-правовое регулирование существенно важных элементов платежей, то такой подход не позволит достичь основной цели кодификации неналоговых платежей – закрепления всех обязательных платежей на уровне закона с целью обеспечения прав и гарантий плательщиков.

По мнению Минфина России, включение в Налоговый кодекс неналоговых платежей, имеющих «налоговый характер», позволит повысить качество их администрирования и уровень платежной дисциплины за счет передачи соответствующих полномочий ФНС России и использования возможности сквозного контроля.

Кроме того, по мнению Минфина России, такой подход позволит:

- снизить административную нагрузку на хозяйствующие субъекты за счет объединения утилизационного и экологического сбора в один обязательный платеж;
- предоставить дополнительные правовые гарантии хозяйствующим субъектам при изменении ключевых элементов указанных платежей, поскольку внесение изменений в Налоговый кодекс осуществляется федеральными законами в рамках законодательной процедуры;

- предоставить возможность хозяйствующим субъектам реализовать право на зачет и возврат излишне уплаченных (взысканных) обязательных платежей в соответствии с Налоговым кодексом;
- предоставить возможность хозяйствующим субъектам реализовать право на изменение срока уплаты налога и сбора в порядке, установленном Налоговым кодексом.

В части введения дополнительных демпфирующих мер Минфином России предлагается предусмотреть, что штраф, установленный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса, при неуплате или неполной уплате сумм экологического налога или утилизационного сбора применяется с 1 января 2020 года по 31 декабря 2029 года включительно в размере 10% от неуплаченной суммы указанных платежей.

Следовательно, теоретических (формальных) препятствий для включения платежей, обозначенных в протоколе заседания экспертной рабочей группы по вопросам неналоговых платежей предпринимателей от 4 декабря 2018 года № 1, в Налоговый кодекс не имеется.

В рамках экспертно-аналитического мероприятия рассматривались различные подходы к кодификации неналоговых платежей: от создания отдельного федерального закона с утверждением единого перечня всех подлежащих уплате платежей на всех уровнях до избирательного включения в Налоговый кодекс отдельных платежей.

При этом Счетная палата Российской Федерации не поддерживает выборочное включение отдельных неналоговых платежей в Налоговый кодекс без изменения действующего порядка исчисления указанных платежей.

При отборе тех или иных платежей для дальнейшей систематизации и кодификации необходимо в первую очередь оценить экономическую эффективность и цель его взимания, целесообразность модификации платежа, обоснованность применяемых ставок, уровень фискальной нагрузки, определить условия исполнения обязанности по уплате платежа, провести оценку регулирующего воздействия.

При этом целесообразно обратить особое внимание на фискальную значимость платежа. Так, ставки за пользование недрами в целях разведки полезных ископаемых, за пользование недрами при строительстве и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей

полезных ископаемых, установлены в 2002 году и до настоящего времени не изменялись.

Другой пример – порядок определения суммы сбора за участие в конкурсах или аукционах на право пользования участками недр, который устанавливается федеральным органом управления государственным фондом недр и утвержден приказом Минприроды России от 14 ноября 2013 года № 507. Сумма сбора должна определяться исходя из стоимости затрат на подготовку, проведение и подведение итогов конкурса или аукциона, оплату труда привлекаемых экспертов. Конкретные суммы сбора определяются территориальными органами Роснедр, которые организуют проведение торгов.

Однако, как показало контрольное мероприятие Счетной палаты Российской Федерации, сумма сбора в ряде случаев рассчитывается без привязки к конкретному конкурсу (аукциону) и необоснованно составляет долю в общих расходах территориального органа на осуществление деятельности, в ряде случаев превышая сумму стартового платежа за пользование недрами, накладывая дополнительную финансовую нагрузку на бизнес.

При определении фискальной значимости платежа необходим индивидуальный подход к каждому платежу – учитывать не только объем средств, поступающих от уплаты данного платежа, но и направленность платежа.

Выборочный подход не позволит полноценно систематизировать и кодифицировать неналоговые платежи и лишь усугубит их неоднородное регулирование, создав ситуацию, при которой отдельные платежи будут включены в Налоговый кодекс, а некоторые, например, большая часть ресурсных платежей, нет.

Сначала предлагается выделить неналоговые платежи, обладающие признаками сборов в соответствии с законодательством о налогах и сборах, а затем целесообразно сосредоточиться на включении в Налоговый кодекс платежей, схожих с госпошлиной (в частности, это платежи за выписки из государственных реестров и регистров).

При этом важно отметить, что инкорпорирование таких платежей в Налоговый кодекс неизбежно повлечет необходимость уточнения внутренней логики Налогового кодекса как нормативного правового акта.

Таким образом, необходима последовательная трансформация на основе выработанных принципов и критериев всей неоднородной совокупности неналоговых платежей в обязательные публичные платежи, регламентированные законодательством о налогах и сборах. При этом возможно потребуются уточнить понятие сбора таким образом, чтобы максимально обеспечить учет всего разнообразия неналоговых платежей, взимаемых в бюджеты бюджетной системы.

Для всех прочих платежей, в том числе для тех, которые взимаются не в бюджеты или не государственными органами, а уполномоченными ими лицами, необходимо предусмотреть введение нормативного регулирования, обеспечивающего единые правила их установления и взимания.

В таком случае возникает необходимость в отдельном законодательном акте, который распространит на некодифицированные публичные платежи единые правила установления, включая установление их основных элементов, порядок расчета ставок и базы исчисления платежа, гарантии прав плательщиков.

Предметом регулирования такого закона могли бы стать отношения по установлению и взиманию некодифицированных обязательных платежей, с созданием реестра таких платежей. Необходимость реестра обуславливается потребностью ограничить бесконтрольное увеличение таких платежей, обеспечить открытость и прозрачность процедуры установления платежей.

Следует отметить, что формирование и ведение реестра неналоговых платежей ранее было взаимоувязано и обусловлено разработкой проекта федерального закона «О регулировании отдельных обязательных платежей юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», от которого впоследствии в Правительстве Российской Федерации отказались. Вышеуказанным проектом федерального закона предполагалось предусмотреть, что перечни обязательных платежей, в которых будут содержаться конкретные наименования обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, муниципальными правовыми актами, будут утверждены до 1 января 2019 года, соответственно, федеральным законом, законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

Кроме того, с 1 января 2019 года информация об отдельных обязательных платежах, порядке их исчисления, размерах, сроках уплаты, органах (организациях), осуществляющих начисление, учет и контроль за правильностью исчисления, своевременностью уплаты таких платежей, должна была включаться в реестры обязательных платежей, которые, в свою очередь, должны были размещаться в информационно-телекоммуникационной сети Интернет.

Предполагалось, что после утверждения (формирования) перечней и реестров обязательных платежей взимание платежей, не включенных в указанные перечни и реестры, но попадающих под предусмотренные законопроектом критерии обязательных платежей, допускаться не должно.

В этой связи полагаем, что формирование реестра неналоговых платежей без законодательного закрепления вариантов его использования и актуализации на практике не будет эффективно.

Однако наиболее важно при трансформации тех или иных неналоговых платежей в Налоговый кодекс руководствоваться не формальными признаками отнесения платежа к той или иной категории, а экономической целесообразностью взимания такого платежа.

Полагаем, что при отборе тех или иных платежей для дальнейшей систематизации и кодификации необходимо в первую очередь оценить экономическую эффективность его взимания, целесообразность модификации платежа, обоснованность применяемых ставок, провести оценку регулирующего воздействия. Кроме того, необходимо установить как обязательное требование к финансово-экономическим обоснованиям любых законопроектов, предполагающих установление новых обязательных платежей, включение в них обоснований ставок, прогноз поступлений доходов и предполагаемые затраты на администрирование.

Выводы

1. В настоящее время понятие неналоговых платежей не закреплено в законодательстве. Бюджетный кодекс использует термин неналоговые доходы бюджетов, определяя их перечень и норматив зачисления в бюджеты различного уровня. Некоторое представление о системе неналоговых платежей могут дать информационные ресурсы, применяемые для формирования источников доходов бюджетов. Так, на федеральном

уровне в реестре источников доходов содержатся 7192 записи, из них к неналоговым доходам можно отнести около 5 479. При этом к публичным обязательным платежам, требующим отдельного регулирования, можно отнести около 60 видов платежей или 262 платежа.

Как правило, большинство обязательных элементов таких платежей установлено и взимается на основании подзаконных нормативных актов. При этом бюджетное законодательство содержит требование, согласно которому акты, в соответствии с которыми уплачиваются платежи, являющиеся источниками неналоговых доходов бюджетов, должны предусматривать положения о порядке их исчисления, размерах, сроках и (или) об условиях их уплаты. Фактически соблюдение этих требований является обязанностью главных администраторов доходов бюджетов, без какого-либо контроля за проводимой ими работой.

2. Проводимые с 2015 года федеральными органами исполнительной власти мероприятия по систематизации неналоговых платежей дали весьма ограниченный результат, поскольку большинство из запланированных мероприятий не были выполнены. В этой связи полагаем необходимым организовать проведение инвентаризации существующих обязательных платежей с целью их оптимизации и актуализации, при этом порядок и сроки проведения инвентаризации необходимо установить Правительству Российской Федерации с определением критериев, которым должны соответствовать обязательные неналоговые платежи. Итогом проведения инвентаризации неналоговых платежей должен стать реестр публично-правовых обязательных платежей, порядок создания и ведение которого должен быть закреплен нормативным правовым актом. Включение новых платежей в реестр станет возможным лишь при наличии всех обязательных элементов у платежа, соблюдении процедуры его принятия, наличия финансово-экономического обоснования и оценки регулирующего воздействия. Кроме того, необходимы нормы, запрещающие взимание платежа, не включенного в реестр. На период проведения инвентаризации целесообразно установить мораторий на принятие новых платежей.

3. В отношении включения в Налоговый кодекс части платежей, близких по своей природе к налогам или сборам (экологический и утилизационный сборы, плата за негативное воздействие на окружающую среду, обязательные отчисления операторов связи, плата в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную

максимальную массу свыше 12 тонн, туристический (курортный) сбор), следует отметить, что указанные платежи не имеют всех признаков налога, поскольку не являются по своей конструкции безвозмездными платежами либо аккумулируются для определенных целей, и скорее отвечают признакам сбора, закрепленным в Налоговом кодексе. Включение их в Налоговый кодекс в качестве налога возможно только при условии их модификации.

При этом следует отметить, что выбор критериев, по которым указанные платежи были отобраны для включения в Налоговый кодекс, позволяет определить и иные платежи, имеющие схожий характер, которые также могут быть включены в Налоговый кодекс. Например, аналогичными признаками обладает ежегодная плата за пользование радиочастотным спектром или плата за пользование водными объектами. Указанное обстоятельство свидетельствует об отсутствии последовательных критериев при отборе платежей для включения в Налоговый кодекс. Теоретических (формальных) препятствий для включения таких платежей в Налоговый кодекс в качестве сборов не имеется. Однако, если исходить из целесообразности включения указанных платежей в Налоговый кодекс на данном этапе, то необходимо отметить следующее.

Туристический (курортный) сбор взимается в качестве эксперимента и до подведения итогов указанного эксперимента и признания практики взимания сбора успешным распространение сбора, как обязательного, представляется преждевременным.

В отношении введения экологического налога взамен платы за негативное воздействие на окружающую среду представителями бизнес-сообщества высказывается мнение о преждевременности такого введения до момента создания прозрачной системы экологического регулирования.

Таким образом, Счетная палата Российской Федерации не поддерживает выборочное включение отдельных неналоговых платежей в Налоговый кодекс без изменения действующего порядка исчисления указанных платежей.

Полагаем, что необходимо руководствоваться не только формальными признаками отнесения платежа к налогам, сборам или пошлине, но также и экономической целесообразностью взимания такого платежа.

При отборе тех или иных платежей для дальнейшей систематизации и кодификации необходимо в первую очередь оценить экономическую

эффективность и цель его взимания, целесообразность модификации платежа, обоснованность применяемых ставок, уровень фискальной нагрузки, определить условия исполнения обязанности по уплате платежа, провести оценку регулирующего воздействия.

При этом целесообразно обратить особое внимание на фискальную значимость платежа. При определении фискальной значимости платежа необходим индивидуальный подход к каждому платежу – учитывать не только объем средств, поступающих от уплаты данного платежа, но и направленность платежа.

Предлагается выделить неналоговые платежи, обладающие признаками сборов в соответствии с законодательством о налогах и сборах, а затем сосредоточиться на включении в Налоговый кодекс платежей, схожих с госпошлиной.

При этом предлагается расширить перечень платежей, имеющих признаки государственной пошлины, подготовленный Минфином России, за счет таких платежей как сбор за проезд автотранспортных средств, зарегистрированных на территории иностранных государств, по автомобильным дорогам Российской Федерации и иных схожих с ним разовых платежей.

Полагаем важным при включении платежей в Налоговый кодекс в качестве государственной пошлины особенное внимания обратить на обоснованность установления размеров ставок государственной пошлины, исходя из принципа покрытия расходов государства на совершение тех или иных юридически значимых действий или действий, приравненных к таковым.

4. Исходя из определения государственной услуги, можно было бы дополнительно рассмотреть вопрос о включении стоимости услуг, необходимых для предоставления государственных услуг и не имеющих самостоятельного значения вне государственной услуги, в стоимость самой государственной услуги, объединив их тем самым в одну услугу, что исключит возможность зачисления средств от оказания государственных услуг и функций не в федеральный бюджет.

Что касается иных платежей, уплачиваемых субъектами предпринимательской деятельности, то необходимость их пересмотра, в том числе отмены, следует рассматривать отдельно. В этой части нельзя не отметить, что многие из них, несмотря на обязательность уплаты, по своей

сути являются платой одному субъекту предпринимательской деятельности другим субъектом этих правоотношений (юридическим или физическим лицом), что по общему правилу нельзя рассматривать как неналоговый платеж для целей предполагаемой систематизации, а возникающие в этой связи вопросы об установлении тарифов на оказание таких услуг должны рассматриваться в том числе с учетом положений антимонопольного законодательства.

Предложения (рекомендации)

1. Для решения указанных проблем полагаем целесообразным поручить Минфину России:

- организовать проведение инвентаризации существующих обязательных неналоговых платежей, с целью их оптимизации на основе использования информационных ресурсов, применяемых для формирования источников доходов бюджетов всех уровней;
- проработать вопрос о закреплении порядка создания и ведения реестра неналоговых платежей;
- проработать вопрос о наделении уполномоченного федерального органа исполнительной власти полномочиями по контролю за соблюдением положений пункта 6 статьи 41 Бюджетного кодекса.

Также поручить Минэкономразвития России:

- проработать вопрос о целесообразности включения размера платы за оказание услуги, которая является необходимой и обязательной для предоставления федеральными органами исполнительной власти государственной услуги, в размер платы, взимаемой за предоставление соответствующей государственной услуги, если такая необходимая и обязательная услуга оказывается организацией подведомственной федеральному органу исполнительной власти;

- поручить уполномоченным органам провести ревизию услуг, необходимых для предоставления государственных услуг, с точки зрения обоснованности установления размера платы, минимизировав, насколько возможно, количество субъектов, их предоставляющих, что позволит не только увеличить поступления в доход федерального бюджета, но и систематизировать порядок оказания государственных услуг, повысив их качество;

- с участием субъектов Российской Федерации провести мониторинг услуг, которые являются необходимыми и обязательными для предоставления органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации государственных услуг, с точки зрения обоснованности установления размера платы за их оказание.

2. Направить отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.