

Annual and Long Term Public Finances
in Central and Eastern European Countries

Годовое и многолетнее планирование
в публичных финансах стран Центральной
и Восточной Европы

Annual and Long Term Public Finances
in Central and Eastern European Countries

Годовое и многолетнее планирование
в публичных финансах стран Центральной
и Восточной Европы

Edited by:

*Eugeniusz Ruśkowski
Janusz Stankiewicz
Marcin Tyniewicki
Urszula Zawadzka-Pąk*

Редакторы:

*Евгений Руськовски
Януш Станкевич
Марцин Тыневицки
Уршуля Завадзка-Понк*



Temida 2

Бiałystok 2013
Белосток 2013

The publication of the monograph was financed by the National Science Centre (Narodowe Centrum Nauki) in sein of the reaserch project entitled "Annual and long term planning in public finances" (No. DEC-2011/01/B/HS5/03357).

Издание монографии было профинансировано Национальным центром науки (Narodowe Centrum Nauki) в рамках исследованного проекта „Годовое и многолетнее планирование в публичных финансах” (№ DEC-2011/01/B/HS5/03357).

Authors are responsible for the content and the correctness of their papers.

За правильность языка и основное содержание статьи отвечают индивидуальные авторы.

© Copyright by Temida 2
Białystok 2013

Redaktor Naukowy Wydawnictwa Temida 2: Cezary Kosikowski

Rada Naukowa Wydawnictwa Temida 2:

Przewodniczący Rady Naukowej Wydawnictwa Temida 2: Emil W. Pływaczewski

Członkowie z Uniwersytetu w Białymstoku: Stanisław Bożyk, Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Cezary Kulesza, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Maciej Perkowski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Ryszard Skarzyński, Halina Świączkowska, Jaroslav Volkonovski, Mieczysława Zdanowicz

Członkowie z Polski: Marian Filar (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu), Edward Gniewek (Uniwersytet Wrocławski), Lech Paprzycki (Sąd Najwyższy)

Członkowie zagraniczni: Lidia Abramczyk (Państwowy Uniwersytet im. Janki Kupały w Grodzie, Białoruś), Vladimir Babčak (Uniwersytet w Koszycach, Słowacja), Renata Almeida da Costa (Uniwersytet La Salle, Brazylia), Chris Eskridge (Uniwersytet w Nebrasce, USA), Jose Luis Iriarte Angél (Uniwersytet Navarra, Hiszpania), Marina Karasjewa (Uniwersytet w Woroneżu, Rosja), Bernhard Kitous (Uniwersytet w Rennes, Francja), Martin Krygier (Uniwersytet w Nowej Południowej Walii, Australia), Petr Mrkyvka (Uniwersytet Masaryka, Czechy), Marcel Alexander Niggli (Uniwersytet we Fryburgu, Szwajcaria), Andrej A. Novikov (Państwowy Uniwersytet w Sankt Petersburgu, Rosja), Sławomir Redo (Uniwersytet Wiedeński, Austria), Bernd Schünemann (Uniwersytet w Monachium, Niemcy), Sebastiano Tafari (Uniwersytet w Bari, Włochy), Wiktor Trinczuk (Kijowski Narodowy Handlowo-Ekonomiczny Uniwersytet, Ukraina)

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978-83-62813-33-9

Recenzent: *Petr Mrkývka*

Opracowanie graficzne i typograficzne: *Jerzy Banasiuk*

Projekt okładki: *Bauhaus*

Redakcja techniczna: *Jerzy Banasiuk, Ewa Lotko*

Korekta: *Redaktorzy tomu*

Wydawca: *Temida 2*

Przy współpracy i wsparciu finansowym Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Contents*

Introduction	19
--------------------	----

Chapter I

Propositions of Basis Notions and Directions of Research in the Area of Multiyear Planning in Public Finances

Ruśkowski Eugeniusz, Stankiewicz Janusz, Tyniewicki Marcin, Zawadzka- Pał Urszula Comparison Between Long-Termism in Reform of Public Finance in Poland and Other Central and Eastern European Countries	27
--	----

Chapter II

Short and Long-Term Legal and Budget Policy Instruments of Central and Eastern European Countries

Abramchik Lilia Legal Basis of the Annual and Long-Term Budget in Public Finances of Republic of Belarus (Правовые основы составления годового и долгосрочного бюджета в публичных финансах Республики Беларусь)	49
Babčák Vladimír The Constitutional Fiscal Responsibility in the Slovak Budgetary Law	61
Bende-Szabó Gábor The Role and the Recent Trends of Fiscal Rules in Hungary	75
Bujňáková Mária Current Questions of Budgeting within the Conditions of the Slovak Republic	85
Czaja-Hliniak Irena Multiannual Financial Planning in Local Self-Government Units	95

* In the case of Russian paper, the original title is indicated in brackets (В скобках подлинное название, если статья на русском языке).

Dementyev Igor Budget Planning of Tax Payments (Планирование налоговых поступлений в бюджеты)	105
Duda Michalina Annuality and Long-Term Planning in the Financial Management of State budgetary units. Selected Problems	115
Glazunova Irina Departmental Purpose-Oriented Programs at Municipal Level as a Form of Program and Purpose-Oriented Budgetary Planning (Ведомственные целевые программы на муниципальном уровне как форма программно-целевого бюджетного планирования)	125
Glumińska-Pawlic Jadwiga, Janik Ewa Lack of the Budgetary Income Sources Stabilization and Long-Term Financial Planning in the Commune	133
Halvan Peter, Janeček Jan Incomes of Territorial Self-Government Unit Budget and Proper Property Management	141
Pnytskyi Oleg Problems of Application of the Principle Long-Term in the Budget Process of Ukraine: Analysis of Legal Regulation (Проблемы применения принципа многолетности в бюджетном процессе Украины: анализ законодательного регулирования)	151
Janovec Michal, Kranecova Jana Public Budgets and Education Financing	159
Kecső Gábor Public Debt Brake Rules in Hungary in the Context of Multi-Year Planning	167
Kostukov Alexander Budgetary Planning in Russian Federation (Бюджетное планирование в Российской Федерации)	175
Koziel Michal Impact of Changes in Public Budgets on Financing of the Minorities in Europe	187
Krasyukov Andrey Relationship of the Budget and Tax Law (Взаимосвязь бюджетного и налогового права)	195
Krokhina Julia Financial Audit National Security Strategy of the Russian Federation until 2020 (Бюджетный аудит реализации Стратегии национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года)	203
Kucia-Guściora Beata The Role of the Minister of Finance in the Process of Budgetary Planning. Selected Issues	215
Lagutin Igor Budgetary Control and Management of State (Experience of the Russian Federation) (Бюджетный контроль и управление государством (опыт Российской Федерации))	225
Lotko Ewa Strategy of Public Sector Debt Management as An Instrument of Long-Term Public Debt Planning	233

Lunina Natalia Targeted Programs and their Role in the Financing of Measures for Rational Use and Protection of Land Resources (Целевые программы и их роль в финансировании мероприятий по рациональному использованию и охране земельных ресурсов)	243
Małecki Jerzy Budget Period in the Approach of Poznań School of Public Finance	253
Marková Hana Applying of Budgetary Principles and Fiscal Responsibility	261
Muzyka-Stefanchuk Oksana Modern Budget Planning in Ukraine: Financial and Legal Aspects (Современное бюджетное планирование в Украине: финансово-правовой аспект)	267
Nizioł Krystyna The Problem of Public Debt in the Context of Multiannual Financial Planning	275
Ofiarska Małgorzata, Ofiarski Zbigniew Long-Term Financial Forecast for the District – Selected Procedural Issues	283
Paul Aleksey Long-Term Budgeting in the Russian Federation: Results and Tendencies (Долгосрочное бюджетное планирование в Российской Федерации: результаты и тенденции)	295
Shupitskaya Aksana Parliament’s Role in Budget Process in Republic of Belarus (Роль Парламента в бюджетном процессе Республики Беларусь)	303
Smuk Peter The Fiscal Council in the Hungarian Constitutional System	311
Sowiński Ryszard Strategies of Local Government Units in Poland under Polish Law	317
Sudavičius Bronius Role of the Budget Appropriation Managers in Budget Planning in the Republic of Lithuania (Роль распорядителей бюджетных ассигнований в бюджетном планировании в Литовской Республике)	325
Woltanowski Piotr, Kosińska Róża Changes of the Executed Budget and the Principles of the Budget Annuality	333
Vorobyeva Natalia Medium-Term Budgeting in the Subjects of Russian Federation (Среднесрочное бюджетное планирование в субъектах Российской Федерации)	345
Zawadzka-Pak Urszula Do French Solutions Can Be Useful for Improvement of Polish Conception of Performance Budget?	355

Chapter III

Short and Long-Term Legal and Policy Instruments in the Tax, Banking, Monetary and Financial Market Policies of Central and Eastern European Countries

Biriukov Pavel Changes in the Regulation of VAT in the European Union	365
Boháč Radim Possible Changes of Legal Regulation of Budget Determination of Taxes, Fees and Other Similar Financial Considerations in the Czech Republic	371
Chernikova Elena The Future of Banking Law Regulating Banking Supervision (Перспективы развития банковского законодательства регулирующего банковский надзор)	381
Gajewski Dominik Is a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) an Alternative to Polish Holding Companies?	387
Juchniewicz Edward, Stwoł Małgorzata Definition and Legal Nature of Time Limits in the Light of Polish Tax Law	395
Karfíková Marie, Karfík Zdeněk Taxes - Public Budget Revenues (Налоги – доходы публичного бюджета)	401
Klimek Paweł Annuality Aspects in Polish Tax Law Against the Background of Specific British Legal Solutions	411
Koniuszewska Ewa, Święch Katarzyna Tax Resolutions and their Annual Character	419
Kosińska Róża, Woltanowski Piotr Annuality in VAT (Ежегодность в НДС)	427
Lemonnier Mariola Short-Term Financial Instruments in Public Debt (Case of France and Poland)	435
Morawski Wojciech, Brzezicki Tomasz Annuality of the Budget's Economy of a Local Government Unit in Relation to the Long Dispute over the Collection of Taxes and Local Fees	445
Mostovyy Andriy Specific Features of Ukrainian Tax Policy in the Context of the Medium-Term Budget Planning (Особенности украинской налоговой политики в контексте среднесрочного бюджетного планирования)	455
Pachecka Jakub, Gostomski Artur Interpretations of Tax Law in Individual Cases as a Tool for Stabilizing Tax Settlements	465
Radvan Michal Annual and Long-Term Budgeting through Local Taxes in the Czech Republic	473

Skuza Sebastian Polish and European Union Proposals Regarding the Banking Sector Resolution	483
Soloveva Natalia Correlation of Annual and Long-Term Budgeting with Tax Policy and Tax System of the Russian Federation	493
Stolarski Przemysław The Non-fiscal Function of Tax Reliefs in the Context of Long-Term Planning (Нефискальная функция налоговых льгот в контексте многолетнего планирования)	501
Zalcewicz Anna Multi-Year Planning in Public Finances and the Financing of the Payment Services Market Supervision in Poland	513

Chapter IV

Varia

Benja Valeryj The Concept of Tax Enforcement and its Features (Понятие налогового принуждения и его особенности)	525
Bobkova Lilia The Theoretical Aspects of the Legal and Fiscal Responsibility in the Budgetary Code of the Russian Federation (Теоретические аспекты развития бюджетно-правовой ответственности по Бюджетному кодексу Российской Федерации)	533
Chalupecká Kristýna, Czudek Damian Dichotomy in Conception of Public and Private Finance in Financial Law in the Czech Republic	537
Dybiec Kamil Financing of Environmental Protection by Polish and Lithuanian Local Governments	543
Evdokimov Andrey Budgeting of the 3 rd Redistribution of Public Finance: Pro et Contra (Планирование третьего перераспределения публичных финансов: pro et contra)	551
Gorgol Andrzej Correlation of Annuality and Multiannuality Factors in the Financial Management of a State Earmarked Fund - an Outline of the Research Problem	559
Gorosh Julia, Chernikov Vladislav, Ponomarev Alexander The Statutory Incentives in the Tax of the Russian Federation (Правовые стимулы в налоговом праве Российской Федерации)	569
Grzeńkiewicz Władysław Influence of Fiscal Criteria on Financial Planning in Public Finance Entities (Влияние фискальных критериев на финансовое планирование в единицах сектора публичных финансов)	577

Ivanova Valentina The Procedure of Drafting of the Tax Act (Методика формирования проекта закона о налоге)	589
Kotsiuruba Olga Public Funding of Political Parties: Prospects for Ukraine Based on Polish Experience (Публичное финансирование политических партий: перспектива для Украины на опыте Польши)	601
Mosionek-Schweda Magdalena Multiannual Financial Framework as the European Union’s Budgetary Discipline Tool	613
Pastushkova Liubov Cash Acquisition Program in the Budget of the Russian Federation, Justified Fear of Tax Crimes	621
Pieprzyk Paulina Financial Planning in Health Care System	627
Postuła Marta Medium-Term Planning as a Tool to Boost Budgetary Frameworks in the EU State Members	635
Rogatneva Maria Preclusive Tax-Procedural Limits in the Tax Code of the Russian Federation and Consequences their Failure (Пресекательные налогово-процессуальные сроки в Налоговом кодексе Российской Федерации и последствия их несоблюдения)	645
Semchyk Olga Legal Terms and Estimating Categories in Ukrainian Budget Code: Peculiarities of Regulation (Правовые понятия и ключевые категории Бюджетного кодекса Украины: особенности правового регулирования)	653
Strejčková Dagmar Current Issues of Financial Management of Professional Chambers in the Czech Republic	661
Zhmurko Olha Legal Bases of Health Care Financing in Ukraine and Other Countries	669
Zirenschapov Czingiz, Merzliakov Maksim Budgetary Subsidies in the Budget Expenditures (on the Example of Municipal Housing Economy) (Бюджетные субсидии в системе бюджетных расходов (на примере жилищно-коммунального хозяйства))	679
Bibliography	689

Содержание*

Введение	21
----------------	----

Раздел I

Предложения основных понятий и направлений исследований
в области многолетнего планирования в публичных финансах

Руськовски Евгений, Станкевич Януш, Тыневицки Марцин, Завадзка-Понк Уршуля Многолетнее планирование в польских реформах публичных финансов на фоне других стран Центральной и Восточной Европы	37
---	----

Раздел II

Инструменты годового и многолетнего планирования в праве
и бюджетной политике стран Центральной и Восточной Европы

Абрамчик Лилия Правовые основы составления годового и долгосрочного бюджета в публичных финансах Республики Беларусь	49
Бабчак Владимир Конституционная фискальная ответственность в словацком бюджетном праве (The Constitutional Fiscal Responsibility in the Slovak Budgetary Law)	61
Буйнакова Мария Актуальные вопросы бюджетирования в условиях Словацкой Республики (Current Questions of Budgeting within the Conditions of the Slovak Republic)	85

* In the case of English paper, the original title is indicated in brackets (В скобках подлинное название, если статья на английском языке).

Бэндэ-Шабо Габор Роль и современные тенденции, касающиеся фискальных правил в Венгрии (The Role and the Recent Trends of Fiscal Rules in Hungary)	75
Вольтановски Пётр, Косиньска Ружа Изменения в госбюджете во время его исполнения и принцип ежегодности бюджета (Changes of the Executed Budget and the Principles of the Budget Annuality)	333
Воробьёва Наталья Среднесрочное бюджетное планирование в субъектах Российской Федерации	345
Глазунова Ирина Ведомственные целевые программы на муниципальном уровне как форма программно-целевого бюджетного планирования	125
Глюминьска-Павлиц Ядвига, Яник Эва Отсутствие стабилизации источников бюджетного дохода и многолетнее финансовое планирование в гмине (Lack of the Budgetary Income Sources Stabilization and Long-Term Financial Planning in the Commune)	133
Дементьев Игорь Планирование налоговых поступлений в бюджеты	105
Дуда Михалина Ежегодность и долгосрочность в финансовой экономике государственных бюджетных учреждений. Отдельные проблемы бюджетной политики государства (Annuality and Long-Term Planning in the Financial Management of State budgetary units. Selected Problems)	115
Завадзка-Понк Уршуля Могут ли французские решения быть пригодными для улучшения польской концепции задачного бюджета? (Do French Solutions Can Be Useful for Improvement of Polish Conception of Performance Budget?)	355
Ильницкий Олег Проблемы применения принципа многолетности в бюджетном процессе Украины: анализ законодательного регулирования	151
Козель Михаль Влияние изменений в бюджете на финансирование меньшинств в Европе (Impact of Changes in Public Budgets on Financing of the Minorities in Europe)	187
Костюков Александр Бюджетное планирование в Российской Федерации	175
Красюков Андрей Взаимосвязь бюджетного и налогового права	195
Крохина Юлия Бюджетный аудит реализации Стратегии национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года	203
Куця-Гусьциора Бэата Роль министра финансов в процессе бюджетного планирования. Избранные вопросы (The Role of the Minister of Finance in the Process of Budgetary Planning. Selected Issues)	215

Кэцсо Габор Правила предел долга сектора государственного управления в контексте многолетнего планирования в Венгрии (Public Debt Brake Rules in Hungary in the Context of Multi-Year Planning)	167
Лагутин Игорь Бюджетный контроль и управление государством (опыт Российской Федерации)	225
Лотко Эва Стратегия управления задолженностью сектора государственных финансов как орудие многолетнего планирования государственного долга (Strategy of Public Sector Debt Management as An Instrument of Long-Term Public Debt Planning)	233
Лунина Наталья Целевые программы и их роль в финансировании мероприятий по рациональному использованию и охране земельных ресурсов ..	243
Малэцки Ежи Бюджетный период Высшей школы публичных финансов в Познани (Budget Period in the Approach of Poznań School of Public Finance)	253
Маркова Хана Применение бюджетных принципов и фискальная ответственность (Applying of Budgetary Principles and Fiscal Responsibility)	261
Музыка-Стефанчук Оксана Современное бюджетное планирование в Украине: финансово-правовой аспект	267
Нишиол Кристина Проблема публичного долга в контексте многолетнего финансового планирования (The Problem of Public Debt in the Context of Multiannual Financial Planning)	275
Офярска Малгожата, Офярски Збигнев Долгосрочный финансовый прогноз гмины - отдельные процедурные вопросы (Long-Term Financial Forecast for the District – Selected Procedural Issues)	283
Пауль Алексей Долгосрочное бюджетное планирование в Российской Федерации: результаты и тенденции	295
Смук Пэтэр Финансовый Совет в венгерском конституционном правопорядке (The Fiscal Council in the Hungarian Constitutional System)	311
Совиньски Рышард Стратегии местного самоуправления в Польше в соответствии с польском законодательством (Strategies of Local Government Units in Poland under Polish Law)	317
Судавичюс Бронюс Роль распорядителей бюджетных ассигнований в бюджетном планировании в Литовской Республике	325
Хальван Пэтэр, Янэчэк Ян Доходы единиц местного самоуправления и надлежащее управление имуществом (Incomes of Territorial Self-Government Unit Budget and Proper Property Management)	141

Чая-Хлиняк Ирена Долгосрочное финансовое планирование в единицах территориального самоуправления (Multiannual Financial Planning in Local Self-Government Units)	95
Шуццкая Оксана Роль Парламента в бюджетном процессе Республики Беларусь ...	303
Яновэц Михаль, Кранецова Яна Государственный бюджет и финансирование образования (Public Budgets and Education Financing)	159

Раздел III

Инструменты годового и многолетнего планирования в налоговой, банковской и валютной политике, а также в политике финансового рынка стран Центральной и Восточной Европы

Бирюков Павел Изменения в евросоюзных урегулированиях касающихся НДС (Changes in the Regulation of VAT in the European Union)	365
Бохач Радим Возможные изменения правового регулирования бюджетного определения налогов, сборов и других финансовых платежей подобного характера в Чешской Республике (Possible Changes of Legal Regulation of Budget Determination of Taxes, Fees and Other Similar Financial Considerations in the Czech Republic)	371
Гаевски Доминик Общая консолидированная база налогообложения юридических лиц является альтернативой для польских холдинговых компаний? (Is a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) an Alternative to Polish Holding Companies?)	387
Зальцевич Анна Многолетнее планирование в публичных финансах и финансирование надзора за рынком платёжных услуг в Польше (Multi-Year Planning in Public Finances and the Financing of the Payment Services Market Supervision in Poland)	513
Карфикова Мария, Карфик Зденек Налоги – доходы публичного бюджета	401
Климэк Павел Аспект годового финансирования в польском налоговом законодательстве на фоне специфических британских законодательных решений (Annuality Aspects in Polish Tax Law Against the Background of Specific British Legal Solutions)	411
Конюшевска Эва, Сьвенх Катажина Налоговые резолюции и их ежегодный характер (Tax Resolutions and their Annual Character)	419
Косиньска Ружа, Вольтановски Пётр Ежегодность в НДС	427

Лемонер Мариоля Краткосрочные финансовые инструменты и публичный долг (на примере Франции и Польши) (Short-Term Financial Instruments in Public Debt (Case of France and Poland))	435
Моравски Войцех, Бжезицки Томаш Ежегодность бюджетного управления единиц территориального управления по отношению к спору на тему взимания налогов и местных сборов (Annuality of the Budget's Economy of a Local Government Unit in Relation to the Long Dispute over the Collection of Taxes and Local Fees)	445
Мостовый Андрей Особенности украинской налоговой политики в контексте среднесрочного бюджетного планирования	455
Пахэцка Якуб, Гостомски Артур Интерпретации налогового законодательства в индивидуальных случаях в качестве инструмента стабилизации налоговых расчётов (Interpretations of Tax Law in Individual Cases as a Tool for Stabilizing Tax Settlements)	465
Радван Михаль Годовой и долгосрочный бюджет по местным налогам в Чешской Республике (Annual and Long-Term Budgeting through Local Taxes in the Czech Republic)	473
Скуза Себастьян Польские и евросоюзные предложения касающиеся отдельности банковского сектора (Polish and European Union Proposals Regarding the Banking Sector Resolution)	483
Соловьёва Наталья Корреляция годового и долгосрочного бюджета с налоговой политикой и налоговой системой Российской Федерации (Correlation of Annual and Long-Term Budgeting with Tax Policy and Tax System of the Russian Federation)	493
Столярски Пжемыслав Нефискальная функция налоговых льгот в контексте многолетнего планирования	501
Черникова Елена Перспективы развития банковского законодательства регулирующего банковский надзор	381
Юхневич Эдвард, Ствол Малгожата Понятие и юридический характер сроков в свете польского налогового законодательства (Definition and Legal Nature of Time Limits in the Light of Polish Tax Law)	395

Раздел IV

Разное

Беня Валерий Понятие налогового принуждения и его особенности	525
Бобкова Лилия Теоретические аспекты развития бюджетно-правовой ответственности по Бюджетному кодексу Российской Федерации	533
Гжеськевич Владислав Влияние фискальных критериев на финансовое планирование в единицах сектора публичных финансов	577
Горголь Анджей Корреляция коэффициентов ежегодности и долгосрочности в финансовом управлении государственного целевого фонда – представление проблемы исследования (Correlation of Annuality and Multiannuality Factors in the Financial Management of a State Earmarked Fund - an Outline of the Research Problem)	559
Горош Юлия, Черников Владислав, Пономарев Александр Правовые стимулы в налоговом праве Российской Федерации	569
Дыбец Камиль Финансирование охраны окружающей среды польскими и литовскими единицами территориального самоуправления (Financing of Environmental Protection by Polish and Lithuanian Local Governments) 543	
Евдокимов Андрей Планирование третьего перераспределения публичных финансов: pro et contra	551
Жмурко Ольга Правовые основы финансирования системы здравоохранения в Украине и других странах (Legal Bases of Health Care Financing in Ukraine and Other Countries)	669
Иванова Валентина Методика формирования проекта закона о налоге	589
Коцюрuba Ольга Публичное финансирование политических партий: перспектива для Украины на опыте Польши	601
Мосионэк-Схвэда Магдалена Долгосрочная финансовая перспектива на 2014-2020 годы как орудие бюджетной дисциплины Европейского Союза (Multiannual Financial Framework as the European Union's Budgetary Discipline Tool)	613
Пастушкова Любовь Планирование поступлений в бюджет Российской Федерации денежных средств, взысканных по выявленным налоговым преступлениям (Cash Acquisition Program in the Budget of the Russian Federation, Justified Fear of Tax Crimes)	621

Пепжик Паулина Финансовое планирование в системе здравоохранения (Financial Planning in Health Care System)	627
Постула Марта Среднесрочное планирование как инструмент расширения бюджетных структур государств-членов ЕС (Medium- Term Planning as a Tool to Boost Budgetary Frameworks in the EU State Members)	635
Рогатнева Мария Пресекательные налогово-процессуальные сроки в Налоговом кодексе Российской Федерации и последствия их несоблюдения	645
Семчик Ольга Правовые понятия и ключевые категории Бюджетного кодекса Украины: особенности правового регулирования	653
Стрейчкова Дагмара Актуальные вопросы финансового управления профессиональными палатами в Чешской Республике (Current Issues of Financial Management of Professional Chambers in the Czech Republic)	661
Халюпэцка Кристина, Чудэк Дамьян Дихотомия в концепции публичных и частных финансов в сфере финансового права в Чешской Республике (Dichotomy in Conception of Public and Private Finance in Financial Law in the Czech Republic)	537
Цыренжапов Чингис, Мерзляков Максим Бюджетные субсидии в системе бюджетных расходов (на примере жилищно-коммунального хозяйства)	679
Библиография	689

Introduction

This work is a monograph devoted to changes in the annual budget principle (also in public finance) in selected countries of Central and Eastern Europe.¹ Each of the surveyed countries has its own specific history of the formation of this rule.² In some of them, before 1990, there was an attempt to replace or supplement annu-ality principle - the principle of long-term financial planning. The Polish, Hungar-ian and Czechoslovak experience in this field, commonly known, failed. At the same time the work on multi-annuality financial planning in the West was being continued but after a while it was suspended. Therefore, before more than twenty years ago, the principle of annual budget was fully implemented in practice in all the countries of Central and Eastern Europe, despite the criticism of part of the doctrine.³

The basic problem of scientific research of the project is based on answering the question of how, in practice, in the last twenty years it has been managed to over-come the conflict between the principle of the annual budget, financial planning and multi-annuality and whether the development trend of long-term financial plan-ning visible to the naked eye in recent years, is a regular phenomenon or just another experiment and “fashion” in the search for more rational management methods. A manifestation of this is the prevalence in European countries the annual budget principle and systematic development of long-term financial planning. The material presented in the work presents that in the nineties of the twentieth century, more and more countries of this part of Europe introduced significant exceptions to the annual budget (especially the budgets of the programs), not so much denying that rather confirming this principle. Long-term economic and financial indicators and detailed (fragmentary) strategies also began to be used in the annual budget planning.

A significant turning point for some countries in the region accounted for acces-sion to the European Union in 2004 with an obligation to prepare a three-year stabil-ity and convergence programs (countries with derogation), their updating and cover-ing some of them by the excessive deficit procedure. Several years of the programs in this area have had a definite influence on the shape of the annual budgets and the

1 This work was elaborated in the sein of research project of National Science Centre (Narodowe Centrum Nauki) entitled “Annual and long term planning in public finances” (No. 2011/01/B/HS5/03357).

2 Countries includes in the project from Central and Eastern Europe are: Belarus, the Czech Republic, Hungary, Lithuania, Poland, Russia, Slovakia and Ukraine.

3 See i.e. N. Gajl, *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Warszawa 1993, p. 349-350.

practical implementation of the principle of annuality. Some of the mentioned group of countries started to produce their own medium-term financial plans for the public sector, variously linked to the annual budget. Another turning point in this area is the EU Council Directive 2011/85/UE of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of Member States,⁴ which implies to introduce from 1 January 2014, at least a three-year budgetary framework underpinning planning annual budgets. At present, the situation in individual EU countries is very different.

An Interesting thing in this area is also the experience of European countries which are not EU members. Some of them develop because, in addition to the annual budget, medium-term financial plans (eg Russia, Ukraine), while others are considering their introduction in the future (eg Belarus). It is therefore appropriate to classify the relationship between the principle of the annual budget and long-term financial planning in different countries according to the methodology proposed in Chapter I of this work. This chapter introduces the basic concepts and research directions in the development of multi-annual principles of financial planning, and its authors are all members of the research team. Its special role in this monograph makes it has been presented both in English and in Russian. The substantive reasons for such actions and classifications is contained in the material primarily in Chapter II of the monograph on the instruments of the annual and long-term planning in the budget law and policy of the Central and Eastern Europe countries. The phenomenon of multi-annuality in public finances in recent years has also been developing in the legal and fiscal policies, monetary and banking, as evidenced by discussion in Chapter III of the monograph.

In the last, the fourth chapter of the work have been presented other phenomena indirectly related to annuality and multi-annuality of public finances. In the present monograph so you can find a number of arguments supporting the research hypothesis posed above, which amounts to demonstrating the prevalence of annual budget principles while complementing and strengthening the principle of multi-annuality financial planning, which becomes a permanent trend (and instrument) public financial management in this part of the Europe. The present study material will also be the basis for further research details concerning the relationship between the principle of the annual budget and long-term financial planning for example: the impact of long-term financial plans on annual budgets, the role of parliament in the long-term planning, the reality of planning for long periods and its binding , the use of long-term financial plans at the local level, etc. Extensive bibliography attached to this work, among others, can be a starting point for such researches.

Project Leader
Professor Eugeniusz Ruśkowski

Białystok, 15th February 2013

4 Official Journal EU 2011.306.41.

Введение

Настоящая работа является монографией на тему изменений принципа одногодичности бюджета (и публичных финансов) в избранных странах Центральной и Восточной Европы.¹ У каждой из стран, подвергнутых изучению – собственная, особая история формирования данного принципа.² В некоторых из них, в период до девяностого года XX века, предпринято попытки заместить или пополнить принцип одногодичного бюджета – принципом многолетнего финансового планирования. Известны по этому вопросу опыты Польши, Венгрии и Чехословакии, законченные неудачей. В тот же период продолжались работы над многолетним финансовым планированием в западных странах, от которых, через некоторое время, отступали. Поэтому, в период свыше двадцати лет назад, принцип одногодичности бюджета на практике был полностью реализован во всех странах Центральной и Восточной Европы, несмотря на критику части ученых.³ Следовательно, основной исследовательский вопрос указанного научного проекта сводится к изучению, насколько за последние двадцать лет, на практике, удалось преодолеть конфликт между принципом годового бюджета и многолетним финансовым планированием, а также найти ответ, является ли – видимая невооруженным глазом за последние годы тенденция развития многолетнего финансового планирования – устойчивым явлением или же очередным экспериментом либо «модой» в рамках поиска более рациональных методов управления. Гипотеза исследований по данной теме предполагает переход с конфликтного толкования принципа одногодичности бюджета и многолетнего финансового планирования, к совместной трактовке этих принципов, исходя из взаимного, гармоничного воздействия. Признаком того – всеобщее применение в европейских странах принципа одногодичности бюджета и постоянное развитие многолетнего финансового планирования. По представленным в данной работе материалам следует, что в девяностых годах XX века все более многими странами названной части Европы вводились существенные отклонения от принципа одногодичности бюджета (особенно программные бюджеты), но эти исключения были не столько отрицающие, а скорее подтверждающие данный принцип. В одногодичном бюджетном планировании начато применять многолетние экономиче-

1 Труд разработан в рамках проекта исследований NCN (Национального научного центра): „Rocznosc i wieloletnosc w publicznych finansach” [№ 2011/01/B /HSS/03357].

2 Среди стран Центральной и Восточной Европы исследования проводились в: Беларуси, Венгрии, Литве, России, Словакии, Украине, Чехской Республике.

3 См. N.Gajl, *Gospodarka budzietowa w swietle prawa porównawczego*, Warszawa 1993, с. 349-350.

ские и финансовые показатели, а также детальные (фрагментарные) стратегии. Для части стран данного региона существенный перелом отразился в присоединении их в 2004 г. к Евросоюзу; с этим фактом связывается необходимость составления трехлетних программ стабильности и конвергенции (страны применяющие дерогацию) и их актуализации, а также распространение на часть этих стран процедуры чрезмерного дефицита. Программы с продолжительностью нескольких лет в этой сфере имели определенное влияние на построение годовых бюджетов и их исполнение на практике. Некоторые из стран данной группы, действуя самостоятельно, начали составлять среднесрочные финансовые планы всего сектора публичных финансов, по разному связанные с годовым бюджетом. Очередной перелом в изучаемой сфере вводит директива Совета ЕС 2011/85/UE от 8 ноября 2011 г. о требованиях для бюджетных рамок в государствах-членах ЕС,⁴ по которой предусматривается обязанность введения с 1 января 2014 г. не менее 3-годичных бюджетных рамок, служащих основой для планирования годовых бюджетов. К настоящему времени, положение в отдельных странах очень дифференцировано. Интересен также по данному вопросу опыт других европейских стран, не являющихся членами ЕС. И так, некоторыми из этих стран, наряду с одногодичным бюджетом, разрабатываются среднесрочные финансовые планы (напр. Россия, Украина), а другими странами предусматривается введение таких планов в будущем (напр. Белорусь). Следовательно, в отдельных странах есть основы классифицировать соотношения между принципом одногодичности бюджета и многолетним финансовым планированием по предложенной в I разделе настоящей работы методологии. Данный раздел представляет основные понятия и направления исследований в области развития принципа многолетнего финансового планирования, его авторами являются все члены исследовательского коллектива. Ввиду особой роли этого раздела предметной монографии, он представлен как на английском так на и русском языках. Существенные основы действий и классификаций инструментов одногодичного и многолетнего планирования в области права и бюджетной политики стран Центральной и Восточной Европы изучены во II-ом разделе. Явления многолетнего масштаба в публичных финансах за последнее время развиваются также в области налогового права и налоговой, валютной и банковской политики; свидетельством тому содержание III-го раздела монографии. В последнем, IV-ом разделе показаны другие явления, посредственно связанные с одногодичностью и многолетними факторами в публичных финансах. Следовательно, в настоящей монографии можно найти многочисленные аргументы, в подтверждение указанной выше исследовательской гипотезы, о повсеместном действовании принципа одногодичности бюджета при одновременном пополнении и усилении этого принципа многолетним финансовым планированием, которое становится устойчивой тенденцией (и инструментом) управления публичными финансами в данной части Европы. Представленные в монографии материалы будут также основой для дальнейших детальных исследований в сфере соотношений между принципом одногодичности бюджета и многолетним финансовым планированием, в частности: влияние многолетних финансовых планов на годовые бюджеты, роль парламента в многолетнем планировании, реальность этого планирова-

4 Off. Journal EU 2011.306.41.

ния в более длительные периоды и его юридическая сила, применение многолетних финансовых планов на местном уровне, и др. Исходным пунктом для таких исследований может быть, между прочим, приобщенная к книге богатая библиография.

Заведующий проектом
Проф. др. юр.наук Руськовски Евгений

г. Белосток, 15 февраля 2013 года

Chapter I

Propositions of Basis Notions and Directions of Research in the Area of Multiyear Planning in Public Finances

Раздел I

Предложения основных понятий и направлений исследований в области многолетнего планирования в публичных финансах

Comparison Between Long-Termism in Reform of Public Finance in Poland and Other Central and Eastern European Countries

*Eugeniusz Ruśkowski,¹ Janusz Stankiewicz,²
Marcin Tyniewicz,³ Urszula Zawadzka-Pąk⁴*

1. The position of this paper within the topic of the conference and in the research project

The commencing conference is an important research task as part of the *Annual and Multi-Annual Public Finance Project* financed by the National Science Centre (Narodowe Centrum Nauki). Its object is to research issues of annual and multi-annual finance in light of (mainly) European doctrine and legal principles and their application in selected European countries. The following countries have been chosen for the purpose of this research: Belarus, the Czech Republic, France, Lithuania, Poland, Russia, Slovakia, Ukraine, the UK (and possibly Hungary). The increasing role of the European Union and its influence over separate countries means that it will form the subject of separate research within the project. The research question under analysis is very dynamic, therefore determining the timescale for the research is important. For all but some vital historic elements, the research will focus on the year 2011.

The researched issue is not new, as it is linked with the existing conflict between the practice of the last few decades and academic findings and demands of part of the establishment. One of the co-founders of the Białystok Centre for the Public Finance

1 University of Białystok (Poland).
2 University of Białystok (Poland).
3 University of Białystok (Poland).
4 University of Białystok (Poland).

Sciences and Financial Law, Prof Jerzy Harasimowicz, defined the problem in the following way over 40 years ago: *For a number of years there have been discussions over extending the term of the budget. It has been stressed that the financial year is too short term (especially for planning and financing investments), that the budgetary system lacks the equivalent of long term and prospective economic programmes, that annual budget ought to be accompanied by longer term budgets. However, in practice, there are only annual budgets. So far, all attempts at extending the budget beyond the financial year have failed (e.g. the 5 year area budgets in Czechoslovakia, biannual assembly budgets in Poland etc.); therefore the issue of the term of a budget requires further research.*⁵ In spite of this, some experts demanded the development of the principle of a multi annual framework for public finances, and even replacing the principle of an annual budget with the principle of a multi-annual budget.⁶ Since the end of the 20th century and in the last decade, a number of countries as well as the European Union have adopted in practice the principle of a multi-annual framework in public finances either as a supplement to the principle of annuality (and a financial year) or alongside this principle (therefore strengthening it), or alternatively are aspiring to replace annual budgets with multi-annual budgets. Questions over the scope for a multi-annual budget in selected European countries as well as in the EU itself are intended to be answered by this research, whether this is a long term trend or just a fashion (is this an occurrence or a principle?), and what are the prospective developments of multi-annual finance against the traditional annual budgeting. The answers to those research questions should in turn allow for the categorising of countries from the point of view of applying the Principle of Multi-Annual Public Finance.

This academic paper, by presenting certain theoretical arguments, also showcases Poland as a country which in recent years has been undergoing significant changes in terms of broadening the principle of multi-annual public finance. This allows Poland to be included in certain categories (types) of countries. We also hope that this academic conference will play a role in the attempt to classify other Central and Eastern European countries and will help answer a number of detailed questions arising.

2. The definition of annual and multi-annual budgeting in public finance

The term 'multi annual budgeting in finance' is more and more often deployed in topical literature but rarely defined. To try to define it, we need to start with the idea of short term – and more precisely with annual – budgets and public finance. According to P.M. Gaudemet, this denotes *that authority to spend conveyed in the act on finance is limited to the period of one year. After the financial year is over, in principle it is not possible to have any expenditure unless authorized to do so by the new finance act.*⁷ Thus,

5 J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977, p. 51.

6 In Polish literature on the subject this was mainly N. Gajl, *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Warszawa 1993, p. 340 onwards.

7 P.M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, Warszawa 1990, p. 229.

or similarly, understood principle was commonly used by the establishment.⁸ Other names were used periodically.⁹ The fact that certain authors often do not mention annuality has more to do with counting it among the principal features (part of the definition) of a budget rather than with excluding it.¹⁰ It is possible to argue therefore, following some authors, (*a contrario*), that multi-annual finance is financial (budget) planning for a period of time longer than one year, arising from the above definition of annual finances. This means an extended authority for expenditure exceeding one year. This implies either departing from the principle of annuality in budgets (e.g. indefinite credit, or the so called credit extension, UK approved programmes), or with multi-annual budgets replacing annual budgets. Available sources show several instances of successful biannual budgets, but at the same time indicate the disadvantages of this solution.¹¹ Biannual budgets are found in some of the US states and in some US local authorities, in some Central American countries, in the UN and its agencies (e.g. UNESCO). Arguments for the necessity of establishing a task budget for a period of over a year i.e. for multi-annual budgets follow the same path. In the above cases it is possible to talk about the multi-annual (long-term) principle as opposed to the annuality principle. In this framework an established budget or other financial plan may be passed (and remain in force) for a year (annuality) or for a period longer than a year (multi-annual (*Tertium non datur*)).

Alongside this implicit long-termism, the term is also used to denote the development and application of long term forecasts, programmes and financial plans to reinforce the annual budget; these do not conflict with the annual budget but are means of strengthening it. This approach has been growing in the modern world, including Europe.

Summing up, it can be said that multi-annual public finance has a complex, perhaps somewhat hybrid, nature. On one hand, it is focused on replacing annual budgets with appropriate multi-annual plans (and in any case, on applying some budget planning instruments in frameworks extending beyond one year) and on the other, on building long term forecasts, programmes and financial plans supplementing and supporting the annual budgets (the principle of annuality).

When directing the focus of future research and arguments, it is important to determine the substantial relationship between the principle of long-termism and the scope of public finance and financial law. The traditional approach regarded the annual principle as a budget principle applicable to the state budget. In references to multi-annual finance, given the above understanding of the principle of annuality, these will be understood in their narrow definition (*sensu stricto*). Recently many authors have been treating the principle of annuality not so much as a budgetary

8 See the lists of authors in C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, I edition, Białystok 1994, p. 84–85; T. Lubińska, *Budżet państwa i budżet zadaniowy w kontekście zasad budżetowych*, in: B. Woźniak, M. Postuła, *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, Warszawa 2012, p. 19.

9 E.g. A. Komar, in: *Finanse publiczne*, Warszawa 1994, p. 71, uses the term „zasada specjalizacji czasowej” – ‘the principle of temporal focus’.

10 J. Harasimowicz, op. cit., p. 51.

11 See: P.M. Gaudemet, op. cit., p. 233; T. Lubińska (ed.), *Kierunki modernizacji zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2011, p. 70.

principle but rather as the principle for the whole of public finance.¹² This research deploys a similar understanding of the principle of annuality and, correspondingly, of the principle of long-termism. In recent years the principle of long termism started to appear in currency law, public banking law, and financial market law, especially in their European and international dimensions. More and more is published on these topics.¹³

Such approach to the principle of long-termism will be treated as a broad (understanding of the term) – *sensu largo*. This research does not reserve a separate section for its analysis, but will note its main instruments and directions for development.

3. Factors in the development of the long-termism principle in recent years

It may be stated, in general terms, that during the whole of the 20th century the principle of annuality in finance was an absolute statutory rule, yet it was more and more often criticized by the doctrine which demanded its replacement (or augmentation) with the principle of long-termism. This state of affairs persisted despite multiple attempts by practitioners to introduce multi-annual frameworks which all failed in the end. Although this was due to a number of different reasons, the fact remains that objective negative experiences were pan-systemic in nature – these occurred both in capitalist and socialist countries based on centralized planning. Only towards the end of the 20th century and in the last decade there was a major shift in existing practice both in terms of legal provisions and management methods. Long-termism has been introduced into the legislation and even into the Treaties and the Constitution by the European Union and by various European states.¹⁴ The practical management of public finance has also evolved as more and more countries experiment with multi-annual planning and task-based budgets, which in future should lead to the changes in the statutory rules and the nature of the plans. In these circumstances it is important to interrogate the main factors in the development of the principle of long-termism in public finance in the last ten or so years in Europe. Some examples are listed below.

12 E.g. W. Ziółkowska, *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2005, p. 78; J. Osiatyński, *Finanse publiczne. Ekonomia i polityka*, Warszawa 2006, p. 34.

13 See e.g. S. Franek, *Strategia wejścia do strefy euro a wieloletnie planowanie budżetowe*, in: J. Gluchowski, A. Pomorska, M. Szolno-Koguc (eds.), *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, Lublin 2009; A. Jurkowska-Zeidler, *Nowe europejskie ramy ochrony stabilności wewnętrznego rynku finansowego*, in: A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (eds.), *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010; K. Piotrowska-Marczak, *Bariery koordynacji polityki fiskalnej i monetarnej*, in: A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (eds.), op. cit.

14 Provisions concerning multi-annual planning in the EU were included for the first time in TFUE (Chapter 2 – Multi-annual financial framework); prior to this, the legal basis were multi-agency agreements. Regulations concerning long term programming of finance have also been included in the 208 amendment of Article 34 of the French Constitution.

Positive experiences of the European Union (European Community) in terms of multi annual financial planning and resulting increasing demands on member states.

Experience in the EU clearly indicates that multi-annual budget planning is possible through EU Directives (the Union and its predecessors have been working on this since 1988¹⁵), while retaining a general annual budget.¹⁶ Apart from showing the practical advantages of this type of planning, member states (as well as associated states) are interested in including in their internal calculations multi-annual data adopted by the Union. Moreover, of direct concern to member states, they are obliged to submit three-year convergence programmes (those states included in derogation) or stability programmes and to keep these up-to-date. They may also be included in excessive deficit procedures and therefore be subject to additional conditions.¹⁷ In terms of the requirement for multi-annual financial planning in separate member states, the Union has limited itself to supporting its development. A formal requirement for all European member states to prepare medium term budget frameworks will come into force on 31st December 2013.¹⁸

The influence of the New Public Management (NPM) on the European financial management practice.

The New Public Management, whose cornerstone ideas had been formulated in the 1940s in the USA, was developed and applied in the 1980s in the UK and several other countries. It was next adopted by the OECD and the European Community. In its political dimension, NPM is supposed to ensure better use of public resources and delivery of better public service – this is universally accepted. According to independent research by C.H. Hood, D. Osborne and T. Gaebler, this means introducing competitiveness, service delivery standards, objective benchmarking, decentralization and de-aggregation, professional management into the public sector as well as deploying management techniques and methods used in the private sector.¹⁹ These features in the public sector will always be debatable, especially if introduced too quickly and formally. However, they do have their application in public finance management. Hence the coining of the phrase *New Public Finance Management*. This is based on defining the tasks and objectives for the public sector and measuring their delivery with the help of objective benchmarking, with the aim of replacing adminis-

15 The first Financial Perspective concerned the years 1988–1992, then following Perspectives were developed for periods of seven years: 1993–1999, 2000–2006, 2007–2013.

16 See e.g. M. Tyniewicz, Programowanie budżetowe w Unii Europejskiej, in: J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szotko-Koguc (eds.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Lublin 2007, p. 358 onwards.

17 C.f. J. Stankiewicz, Procedury prawne ograniczania nadmiernego deficytu jako instrument konsolidacji finansów państw UE, in: H. Litwińczuk, *Ius fiscale. Studia z dziedziny prawa finansowego*. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Marianowi Weralskiemu, Warszawa 2012, p. 161 onwards.

18 The Directive of the European Council of 8th November 2011 on the requirement for medium term budget framework in member states (Dz. Urz. UE of 23rd November 2011 L 306/41). See commentary by A. Młynarczyk, Dostosowanie ustawy o finansach publicznych do przepisów dyrektywy Rady Unii Europejskiej w sprawie wymogów dotyczących ram budżetowych w państwach członkowskich, in: I. Czaja-Hliniak (ed.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku*. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu, Kraków 2012, p. 283 onwards.

19 Those features, common in research by various authors, are listed by B. Woźniak, *Nowe czy stare zarządzanie publiczne?*, in: J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szotko-Koguc (eds.), *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, Lublin 2009, p. 274–275.

tering public resources with their effective management. Achieving these objectives is aided in an obvious way by the introduction of task based budgets, which must be accompanied by multi-annual financial planning (programming). It is worth noting that although most modern countries are applying some elements of the NPM, some countries, e.g. Germany, have retained traditional methods and frameworks for the work of their public sector.²⁰

Positive experience in a number of countries, including the European Union, in introducing the multi-annual public finance.

In accordance with a number of authors, it is possible to state that these experiences have originated in experiments conducted in the USA involving the PPBS method. Its re-working in the 20th century led to the creation of the PPB in the UK, and the RCB in France; yet at first, attempts at implementation ended in failure. However, these experiences were regarded as a useful learning exercise, and citizens and public administrations were being prepared for incoming changes. It does not come as a surprise, therefore, that the successful introduction of multi-annual financial planning and a task based budget in the UK in 1988 sent an impulse for similar changes to be wrought in France (where a task based budget was introduced in 2006 and multi annual financial programmes in 2008).²¹ In turn, France seems to be the example and a trigger for partially introduced reforms in Poland. A positive example within the European Union has been discussed above.

The IT revolution has also been a positive factor in spreading the principle of multi-annual public finance. The influence of the world-wide financial and economic crisis upon these processes is debatable.

The latter is hotly disputed, with contradictory opinions;²² further research is required in select countries.

4. Main legislative and organizational measures for implementation of the principle of multi-annual public finance

The limitations of this paper do not allow for a broader discussion of this important topic, however, it will be the subject of detailed research.

Starting with a (theoretical) thesis, verified against the backdrop of fragmented data available on practices in different countries, it is possible to propose five types of legislative and organizational measures for implementing the principle of multi-annual public finance.

20 Ibidem, p. 276.

21 See: E. Ruśkowski, U.K. Zawadzka-Pąk, Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski (ed. E. Ruśkowski), Białystok 2010 (particularly Ch. I, point 4), p. 36 onwards.

22 See: S. Owsiak, Sanacyjna funkcja finansów publicznych, in: S. Wieteska, S. Wypych (eds.), W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesor Krystynie Piotrowskiej-Marczak, Łódź 2009, p. 42.

1. The exclusive existence of an annual budget in financial planning, with exceptions serving to confirm the annuality principle. In these cases, the principle of a multi-annual budget does not occur in practice.
2. The existence of multi-annual budgets instead of an annual budget. In these cases the budgets implement the multi-annual principle, which exists in conflict with the principle of annuality.
3. The side by side existence of an annual budget and multi-annual forecasts of fragmentary projections, reflecting key fiscal categories and influencing indirectly the shape of the budget. This group of measures is called *Medium Term Fiscal Frameworks – MTFF*.
4. Creation of multi annual plans for the whole of the public finance sector, including budgetary calculations (assessments) assigned to services or tasks year on year. Sometimes, this applies only to plans at the central level; but often these are independent financial plans at the central and local level. These kinds of plans are called *Medium Term Budget Frameworks – MTBF*. Such plans exist independently from the annual budget, although they are interlinked in many ways.
5. If multi annual financial plans mentioned in Point 4 contain mechanisms aimed to raise effectiveness and efficiency of public finance while measuring the achievement of targets set at the planning stage²³ they may be regarded as *Medium Term Expenditure Frameworks – MTEF*. These plans can exist alongside the traditional annual budget or the **annual task based budget**. We need to stress the phrase annual task based budget as task based budgets other than annual ones do not occur in practice, and the term is often confused by theorists with task budgeting, which in its very essence should be multi-annual. This allows (through multi-annual task based financial plans) for medium-term setting of targets and tasks, monitoring their implementation in a multi-annual period (through objectified benchmarking) and effective and efficient use of public resources on those periods. Presenting a task based budget as a plan lasting beyond one year would lead to a conflict with the principle of an annual budget and would undermine the whole idea of the task based budget itself.

Based on comparable data from 2007 it is possible to assert that in practice multi annual financial planning in the European Union and the OECD countries encompasses varied time periods, has varying legal status, and parliaments play a varied role in its preparation and adoption.²⁴ These issues will be subject of separate research and updates within this research project.

23 S. Franek, *Wieloletnie planowanie budżetowe w praktyce międzynarodowej i polskiej*, in: T. Lubińska (ed.), *Kierunki modernizacji zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012, p. 71. Classification of multi-annual financial plans in Points. 3–5 was based on a template included in this work.

24 OECD Budget Practices and Procedures Database, OECD, 2007; Public finances in EMU-2007, The European Commission, Brussels 2007.

5. Long-termism in Polish reforms of public finance (key facts)

The classification of the key legislative and organisational measures for the implementation of the principle of multi-annual public finance may form the basis for classifying the countries researched into one of the presented groups. At times, historical analysis of even a short time period means that a given country, at a given stage of reforms, can be classified into different groups. Poland is the best example of this and it will be discussed below using selected synthesised data.

In the 1990s, Poland belonged to the first group of countries discussed in Point 4, in which the state budget was based on the principle of annuality, with some exceptions that only served to confirm the rule. According to some authors, Poland was at that time particularly behind with the introduction of the principle of multi-annual public finance.²⁵ Certain changes were introduced by the 1998 Public Finance Act, and especially by Poland's entry into the European Union. The convergence programme²⁶ (developed and submitted in 2004) and its updates meant that from that point in time Poland could be included in the third group of countries mentioned in Point 4, that is countries with medium term fiscal frameworks in terms of multi-annual finance.

Another important step in spreading the principle of long-termism in Poland was the 2009 Public Finance Act.²⁷ It envisaged the introduction of the Multi-Annual State Financial Plan, multi-annual financial forecasts for regional authorities, as well as developing a central task based budget. The current classification of Poland into a specific group of countries implementing the multi-annual finance principle is due primarily to the structure and nature of the Multi-Annual State Financial Plan. Therefore its main statutory principles will be discussed below.

– It is a plan of income and expenditure and earnings and spend of the state budget, prepared for four financial years.

It is based on a task structure and encompasses the state functions together with targets and measurable deliverables of a given function and includes: aims of the medium term national development strategy, which is mentioned in the Act on The Principles of the Economic Development Policy, and the direction of the socio-economic policy of the Council of Ministers.

– The Multi-Annual State Financial Plan, divided into separate financial years, determines: macroeconomic scale, fiscal policy, forecasts for the state budget income and expenditure, the sum of deficit and the borrowing needs of the state budget and sources of financing, income and expenditure forecasts for funds from the European budget, the outcome of the European sources budget, the consolidated forecast of the balance of the public sector finances and the sum of the state public deficit.

25 See: e.g. N. Gajl, op. cit., p. 350–352.

26 See: B. Guziejewska, Znaczenie i rola programu konwergencji w procesie sanacji finansów publicznych w Polsce, in: K. Świąch, A. Zalcwicz (eds.), Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne, Szczecin 2005, p. 337 onwards.

27 The Act of 27 August 2009 (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

- The Multi-Annual State Financial Plan forms the basis for the passing of the budget for the next financial year. The proposed budget for a given financial year submitted by the Council of Ministers to the Upper Chamber (the *Sejm*) must not contain a deficit higher than that envisaged for this financial year in the Multi-Annual State Financial Plan, unless in very exceptional circumstances. This is subject to a detailed justification submitted to the *Sejm* by the Council of Ministers. The Multi-Annual State Financial Plan is updated annually by the Council of Ministers through the passing of an appropriate Act, within two years of the budget being passed, and includes the prognosis for the following three financial years (progressive development of the Multi-Annual State Financial Plan). The updates ensure that the Multi-Annual State Financial Plan is in line with the budget approved for a given financial year. The updates include adjustments to the Multi-Annual State Financial Plan for the following years of its implementation, in accordance with the current socio-economic policy and the medium term national development strategy.
- The Multi-Annual State Financial Plan is passed by the Council of Ministers and published in the *Monitor Polski* and the *Public Information Bulletin*. The Finance Minister submits the proposed Multi-Annual State Financial Plan to the Council of Ministers together with the progress on implementation. The Council of Ministers publishes this information in the *Monitor Polski* and the *Public Information Bulletin*.
- The first Multi-Annual State Financial Plan in Poland was introduced for the years 2010–2013,²⁸ the current Multi-Annual State Financial Plan encompasses the period of 2012–2015.

The principle of long-termism in Poland is also implemented through statutory (since 2011) long-term financial forecasts for local authorities and through task-based budgets. The latter is technically fully ready for implementation. In light of current legislation, a task based budget is submitted to the *Sejm* as a justification for the draft budget bill.

Multi-annual financial planning in Poland could be placed in group five, that is the medium-term expenditure framework, despite a traditional budget not yet being replaced with a task based budget. **The formal development of multi-annual public finance in recent years in Poland deserves a positive assessment**, although its separate legislative and organisational measures need to be refined, as proved by multiple proposals for their reform.²⁹

28 The Decision of the Council of Ministers No. 119, of 3rd August 2010 on the Multi-Annual State Financial Plan 2010–2013 (M.P. Nr 57, poz. 773).

29 See e.g. C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, p. 400 onwards.; S. Owsiak, *Węzłowe problemy i dylematy związane ze stosowaniem budżetu zadaniowego w Polsce*, in: B. Woźniak, M. Postuła (eds.), *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, Warszawa 2012, p. 29 onwards.; J.M. Salachna, *Stan aktualny i perspektywy zmian wieloletniej prognozy finansowej jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, in: E. Ruśkowski (ed.), *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Białystok 2011, p. 128 onwards.

Многолетнее планирование в польских реформах публичных финансов на фоне других стран Центральной и Восточной Европы

*Евгений Руськовски,¹ Януш Станкевич,²
Марцин Тыневицки,³ Уршуля Завадзка-Понк⁴*

1. Роль реферата в настоящей конференции и исследовательском проекте

Начинающаяся конференция является важным исследовательским заданием в научном проекте на тему *Годовое и многолетнее планирование в публичных финансах*, финансируемым Национальным научным центром. Его предметом является исследование проблем годового и многолетнего планирования в свете доктрины, главным образом, европейской, а также правовых принципов и практики их применения в избранных странах Европы. Были выбраны в этой области следующие страны: Беларусь, Чешская Республика, Франция, Литва, Польша, Россия, Словакия, Украина, Великобритания (и возможно, Венгрия). Всё растущая роль Европейского Союза, а также его влияние на отдельные страны вызывает то, что будет он предметом отдельных исследований в рамках осуществляемого научного проекта. Исследовательская проблема подвергаемая анализу имеет динамический характер, поэтому важным является определение цезуры времени исследований. Кроме необходимых исторических элементов, они будут сосредоточиваться на 2011 г.

1 Университет в Белостоке (Польша).

2 Университет в Белостоке (Польша).

3 Университет в Белостоке (Польша).

4 Университет в Белостоке (Польша).

Исследуемая проблема не нова, так как она связана с появляющимся несколько десятилетий противоречием практики с научными установлениями и постулатами части доктрины. Один из соавторов белостокского центра науки финансов и финансового права, проф. Ежи Харасимович, почти сорок лет тому назад эту проблему определил следующим образом: «Уже много лет продолжаются дискуссии на тему необходимости удлинения бюджетного периода. Подчёркивается, между прочим, что годовой период слишком короткий, особенно для планирования и финансирования инвестиций, что в бюджетной системе нет эквивалента многолетних и перспективных экономических планов, что кроме годовых бюджетов надо составлять бюджеты на более длительный период. Однако надо обратить внимание на то, что на практике бывают только годовые бюджеты. Попытки удлинить бюджетный период до сих пор оказывались ненадёжными (между прочим 5-летние местные бюджеты в Чехословакии, 2-летние бюджеты громад в Польше и т.п.), следовательно, проблема бюджетного периода требует дальнейших теоретических исследований».⁵ Несмотря на то, некоторые специалисты требовали развития принципа многолетнего планирования в публичных финансах, даже требовали замещения принципа годового планирования – принципом многолетнего.⁶ С конца XX века, а также за последнее десятилетие, на практике многих стран, а также Евросоюза, всё шире применяется принцип многолетнего планирования в публичных финансах или дополняя принцип годового планирования, или рядом с этим принципом (т. е. укрепляя его), или стремясь заместить принцип годового планирования принципом многолетнего планирования. Настоящие исследования должны ответить на вопрос, каким широким является объём принципа многолетнего планирования в избранных европейских государствах, а также в самом Евросоюзе, это является тенденцией или только следованием кратковременной моде (значит это только явление или принцип?), а также каковы перспективы дальнейшего развития многолетнего планирования на фоне традиционного принципа годового планирования. Ответы на эти вопросы должны предоставить возможность построить модели (типы) государств, с точки зрения объёма применения принципа многолетнего планирования в публичных финансах.

Настоящий реферат, изображая определённые теоретические рассуждения, представляет также пример Польши как страны, которая в последнее время совершает существенные изменения в области расширения принципа многолетнего планирования в публичных финансах. Это предоставляет возможность зачислить Польшу к определённой модели (типу) стран. Надеемся, что начинающаяся научная конференция способствует попытке квалификации других стран Центральной и Восточной Европы к определённым моделям, а также даст ответы на многие, более подробные вопросы.

5 J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977, с. 51.

6 В польской специальной литературе это была прежде всего N. Gajl, *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Warszawa 1993, с. 340 и след.

2. Понятие годового и многолетнего планирования в публичных финансах

Понятие многолетнего планирования в публичных финансах всё шире употребляется в специальной литературе, но редко определяется. Стремясь дать определение, мы должны выйти из общеупотребляемого понятия годового планирования, точнее говоря, годового планирования в бюджете и публичных финансах. По П.М. Галдэмэт оно обозначает «...что находящиеся в законе о финансах полномочия на совершение расходов действительны только в течение одного года. После истечения срока в принципе невозможны какие-либо расходы, если новый закон о финансах не предоставляет нового полномочия».⁷ Именно так или похожим образом воспринимаемый принцип годового планирования был формулирован в доктрине.⁸ Иногда употреблялись также другие названия.⁹ Некоторые авторы не выделяли его и это было связано с зачислением этого принципа к существенным чертам (элементам определения) бюджета, но не было связано с его обходом.¹⁰ Можем принять, следуя за некоторыми авторами (*a contrario*), что многолетнее планирование длиннее годового финансового планирования (бюджетного), с соответствующими последствиями вышепредставленного принципа годового планирования. Это обозначает более длительное, чем годовое полномочие на совершение бюджетных расходов. Это связано или с отходом от принципа годового планирования в годовом бюджете (непр., неистёкшие кредиты, т. е. отсрочка кредитов, английские программные разрешения и т.п.), или с многолетними бюджетами (вместо годовых бюджетов). В литературе на данную тему приводится несколько примеров успешного существования двухлетних бюджетов, указывая также на слабые стороны такого решения.¹¹ С двухлетними бюджетами имеем дело, напр., в некоторых штатах, а также в части местных единиц США, в некоторых государствах Средней Америки, в ООН и её агентствах (напр., ЮНЕСКО). В том же направлении идут рассуждения, предполагающие необходимость утверждения бюджета заданий на периоды более длительные, чем один год (т. е. на многолетние периоды). В вышеназванных случаях можем говорить о принципе многолетнего планирования как оппозиции или конкуренции принципа годового планирования. В таком понимании бюджет или другой финансовый план подобного характера может быть утверждён (и действовать) год (годовой) или более длительный период (многолетний). *Tertium non datur*.

Наряду с таким пониманием многолетнего планирования часто говорится о многолетнем планировании как составлении и использовании многолетних прогнозов, программ и финансовых планов, укрепляющих годовую бюджет, бескон-

7 P.M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, Warszawa 1990, с. 229.

8 См. напр. список авторов в следующих работах: С. Kosikowski, Е. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, wyd. II, Białystok 1994, с. 84–85; Т. Lubińska, *Budżet państwa i budżet zadaniowy w kontekście zasad budżetowych*, в: В. Woźniak, М. Postuła, *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, Warszawa 2012, с. 19.

9 Напр. А. Komar в работе: *Finanse publiczne*, Warszawa 1994, с. 71, употребляет термин «принцип временной специализации».

10 J. Harasimowicz, *op. cit.*, с. 51.

11 См. P.M. Gaudemet *op. cit.*, с. 233; Т. Lubińska (ред.), *Kierunki modernizacji zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2011, с. 70.

фликтных, поддерживающих его. Такой подход особенно сильно развился в последнее время в современном мире, в том числе также в Европе.

Резюмируя вышесказанное, можем констатировать, что многолетнее планирование в публичных финансах сложное, немножко гибридного характера. С одной стороны дело в нём в замещении годовых бюджетов соответствующими планами более длительного периода (в общем применение некоторых инструментов бюджетного планирования в более длительные периоды, чем годовые), с другой стороны – создание многолетних прогнозов, программ и финансовых планов, поддерживающих и укрепляющих годовой бюджет (принцип годового планирования).

Для более тщательных дальнейших выводов и исследований важным является определение существенного отношения принципа многолетнего планирования к предметному объёму публичных финансов и финансового права. В традиционном понимании принцип годового планирования воспринимался как бюджетный принцип, касающийся госбюджета. Отношение принципа многолетнего планирования к так понимаемому принципу годового планирования будем воспринимать как принцип многолетнего планирования в узком смысле (*sensu stricto*). В последнее время многие авторы воспринимают принцип годового планирования не как бюджетный принцип, но как принцип всех публичных финансов, точнее говоря, принцип касающийся сектора публичных финансов.¹² Похожее понимание принципа многолетнего планирования применяется в проводимых исследованиях. Возможен также ещё более широкий подход к принципу годового планирования и (соответственно) к принципу многолетнего планирования. В последнее время принцип многолетнего планирования начал появляться в валютном праве, публичном банковском праве, праве финансового рынка, особенно в их международном и европейском масштабе. На эти темы появляются многие публикации.¹³ Такой подход к принципу многолетнего планирования будем воспринимать как широкий (*sensu largo*). Не будем ему посвящать отдельного места в наших исследованиях, отметим только его основные инструменты и тенденции развития.

3. Причины развития принципа многолетнего планирования в последние годы

В общем можем констатировать, что почти весь XX век принцип годового планирования публичных финансов был абсолютным юридическим правилом, зато в доктрине всё чаще появлялась его критика, а также постулаты замещения его (или дополнения) принципом многолетнего планирования. Всё это продолжа-

12 Napр. W. Ziółkowska, *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2005, с. 78; J. Osiatyński, *Finanse publiczne. Ekonomia i polityka*, Warszawa 2006, с. 34.

13 См. напр. S. Franek, *Strategia wejścia do strefy euro a wieloletnie planowanie budżetowe*, в: J. Gluchowski, A. Pomorska, J.M. Szolno-Koguc (ред.), *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, Lublin 2009; A. Jurkowska-Zeidler, *Nowe europejskie ramy ochrony stabilności wewnętrznego rynku finansowego*, в: A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (ред.), *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010; K. Piotrowska-Marczak, *Barьеры координации политики фискальной и монетарной*, в: A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (ред.), *op. cit.*

лось, несмотря на многие попытки введения на практике принципа многолетнего планирования. Эти попытки через некоторое время закончились неудачей. Хотя были разные причины того, но надо констатировать, что неудачные опыты имели всеобщий характер, потому что касались как капстран, так и соцстран основанных на центральном планировании. Только в конце XX века, а также в последнее десятилетие практика подверглась существенному изменению как в аспекте правового урегулирования, так и методов управления. Европейский Союз, а также многие европейские страны начали применять принцип многолетнего планирования в законодательстве и даже в Трактатах и Конституции.¹⁴ Изменилась также практика управления публичными финансами, так как всё большее количество стран проводит эксперименты в области многолетнего планирования и бюджетов заданий, которые в будущем должны привести к изменениям правовых принципов и характера планов. В таких обстоятельствах существенным является вопрос на тему причин развития принципа многолетнего планирования в публичных финансах за последние несколько лет в Европе. Ниже представим примерно некоторые из них.

Положительный опыт Европейского Союза (Европейских сообществ) в области многолетнего финансового планирования, а также расширяющиеся требования по отношению к странам – членам в этой сфере.

Из опыта ЕС отчётливо вытекает, что возможно частичное директивное многолетнее бюджетное планирование (ЕС и его предшественники разрабатывают такие планы с 1988 г.¹⁵), при сохранении общего годового бюджета.¹⁶ Кроме указания практических возможностей такого планирования, отдельные страны – члены (также страны – сообщества) заинтересованы учётом в своих внутренних калькуляциях многолетних данных, принятых ЕС. Кроме того, что имеет непосредственное значение для стран – членов, у них есть обязанность представлять трёхлетние программы конвергенции (страны охваченные дерогацией) или стабильности, а также их актуализации. На них может распространяться процедура излишнего дефицита и в её рамках эти страны могут подвергаться добавочным обязанностям.¹⁷ Что касается требования многолетнего финансового планирования отдельных стран – членов, ЕС ограничился к поддержке его развития. Формальная обязанность разработки всеми странами – членами ЕС т. наз. среднепериодических бюджетных рамок войдёт в действие с 31 декабря 2013 г.¹⁸

14 Положения о многолетнем планировании в ЕС впервые нашлись в TFUE (раздел 2 – Многолетние финансовые рамки), раньше юридической основой очередных перспектив были соглашения между институтами. Положения о многолетнем финансовом планировании нашлись в новеллизации 2008 г. в ст. 34 Конституции Французской Республики.

15 Первая Финансовая перспектива касалась 1988–1992 гг., потом очередные Перспективы охватывали семилетние периоды: 1993–1999, 2000–2006, 2007–2013.

16 См. напр. M. Tyniewicz, Programowanie budżetowe w Unii Europejskiej, в: J. Głuchowski, A. Pomorska, J.M. Szołno-Koguc (ред.), Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych, Lublin 2007, с. 358 и след.

17 Ср. J. Stankiewicz, Procedury prawne ograniczania nadmiernego deficytu jako instrument konsolidacji finansów państw UE, в: H. Litwińczuk, Ius fiscale. Studia z dziedziny prawa finansowego. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Marianowi Weralskiemu, Warszawa 2012, с. 161 и след.

18 Dyrektywa Rady UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych w państwach członkowskich (Dz. Urz. UE z dnia 23 listopada 2011 r. L 306/41). См. Комментарий к этому акту – А. Мłynarczyк, Dostosowanie ustawy o finansach publicznych do przepisów dyrektywy Rady Unii Europejskiej w sprawie

Влияние Нового публичного управления (НПУ) на практику управления публичными финансами в Европе.

Новое публичное управление, которого первоначальные идеи были сформулированы в начале 40-х гг. XX века в США, были развиты и применены в восьмидесятых в Великобритании и нескольких других странах. Потом их приняли OECD и европейские сообщества. В политическом аспекте Новое публичное управление должно благоприятствовать лучшему использованию публичных средств и улучшению удовлетворения услуг для граждан – что встречается со всеобщим одобрением. По проводимым независимым исследованиям К. Худа, а также Д. Осборна и Т. Геблера это обозначает введение в публичный сектор конкуренции, стандартов действия, объективных показателей качества, децентрализации и дезагрегации, профессионализма управления, а также применения методов и техник управления, применяемых в частном секторе.¹⁹ Эти элементы в публичном секторе могут быть предметом дискуссии, особенно тогда, если вводятся слишком быстро и формально. Эти аспекты имеют соответствующее применение в области управления публичными финансами. Поэтому иногда речь идёт о Новом управлении публичными финансами. Дело касается установления заданий и целей публичного сектора, а также контроля их осуществления с помощью разнородных объективных показателей, доведения при этом к управлению публичными средствами вместо администрирования ими. Этим предпосылкам благоприятствует очевидным способом введение бюджета заданий, которому должно сопутствовать многолетнее финансовое планирование (программирование). В этом месте стоит отметить, что большинство стран современного мира применяет разные элементы Нового публичного управления. Однако есть страны (напр., Германия), которые придерживаются классических методов и структур публичного сектора.²⁰

Положительный опыт многих государств, в том числе Европейского Союза, во введении принципа многолетнего планирования публичных финансов.

Можем подтвердить, следуя за многими авторами, что началом опыта были эксперименты Соединённых Штатов Америки в области метода программирования бюджета PPBS. Его изменения в XX в. привели к возникновению РРВ в Великобритании, RCB во Франции, причём первые попытки их применения закончились неудачей. При этом накапливался необходимый опыт и проходила подготовка публичной администрации и граждан к изменениям. Поэтому неудивительно, что введение успешной реформы многолетнего финансового планирования и бюджета заданий в Великобритании с 1998 г. послужило импульсом к подобным изменениям во Франции (где бюджет заданий ввели в 2006 г, многолетнее финансовое про-

wymogów dotyczących ram budżetowych w państwach członkowskich, в: I. Czaja-Hlaniak (ред.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012, с. 283 и след.

19 Эти общие для разных исследователей элементы приводит В. Woźniak, *Nowe czy stare zarządzanie publiczne?*, в: J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (ред.), *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, Lublin 2009, с. 274–275.

20 Там же, с. 276.

граммирование – в 2008 г.).²¹ В свою очередь, Франция является хорошим примером и импульсом к введённым частично реформам в Польше. Положительный пример в описываемой сфере Европейского Союза был подчеркнут выше.

Влияние информатической революции положительно повлияло на распространение принципа многолетнего планирования в публичных финансах. Подлежит обсуждению воздействие на эти процессы мирового экономического и финансового кризиса.

В этой последней сфере можем встретить совсем противоречивые мнения,²² что требует особых исследований в отдельных странах.

4. Основные организационно-правовые средства реализации принципа многолетнего планирования в публичных финансах

Ограниченные рамки объёма реферата не разрешают на более подробное представление этой проблемы. Однако она будет предметом тщательного анализа.

Исходя из теоретических предпосылок, верификация которых осуществлялась на канве фрагментарных данных практики разных государств, можем предложить пять групп (видов) организационно-правовых средств реализации многолетнего планирования в публичных финансах.

1. Существование исключительно годового бюджета в финансовом планировании, с исключениями подтверждающими правило годового планирования. В этих случаях принцип многолетнего планирования бюджета на практике не бывает.
2. Существование многолетних бюджетов вместо годового бюджета. В этих случаях многолетние бюджеты осуществляют принцип многолетнего планирования, который находится в конфликте с принципом годового планирования.
3. Существование, наряду с годовым бюджетом, многолетних прогнозов или фрагментарных проекций, отображающих основные фискальные категории и посредственно влияющих на форму бюджета. Эту группу инструментов определяют среднесрочными фискальными рамками (англ. *MTFF – Medium Term Fiscal Frameworks*).
4. Создание многолетних планов всего сектора публичных финансов, содержащих бюджетные оценки, расписанные на распорядителей или задания на отдельные годы. Иногда это касается только планов на центральном уровне, часто это независимые финансовые планы центрального и местного уровня. Такого вида финансовые планы называются среднесрочными бюджетными рамками (англ. *MTBF – Medium Term Budget Frameworks*).

21 См. E. Ruśkowski, U.K. Zawadzka-Pań, Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski (ред. E. Ruśkowski), Białystok 2010 (особенно р. 1, п. 4), с. 36 и след.

22 Ср. напр. S. Owsiak, Sanacyjna funkcja finansów publicznych, в: S. Wieteska, S. Wypych (ред.), W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesor Krystynie Piotrowskiej-Marczak, Łódź 2009, с. 42.

Эти планы существуют независимо от годового бюджета, хотя они разными способами с ним связаны.

5. Если названные в п. 4 многолетние финансовые планы «содержат механизмы улучшения эффективности публичных расходов с использованием измерения полученных в горизонте (перспективе) планирования результатов»,²³ могут восприниматься как среднесрочные рамки расходов (англ. – *MTEF – Medium Term Expenditure Frameworks*). Такие планы могут появляться, как правило, рядом с традиционным годовым бюджетом заданий. В этом месте подчёркивается выражение **годовой бюджет заданий**, так как другие, чем годовые бюджеты заданий, на практике не применяются. Это выражение в доктрине часто ошибочно употребляется вместо планирования бюджетных заданий, которое по сути должно быть многолетним. Оно предоставляет возможность (с помощью многолетних финансовых планов заданий) среднепериодической конструкции целей и заданий, наблюдать за их реализацией в течение многолетнего периода (с помощью объективированных показателей), а также использовать публичные средства, согласно принципу эффективности в эти периоды. Представление бюджета заданий как плана более длительного чем год, привело бы к противоречию между принципами годового планирования бюджета и обратилось против самой идеи бюджета заданий.

На основе сравнительных данных 2007 г. можем констатировать, что на практике многолетнее финансовое планирование в разных странах *OECD* и Европейского Союза охватывает неоднородные периоды, имеет разный правовой характер, разной бывает также роль парламента в его подготовке и принятии.²⁴ Эти вопросы будут предметом отдельных исследований и актуализации в рамках осуществляемого исследовательского проекта.

5. Принцип многолетнего планирования в польских реформах публичных финансов (основные сведения)

Представленная в предыдущем пункте работы классификация основных организационно-правовых средств осуществления принципа многолетнего планирования в публичных финансах может служить основанием для зачисления исследуемых стран к одной из представленных групп. Бывает, что исторический анализ даже короткого периода, вызывает необходимость зачисления данной страны, на разных этапах реформ, к разным вышеназванным группам. Самым лучшим примером является Польша, по отношению к которой представим только избранные синтетические данные.

23 S. Franek, *Wieloletnie planowanie budżetowe w praktyce międzynarodowej i polskiej*, в: Т. Lubińska (ред.), *Kierunki modernizacji zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012, с. 71. Классификация многолетних финансовых планов в 3–5 п. была совершена на основе образца, находящегося в настоящей работе.

24 *OECD Budget Practices and Procedures Database*, OECD, 2007; *Public finances in EMU-2007*, Komisja Europejska, Bruksela 2007.

В девяностые годы XX в. Польша принадлежала к первой группе из перечисленных в п. 4 стран, в которых бюджет был основан на принципе годового планирования, конечно с некоторыми исключениями, подтверждающими этот принцип. По некоторым авторам Польша в этот период была особенно отставшей страной во введении принципа многолетнего планирования в публичных финансах.²⁵ Некоторые изменения в этой сфере ввёл закон о публичных финансах 1998 г., но особенно – вступление Польши в Европейский Союз. Разработанная и представленная в 2004 г. программа конвергенции²⁶ и её актуализация повлекли за собой то, что с того момента Польшу можем зачислить к третьей группе перечисленных в п. 4 стран, т. е. стран, имеющих в сфере многолетнего планирования среднесрочные фискальные рамки.

Очередным важным шагом в расширении принципа многолетнего планирования в Польше был закон о публичных финансах 2009 г..²⁷ Он предусматривал в этой сфере, между прочим, введение Многолетнего финансового плана государства (WPFП), Многолетних финансовых прогнозов единиц территориального самоуправления (WPF), а также подготовку на центральном уровне структуры/системы бюджета заданий, сокращённо называемого бюджетом заданий. Об актуальном зачислении Польши к определённой группе стран, осуществляющих принцип многолетнего планирования, решает конструкция и характер Многолетнего финансового плана государства. Ниже представим его основные законные принципы.

– Это четырёхлетний план доходов и расходов государственного бюджета. Он составляется в структуре заданий, причём охватывает функции государства вместе с целями и показателями степеней исполнения данной функции и учитывает: среднесрочные цели стратегии развития страны, о которой речь идёт в законе о принципах осуществления политики развития, а также направления социально-экономической политики Совета Министров.

– Многолетний финансовый план государства (WPFП), в распределении на отдельные бюджетные годы определяет: основные макроэкономические величины, направления фискальной политики, прогнозы доходов, а также расходов госбюджета, сумму дефицита и нужд займов госбюджета, а также источники их финансирования; прогнозы доходов и расходов бюджета европейских средств, результат бюджета европейских средств, консолидированный прогноз баланса сектора публичных финансов, сумму государственного публичного долга.

Многолетний финансовый план государства (WPFП) является основой для подготовки проекта закона о бюджете на следующий бюджетный год. В проекте закона о бюджете на данный бюджетный год, представляемом Советом Министров Сейму, уровень дефицита не может быть выше, чем уровень дефицита, установленный на этот бюджетный год в Многолетнем финансовом плане государства, в особо обусловленных случаях возможен учёт высшего уровня дефицита. В таком случае Совет

25 См. напр. N. Gajl, *op. cit.*, с. 350–352.

26 См. B. Guziejewska, *Znaczenie i rola programu konwergencji w procesie sanacji finansów publicznych w Polsce*, в: K. Świąch, A. Zalcwicz (ред.), *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005, с. 337 и след.

27 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

Министров обязан представить Сейму подробные объяснения. Многолетний финансовый план государства ежегодно актуализируется Советом Министров путём постановления в течение двух месяцев с момента опубликования закона о бюджете и учитывает прогноз на следующие три года (разработка шаг за шагом Многолетнего финансового плана государства). Настоящая актуализация состоит из приведения данных, находящихся в многолетнем финансовом плане государства, к соответствию с законом о бюджете на данный бюджетный год. Актуализация заключается также во внесении поправок в многолетний финансовый план государства на дальнейшие годы его осуществления, с целью обеспечения соответствия с направлениями социально-экономической политики и среднепериодической стратегией развития страны.

Многолетний финансовый план государства утверждает Совет Министров и публикует в «Мониторе Польском» и Бюллетене публичной информации. Министр Финансов представляет Совету Министров проект Многолетнего финансового плана государства, а также информации о ходе его исполнения. Совет Министров публикует эту информацию в «Мониторе Польском» и Бюллетене публичной информации.

Первый Многолетний финансовый план государства в Польше касался 2010–2013 гг.;²⁸ актуально действует Многолетний финансовый план государства на 2012–2015 гг.

Принцип многолетнего планирования в Польше реализуют также обязательно существующие с 2011 г. многолетние финансовые прогнозы единиц территориального самоуправления, а также система бюджета заданий (т. наз. бюджет заданий). Последний институт вполне подготовлен технически к применению. В свете действующих положений, бюджет заданий представляется Сейму в форме обоснования проекта закона о бюджете.

Многолетнее финансовое планирование в Польше условно можем зачислить к 5 группе, т. е. среднесрочным рамкам расходов (несмотря на непринятый ещё бюджет заданий, вместо традиционного бюджета). **Формальное развитие принципа многолетнего планирования публичных финансов в последние годы в Польше заслуживает положительной оценки**, хотя его отдельные организационно-правовые инструменты требуют совершенствования, свидетельством чего являются предлагаемые в доктрине многие предложения их реформы.²⁹

28 Uchwała nr 119 Rady Ministrów z dnia 3 sierpnia 2010 r. w sprawie Wieloletniego Planu Finansowego Państwa 2010–2013 (M.P. Nr 57, poz. 773).

29 См. напр. С. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, с. 400 и след.; S. Owsiak, *Węzłowe problemy i dylematy związane ze stosowaniem budżetu zadaniowego w Polsce*, в: В. Woźniak, М. Postuła (ред.), *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, Warszawa 2012, с. 29 и след.; J.M. Salachna, *Stan aktualny i perspektywy zmian wieloletniej prognozy finansowej jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, в: Е. Ruśkowski (ред.), *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Białystok 2011, с. 128 и след.

Chapter II

Short and Long-Term Legal and Budget Policy Instruments of Central and Eastern European Countries

Раздел II

Инструменты годового и многолетнего планирования в праве и бюджетной политике стран Центральной и Восточной Европы

Правовые основы составления годового и долгосрочного бюджета в публичных финансах Республики Беларусь

Лилия Абрамчик¹

1. Введение

В Республике Беларусь сегодня не идет речь о составлении долгосрочного бюджета как самостоятельного долгосрочного (прогнозного) плана, как нормативного правового акта. Вместе с тем, вся бюджетная деятельность государства основывается на государственном прогнозировании и программах социально-экономического развития Республики Беларусь.²

Вопрос о том, можно и считать Государственные программы в качестве задачного (перспективного) бюджета Беларуси является дискуссионным. Конечно, Государственное прогнозирование в Республике Беларусь играет главную роль в планировании и разработке республиканского и местного бюджета на очередной финансовый год. Именно в ходе первой стадии бюджетного процесса – составления проекта бюджета – осуществляется бюджетное планирование как комплекс работы, благодаря которым удается сбалансировать доходные возможности и расходные потребности.

Финансовое планирование выражается в разработке финансовых прогнозов, программ и планов. В состав финансового плана могут входить:

1 Гродненский государственный университет имени Янки Купалы (Беларусь).

2 О государственном прогнозировании и программах социально-экономического развития Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь от 5 мая 1998 г. № 157-З: принят Палатой представителей 9 апр. 1998 г.: одобр. Советом Респ. 17 апр. 1998 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2001. – № 2/689.

– Прогноз – заключение о предстоящем развитии события. Прогнозирование означает разработку на длительную перспективу изменений финансового состояния объекта в целом или его различных частей. В отличие от планирования прогнозирование не ставит задачу непосредственно осуществить на практике разработанные прогнозы.

– Программа – директивный, адресный, плановый документ. Программа предусматривает комплекс мероприятий, увязанных по ресурсам, исполнителям и срокам выполнения планируемых работ, относящихся к разным сферам деятельности.

– План представляет собой намеченную на определенный период работу с указанием ее целей, содержания, объема, методов, последовательности и сроков выполнения.

Финансовым планом государства выступает бюджет, который представляет собой план формирования и использования денежных средств для обеспечения реализации задач и функций государства.

2. Основная часть

На какой период государство может планировать свои публичные финансы и как осуществляется это планирование в государстве, зависит экономическое положение государства, как внутри, так и вне его. Сегодня в Беларуси видится проблемой то, что с одной стороны существуют прогнозы социально-экономического развития государства на 15-летний, 10-летний и 5-летний периоды, но на сколько они детально регламентированы в виде задачного (перспективного) бюджета говорить еще сложно. Если обратиться к опыту стран соседей Польши, России, то мы увидим следующее:

Доктор юридических наук, профессор Е. Руськовский исследуя финансы публичные (перспективный, задачный бюджет) в Польше, в своих работах неоднократно указывает, что Польские реформы бюджетного (финансового) планирования можно сегодня отнести к подготовке введение задачного бюджета, а так же утверждения многолетнего финансового плана государства на 2010–2013 гг. и 2011–2014 гг. В области ведения задачного бюджета Польша использует опыт Франции, так как в течение нескольких лет разрабатывает и совершенствует проект задачного бюджета, который пока является составной частью обоснования задачного бюджетного закона, подлежащего принятию Парламентом на 2013 год.³

В Российской Федерации используется перспективное финансовое планирование. Как указывает И.И. Кучеров в курсе лекций «Бюджетное право России», - перспективный финансовый план – документ, формируемый одновременно с проектом бюджета на основе среднесрочного прогноза социально-экономического развития

3 Е. Руськовски, Новые направления развития бюджетного (финансового) планирования и их влияние на решения, принимаемые в странах Центральной и Восточной Европы, в: М.В. Карасева (Сенцова) (ред.), Публичные финансы и налоговое право, Ежегодник, вып. 2, Бюджетные и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы, Воронеж 2011, с. 18–19.

Российской Федерации, субъектов Федерации, муниципального образования. Этот план разрабатывается в целях:

- информирования законодательных (представительных) органов о предполагаемых среднесрочных тенденциях развития экономики и социальной сферы; комплексного прогнозирования финансовых последствий, разрабатываемых реформ, программ, законов; выявление необходимости и возможности осуществления в перспективе мер в области финансовой политики;
- отслеживания негативных тенденций и своевременного принятия соответствующих мер.

Перспективный финансовый план разрабатывается на три года на базе текущего бюджета и ежегодно корректируется. Этот план составляется по укрупненным показателям бюджетной классификации и законодательно не утверждается.⁴

Каждая республика, входящая в состав Российской Федерации составляет свой среднесрочный финансовый план. В среднесрочном финансовом плане Республики Бурятия на 2010–2012 гг. содержится прогнозы основных параметров республиканского бюджета на 2010–2012 гг., а так же верхний предел государственного внутреннего долга и основные параметры бюджета Бурятского территориального фонда обязательного медицинского страхования на 2010–2012 гг.⁵

Полагаем, что опыт Польши и России по использованию перспективных (задачных) финансовых планов публичных субъектов представляется весьма целесообразным и выгодным для государства.

Что касается Республики Беларусь, то перспективного (задачного) бюджета в виде финансового плана, отражающего в себе бюджетную классификацию пока нет. Но в процессе составления проектов республиканского и местного бюджета используются прогнозы и программы, социально-экономического развития государства, которые, полагаю, можно расценивать как перспективы направления публичных финансов.

В соответствии со статьей 83 Бюджетного кодекса Республики Беларусь целью составления проектов бюджетов является определение объема денежных средств, необходимых для выполнения государством и местными органами управления и самоуправления своих задач и функций.⁶

Чтобы успешно и точно в соответствии с основными параметрами программ и проектов развития страны и административно-территориальных единиц составить проекты бюджетов всех уровней должны быть разработаны следующие документы:

- прогноз основных параметров экономического развития;
- параметров важнейших денежно-кредитных показателей;

4 И.И. Кучеров, Бюджетное право России: курс лекций, Москва 2001, с. 164.

5 Среднесрочный финансовый план Республики Бурятия на 2010–2012 гг.: Приложение к распоряжению Правительства Республики Бурятия от 27.01.2010 г. № 22-р.

6 Бюджетный Кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь от 16 июля 2008 г. № 412-3: принят Палатой представителей 17 июня 2008 г.: одобр. Советом Респ. 28 июня 2008 г. // Национальный реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2012 г. № 2, 2/1884.

- параметров основных направлений бюджетно-финансовой политики;
- параметров основных показателей налоговой политики.

В основе государственного прогнозирования социально-экономического развития Республики Беларусь на долгосрочную, среднесрочную и краткосрочную перспективу используются следующие методические принципы:

- принцип научной обоснованности финансового планирования;
- принцип комплексности;
- принцип системности;
- принцип компетентности (широкое участие в государственном прогнозировании представителей государственных органов, Облисполкомов и Минского горисполкома, объединений, профсоюзов и других);
- принцип адаптивности;
- единства методических подходов и информационного обеспечения всей системы прогнозов социально-экономического развития;
- принцип оптимальности;
- вариантности прогнозов социально-экономического развития.

Прогнозы социально-экономического развития Республики Беларусь на долгосрочную, среднесрочную и краткосрочную перспективы разрабатываются Министерством экономики совместно с заинтересованными министерствами, другими республиканскими органами государственного управления, объединениями, подчиненными Правительству, облисполкомами и Минским горисполкомом, базируются на информации, представляемой Министерством статистики и анализа, Министерством финансов, другими республиканскими органами государственного управления, Национальным банком, облисполкомами и Минским горисполкомом, иными местными исполнительными и распорядительными органами, которые несут ответственность за достоверность информации, ее качественную разработку и своевременность представления по сферам их ведения.

При осуществлении государственного прогнозирования социально-экономического развития Республики Беларусь на долгосрочную перспективу определяется социально-экономическая и научно-техническая политика государства на перспективу и включает разработку национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития и основных направлений социально-экономического развития (НСУР).

В НСУР определяются с учетом состояния окружающей среды направления эффективного использования демографического, социального, природного, производственного и инновационного потенциалов страны. Исходя из конкретных условий республики обосновываются цели, задачи и модель устойчивого развития страны, определяются пути и механизмы, а также необходимые ресурсы для их достижения.

Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь (НСУР) разрабатывается один раз в пять лет на 15-летний период за два с половиной года до начала прогнозируемого периода.

Разработка национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития и основных направлений социально-экономического развития включает следующие этапы:

- формирование и систематизация исходной информации на предпрогножном аналитическом этапе (по определенному Министерством экономики перечню показателей);
- комплексный анализ достигнутого уровня развития экономики на основе обработки имеющихся данных, оценка состояния ее важнейших сфер и видов деятельности, анализ взаимодействия основных факторов и элементов социально-экономической системы;
- подготовка Министерством экономики на основании комплексного анализа материалов, характеризующих условия, факторы и предпосылки развития экономики Республики Беларусь в перспективе, оценка внешних и внутренних условий социально-экономического развития Республики Беларусь на долгосрочную перспективу и основных тенденций мирового развития;
- на основе анализа современной ситуации и оценки условий и предпосылок развития экономики разработка концепции НСУР;
- подготовленная концепция НСУР является ориентиром для бюджетного планирования Министерствами и другими республиканскими органами государственного управления, облисполкомам и Минскому горисполкому;
- разработка министерствами и другими республиканскими органами государственного управления, облисполкомами и Минским горисполкомом на основе представленных концепции НСУР и необходимых методических материалов вариантов прогнозов социально-экономического развития на 15-летний период по народнохозяйственным комплексам и отраслям экономики, по административно-территориальным единицам. Одновременно ими представляются перечень социально-экономических проблем, которые подлежат более глубокой проработке, и предложения по их разрешению, в том числе в рамках республиканских целевых программ;
- в разработке национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития и основных направлений социально-экономического развития принимают участие научные организации.

Утвержденная Советом Министров национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития и основных направлений социально-экономического развития публикуется.

Важным для финансовой деятельности Беларуси является составление основных направлений социально-экономического развития Республики Беларусь на 10-летний период, которые разрабатываются на основе НСУР один раз в пять лет за два года до начала прогнозируемого периода.

Основные направления социально-экономического развития содержат цели и задачи социально-экономического развития Республики Беларусь на прогнозируемый период, пути и средства их достижения.

В процессе разработки основных направлений социально-экономического развития Республики Беларусь дается оценка современного состояния экономики и социальной сферы, анализ предпосылок и факторов экономического развития; разрабатывается концепция основных направлений (в которой содержатся важнейшие социальные и экологические индикаторы и целевые параметры социально-экономического развития);

и разрабатывается проект основных направлений социально-экономического развития Республики Беларусь на 10-летний период (с годовой разбивкой первой половины периода).

Совет Министров Республики Беларусь утверждает основные направления социально-экономического развития Республики Беларусь.

В Республике Беларусь обеспечивается преемственность социально-экономической политики государства, положения основных направлений социально-экономического развития используются при разработке программы социально-экономического развития Республики Беларусь на среднесрочную перспективу.

Корректировка долгосрочных прогнозов осуществляется один раз в пять лет за один год до начала прогнозируемого периода.

Рассматривать в качестве задачного бюджета можно программу социально-экономического развития Республики Беларусь на среднесрочную перспективу, которая разрабатывается на пятилетний срок.

Программа социально-экономического развития Республики Беларусь на среднесрочную перспективу включает:

- оценку итогов социально-экономического развития за предыдущий период и характеристику состояния экономики Республики Беларусь;
- концепцию программы социально-экономического развития Республики Беларусь на среднесрочную перспективу;
- макроэкономическую политику, включая бюджетно-налоговую, денежно-кредитную и валютную политику;
- институциональные преобразования;
- инвестиционную и структурную политику;
- внешнеэкономическую деятельность;
- развитие реального сектора экономики;
- социальную политику;
- проблемы экологии и охраны окружающей среды;
- региональную экономическую политику.

При разработке программы социально-экономического развития министерства другие республиканские органы государственного управления, областные исполнительные комитеты и Минский городской исполнительный комитет проводят

анализ состояния экономики, дают оценку степени реализации целей долгосрочных прогнозов социально-экономического развития и предшествующих среднесрочных программ.

Министерство экономики Республики Беларусь совместно с министерствами и другими республиканскими органами государственного управления, областные исполнительные комитеты и Минский городской исполнительный комитет готовят комплексный анализ социально-экономического развития и научно-технического потенциала с выделением ключевых проблем в среднесрочной перспективе.

На Министерство экономики Республики Беларусь возложена обязанность подготовки проекта концепции программы, в которой определяются среднесрочные целевые параметры развития экономики (в том числе ограничения по критериям экономической безопасности), а также важнейшие меры финансовой, экономической, экологической и инновационной политики. Этот проект концепции обсуждается на коллегии Министерства экономики с участием руководителей республиканских органов государственного управления, ведущих ученых, которая в последующем представляется в Совет Министров Республики Беларусь для одобрения. Выше названная концепция является основой для разработки уполномоченными органами проекта программы социально-экономического развития Республики Беларусь на среднесрочную перспективу.

Для реализации программы социально-экономического развития Республики Беларусь Министерство экономики совместно с министерствами, другими республиканскими органами государственного управления, областными исполнительными комитетами и Минским городским исполнительным комитетом готовятся мероприятия по реализации программы социально-экономического развития Республики Беларусь на среднесрочную перспективу. После одобрения Совета Министров Республики Беларусь программу социально-экономического развития Республики Беларусь утверждает Президент Республики Беларусь. Эта программа используется при разработке прогнозов социально-экономического развития Республики Беларусь на краткосрочную перспективу.

Прогноз социально-экономического развития Республики Беларусь на краткосрочную перспективу направлен на реализацию ежегодного послания Президента Республики Беларусь Национальному собранию Республики Беларусь, принятых программных документов, решений Президента Республики Беларусь и Правительства по важнейшим направлениям экономического и социального развития.

Составление проекта бюджета

Порядок и сроки разработки прогноза социально-экономического развития Республики Беларусь на очередной год согласуются с порядком и сроками разработки бюджета Республики Беларусь. Годовой прогноз социально-экономического развития Республики Беларусь является исходной базой для составления проектов республиканского и местных бюджетов и разработки основных направлений денежно-кредитной политики Республики Беларусь.

Составление проектов республиканского и местных бюджетов на очередной финансовый год имеет легально-целевую установку определения объема денеж-

ных средств, необходимых для выполнения функций государственных органов Республики Беларусь, экономического и социального развития Республики Беларусь и соответствующих административно-территориальных единиц.

Составление проекта бюджетов находится в *исключительной компетенции* Совета Министров Республики Беларусь и соответствующих местных исполнительных и распорядительных органов. Непосредственное составление проектов республиканского и местных бюджетов осуществляется Министерством финансов Республики Беларусь и местными финансовыми органами. При этом должны быть соблюдены сроки – составление проекта республиканского бюджета начинается не позднее чем за десять месяцев до начала очередного финансового года. Порядок и сроки составления проекта местного бюджета устанавливаются местными исполнительными и распорядительными органами.

Составлению проектов республиканского бюджета и местных бюджетов предшествует разработка:

- прогнозов основных параметров экономического развития Республики Беларусь;
- параметров важнейших денежно-кредитных показателей Республики Беларусь;
- основных направлений бюджетно-финансовой и налоговой политики Республики Беларусь на очередной финансовый год, включая среднесрочную финансовую программу;
- других материалов, необходимых для составления проектов бюджетов.

Важное организационно-прогностическое значение для составления проекта бюджета имеют среднесрочная финансовая программа и бюджетные программы, позволяющие в процессе разработки концептуальных документов четко определить направление социально-экономического развития страны. В соответствии со ст. 86 Бюджетного кодекса Республики Беларусь среднесрочная бюджетная программа представляет собой документ, содержащий данные о возможностях бюджета по мобилизации доходов и стратегии приоритетных направлений расходов бюджета в пределах имеющихся ресурсов на среднесрочную перспективу.⁷

Конечно, для Беларуси, среднесрочную финансовую программу можно рассматривать как перспективный план (бюджет), поскольку среднесрочная финансовая программа разрабатывается в целях:

- информирования государственных органов о предполагаемых среднесрочных тенденциях развития бюджетно-налоговой сферы;
- оценки финансовых последствий разрабатываемых реформ, программ, законов;
- выявления необходимости и возможности осуществления в перспективе мер в области финансовой политики;

7 Бюджетный Кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь от 16 июля 2008 г. № 412-З: принят Палатой представителей 17 июня 2008 г.: одобр. Советом Респ. 28 июня 2008 г. // Национальный реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2012 г. № 2, 2/1884.

- отслеживания долгосрочных тенденций и своевременного принятия соответствующих мер.

Среднесрочная финансовая программа разрабатывается на три года, из которых:

- первый год – год, на который составляется бюджет;
- следующие два года – плановый период, на протяжении которого прослеживаются реальные результаты заявленной финансовой политики.

Исходной базой для формирования среднесрочной финансовой программы является бюджет на текущий год. Среднесрочная финансовая программа ежегодно корректируется с учетом уточненных прогнозов основных параметров экономического развития Республики Беларусь и параметров важнейших денежно-кредитных показателей Республики Беларусь. При этом плановый период сдвигается на один год вперед.

Вторыми по значимости, для бюджетного планирования являются бюджетные программы. Здесь более четко характеризуются целевые расходы государства.

К *бюджетным программам* относятся программы, финансирование которых предусмотрено полностью или частично за счет средств бюджетов. Бюджетная программа включает в себя комплекс мероприятий (заданий), увязанный по ресурсам, исполнителям и срокам выполнения, обеспечивающий реализацию поставленных программой задач для достижения цели программы. Перечень бюджетных программ ежегодно утверждается законом о республиканском бюджете на очередной финансовый год.

Министерство финансов разрабатывает проект республиканского бюджета на очередной финансовый год, который в форме проекта закона вместе с расчетами, аналитическими и другими материалами вносится на рассмотрение Правительства Республики Беларусь.

Рассмотренные и одобренные Правительством Республики Беларусь проект закона о республиканском бюджете и расчетные показатели по консолидированному бюджету Республики Беларусь на очередной финансовый год не позднее 1 сентября года, предшествующего очередному финансовому году, представляются на рассмотрение Президенту Республики Беларусь.

При подготовке проекта закона о республиканском бюджете на очередной финансовый год в соответствии со ст. 88 Бюджетного кодекса Республики Беларусь составляются *следующие документы и материалы*:

- основные направления бюджетно-финансовой и налоговой политики Республики Беларусь, включая среднесрочную финансовую программу;
- оценка ожидаемого исполнения республиканского бюджета и консолидированного бюджета Республики Беларусь за текущий финансовый год;
- пояснительная записка к проекту республиканского бюджета и расчетным показателям консолидированного бюджета Республики Беларусь на очередной финансовый год, включая информацию об экономическом положении госу-

дарства и основных прогнозных макроэкономических показателях Республики Беларусь на очередной финансовый год;

- расчетные показатели по консолидированному бюджету Республики Беларусь на планируемый финансовый год;
- основные показатели взаимоотношений республиканского бюджета с местными бюджетами;
- прогнозные расчеты по основным видам доходов и расходов республиканского бюджета;
- справочно-аналитическая информация к перечню бюджетных программ, финансирование которых предусматривается за счет средств республиканского бюджета;
- сведения о государственном долге Республики Беларусь, в том числе по формам долговых обязательств;
- другие документы и материалы, установленные законодательством.⁸

Президент Республики Беларусь вносит проект закона о республиканском бюджете на очередной финансовый год с вышеперечисленными документами в Палату представителей Национального Собрания не позднее 1 ноября года, предшествующего очередному финансовому году.

При необходимости внесения изменений и (или) дополнений в Бюджетный кодекс либо законы, регулирующие вопросы налогообложения, в Палату представителей до внесения проекта закона о республиканском бюджете на очередной финансовый год или одновременно с ним вносятся проекты соответствующих законов.

Принятие закона о республиканском бюджете на очередной финансовый год осуществляется не позднее 1 декабря года, предшествующего очередному финансовому году.

3. Выводы

1. Именно бюджет является тем финансовым планом, в котором публичный субъект (общественно-территориальное образование), выражает свою волю, на осуществление право собственности на бюджетные средства. В основе бюджета, с одной стороны всегда лежит нормативный правовой акт – Закон, с другой стороны – роспись (план) доходов и расходов на год, а сегодня необходимо говорить, что такой план в Беларуси должен быть составлен и на перспективу – как минимум на три года, в котором должны быть отражены:
 - прогноз основных параметров республиканского бюджета на 2013–2015 гг. по доходам;

8 Бюджетный Кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь от 16 июля 2008 г. № 412-З: принят Палатой представителей 17 июня 2008 г.: одобр. Советом Респ. 28 июня 2008 г. // Национальный реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2012 г. № 2, 2/1884.

- прогноз основных параметров консолидируемого бюджета Республики Беларусь на 2013–2015 гг. по доходам и расходам;
 - функциональная и ведомственная классификация расходов республиканского бюджета Беларуси на 2013–2015 гг.
2. Концептуально проектируемые бюджеты, как республиканский, так и местные должны полностью соответствовать бюджетной политике Республики Беларусь, с учетом основных направлений социально-экономического развития государства.
 3. Законодательной и исполнительной власти Республики Беларусь следует использовать опыт Польши и Российской Федерации при проведении реформ бюджетного (финансового) планирования в Республике Беларусь разработки и составления задачного бюджета.

Abstract

The article describes the problematic issues of the annual and long-term budget in Republic of Belarus. Special attention is paid to government forecasting on socio-economic development of Belarus. The analysis of state activity bodies is given by the development of national strategies for sustainable socio-economic development, socio-economic development of Belarus for the medium-term, forecast on the socio-economic development in the short term. It is concluded that this budget is the financial plan, in which a public entity (the socio-territorial entity) expresses its will to exercise ownership of the budget. On the base of the budget, on the one hand is a normative legal act – the law, on the other hand is the list (plan) of revenues and expenses for the year. Today it is necessary to say that such a plan in Belarus should be drawn up at least for three year and reflected:

- Forecast on the main parameters of the national budget for 2013–2015, according to income;- Forecast on the main parameters of the consolidated budget of Republic of Belarus for 2013–2015, according to revenues and expenses;
- Functional and departmental classification of the national budget expenses of Belarus for 2013–2015.

Legislative and executive authorities of Republic of Belarus should use the experience of Poland and Russian Federation under reforming the budget (fiscal) planning in the Republic of Belarus and preparing the main budget.

The Constitutional Fiscal Responsibility in the Slovak Budgetary Law

*Vladimír Babčák*¹

1. Preliminary remarks

Beginning on January 1st 2012, Slovak Republic started to write the last year of its second decade of independence. During this period Slovakia went through difficult times in political and economic development. In the political sphere there was a long-term task to convince developed democracies about its strong willingness to build a country on the rule of law principle and about its serious interest to integrate with developed countries.

It was not less complicated to achieve developments in the field of economics. Slovak Republic (hereinafter referred to as "SR") abandoned the system of central planning and formed quite successful macroeconomic fundamentals. However, there can be detected several defects in the organization and management of this process, some illegal practices in the privatization of national property and other offenses as well. After accession criteria were met, SR became member state of the European Union (hereinafter referred to as "EU") on May 1st 2004. Meeting convergence criteria later led to its entry into euro area on January 1st 2009.

In its twenty years history, Slovakia has been demonstrating effort to achieve balanced management of state. The very first legal act in this respect, the State Budget Act of 1993,² was based on the principle of balanced state budget. In § 1, par. 1 of the Act it was provided, that the total state budget revenues for 1993 were set to amount of 158 149 800 000 Slovak crowns, and the total state budget expenditures were set to

1 Pavol Jozef Šafárik University in Košice (Slovak Republic).

2 Act No.14/1993 Coll. on the budget of the Slovak Republic for 1993, amending the Act on social security and certain other acts.

amount of 158 149 800 000 Slovak crowns. State budget for the year of 1993 was therefore approved as balanced state budget. In my opinion, since Slovakia was a new state on the map of Europe, this legal act was to demonstrate, even in relation to the former common state, that it was not only politically but also economically capable of independent existence and development. However, this political gesture turned to be unrealistic and the state budget of 1993 resulted in a deficit. Since that time all state budgets were drawn as deficit, where the deficit was not declining, but was rather increasing every year. When deficits are compared it can be seen, that while in 1994 state budget deficit amounted to 14.650 billion Slovak crowns,³ last year before the euro (in 2008) the state budget deficit reached amount of SKK 31,981,300 and for 2012 the sum is 3,675,259,865 euros.⁴

2. Political and economic context of the constitutional budgetary responsibility application in Slovakia

Deficit of state budget is one of the three attributes of budgetary rule referring to deficit, surplus and balanced state budget. According to current legal situation, which is expressed in the Budgetary Rules Act,⁵ if state budget is not balanced, National Council (hereinafter referred to as "Parliament") shall determine the maximum value of deficit or minimum value of surplus in the particular State Budget Act.

Based on the abovementioned information on state budget development throughout the history of independent Slovak republic, it is evident that in current economic conditions it is difficult to imagine situation, in which balanced or surplus state budget would be adopted.

In last two years there have been stepping up efforts of EU institutions' leaders as well of member states to adopt effective mechanisms which would save euro area and lower state deficits and public debt. These activities are the result of world economic and financial crisis, euro area turmoil and of large debt service in some member states. These efforts can be seen in many recently issued political and legal documents.

Lately, out of policy measures there should be mentioned the signing of Treaty on stability, coordination and governance in the economic and monetary union by representatives of 25 EU member states.⁶ The treaty has to be ratified by national parliaments and in some cases referendum will be required (for example Ireland). Aim of this Treaty is to introduce fiscal discipline within the EU. Parties to this agreement undertook to manage balance or surplus of general government budget, with an annual structural deficit not exceeding 0.5% of GDP. If public debt is well below 60% of GDP and the risks associated with long-term sustainability of public finances are low, limit of the structural deficit shall be shifted to no more than 1% of GDP.

3 See § 2 of Act No. 325/1993 Coll. on the budget of the Slovak Republic for 1994 and on amendment of other acts.

4 For better comparison, it is approximately the amount of 11 billion Slovak crowns (using the reference exchange rate: 1 EUR = 30.1260 SKK). So the state budget deficit has increased almost ten times in last twenty years.

5 Act No. 523/2004 Coll. on the budgetary rules of the general government and on amendments to certain acts.

6 Except of Czech Republic and Great Britain, 25 member states signed this treaty on March 2nd 2012 at EU summit in Brussels.

Legal aspects of euro area rescue are associated with approval of so-called European bailout fund 1 and European bailout fund 2.

The first was introduced by the Council Regulation No. 407/2010 of May 2010 establishing a European financial stabilization mechanism (in this regard Council Implementing decision No. 2011/77/EU of December 2011 on granting Union financial assistance to Ireland can be mentioned as well). Its purpose is mainly – with the participation of International Monetary Fund – to issue bonds (i.e. to borrow money on the capital market), which would be guaranteed by euro area Member States and with such lent money to provide loans to euro area Member States, which have been in financial problems.

European financial stabilization mechanism and European financial stability facility⁷ formed together so-called European bailout fund 1.

On the other hand, under the name European bailout fund 2 we understand mechanism created by European Council decision No. 2011/199/EU of March 25th 2011 amending Article 136 of the Treaty on the Functioning of the European Union with regard to a stability mechanism for member states whose currency is the euro. It is referred to this as to European stability mechanism.

It is foreseen that European stability mechanism will enter into force in 2013 as permanent crisis mechanism to ensure financial stability of euro area as a whole.⁸ Based on this decision new paragraph was added in Art. 136 of the Treaty on the Functioning of the European Union. According to this amendment, Member States whose currency is the euro may provide a mechanism for stability to be activated when necessary to ensure the stability of the euro area as a whole.

European stability mechanism will replace the so-called Euro bailout fund 1, which will be terminated in June 2013. This new mechanism represent the second wave of a series of measures that aim to assist euro area member states in difficult financial situation and thereby maintain the financial stability of the euro area.

Contrary to the European financial stability facility, the European stability mechanism will provide access to its funding to non-euro area member states as well and shall be effective for these countries the very same day, when the withdrawal of exception on adoption of euro will become effective.

Member states will contribute to European stability mechanism directly in the form of subscription of shares. The mechanism will have a total subscribed capital of €700 billion, of which €80 billion will be paid-in capital and €620 billion will be callable capital.

The crisis itself was not the trigger of shocks in the euro area; it only helped to deepen the instability. The primary origin of the problems in the euro area is the

7 This is a special purpose vehicle (a joint stock company) under the Luxembourg law, which was set up by the Member States of the euro area in June 2010. Its purpose is, with the participation of the International Monetary Fund, to issue bonds guaranteed by the EU Member States. Originally the total sum was 440 billion. euros (under the European financial stability) and EUR 60 billion. euros (under the European financial stabilization mechanism). Participation of the IMF amounts to 250 billion euros.

8 Slovak Republic has already prepared a draft legal act on the European stability mechanism.

lack of effective mechanisms to control economies of EU member states and data presented by the member states in connection with entry into the euro area. Subsequent problem areas are inefficient management, misrepresentation and concealment of real economic performance, rising budget deficit and the resulting increase in public debt, fiscal recklessness, excessive state administration, populism in the social sphere etc.

I understand efforts to rescue and recover the euro area firstly and foremost as a matter of enforcement of EU leaders' political desire to save euro at all costs. I think it lacks objective and realistic economical view on the given problem and on possible solutions by means other than just basically inefficient spending of funds in the so-called European bailout funds.

3. Incorporation of constitutional budgetary responsibility to Slovak legal order

At the end of 2011, the Slovak Parliament adopted significant constitutional legal act on budgetary responsibility, which is the first of its kind.⁹ It aims to achieve long-term sustainability of state's economy, enhance transparency and efficiency of public spending and to encourage long-term competitiveness of Slovakia, while taking into account the requirements of economic and social justice and solidarity between present and future generations. In this regard, it is intention of this constitutional legal act to modify the existing budgetary and legal relations with effects in the future. This should be also seen as the constitutional guarantee of long-term budget planning in Slovakia, which will be based on more realistic evaluation of economic development and on the efficiency and effectiveness of budgeting and of budget funds spending in order to gradually reduce the amount of budget deficits and public debt.

When adopting this constitutional legal act, the Parliament realized its responsibility for the direction of financial management of Slovak republic and for the state and development of its economy. This can be inferred from the difficult political situation in Slovakia at the time of its adoption. There was a valuable agreement between the coalition and opposition political parties and the legal act was passed by two-thirds of votes of deputies.

I am convinced that long-term financial planning (budgeting) is closely related to the issue of fiscal responsibility and that application of these two economic and legal phenomena cannot be separated. While from my perspective the long-term budgeting is an economic category, which should be expressed in budgetary legal rules, the question of fiscal responsibility for the budgeting is clearly and solely a legal category. It is then of particular importance, when it is introduced in the form of constitutional legal act.

The Constitutional act on budgetary responsibility covers the following areas:

1. Establishment and functioning of the Fiscal responsibility Council,
2. Fiscal responsibility rules,

9 Constitutional Act No. 493/2011 Coll. on budgetary responsibility.

3. Rules of transparency in public finance.

3.1. Fiscal responsibility Council

Constitutional Law on budgetary responsibility established the Fiscal responsibility Council as an **independent** body that monitors and evaluates the economic development of the SR and evaluate compliance with the rules of budgetary responsibility.

Fiscal responsibility Council consists of three members, the chairman and two other members. They are to be elected by Parliament for seven years term. Member of the Council is considered to be public official.

The Fiscal responsibility Council has the following duties:

- a) To prepare and to publish report on long-term sustainability, including the baseline scenario and the determination of sustainability indicator, every year by April 30th and also within 30 days after the program of government was discussed in Parliament and after the government was approved. By long-term sustainability it is meant to achieve such a state of management in Slovakia, where the general government budget balance and government debt prevent general government debt from exceeding the upper limit of public debt in next 50 years, even if changes occur according to basic scenario¹⁰ of government income and expenditure.
- b) To prepare and to submit to the Parliament report evaluating the implementation of the rules on financial responsibility and fiscal transparency in the preceding financial year annually by August 31st.
- c) To prepare and to publish on its own initiative opinions on legislative proposals, which are to be discussed in Parliament. It shall particularly focus on implications of these proposals on the general government budget and long-term sustainability;
- d) To perform other activities related to monitoring and evaluating the economic development of Slovakia and the assessment of compliance with the rules of budgetary responsibility;
- e) To perform other activities provided by law.

Fiscal responsibility Council has the right to require cooperation of government entities in terms of providing data related to the exercise of its powers. These entities are required to cooperate with the Council. The Council cooperates and provides information within its jurisdiction to the National Bank of Slovakia.

The outputs of the Council in the form of reports are not legally binding for the government. However, the importance of these reports is stressed by Constitutional act on budgetary responsibility for their independent and expert character. The Council shall be regarded as legal entity *sui generis* and the activities of the Council

10 The basic scenario is long-term forecast of revenues and expenditures of general government, which takes into account future economic and demographic development in Slovakia, and the current legal system of the SR. This forecast also includes implicit and contingent liabilities of government.

and of its Chancellery shall be financed from the budget of the National Bank of Slovakia. Council expenditures are expected to reach max. of 2 million euros in 2012. Subsequently, the expenditures should grow annually according to the nominal growth of the current budget of the National Bank of Slovakia.

3.2. Fiscal responsibility rules

Fiscal responsibility rules include:

- a) Ceiling on the maximum amount of public debt,
- b) Special provisions for local governments,
- c) Determining the ratio of long-term sustainability and the limit of public expenditure.

The ceiling on the maximum amount of public debt is set separately for:

- transitional period, which are the financial years from 2012 to 2017,
- financial years from 2018 to 2027 and
- financial year 2028 and subsequent years.

The amount of public debt is the amount of debt of Slovak Republic, which is published by the European Commission (Eurostat) and expressed as a percentage of GDP.

During the transition period (financial years 2012 to 2017), the maximal limit of government debt is fixed at 60% share of GDP. The higher initial limit of 60% of GDP comes mainly from the great uncertainty about the medium-term economic development in the area. This limit corresponds to the upper ceiling of debt, as provided in Stability and Growth Pact. On the other hand, this ceiling on maximum amount of debt may also cause problems to Slovak Republic, since it has a small and open economy that is dependent on fluctuations in financial markets.

Constitutional law provides that if the amount of debt is:

1. From 50% to 53% share of GDP, the Ministry of Finance shall send a written justification for that amount to Parliament, including a proposal for measures to reduce it.
2. From 53% to 55% share of GDP, the Government has an obligation to submit draft measures on debt reduction to the Parliament. At the same time salaries of members of the Government shall be reduced to the level of preceding year, provided their salaries were lower.
3. From 55% to 57% share of GDP, in addition to implementing the procedure referred to in paragraph 2:
 - a) Ministry of Finance binds, beginning in the calendar month following the publication of the amount of debt, state budget expenditures of 3% of the total state budget expenditures as adopted by State Budget Act for the particular year. The amount of these expenditures shall be reduced by expenses on public debt management, the EU funds, state budget funds for financing joint programs of Slovak Republic and EU, contributions to the EU, transfers to the Social Insurance Agency and

- by the expenses on reduction of the damage caused by natural disasters. If the amount of the debt reaches 55% share of GDP or more and if it lasts consistently during several consecutive financial years, the binding of expenditures shall be done only in the first financial year in which the amount of debt reached at least 55% share of GDP;
- b) Funds from the budget reserves of the Prime Minister and from Government reserves can not be provided;
 - c) The Government shall not submit to Parliament a draft general government budget, which would include nominal annual growth of consolidated government expenditures over government budget for the previous financial year. However, this does not apply to expenditures on public debt management, the EU funds, the state budget funds for financing joint programs of Slovak Republic and EU, contributions to the EU and to the expenses on reduction of the damage caused by natural disasters. If the Government has already submitted a draft not meeting the abovementioned conditions, it must be withdrawn and subsequently the new draft shall be submitted to the Parliament within 30 days.
 - d) Municipalities and self-governing regions are obliged to adopt their budgets for the upcoming financial year with expenditures not exceeding budget expenditures of the previous financial year. This does not apply to expenses on reduction of the damage caused by natural disasters and to expenses on joint programs of Slovak Republic and EU.
4. From 57% to 60% share of GDP, in addition to implementing the procedures referred to in paragraphs 2 and 3:
 - a) The Government shall not submit to Parliament a draft general government budget with the budget deficit. If such a draft has been already submitted it must be withdrawn and subsequently the new draft shall be submitted to the Parliament within 30 days;
 - b) The municipalities and self-governing regions are obliged to adopt only surplus or balanced budgets for the upcoming financial year.
 5. 60% share of GDP and more, in addition to implementing the procedures referred to in paragraphs 2, 3 and 4, the Government shall ask Parliament for the vote of confidence. This does not mean that the Government will finally resign, since the confidence in the Government may be expressed. In this regard relevant justification of government debt status and level should be provided, since it can be caused by several different factors.

Fiscal responsibility rules contained in the Constitutional Act are designed in the way that the serious consequences contained in these rules are to be applied according to the debt levels. In this regard information on the amount of debt published by Eurostat in spring and autumn notification shall be taken into account. The Constitutional Act designs the rules in the form of consequences that shall apply to authorities and entities, which contributed to the high level of state debt.

When the procedures referred to in paragraphs 3 and 4 are realized, public entities, whose budgets are part of the general government budget, must conform to these procedures. Their budgets shall be in accordance with the draft general government budget. The purpose of abovementioned provisions is to unify budget process as a whole, which will proceed in a “safe mode”, and to ensure the cooperation of all government entities as well.

The procedure referred to in paragraphs 3 to 5 would not apply during the period of 24 months, beginning from the day after day, when the government program was approved and the confidence in the government was expressed. Since the fiscal responsibility rules are significant intervention to the government’s discretion on financing its priorities and on implementation of the government program, it would be neither appropriate nor fair, if these rules were applied immediately after a new government was appointed. In this respect the government should have an opportunity to apply its own procedures to lower the state debt. For this reason, the obligation to apply measures provided for in fiscal responsibility rules is postponed by 24 months.

Moreover, constitutional act also specifies the conditions under which the procedure described above shall not apply for a period of 36 calendar months. This period shall start in the month, when the Statistical Office of the Slovak Republic identifies drop in the year-on-changes of GDP according to approved rules. The 36-month period shall also apply in the cases of increased state expenditures associated with the removing the consequences of financial crisis, natural disasters and in the cases of increased expenditures resulting from implementation of international agreements. Besides those reasons, the procedure shall not apply during the period from the declaration of war or hostility until it is terminated.

According to constitutional act, all the measures described are of a preventive nature and their implementation should be directed towards reducing the level of state debt.

Starting in financial year of 2018 until the end of financial year of 2027, the maximal limit of government debt decrease each financial year by one percentage point lower than the maximal government debt limit established for the previous financial year. During this period measures described in paragraphs 1 to 5 shall apply in the same way, and the percentage of the debt shall decrease each financial year by one percentage point. The debt ceiling, which will apply from financial year of 2028 is therefore 50% of GDP.

Also for the financial year of 2028 and subsequent years, the Constitutional act provides for range of debt levels, which represent the share of debt to GDP. Similarly as it was described above, every debt level results in certain obligations of the Ministry of Finance, Government, municipalities and self-governing regions (as well as of other public entities). When compared to the cases referred to in paragraphs 1 to 5, these ranges of debt are lower by 10 percentage points (for example the range of 50% to 53% share of GDP is lower by 10 percentage points, i.e. from 40% to 43% share of GDP etc.).

The rules on fiscal responsibility also include special provisions on local governments. In this context the Constitutional act states that the State does not ensure financial solvency of local governments and cannot be held liable for financial insolvency of municipalities and self-governing regions. In order to ensure fiscal discipline and a clear determination of local government's liability for exercise of its powers, the zero participation of State is applied in this regard.

Procedures for dealing with insolvency of municipalities or self-governing regions shall be established by law. Where the law provides for new obligations of local government, the State shall provide funding for these new tasks.

The Ministry of Finance shall fine beginning from January 1st 2015 the debt of municipalities and self-governing regions. According to Constitutional act, when the total debt of the local government reaches or is higher than 60% of its revenues from the previous financial year, the municipality or self-governing region shall be required to pay a fine. The fine is established at 5% of the difference between the total debt and 60% of its revenues from the previous financial year.

The obligation to impose a penalty does not apply during the 24 months period starting from the first day following the date on which the first meeting of municipal council or council of the self-governing region was held. This shall not apply when new mayor or new chairman of the self-governing region is the same person as in the previous term. It follows that constitutional law provides the time necessary for the newly elected local governments to be thoroughly familiar with the economic situation of the municipality or higher territorial unit and the time to take necessary measures to reduce the level of debt of the municipality or self-governing region.

Law shall establish the total amount of debt of municipality or self-governing region.

The framework of the rules on financial responsibility should also include:

- a) the long-term indicator of sustainability and
- b) the public expenditure ceiling.

Determination of the long-term sustainability indicator falls within the scope of the Fiscal responsibility Council. Prior to determining the sustainability indicator the Council shall disclose on its web site the calculation methodology and assumptions used in determining the indicator.

When determining the long-term sustainability indicator the Fiscal responsibility Council shall take into account:

- a) the value of the structural primary balance,
- b) demographic projections released by Eurostat,
- c) the macroeconomic forecasts of the Macroeconomic Forecasting Committee and long-term macroeconomic forecasts of the European Commission,
- d) long-term forecasts of expenditures sensitive to population aging, calculated by the European Commission,
- e) long-term forecasts of capital gains, calculated by the European Commission,

- f) implicit liabilities¹¹ and contingent liabilities,
- g) other factors affecting long-term sustainability.

The procedure for determining public expenditures ceiling shall be provided by law.

3.3. Rules of transparency in public finance

In the scope of the Constitutional act on budgetary responsibility there are rules on fiscal transparency as well. They are to be understood as the principle, which must be followed in the management of public resources.

The fiscal transparency rules require disclosure of complex information on the management of public funds and resources to general public and to professionals. This transparency is to be considered as a tool to increase the effectiveness of the public expenditures and as a means of public control of the management of public funds.

According to Constitutional Act, the establishment and activity of two advisory committees of Minister of finance shall secure the compliance with the rules of fiscal transparency.

In order to increase transparency in the budgeting process the following committees are established:

- *Tax Revenue Forecasts Committee* and
- *Macroeconomic Forecasts Committee*.

Tax Revenue Forecasts Committee prepares forecasts of income tax revenues and social contribution revenues at least twice a year, by February 15th and June 30th of the current financial year.

Macroeconomic Forecasts Committee prepares macroeconomic forecasts at least twice a year, by February 15th and June 30th of the current financial year.

Both these forecasts shall be later applied in the budgeting process.

Within the rules on financial transparency Constitutional Act provides for specific responsibilities of following entities:

- 1) public entities,
- 2) Ministry of Finance.

Regarding public entities, they are obliged to:

- To draw up their budgets for at least three financial years ahead. The draft budget shall include an approved budget for the current financial year, details of the expected reality of the current financial year and data on implementation of budget in the two previous financial years. This should help the budgets

11 Until now, the implicit liabilities were not legally defined. They represent the difference between expected future expenses of public entities and expected future revenues of public entities. They arise from the financial consequences of future application of the rights and duties provided for by Slovak legal order, if they are not part of general government debt. It is therefore a commitment that government will need to meet in the future based on the legitimate expectations of persons under the applicable law.

of public entities to be more transparent and to make the development of income and expenditures of each entity in the aggregate for 6 years to be more apparent.

- To disclose details of the budget within 30 days after its approval and to disclose these details within 60 days after the end of the financial year as well.
- To take into account forecasts of tax and social contribution revenues and macroeconomic forecasts published by Ministry of Finance of Slovak Republic in the budgeting process.

Ministry of Finance is required to publish the forecasts of both committees at least twice a year, by February 15th and by June 30th of the current financial year. The purpose of this provision is to make public information on which budgetary process is based and which are used when drawing up the budget.

The Constitutional Act also expands the content of the general government budget and of the comprehensive annual report of the Slovak Republic.

The General government budget shall contain in addition to data provided by a special law, data on the consolidated general government budget balance, public debt management strategy and information on tax expenditures (these are items that reduce the general government budget tax revenues and insurance premiums paid to insurance funds), implicit liabilities and contingent liabilities, one-off effects and data on management of state enterprises.

The Comprehensive annual report of SR shall be drawn up instead of the Final accounts of public administration. This report shall contain in addition to data provided by Legal act on budgetary rules of the general government, also general government budget balance, the evaluation of the objectives of debt management strategy, one-off effects and data on management of state enterprises.

The contents of the General government budget and the Comprehensive annual report reflects the concept of net wealth of the country, since Comprehensive annual report will also contain data for this variable.

According to Constitutional Act, the net wealth of Slovak Republic is the sum of:

- Equity of government entities,
- Equity of National Bank of Slovakia,
- Equity of state enterprises and of local government enterprises, which shall be reduced by implicit liabilities and contingent liabilities, and by other assets and liabilities.

Constitutional law introduces new legal term to the fiscal policy, which is the net wealth of Slovak Republic. It is envisaged there will be greater weight of this indicator in the process of financial reporting in the future and that the net wealth will become important indicator of the State's economy.

4. Conclusions

The Constitutional budgetary responsibility act is a new feature in the Slovak budgetary law. It follows the major political, economic and legal objectives. The phi-

losophy of the Constitutional Act can be considered to be timeless, when considering the present economic development, increasing debt service and the resulting negative consequences for the financial management of the state and of the local governments.

Constitutional law is riddled with the idea of fiscal responsibility. If the Government and Parliament comply to this principle when preparing, approving and implementing state budget acts, the Slovakia will embark on the road of dynamic economic growth, reduced budget deficits and public debt and of raised standard of living. Otherwise, we could rename the Constitutional Act as an act of fiscal irresponsibility.

The general public in Slovakia may see fiscal responsibility rules formulated in the Constitutional Act, which are to be followed according to the amount of state debt, as very attractive. However, not all of them will be automatically reflected in real economic and political life. In particular, the rule under which the Government is obliged to ask for a vote of confidence is not very likely, in my opinion, to be applied in the real political situation. The vote of confidence is decision-making competence of Parliament and according to Art. 88, par. 2 of the Constitution, majority of all members of Parliament is required. If only one political party, which has an absolute majority in the Parliament, appoints the government members, it will be difficult to imagine situation of not passing such a vote of confidence. Apart from the sanctioning mechanisms that I have already mentioned, there are no other such mechanisms incorporated in the Constitutional Act on budgetary responsibility. However, sanctions from the European Union may be applied in this respect as well.

It can be therefore concluded, that the philosophy of the Constitutional Act and its subsequent implementation will depend to a great extent on the relation of government members and the government as a whole to the future of Slovakia.

Abstract

The author deals in this paper with the application of constitutional budgetary responsibility as the Slovak budgetary law provides it.

The rules of budgetary responsibility and other related issues, such as the establishment and operation of the Fiscal responsibility Council, transparency and fiscal rules, are provided for by the Constitutional act No. 493/2011 Coll. on fiscal responsibility. It is a new tool on the basis of which Slovakia attempts to reduce budget deficits and the total amount of public debt.

In the introductory remarks author refers in general terms to the development of the financial debt of the SR in twenty years of its independence. According to author, the application of the constitutional fiscal responsibility cannot be seen only in the context of national budgetary legislation, since the issues of debt service and excessive deficits have broader political-economic context, especially with regard to membership in the EU.

The author concludes that even if the general public in Slovakia may see fiscal responsibility rules formulated in the Constitutional Act, which are to be followed according to the amount of state debt, as very attractive, not all of them will be auto-

matically reflected in real economic and political life. In this context, author refers to the vote of confidence in the Government and to the unlikelihood of implementation of this mechanism. It is therefore highlighted in the end that the philosophy of the Constitutional Act and its subsequent implementation will depend to a great extent on the relation of government members and the government as a whole to the future of Slovakia.

The Role and the Recent Trends of Fiscal Rules in Hungary

Gábor Bende-Szabó¹

1. Introduction

During the first decade of the 21st century (especially after the 2008 financial crisis) the issues of fiscal discipline have gotten a renewed impetus throughout the modern world (especially in Europe). Besides the day-to-day financial management instruments and other budgetary practices this impetus meant an ever-growing need for a bunch of fiscal rules in the activity of national legislatures. As a consequence fiscal rules have gained considerable prominence over the last years in the countries of the Euro area as well as in some CEE countries, where both politicians and voters are concerned about large and persistent budgetary deficits and public debts, these rules are typically seen as a way to enhance public financial sustainability.

The needs for the new-type fiscal regulation based first and foremost on the following social and financial factors:

- the growing gap between the traditional welfare state role (i.e. the national budgets' expenditure side) and the available financial resources (i.e. the national budgets' revenue side);
- the deficiencies of governmental responsibility, the so-called fiscal alcoholism² which results very different behaviours of policymakers during economic booms and busts, such as irresponsible (almost euphorical) spending in expansions and extreme restrictions in recessions;

¹ Széchenyi István University, Győr (Hungary).

² A terminus technicus coined by George Kopits in a Wall Street Journal article.

- based on both phenomena mentioned above most of the European Union countries suffer from the high budgetary deficits (higher than 3 percentage of GDP³) and severe state debts (higher than 60 percentage of GDP⁴), several countries (e.g. Greece, Italy, Portugal, Spain) have data differs excessively from these reference values (especially concerning the debt factor);
- in addition to the budgetary deficit and state debt anomalies the 2008 worldwide financial crisis have worsened the situation further.

In practice the new-type fiscal rules can emerge on both constitutional and statutory levels (depending on the legislatures' will), however, the goals are the same in both cases, as follows:

- forcing the political elite, the policymakers (the MPs as well as the government) to a higher level of financial discipline;
- achieving a balanced budget;
- achieving a sustainable budget;
- achieving a transparent budget;
- in the medium term reducing the public debt, achieving a prudent level of that;
- in EU (especially EA) member states: fulfilling the so-called Maastricht fiscal convergence criteria.⁵

An overall and hopefully successful answer to the different problems outlined above has been the so-called Fiscal Responsibility Framework (FRF) in Europe as well as in other parts of the world.

2. Fiscal Responsibility Framework (FRF)

A fiscal responsibility framework was firstly created in New Zealand which country at the period of 1990s had suffered from very similar (but less severe) financial problems than most of the European countries nowadays. In 1994 as a legal answer the Auckland Parliament enacted a new type of law christened as Fiscal Responsibility Act (FRA or FRL as fiscal responsibility law). Owing to the fact that this very first FRA proved to be a successful one as the public finances of New Zealand improved over the next decade in a significant way. As a consequence of this success onwards from the 2000s more and more countries started to follow New Zealand's example preparing and enacting their own financial responsibility laws. The countries having such laws covers all continents from Ecuador, Peru or Brazil through Ghana, Nigeria, Pakistan or India to a lot of European countries, such as Spain or the United Kingdom).

The different sorts of fiscal rules incorporated into the national Fiscal Responsibility Framework can be defined as – borrowing a widely accepted definition –

3 As the reference value for the maximum percentage of budgetary deficit determined by the 12th Protocol (on the excessive deficit procedure) to the Treaty of the Functioning of European Union, Article 1.

4 As the reference value for the maximum percentage of state debt determined by the 12th Protocol (on the excessive deficit procedure) to the Treaty of the Functioning of European Union, Article 1.

5 See footnotes 2 and 3.

„a permanent constraint on fiscal policy, typically defined in terms of an indicator of overall fiscal performance“⁶; that is a fiscal rule must be a permanent constraint stretching out the foreseeable future and binding all the policymakers (both in the Parliament and the Government) as well as a concrete indicator of fiscal performance based and expressed in verifiable terms. According to the authors of this definition the different fiscal rules can be classified into three main groups, such as 1) balanced-budget or deficit rules, 2) borrowing rules, and 3) debt or reserve rules.⁷

Generally speaking, a national Fiscal Responsibility Framework – from a legal point of view – can be built on two main legs: an operational leg consisting of more or less operational fiscal rules (as mentioned in the above section) concerning budgetary deficit, budgetary limitations, special budgetary procedures, etc. on one hand; and an institutional leg establishing one or two (maybe more) special organs, such as fiscal councils or debt management committees on the other. For example the New Zealander FRA outlines the limitations of public debt in order to reduce it to a prudent level (e.g. the introduction of a three-year fiscal plan targeting for a consolidated budget balance and public debt, defines the principles of the responsible financial management (e.g. the annual operating revenues must be higher than the annual operating expenses, or providing a buffer against factors that may impact adversely the public debt level), and determines some reporting requirements (e.g. introduces a Fiscal Strategy Report published by the Government annually, or sets the fundamentals for preparing a Generally Accepted Accounting Practice). As far as the institutional side is concerned the New Zealander law operates an Accounting Standards Review Board as well as a National Debt Management Committee.

However, the experiences of the follower countries' fiscal responsibility laws shows a mixed picture, mainly because of the different variants applied (or not applied) by the different countries varies in a relevant way. Among the different variants which can influence or explain the success or the failure of a country's FRA one should mention especially the following factors:

- the law's coverage and jurisdiction, i.e. FRF should be applied to only central government or it involves the subnational governmental levels, too; naturally the larger coverage proves to be more rational and efficient;
- the possibility or the lack of institutional or personal sanctions in case of breaching fiscal provisions; such FRFs with adequate sanction possibilities seems to be more successful comparing FRFs without such possibilities;
- the existence of escape clauses in case of vis maior circumstances (war, natural disasters, and so on), it should be stated that too generous escape clauses can question the credibility and the effectivity of FRF;
- the existence of cyclical considerations, for instance the establishment of special funds as to support anti-cyclical expenditure, this sort of funds can strengthen the credibility and the effectivity of FRF.

6 George Kopits and Steven Symansky: Fiscal Policy Rules, Occasional Paper 162, International Monetary Fund, Washington DC, 1998, p. 9

7 Ibidem, Box 1 and Appendix 1.

3. The Recent Situation in Hungary

The economic background for Hungarian public finances is rather poor, but definitively not in the same league as Greece or Spain, and what is more promising: the recent years' tendency has shown a definitive progress to the responsible, and hopefully sustainable financial governance, a higher level of financial discipline. The poor economical circumstance can be summarised as follows:

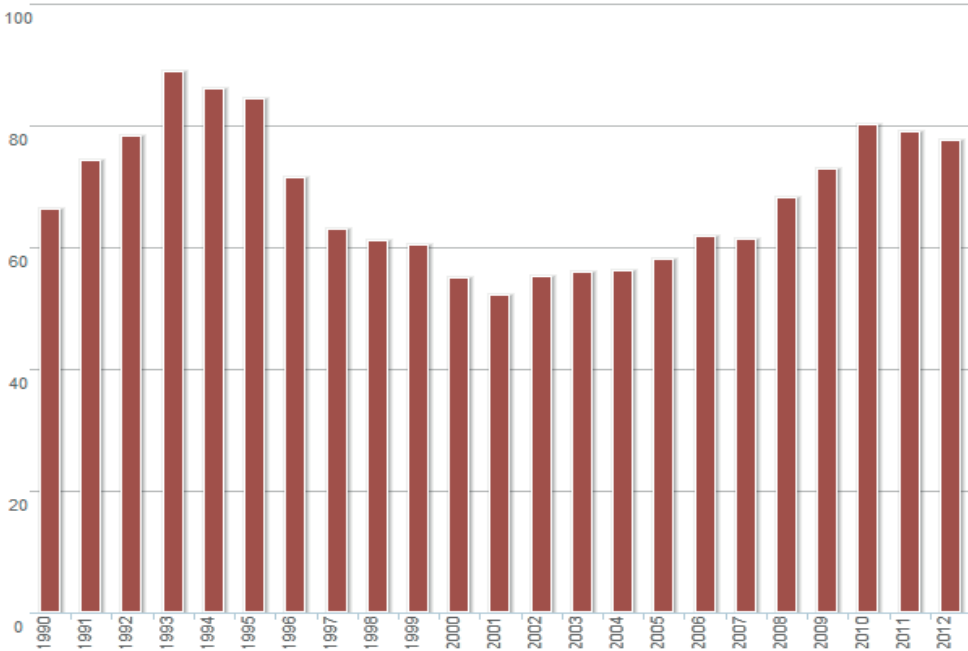
- the economic growth in Hungary is around zero, even a slight recession can be forecast;⁸
- the budgetary deficit in 2012 expectably will not be higher than three percentage of GDP; which means that first time in its history Hungary will be able to fulfill the relevant reference value of the Maastricht deficit criterion and will have a great chance to be freed from the EU excessive deficit procedure (depending on the decision of the European Commission will be made in November this year);⁹
- the Hungarian state debt in 2012 is 77 percent of the Hungarian GDP, it keeps, however, to the good direction owing to the recent government's firm commitment to reduce the public debt level, which resulted an almost five percent cut until now,¹⁰ the tendencies of the last two decades can be seen in Table 1;
- in addition to the high level of Hungarian state debt, the composition of it is not a lucky one, because most of the debt are – unfortunately – in foreign currencies, especially in euro, US dollar and yen;
- during the last years there were some minor difficulties concerning the Hungarian state debt management, some minor obstacles concerning the sales of Hungarian state bonds, such as the growing level of state bond yields (almost 7 percent, which is a unfortunate burden for future state budgets), or the extremely high level of credit default swaps (CDS, close to 700 in January, 2012); luckily the recent situation seems to be stabilised, for example the CDS value in October is less than half of the January value.

8 Hungary has traditionally got a typical open economy, which means that its economical growth, so its future GDP forecast is largely influenced by the main partners' (first and foremost Germany) GDP growth.

9 Onwards from its European Union membership (2004) Hungary was a subject to the EU excessive deficit procedure due to its high annual deficits sometimes close to 10 percent of Hungarian GDP.

10 When the recent government entered into power in 2010 the Hungarian state debt exceeded the 80 percent of GDP, and showed a very dramatic course in comparison with the 2001 data of 52 percent of GDP (i.e. the relevant Maastricht criterion was fulfilled at that time), with no doubt it was an indisputable sign of the 2002–2009 Hungarian governments' great inclination to fiscal alcoholism.

Table 1: The Hungarian Public Debt 1990–2012



Source: Hungarian Central Statistic Office

4. Fiscal Rules in Hungary

As the legal (or statutory) part of the Hungarian Fiscal Responsibility Framework firstly it must be mentioned that real fiscal rules (as defined in previous chapters) exist only from 2009 in our legal system. Before that there were no relevant rules neither on constitutional nor on cardinal laws level. The Constitution of the Hungarian Republic did not contain any sort of fiscal rules, even it did not contain – with the exceptions of the fundamental regulation of State Audit Office on one hand, and some fundamental regulations of local government finances on the other – any relevant legal rules concerning public finance.¹¹ This bad situation has changed, fortunately, in two steps.

In the first step at the end of 2008 the Parliament enacted the Act of LXXV of 2008 on Fiscal Responsibility and Efficient Fiscal Management, as a national fiscal responsibility law. This act had emerged firstly as a necessary answer to the 2008 financial crisis and the worsening situation of Hungarian public finances, secondly as a stipulation from that year's tripartite contract between the International Monetary Fund,

¹¹ The reason of this can be explained mainly by the fact that during the Change of Regime (1989–1990) the old Socialist Constitution had been amended and supplemented, which meant that brand-new parts had emerged only in cases of brand-new institutions (such as local governments or State Audit Office).

the European Commission and the Republic of Hungary; a condition that Hungary had to implement. Among others the Act LXXV of 2008 introduced several – both numerical and procedural – fiscal rules, and established the Fiscal Council as an auxiliary body of the Hungarian Parliament.

In the second, and one has to add to it, the breakthrough step in 2011 the whole Hungarian public finances, including fiscal rules had been newly, totally and coherently regulated. The result of this re-regulation has embodied in three parliamentary laws of outstanding relevance as follows:¹²

- the Basic Law of Hungary (that is our new constitution);¹³
- the Act CXCV of 2011 on the Economic Stability of Hungary, which is a so-called cardinal law (needing two-third parliamentary majority);
- the Act CXCV of 2011 on Public Finances, which is – contrary to the stability act mentioned above – is only an ordinary law (needing only a simple parliamentary majority).

The Basic Law of Hungary – differing totally from its predecessor – regulates all the relevant aspects of public finances¹⁴ in a subchapter, including the most significant fiscal (both operational and institutional) rules.

The Economic Stability Act as a cardinal law regulates several aspect of public finances (covering taxation and pension scheme issues, too), among these a group of operational fiscal rules affecting public debt and two institutional fiscal rules (concerning the Fiscal Council and the State Debt Management Center, respectively) can be found.

As far as our third law is concerned it is the less relevant act among these. The Public Finance Act – from this study’s point of view – is a law existing only in the shadow of the Basic Law of Hungary and the Economic Stability Act, it comprises the detailed regulations, the executive rules, especially financial managerial and budgetary procedural ones.

Analyzing the Basic Law and the Economic Stability Act the recent Hungarian fiscal rules can be classified as follows:

- a) operational fiscal rules, such as:
 - state debt limit rule concerning the annual budgets,
 - state debt limit rule concerning the budgetary execution,
 - public funding limitation rule,
 - local government borrowing rule,
- b) institutional fiscal rules, such as:

12 Parallel to the enactments of new laws the Act LXXV of 2008, as a necessary step due to the new coherent regulations, was eliminated.

13 The Basic Law of Hungary was created by the Hungarian Parliament on the 25th of April, 2011; that is why it is often called as the Easter Constitution.

14 A/ Concerning the public finances as a whole see: Zsolt Halász: Public Finances. In: The Basic Law of Hungary. A first commentary. (Eds.: L. Csink – B. Schanda – A. Zs. Varga), Clarus Press – NIPA, Dublin, 2012. B/ Concerning the outstanding role of Parliament in public finances see: Péter Smuk: The Parliament. In: The Basic Law of Hungary. A first commentary. (Eds.: L. Csink – B. Schanda – A. Zs. Varga), Clarus Press – NIPA, Dublin, 2012.

- the regulation of Fiscal Council,
- the regulation of State Debt Management Center.

4.1. State debt limit rules

State debt limit rules can be divided on the ground of their connection to the state budgetary cycle. Firstly these rules affects the Parliament's budgetary rights in the budget decision making phase of budgetary cycle, secondly these rules have to be applied during the budget execution phase of budgetary cycle.

According to the Basic Law¹⁵ the Hungarian Parliament is prohibited to enact such an annual budget act which can result a state debt exceeding more than half of the Hungarian GDP. Similarly an other constitutional provision¹⁶ does not allow any state borrowing or any other kind of financial commitments (e.g. financial guarantees, financial leasing, contracts with re-buying option) which can cause a higher state debt level than half of the Hungarian GDP.

Therefore the constitutional fiscal rule for public debt in Hungary is 50 percent of GDP as a maximum level (constitutional state debt limit). So it is lower than the relevant Maastricht criterion's reference value of 60 percent of GDP as well as other European state debt limit values, for instance the limit equivalent to the Maastricht value in Poland's Constitution.

However, as we mentioned before, the recent economical situation is worse (recently our state debt is 77 percent), which situation needs transitional fiscal rules concerning public debt issue. These transitional rules, one should name these rules as debt brake rules, can be summarised as follows:

- in the budget decision making phase: until the constitutional state debt limit will be achieved the Parliament is entitled to enact such budget laws which should result in state debt reduction in comparison with previous budgetary year;
- during the budget execution phase: until the constitutional state will be achieved there is no possibility to borrow (or to take other commitments resulting equivalent effects to borrowing) which cause a growth in the proportion of state debt.

With special attention to *vis maior* and other extraordinary situations the Basic Law of Hungary contains some escape clauses, too.¹⁷ The escape clauses relating state debt rules cover the emergency situations (natural and industrial disasters, war, etc.) on one hand, and the extreme recession of Hungarian national economy on the other. However, the escape clauses have got their own constitutional limits: 1) in the case of an emergency situation the application of the escape clause should be proportional with the level which is necessary to mitigate the negative consequences (damages) of the case in question; 2) in the case of extreme economical recession the escape clause entitles the budgetary policy makers or executives to take financial measures to the level which is necessary to the restitution of national economy's equilibrium.

15 See Basic Law of Hungary, Article 36. par. (4).

16 See Basic Law of Hungary, Article 37. par. (2).

17 See Basic Law of Hungary, Article 36. par. (6).

4.2. Public funding limitation rule

The aim of this constitutional fiscal rule¹⁸ avoiding that public money streams out from public budgets to such private organisations or persons which can not fulfill the requirements rooted from the principle of transparency. In order to achieving this aim the Basic Law absolutely prohibits any financial support or other payments from state budget to a private organisation (or person) without a clear and transparent 1) ownership composition, 2) organisational structure, and/or 3) procedural rules concerning its activity during which the public money would be spent.

4.3. Local government borrowing rule

During the last decade many local governments (especially in big towns and in the capital, including its districts) have found itself in its own debt trap due to its inefficient financial management or irresponsible financial commitments.¹⁹ The volumen of local government debts affects the total public debt level in a highly negative way. In order to avoid this problem for the future the Basic Law created a constitutional base for the limitation of local government's borrowing.²⁰ Based on this constitutional fiscal rule the Economic Stability Act contains a general rule (i.e. with some exceptions) on the ground of which any local government borrowing (or other transactions with equivalent effects) should be approved a priori by the government offices.

4.4. The Fiscal Council

The Fiscal Council (as a brand new organ among the Hungarian public finance institutions) was originally established by the Act LXXV of 2008 on Fiscal Responsibility and Efficient Fiscal Management. However, in its original form the Fiscal Council proved to be a temporary financial institution, because the Basic Law of Hungary reformed it in a significant measure in 2011.²¹

In its renewed form the Fiscal Council a body consists of three members, the president of the council appointed by the Hungarian President of Republic for a six-year term, and two other members *ex officio*: the president of the Hungarian National Bank (as a representative of the monetary side of finances), and the president of the State Audit Office (as a representative of the fiscal side of finances).

The Fiscal Council is a supporting body to the Parliament's legislature activity concerning state budgets. Its scope of activity covers two main tasks detailed by the Economical Stability Act, such as:

- makes opinion concerning the annual state budget plan (i.e. in its preparational phase before the Government submits the state budget bill to the Parliament), this right of opinion concerns the budget plan as a whole;

18 See Basic Law of Hungary, Article 39. par. (1).

19 A typical debt trap among Hungarian local governments has rooted in development projects financed largely through borrowing (bank credits, local government bonds).

20 See Basic Law of Hungary, Article 34. par. (5).

21 See Basic Law of Hungary, Article 44.

- approves a priori that the Government can submit the state budget bill to the Parliament, or denies to approve the submission; the denial, however, can be possible only in one case when according to the council the state budget bill breaches the state debt limit rules (as it was shown above).

4.5. The State Debt Management Center

The State Debt Management Center is an integral part of the Hungarian public financial system almost two decades ago, functioning in a legal status of a limited company owned by only the State. Its main functions – as it is circumscribed by the Economical Stability Act – are the determination of the state budget's financing strategy, the preparation of annual plans for financing activities concerning state budget's deficit, and the management of these financing activities.

Abstract

This paper presents all the needs and aims what has resulted in the creation of the so-called Fiscal Responsibility Framework, and its legal side the fiscal rules. During the last two decades the fiscal rules – whether operational or institutional ones – conquered several countries in every continent, and in 2008 they arrived at Hungary, too. After some more or less vague years in 2011 – owing to an overall new approachment on the governmental side and, as a consequence, a bunch of new parliamentary acts on public finances – the Hungarian fiscal rules gained a stronger and more coherent structure, as it is presented here.

Current Questions of Budgeting within the Conditions of the Slovak Republic¹

Mária Bujňáková²

*„Non intelligunt homines, quam magnum vectigalsit parsimonia“
„People do not understand how large is the income is thrift“
Cicero*

1. Introduction

At present the extensive, centralised, uneconomical and difficult-to-monitor administration of the public matters in Slovakia significantly puts a load on people, has an impact to their economic decisions and even greater financial load is born to the future. This mutual issue of the public finances and their administration is derived from the redistribution of the financial resources by the public administration additionally to the acquired incomes within the current year and from its intervention into the activities which do not belong to the government functions in the free society with the market economy. The extent and influence of the public administration excessively spread and the deformed structure of the public expenses is also deepened by European Funds.

2. Issue of the public finances within Slovakia

The mutual issue of the public finances within Slovakia consists of following mutually interconnected issues, which require antecedent solution:

1 The contribution was created as the output of the grant project VEGA No. 1/1170/12 „Effect of Tax Policy of the European Union on the national legislation in Slovakia“.

2 Pavol Jozef Šafárik University in Košice (Slovak Republic).

- Uneconomical and deficit administration of the public finances and transferring a huge financial load to the tax-payers in the future,
- Annually growing public expenses and a high rate of redistribution accompanied by clientelism, wasteful use and causing restraint of the prosperity within the society,
- Non-transparent tax and levy system which significantly puts a load on taxpayers,
- Lack of transparency of public finance administration, including European Funds.

Problems in the public finances in Slovakia are deepened also by the consequences of policies and standards of the European Union, for example by influencing the extent and structure of the public expenses and the inability to reduce some taxes under a specified minimum level in the EU.

Examination of the public finances is an issue that is largely in concern for economical sciences. It is necessary to emphasize that only one-sided view of the issue under consideration is not always the right and even true. This issue requires an examination not only in terms of economy and national economy but predominantly in terms of the law and its applicability.

Our society is too polarised and sometimes it can be seen in the attitude of individual subjects, who are dedicated to individual research intentions. It seems that we cannot get along and we cannot search for things that put us together, on the contrary we are looking for or refer only to the things that divide us. This parallelism is reflected in the perception and understanding of a lawyer by the economist view and vice versa. In this context I would like to add that if we will not respect each other and perceive each other's arguments then can never be a consensus that will result in a desired effect. A good economist cannot function without the good law, but neither should the law have desired results without the economic processes.

Financial law as a part of the Slovak legal system belongs to the branches of law which are defined as the public law³ which we do not doubt and we perceive it in this way. The financial law sector itself has got several subsystems which would require a special attention. We are focused predominantly on the issue of public finances, although the space for exploring this issue should be much broader because the very concept of public finance involves several components.

There are several definitions of public finances,⁴ their authors are economists as well as the lawyers and each of these definitions has its justification fully exhausted by arguments.

3 V. Babčák, *Financial Law and Financial Management*, Bratislava 2008, p. 32.

4 J. Medved, J. Nemeč, J. Nemeč et al., *Principles of public finances*, Bratislava 2007, p. 14) define public money as a system of economic relations, which take the form of monetary transactions by which are created distributed and used the money supply within the economy so that there would be a distribution and redistribution of gross domestic product, and hence to its realization. This definition is obviously that the public finances have their unique place in the financial system because, among other tasks, they are the main instrument of redistribution of GDP. B. Hamerníková and K. Kubatová (B. Hamerníková, K. Kubatová, *Public Finance*, Prague 1999, p. 19.) define public finances as "the term used to label specific financial relationships and transactions taking place within the economic system among authorities (authorities and institutions) so called public

On this basis we can conclude that public finances are used to provide a wide range of public services and it can constantly grow and will grow the amount of new public services. Today no one doubts the usefulness of the public sector as a whole and all developed countries have a mixed economy with a significant share of public finances. The object of interest and discussion is rather the size of the public sector and the justification of some public services.

Public finances are often perceived as the system of public budgets, although this view is very one-sided and preferred especially by the economic sphere. It is much more correct to perceive the public finances in complexity with the emphasis on their legal nature. Public finances are defined as a part of the public law under which knowing the standards regulating the size of public resources and the methods of their utilisation.⁵

Public finances we can define as „summary of the financial relations related to the generating, distribution and utilisation of the money supply and its part within the bodies and organisations of the public sector“.⁶ Similarly, the concept of public finances as defined in the publication of prof. Babčák et al. where this concept is extended to the general definition of finances and is defined as „the system of socio-economic relations or financial relations connected to the generating, distribution and utilisation of the financial funds for the tasks and functions of the relevant economic subjects“⁷ and more in detail is the existence of the money supply defined as the basis of the finances existence and these are characterised as the relations pertaining on the money supply, its generating, distribution and utilisation.

Public finances are usually specially in the economic literature characterised as the monetary relations, which arise in connection with the generating, distribution and utilisation of the monetary funds connected with the economic activities of the public bodies.⁸ Discussions on the character of the monetary fund and the money supply we could simplify particularly in fulfilling the purpose and objective of the public finances. It is undeniable that in terms of their utilization and understanding they are viewed differently by a group of economists and more precisely are perceived by a group of financial lawyers, where the existence of public finances is not confined only to monetary funds, but the money supply that originates and distributes the money through the financial funds. In very simple words – public finances should serve to cover the public needs of the state and its people. Through the public finances should be provided functions, which the state shall and must fulfil. Through various subjects are fulfilled the state functions in the individual areas of activities

administration on the one hand and the other entities, on the other (people, households, businesses, non-profit organizations). The definition of public finances we can meet also in the works of the financial lawyers. Prof. Bakeš (M. Bakeš et al., *Financial Law*, Prague 2006, p. 5 et seq.) defines the public finances as a monetary sum of relations associated with the creation, distribution and use of the money supply and part of the authorities and public sector organizations.

5 V. Babčák et al., *Financial law and financial management*, Bratislava 2008, p. 20.

6 For more details see: A. Pauličková, M. Bakeš, *Financial law in Slovakia and the Czech Republic*, Bratislava 2007, p. 15.

7 V. Babčák et al., *Financial law and financial management*, Bratislava 2008, p. 20.

8 For more details see: J. Petrenka et al., *Public finances and financial monitoring*, Bratislava 1992, p. 5.

and just the resource serving these entities are the resources that make up a system of public finances.

Within the conditions of the Slovak Republic can be stated that the system public finances consists of mainly the public finances, self-government finances, funds of the public institutions and other public money funds. The analysis of individual components of public finances is quite broad and comprehensive and in this part of the paper we would like to address specially the issue of the state finances. This issue is very topical and at present subjected not only to the analysis but also to criticism and adoption of scattered measures alleviating the consequences of crisis. The individual components of the public finances follow each other and cannot be examined in isolation without taking into account the society-wide dimension not only national but also transnational.

3. Essential background

One of the most important parts of the public finance system is the state budget as the system of the revenues and expenditures. The state budget is defined very simply as an essential element of public finances. Relatively a lot of theorists devoted to the definition of this term a special attention.⁹ Among many theoretical definitions of this concept, we could characterize the state budget as the fundamental financial state program that includes all expected revenues and expenses in a given period (budget year), which is approved by the specific policy in a separate proceeding and approved by the supreme legislative body. This perception of the budget within the State shall include the basic attributes that characterize it. Recently, we fear using the terms a plan and planning, but one of the characteristic features of the state budget is mainly to define the expected revenues and expenses, can be also transferred in words – also planning the planning revenues and expenses for a specific period, normally one year (except in cases of budgetary provision). To characterize, or define the expected revenue is very difficult and requires a particular need of economic analysis, which have to be then reflected into the legislation so that these revenues can be also provided. In particular, this fact is of tremendous importance in determining the income side of the state budget. In particular, it is necessary to examine the expenditure side of the state budget, which involves in particular the provision of state functions as a whole, which depend on the amount needs to be secured.

The state budget itself, but especially the budget law has passed in recent years through significant changes, which also affected other components of the public finances. Recently, a particularly important change the reform of public finances management carried out in collaboration with the World Bank. As part of this project was a significant contribution to the higher transparency and efficiency of public funds utilization. The global crisis and the issue of ensuring the functions of the state imme-

9 Prof. Babčák defines it as the fundamental financial state program which is annually approved in the form of the Act in the irreversible manner, in a separate proceeding by which is created and distributed the nationwide state fund of financial funds intended to cover state needs. V. Babčák et al., *Financial law and financial management*, Bratislava 2008, p. 155.

diately direct to the need of addressing the issues of responsible financial management and management of state budget funds.

The Slovak Republic as one of the Eurozone countries seeks a responsible access to greater budgetary responsibility. One of these legal instruments should be also the adopted Act on the budgeting responsibility. The preparation of this Constitutional Act was preceded by lengthy discussion of experts from various political clubs, and it seems that the adoption of Constitutional Act is one of the measurements that can eliminate undesirable practices in the future when its application will be understood as the necessity for sound public finances. In this context it is necessary to emphasize the fact, which can to some extent significantly influence the fundamental budgetary responsibility established by the Constitutional Act. The fact is the joint action of all subjects participating not only on the creation but also on the preparation of the legal adjustments, which ensure a sufficient supply of the financial flows to fulfil the measurements which are necessary for a budgetary responsibility.

Taking into account the fact that the state budget is a reflection of dynamically changing material conditions in the State it is more than obvious that attention must be paid to it in the current context.

In the economic life there is no continuous allocation of gross domestic product without having to permanently or temporarily unemployed funds accrue. It is typical to plan and compile at least the medium-term financial plans. An unfavourable situation is that the states in these longer-term plans draw up the budget deficit. In order to implement a responsible budgetary policy and at the same time decrease the overall public debt, were adopted the rules at the level of the EU and also at the national level (The Treaty of stability, coordination and administration of the Economic and Monetary Union and the Constitutional Act No. 493/2011 Coll. on budgetary responsibility).

The Slovak Republic has a lot of problems and not just in the budget, and also related problems in the area of employment, inflation, but also in relation to the business environment.¹⁰ Therefore, any legal adjustments that may affect this unfavorable situation and improve the management of public finances are considered steps towards the stability of public finances. All accepted legal adjustment should be directed and concentrated to the protective functions in relation to citizens to maintain a free, prosperous and safe society. The rate of the governmental redistribution of the generated resources should be less than half of the current rate of the redistribution, which caused a high deficit of the public finances in the Slovak Republic.

I think, that in the Slovak Republic, there is necessary to implement predominantly tough budget constraints for public administration and as much as possible to get closer to the desired state of mutually interconnected and simultaneously practiced measurements of the following objectives:

- Balanced economy, preventing the growth and reduction of the public debt,
- Significant reduction in public spending,

¹⁰ For more details see: K. Červená, Small and medium enterprises after integration of the Slovak Republic to the EU, in: The impact of international and European law to the legislation of the Slovak Republic, Košice 2007, p. 28–46.

- Simplifying the tax and levy system and reducing the load especially by levies,
- Increasing the administration transparency of the public finances,
- Transparent and efficient EU funds redistribution,
- Promoting the reduction of interference deforming the public finances at the EU level.

These individual objectives can ensure to some extent in particular that no further indebtedness of the Slovak Republic would continue and would be created favourable conditions for stability and growth of the financial funds. It is a very difficult and complex task, and taking any measurements in this area that can help stabilize the public finances and the budget should be mainly within the context of above-mentioned objectives.

4. The current budget policy

The last period is marked by the fact that it is the Slovak Republic which as one of the first countries adopted the Constitutional Act on budgetary responsibility. On March, 1st, 2012 entered into force the Constitutional Act No. 493/2011 of Coll. on budgetary responsibility. Its mission it is “to achieve a long-term economic sustainability of the Slovak Republic, to strengthen transparency and efficiency of public spending and in order to support the long-term competitiveness of the Slovak Republic with regard to the requirements of economic and social justice and solidarity among present and future generations”, which is governed by the establishment and scope of the Council for budgetary responsibility, rules fiscal responsibility and budget transparency rules.¹¹

A long-term economic sustainability is a legislative term, which is understood to achieve such state of management of the Slovak Republic in which the general government budget balance and public administration debt that ensures that the expected change of the public administration revenues and expenditures according to the basic scenario in the next 50 years will not increase the debt of the public administration over the upper limit of the public administration debt.¹²

The Council for budgetary responsibility is an independent body to monitor and evaluate the economic development of the Slovak Republic and assess the implementation of budgetary responsibility. It has a special structure, which should guarantee the responsibilities of members and particularly their erudition and knowledge for assessment of individual actions and fulfillment of conditions established for the long-term economic sustainability. The structure of the council members is significant by the fact that it implements the different composition of the power in the state within the mutual interdependence and responsibility.

The Council fulfils ex lege predominantly the following functions:

11 § 1 of the Act No. 493/2011 of Coll. on budgetary responsibility.

12 § 2 a) of the Act No. 493/2011 of Coll. on budgetary responsibility.

- Develops and publishes a report on long-term economic sustainability, including the basic scenario and determines the indicator of long-term sustainability,
- Prepares and submits to the National Council the report evaluating the implementation of the rules on budgetary responsibility and budgetary transparency,
- Prepares and publishes on its own initiative the opinion on draft legislation submitted to the National Council particularly in terms of impact on the public administration budget and long-term sustainability.

Adopted constitutional Act on budgetary responsibility also assumes the operation of two committees: the Committee on Tax Revenue Forecasts as an advisory body to the Minister of Finance, which prepares twice a year tax and levy forecasts; and the Macroeconomic Forecasting Committee, also as an advisory body to the Minister of Finance, that should be devoted to the elaboration of macro-economic development forecasts. These committees should be institutions that should in a responsible manner evaluate the development of both tax compliance and tax collection and to some extent they should also assist in shaping the legislative conditions for the realization and creation of conditions. The Act provides a maximum limit of the public debt, or so called spending ceiling at the rate of 50% share of the gross domestic product. The limit takes into consideration the multi-factorial effects specially the economic cycle or tax expenditures. Outside of these limits are the European Union funds, state budget expenditures on contributions to the European Union budget and the debt management expenses. Also lump-sum effects are not taken into account.

Expenditure ceiling in amount of 50% is maximum possible limit and the objective is to decrease gradually the amount of debt. Therefore, the Act provides procedures that are reducing the public debt depending on how high is debt. An excessive solution is the procedure when cumulatively:

- The Government submits to the National Council the proposals for debt reduction,
- Under specified conditions in a controlled manner reduce the salaries of government members,
- Ministry of Finance will set a legally binding way a certain amount of funds,
- Blocking the provision of funds from the Prime Minister and Government Reserves,
- Tightening the rules for the new budget proposal of the public administration,
- The government quotes the National Council on a vote of confidence.

Transparency shall be ensured also by more stringent conditions of information disclosure.

Towards the recovery of public finances are directed formally the vast majority of European countries in the manner of ratification of the Budget Treaty. The Treaty determines the mechanisms, which shall ensure the condition of healthy and sustainable finances. The correction mechanism should adjust the deviations from the middle-term objective or the method of adjustment including their cumulative influence on the dynamics of public debt.

Adam Smith proclaimed that every State has the option to only such public goods as it is allowed by the revenue. If such approach is applied, the term public debt (budget deficit) we would know only in theory. The opposite is true. Budget deficit is a reality within the European countries to which responded the leaders at the EU by ratification of the the Treaty of stability, coordination and administration of the Economic and Monetary Union. Its aim is to strengthen the economic pillar of economic and monetary union by adopting a set of rules to strengthen budgetary discipline on the basis of the budget agreement. The intended objective is to strengthen coordination of economic policies of the Parties, improvement of the zone administration, in order to support further the objectives of the European Union, resulting in sustainable growth, employment, competitiveness and social cohesion.

The so-called Budgetary Treaty provides in particular for the rule on a balanced or excess budget determines an automatic mechanism to implement necessary corrective measures, does not allow accumulation of debts out of the account of public administration and provides an overall commitment to reduce government debt. It introduces the obligation to submit a preliminary reports on plans and state bonds.

As for the balanced budget rules, monitoring will be conducted through pre-defined for each state specifically determined mid-term targets and conventional calendars. Assessment of compliance with determined obligations belongs to the Court of the European Union. However, the Court received the powers to impose a Member State which failed to comply with one of its decisions a lump sum or penalty payment.

The Budgetary Treaty provides that:

- The rule of balance or excessive budget is met if the annual structural the general government balance does not exceed a specific medium-term target for the particular country, which is defined in the revised Stability and Growth Pact, while the lower limit of the structural deficit is 0.5% of gross domestic product in market prices. The time frame of the approximation will be proposed by the European Commission, taking into account the risks of each country in relation to sustainability.¹³
- If the ratio of general government debt to gross domestic product at market prices significantly lower than 60%, and if in the context of long-term sustainability of public finances there are low risks, that the lower limit of structural objective to achieve a structural deficit of 1% of gross domestic product market prices.¹⁴
- Breach of the excessive deficit because of breaching the debt criteria will be decided in accordance with the procedure laid down in Article 126 of the Treaty on the Functioning of the European Union.

These provisions of the Budgetary Treaties are so important that heads of states or Prime Ministers of the EU member states will try them as soon as possible to incorporate to the text of the Treaties on which the European Union is established.

13 Art. 3 b) of the Treaty of stability, coordination and administration of the Economic and Monetary Union.

14 Art. 3 d) of the Treaty of stability, coordination and administration of the Economic and Monetary Union.

5. Conclusions

In conclusion it should be noted that the Budgetary Treaty or Constitutional Act on budgetary responsibility requires, above all, a proactive approach to their implementation and putting into practice. Provisions shall be made clear and transparent rules with which compliance must be enforceable, because only such a step and a gradual reduction of debt is possible to achieve the objectives set by various measures.

Abstract

The paper deals with issues of public finances in terms of budgetary responsibility. It should gradually become also the national priority of the individual states as well as the European Union as a whole. It is devoted to the fundamental objectives and instruments that defines whether Act on budgetary responsibility or Budgetary Treaty and through which they would meet the objectives of sustainable development and long-term budgetary responsibility towards the stability of public finances and prosperity of states.

Multiannual Financial Planning in Local Self-Government Units

Irena Czaja-Hliniak¹

1. Introduction

The 2009 Public Finance Act² in Article 226 introduced the requirement for local self-government units (LGU) to prepare multiannual financial forecast (MFF) passed by the organs constituting LGU. This forecast should be realistic and for each year it should determine in detail at least the date specified in the Act. The introduction of the multiannual financial planning was caused by creating the reasons for financial policy of the state and the adaptation to the multiannual planning of the European Union. The forecast period should cover at least 4 years (the budget year and the 3 subsequent years), just like the Multiannual Financial Plan for the State. However, the minimum period for MFF specified by the Act (Article 227) is determined by the realisation period (and the expenditure limit) of the planned undertakings precisely described by the Act, among others the programmes or tasks connected with: financing with means from foreign sources that are not reimbursed,³ public-private partnership contracts, and guarantees and collaterals given by LGU.

The multiannual character of these undertakings causes doubt as to whether the MFF is realistic, and it also poses threat that the forecasts might be fictitious. The scope of the planned undertakings and their period of realisation might vary. Therefore, most problems emerge in big metropolitan cities realising investment undertakings at a large scale.

1 Andrzej Frycz Modrzewski Krakow University (Poland).

2 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240).

3 Article 5, sec. 1, point 2 and 3 of the Public Finance Act: means from the European Union budget and the aid given by the EFTA member states, and from other sources.

It is worth indicating a few selected premises among those determining the preparation of the MFF, i.e. the ones resulting from LGU's cooperation with non-governmental organisations, from public-private partnership contracts, and from the Local Investment Initiatives. The selected issues will be based on the MFF of the City of Krakow.

The forecast was accepted by the Council of the City of Krakow Act No. VIII/63/11 concerning the Multiannual Financial Forecast of the City of Krakow for the years 2011–2033,⁴ extended until the year 2052 by the Act No. XXXV/460/12 of 4th January 2012⁵ and amended four times.⁶ The Act includes a register of undertakings with the information concerning: the name and the aim of the organisation unit responsible for the carrying out of the undertaking realisation or coordinating its realisation, the realisation period and the total financial outlays, the expenditure limits in the individual years and the limit of obligations.

2. Cooperation with non-governmental organisations (NGOs)

The general rules of cooperation are laid out in the European Charter of Local Self-Government,⁷ ratified by Poland in 1993. One of the basic rules defined by the Charter is the rule of subsidiarity, according to which the realisation of public tasks should take place at the possibly lowest organisational level. The rule – according to Article 164 of the Constitution⁸ – determines that the district is the basic LSGU which carries out all the local government tasks not reserved for other LGUs.

According to the subsidiarity rule, the district also delegates powers and means to an organisation and other entity wherever possible. One of the ways of such tasks realisation is expressed in the 2004 Act concerning social security.⁹ Under Article 16, the duty to carry out the tasks of social security lays predominantly on districts which can commission the realisation of such tasks, at the same time granting subsidies for the financing or co-financing of the realisation of the commissioned task.

The entities which can be given tasks to be carried out were determined in the 2003 Public Benefit Act.¹⁰ There are two categories of entities: non-governmental organisations (NGOs) and other entities,¹¹ together called the entities of the third sector. Non-governmental organisations are legal persons who are not the units of the public finance sector and do not act to gain profit, or organisational units not having legal identity, including foundations and associations. Other entities are: legal persons and organisational units acting on the basis of a number of laws concerning

4 Uchwała nr VIII/63/11 Rady Miasta Krakowa z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie Wieloletniej Prognozy Finansowej Miasta Krakowa na lata 2011–2033.

5 The Act No. XXXV/460/12 of 4th January 2012. The data comes from this version of the Act.

6 All the acts can be found on the City of Krakow website in the Public Information Bulletin.

7 The European Charter of Local Self-Government (Dz.U. Nr 124, poz. 607 z późn. zm.).

8 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

9 Ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. Nr 175, poz. 1362 z późn. zm.); hereinafter referred to as the Social Security Act.

10 Ustawa z dnia 23 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. Nr 234, poz. 1536), hereinafter referred to as the Public Benefit Act.

11 Later generally referred to as non-governmental organisations (NGO).

the relationship between the state and various churches and religious associations, if their statutory aims include public benefit activities; associations of local government units, social cooperatives, public and limited companies, and sports clubs which are companies not acting to gain profit or allocating the profit to be shared by their members, shareholders and employees.¹² The condition that needs to be fulfilled is that these units should be active in the area of social security. Commissioning a social security task to be carried out is done after a prior tender of offers and with the application of the procedure as specified in the Public Benefit Act. The wide spectre of the tasks that can be commissioned is regulated by the Social Benefit Act (Article 4).¹³ Commissioning of tasks is carried out according to the rules included in the 2009 Public Finance Act¹⁴ which provide for specific-aim subsidies from the LGU's budget to NGOs for realisation of their tasks and for co-financing of investments connected with the realisation of these tasks. Article 5 of the Social Benefit Act also regulates the forms of cooperation. They consist not only in commissioning of tasks realisation, but also in mutual exchange of information, consultation with the councils of public benefit, or making contracts for carrying out a local initiative. Commissioning public tasks can take the form of entrusting the realisation of tasks together with granting subsidies for financing this realisation, or supporting the realisation of public tasks, together with granting subsidies for co-financing their realisation.¹⁵ LGU can also grant loans, guarantees, and collaterals for realisation of tasks in the area of public benefit. NGOs may be granted subsidies from European funds.

The amendment to the 2010 Public Benefit Act introduced in Article 5a¹⁶ the obligation for the district decision-making bodies to pass, in consultation with NGOs, a yearly cooperation programme with these units. The Act defines in detail the content of the programme which needs to include, among others, cooperation aims, public tasks, the period and method of their realisation, and especially the amount of financial means allocated to the realisation of the programme. The decision-making organ of LGU may (optionally) pass a multiannual cooperation programme, yet it is not obliged to decide about the financial means.

According to the 2011 directive of the Mayor of the City of Krakow,¹⁷ cooperation with NGOs lies within the scope of responsibilities of the Department of Social Affairs (the Office of the Municipal Centre for Supporting Social Initiatives – MC-SSI). Other departments (units) of the City of Krakow Council also cooperate with NGOs. The resolution of the City of Krakow Council concerning the cooperation Pro-

12 Article 3, sec. 2 and 3 of the Public Benefit Act.

13 See: K. Płonka-Bielenin, Zakres pojęcia „zadania publiczne” i próba określenia istoty ich realizacji przez organizacje pożytku publicznego, „Administracja” 2008, No. 2, p. 147.

14 Article 219 and 221.

15 See: M. Józwiak, I. Kopczyńska, Regulacje dotyczące udzielania dotacji dla podmiotów spoza sektora finansów publicznych, „Finanse Komunalne” 2004, No. 4, p. 28.

16 Dz.U. Nr 28, poz. 146.

17 Zarządzenie nr 13/2011 z dnia 12.01.2011 r. w sprawie podziału na wewnętrzne komórki organizacyjne oraz szczegółowego zakresu działania Wydziału Spraw Społecznych; the resolution and other acts can be found on the MCSSI website: <http://ngo.krakow.pl>.

gramme for the year 2011 for the first time included not only tasks but also expenditure pattern,¹⁸ similarly the programme for the year 2012.¹⁹

Currently, there is also work being carried out on the Multiannual Cooperation Programme (MCP) for the years 2012–2014. A Coordinating Team has been appointed for this purpose. MCSSI has drawn up a list of main guidelines of the MCP consisting of obligatory regulations as defined in the Act, of defining the relation of MCP to the Krakow Development Strategy²⁰ and sector programmes, as well as the functioning of the Public Benefit Council and the Local Initiatives. The project of the programme does not concern financial means.

The Programme for the year 2012 includes a number of arrangements of perspective importance. The defining of multiannual financial cooperation and the creating of a catalogue of tasks to be carried out in the long run has been included in the framework of priority tasks. Moreover, creating District NGOs cooperation centres, preparing guidelines for NGOs, and constructing an Internet website for NGOs has been planned. The frameworks of financial cooperation provide for entrusting the realisation of public tasks by the City in the form of a multiannual cooperation for a defined period of time not longer than 5 years. Such agreements should be annexed every year according to the regulations authorizing the Mayor of the City to sign multiannual agreements as a part of current expenditures. It should be stressed that cooperation with NGOs concerns only current tasks. Also the forms of extra-financial cooperation are of a multiannual character, e.g. renting offices to NGOs for a defined period of time longer than 3 years or for an undefined period of time.

Comparing departments or other municipal units commissioning tasks in 2012 and the anticipated funds,²¹ it might be concluded that the funds of this type appear in the MFF in the scope of the Multiannual Undertakings Plan in the Area of Current Expenditures within the framework of Programmes, projects, or tasks. As the majority of the tasks carried out by the Municipal Centre of Social Security (MCSS) – being a part of the Department of Social Security – is realised in cooperation with NGOs (mostly based on tenders), it is worth mentioning that in the category of tasks connected with programmes carried out with foreign financial means that are reimbursed, detailed current expenditures have only been planned for the year 2012, exceptionally for 2013, because the European Financial Framework include only the year 2013. It is a consequence of adopting in the MFF the rule that not acquiring foreign means for a particular task makes it impossible to start such a task. Decisions concerning these tasks shall be made as the issues arise. As far as other Programmes, projects, and tasks are concerned, the means for detailed tasks have been planned

18 Act No. CXI/1510/10 of the City of Krakow Council of 6th October 2010, amended by Act No. XVI/175/11 of 25th May 2011.

19 Resolution No. XXXII/402/11 of 23th November 2011.

20 Resolution No. LXXV/742/05 of the City of Krakow Council of 13th April 2005 regarding the acceptance of the Krakow Development Strategy (Uchwała nr LXXV/742/05 Rady Miasta Krakowa z dnia 13 kwietnia 2005 r. w sprawie przyjęcia Strategii Rozwoju Krakowa).

21 The outlays in the Programme for the year 2011 were divided similarly. See: I. Czaja-Hliniak, *Współdziałanie gmin z organizacjami pozarządowymi na przykładzie miasta metropolitalnego*, „Finanse Komunalne” 2012, No. 1–2, p. 109–120.

until the year 2015, exceptionally 2016 (in this case agreements with NGOs have been explicitly stressed).

3. Cooperation in the framework of public-private partnership (PPP) contracts

Such cooperation plays a special part in the MFF, both in current expenditures and especially in investments, because it was the realisation of the PPP contracts that determined the necessity to extend the MFF until the year 2052. Contracts are an alternative and attractive way of financing investments, as the means from the EU budget are anticipated to be reduced.

In the European Union, the PPP has not been regulated as a secondary law. According to the European Commission, the PPP is not an independent legal institution. For the European law, the PPP is a model of cooperation between the ordering and the contracting parties, which on the European level requires an open and competitive method of choosing the contractor, according to the regulations on granting public procurements or concessions. Therefore, in the European law the PPP is only regulated in the areas of: instructions regarding a successful public-private partnership, issued by the European Commission in Brussels in 2003²² and the Green Paper concerning public-private partnerships and the community law in the area of public procurements and concessions, issued in Brussels in 2004.²³

The concession for construction works is an institution harmonized in the area of the EU in Directive 2004/18/WE of the European Parliament and Council of 31st March 2004 regarding the coordination of the procedures for granting public procurements for construction works, deliveries and services. The Directive defines the institution of a concession for construction works and regulates the rules of signing contracts. It also defines the institution of a concession for services, yet it leaves to the EU member states the regulation of the rules for signing service concession contracts, taking into consideration the rules laid out in the Treaty on the Functioning of the European Union.

The legal basis of the PPP is the Public-Private Partnership Act of 2008,²⁴ the 2009 Act on Concession for Construction Works or Services,²⁵ and the 2004 Act on the Law of Public Procurements.²⁶ The PPP Act regulates the rules for cooperation between a public entity and a private partner, and the content of the cooperation is the realisation of the undertaking based on sharing the tasks and risks between the public en-

22 They contain an explanation how PPP can blend into the system of help given by the European Commission. They are also a set of guidelines concerning signing and carrying out PPP contracts; www.ppp.gov.pl.

23 The document represents the debate of the EU bodies regarding the application of the EU law in the area of public procurements and concessions for the PPP. It shows which EU rules are to be applied when choosing a private partner; www.ppp.gov.pl

24 Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z 2009 r. Nr 19, poz. 100 z późn. zm.), hereinafter referred to as the PPP Act.

25 Ustawa z dnia 9 stycznia 2009 r. o koncesji na roboty budowlane lub usługi (Dz.U. z 2009 r. Nr 19 poz. 101 z późn. zm.), hereinafter referred to as the Concessions Act.

26 Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 z późn. zm.), hereinafter referred to as the Procurements Act.

tity and the private partner. A public entity can be, e.g. an LGU or a public company; a private partner – a business person or a foreign business person. An undertaking may consist in constructing a building, providing a service, or carrying out work. The PPP differs from ordinary public procurements in the fact that the private partner (or a company set up especially for the purpose of realising the undertaking) is obliged to maintain or manage the infrastructure they have build or have been entrusted. The public entity, on the other hand, is obliged to invest their own capital. The transfer of a part of the risk onto the private partner does not free the public entity from the responsibility for the whole of the undertaking. The procedure of choosing a private partner depends on the source of financing the undertaking. If the remuneration for the private partner comes from the public entity only, the choice of the partner will be made according to the regulations in the Procurement Act. However, if the remuneration for the partner comes from the profits of the partnership subject, the Concession Act regulations shall be applied. In the cases where the Concession or the Procurement Act is not applicable, the choice of the private partner is made in a way that guarantees fair and free competition and equal treatment according to the regulations of the PPP Act.

The concession contract says that the concessionaire undertakes to build public infrastructure in the case of a construction concession, and to provide services based on the already existing public infrastructure for which payments need to be made in the case of a service concession. As opposed to public procurements, the concessionaire's remuneration is not a one-time price payment, but it consists in the right to use and gain profits from the constructed infrastructure or to provide services and gain profits. The concessionaire shall take most risks connected with the business activity.

The realisation of council investments in cooperation with a private entity has already been carried out in the Municipal District of Krakow.²⁷ In 2009 an underground car park was built with the concession for construction works. The City of Krakow is preparing subsequent offers for private investors. Currently there are offers for 14 investments: 3 underground car parks, 5 council objects (among others, the Krakow Council Town Hall and a new Register Office), 5 sports and recreation objects (among others, multi-purpose sports and events hall, the Century Hall together with the Sports Centre for the Disabled) and 2 complexes of council flats. In the last case, the object of investment will be designing, building (with own financing) and maintaining (with covering the use expenses) by the private partner of multi-family buildings. The private partner's remuneration shall consist in 50% from the City's payments in the form of the fees for access. The remaining part shall consist from the income for commercial renting of some business establishments. The private partner shall be chosen with the application of the procedure provided for in the Public Procurements Act.²⁸ Activities connected with the PPP are also carried out by the Board of Sports Infrastructure which is currently carrying out a project on creat-

27 All the data can be found on the following website: www.PPP4krakow.pl.

28 Data from the report presented by Katarzyna Bury, the Director of the Housing Department of the City of Krakow Council, Public Finance Congress, the City of Krakow Council, 17.10. 2011.

ing an international cooperation network supporting the PPP. The project is financed from the means of the European Regional Development Fund within the framework of Regional Operational Programme for the Malopolska Region for the years 2007–2013 and it is carried out in cooperation with foreign partners from France and Great Britain.²⁹

In the part of the Multiannual Investment Undertakings Plan (MIP), the MFF lists 28 strategic investment, including 5 which depend on obtaining non-reimbursed means or signing a concession contract (e.g. multi-storey car parks, building of the Council Town Hall). Only in two cases the means have been planned until the year 2030, and in one – until 2029, and it is worth mentioning that these are road construction investments. As far as the potential concession contracts are concerned, the means have been planned until the years 2013 and 2018. The MIP has provided for the programme investments means until the year 2021, and in a few cases – until the year 2026 (these are mainly investments connected with transport, public utilities, housing, education and physical culture). As far as the means for District activities are concerned, the MIP has provided for them until the year 2021 maximum.

The attachment concerning programmes, projects, and tasks connected with the PPP has been singled out in the MFF's Multiannual Undertakings Plan in the scope of current expenditures (MCP) and it includes the limits of expenditures until the year 2052. Two categories of tasks have been anticipated: building of housing estates (the plan from 2015 until 2029, and for each year a fixed amount of PLN 3,000,000 has been allocated) and maintaining the Investor Service Centre connected with serving investors within the investment process of strategic importance (the plan from 2016 until 2052, and for each year a fixed amount of PLN 20,000,000 has been allocated).

4. Local Investment Initiatives and other undertakings

Common until now investment undertakings shall be carried out with the current procedure of the Local Investment Initiatives (LII) only until the year 2015, and new applications were accepted until the end of March 2012. This results from the decisions of Act No. XXXIV/455/11 of the City of Krakow Council of 21st December 2011.³⁰

The LII consist in the realisation of investment tasks in the area of laying of pipes, sewers, and power lines, as well as other detailed infrastructure listed in the resolution, with the financial participation of the City. The initiative may be put forward by

29 British-Polish Chamber of Commerce (BPCC, London) with the cooperation of the British-Polish Services Company and L'Institut de la Gestion Déléguee (IGD, Paris), together with the French Chamber of Industry and Trade in Poland.

30 The resolution regarding the courses of actions for the Mayor of the City of Krakow in the area of tasks realisation rules according the local investment initiatives in the years 2012–2015 and regarding the amendment to Resolution No. XC/870/97 of 24th September 1997 concerning the courses of actions for the Mayor of the City of Krakow in the area of organising, realising, and co-financing local investment initiatives (Uchwała w sprawie kierunków działania dla Prezydenta Miasta Krakowa w zakresie zasad realizacji zadań w trybie lokalnych inicjatyw inwestycyjnych w latach 2012–2015 oraz w sprawie uchwały Nr XC/870/97 z dnia 24 września 1997 r. w sprawie kierunków działania Prezydenta Miasta Krakowa w zakresie organizowania, realizacji i dofinansowywania lokalnych inicjatyw inwestycyjnych) – (consolidated accepted by Resolution No. CXIII/1153/06 of 28th June 2006).

Public Building Committee – the Initiators. The contract for the investment realisation as per the LII may include the obligations of the City of Krakow for the benefit of the Initiator, and especially the recognition of the covered expenses against a betterment levy, and the reduction of the fees for the provided services. The percentage share of the City's own means was objectively diversified and initially it was exceptionally 0% (the construction of networks, objects, and water supply devices for the applications submitted after the year 2004), usually between 50% and 80%, and even 100% (the construction of complete sewage treatment plants together with the technical infrastructure and architectural details).

Within the framework of programme investments for the City's investment tasks carried out as per the LII (for constructing water supply and sewage system connections), the MIP provides for the expenditures until the year 2021 (due to the continued investments) in the fixed yearly amount of PLN 3,000,000 from the City's budget and PLN 600,000 from the Initiator's budget.

The MFF includes another category planned until the year 2032. These are the means from guarantees and collaterals given by the City. Three collaterals have been issued to Social Building Societies (SBS) for investment and construction undertakings (until the year 2023, 2030, and 2032) and a collateral for the years 2015–2030 for the Krakow Council Holding, joint-stock co. is being planned for financing the Public Waste Disposal Programme.

5. Conclusions

In the era of the economic crisis it is necessary to raise funds for the realisation of aims from all possible sources, including from cooperation with non-public entities (non-governmental organisation – NGOs), or from the PPP contracts. In the former case – for the realisation of current tasks, in the latter – also for investment tasks.

Districts can commission the realisation of tasks, at the same time granting subsidies for financing or co-financing, for the benefit of NGOs in the area of public benefit activity, using also NGOs's own means and the European funds granted to the NGOs; this happens especially in the area of social security. The planned financial outlays are not included in the optional Multiannual Cooperation Plan, yet, they are provided for in the MFF in the MCE part.

Investments can be carried out in cooperation with private entities in a number of forms, including: public procurements, construction works concessions, and public-private partnership. The City has prepared offers for 14 investments to be carried out in the form of the PPP, including 2 complexes of council buildings of flats. Therefore, appropriate means have been provided for in the MFF and in the MIP and MCE parts, and these very means have defined the MFF period for the year 2052.

Both forms of cooperation give the City an opportunity to realise its priority tasks. On the other hand, popular until now investment undertakings, realised as per the LII, are now reduced. The outlays planned on the account of the guarantees given in connection with housing construction (SBS) have also been included in the MFF.

Abstract

Local self-governments are obliged to pass multiannual financial forecasts. The MFF expresses, among others, the cooperation of LSGU with non-governmental organisations (NGOs), public-private partnership (PPP) contracts, and Local Investment Initiatives (LII), in order to acquire means from all possible sources. Such cooperation has been presented on the example of the MFF for the City of Krakow.

NGOs realise mainly the current tasks of social security. In the MFF the means for various cooperation with NGOs have been planned until the year 2016. The realisation of the PPP contracts, both in investment expenditures and, in particular, in current expenditures, has caused the preparation of the MFF until the year 2052. The City of Krakow is currently preparing offers for private investors in the form of 14 PPP investments. Investments as per the LII will only be carried out until the year 2015.

Планирование налоговых поступлений в бюджеты

Игорь Дементьев¹

Для выполнения государством своих функций необходимо наличие достаточного объема финансовых ресурсов в бюджетах различных уровней. Поскольку основную долю доходов бюджетов бюджетной системы РФ (без учета безвозмездных поступлений из вышестоящих бюджетов) составляют налоговые доходы, важным является прогнозирование налоговых поступлений в бюджеты.

Эта задача обеспечивается сбором достоверной информации, применением разнообразных методик планирования (прогнозирования) налоговых поступлений.

Планирование налоговых доходов следует отличать от налогового планирования.

Некоторые специалисты понимают налоговое планирование в контексте деятельности органов власти и управления различных уровней и ассоциируют с деятельностью Федеральной налоговой службы и ее территориальных подразделений (Управлений ФНС России по субъектам РФ и инспекций на уровне муниципалитетов), а также с деятельностью финансовых органов различных уровней (на федеральном уровне – Министерства финансов РФ, на региональном уровне – министерств, комитетов, департаментов финансов субъектов РФ, на местном уровне – финансовых органов муниципальных образований).² Однако представляется некорректным именовать такую деятельность государственных органов налоговым планированием. Налоговое планирование (налоговая оптимизация, минимизация налогов) – это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование

1 Российская академия правосудия, Москва (Россия).

2 См. Н.А. Истомина, Взаимодействие финансовых и налоговых органов в процессе планирования налоговых поступлений в бюджеты: современная практика и проблемы, „Налоги и налогообложение“ 2011, № 7.

всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов.³

Налоговое планирование решает иные задачи, нежели планирование налоговых поступлений в бюджеты, осуществляемое налоговыми и финансовыми органами и нацеленное на прогнозирование налоговых доходов бюджетов. Отсюда можно уточнить, что налоговое планирование на государственном уровне по содержанию представляет собой планирование налоговых доходов бюджетов. Налоговое планирование, имеющее место на микроэкономическом уровне (у налогоплательщика), – это планирование налоговых платежей в бюджетную систему государства.⁴

В России Федеральная налоговая служба с 2004 г. является структурой, административно и функционально подчиненной Министерству финансов РФ. Финансовые органы входят в состав органов исполнительной власти соответствующих территорий, осуществляют широкий набор полномочий в области бюджетного процесса, поэтому их можно рассматривать как более самостоятельные структуры, хотя и административно соподчиненные.

В деятельности как ФНС России, так и финансовых органов присутствует один и тот же объект – объем налоговых поступлений и единая цель – достижение адекватной оценки объемов налоговых поступлений на очередной (будущий, плановый) период. Статус налоговых и финансовых органов определяет различие их роли и задач в планировании налоговых доходов.

Перед налоговыми органами стоят следующие задачи:

- 1) оценка поступлений в бюджеты всех уровней с определенной территории для формирования плановых показателей (заданий) для налоговых органов;
- 2) измерение уровня налоговой нагрузки по налогоплательщикам, формирование базы для работы с крупнейшими плательщиками;
- 3) формирование предпосылок для изменений налогового законодательства для повышения поступлений налогов (платежей).

У финансовых органов задачи иные:

- 1) планирование доходной части бюджета определенной территории в части налоговых доходов в рамках бюджетного процесса;
- 2) обеспечение максимально полной мобилизации источников налоговых доходов, которыми располагает территория;
- 3) оценка возможностей финансирования действующих расходных обязательств и введения вновь принимаемых обязательств.

В совокупности деятельность и налоговых, и финансовых органов в области планирования налоговых поступлений направлена на обеспечение согласованности экономических параметров развития страны, региона, муниципального образова-

3 А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин, В.В. Брызгалин, Методы налоговой оптимизации, Москва 2001, с. 23.

4 Л.И. Гончаренко, К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования, „Налоги и налогообложение“ 2010, № 2.

ния и ожидаемых тенденций поступления налоговых доходов (платежей); оценку эффективности государственной экономической, налоговой и бюджетной политики и формирование предпосылок для внесения необходимых коррективов.

Есть различия в правовом оформлении результатов деятельности. Результат деятельности налоговых органов закрепляется ведомственными документами Федеральной налоговой службы и ее территориальных подразделений, не имеющими силу закона. Результат деятельности финансовых органов закрепляется решением законодательного (представительного) органа территории о бюджете, имеющем силу закона.

Таким образом, процессы планирования налоговых поступлений налоговыми и финансовыми органами протекают обособленно друг от друга, имеют специфические особенности. С другой стороны, деятельность как налоговых, так и финансовых органов оценивается через показатели налоговых доходов бюджетов различных уровней.

Планирование финансовых ресурсов сопровождается анализом достигнутого уровня мобилизации и использования финансовых ресурсов региона, выявление степени соответствия этого уровня потребностям развития региона.⁵

Ответственность за адекватную оценку объема налоговых доходов бюджетов несут соответствующие финансовые органы в соответствии с действующим бюджетным законодательством. Необоснованные и значительные отклонения доходов от первоначальных плановых значений могут свидетельствовать о нарушении принципа достоверности бюджета (ст. 37 БК РФ). В 2010 году в Каширском районе Воронежской области планируемый уровень поступлений налоговых и неналоговых доходов при принятии бюджета был недооценен. Так, например, изначально был занижен план по налогу на доходы физических лиц на 7,5 % по отношению к прогнозному расчету на 2010 год. Контрольно-счетной палатой Воронежской области было отмечено, что указанный факт свидетельствует о нарушении ст. 37 БК РФ, что не позволяет полноценно запланировать и профинансировать расходы.⁶

Поэтому представляется вполне логичным полагать, что планирование налоговых доходов бюджетов должно осуществляться согласованно налоговыми и финансовыми органами. Однако современная налогово-бюджетная практика в России не в полной мере характеризуется соблюдением указанного принципа.

Согласно бюджетному законодательству бюджет имеет две части – доходную и расходную. Планирование налоговых доходов бюджетов выступает одним из элементов бюджетного процесса – стадии составления проектов бюджетов. Установление порядка составления проекта бюджета относится к компетенции соответственно Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления.

5 Г.Б. Поляк (ред.), Финансы: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям, специальности «Финансы и кредит», Москва 2007, с. 578.

6 Отчет Контрольно-счетной палаты Воронежской области от 05.10.2011 г. «Отчет о результатах комплексной проверки исполнения бюджета и оценки социально-экономического развития Каширского муниципального района за 2010 год и I полугодие 2011 года» // СПС «Консультант Плюс».

Под “порядком составления” следует понимать совокупность требований, процедур, технологий и т.п. элементов, которые должны быть соблюдены в процессе, результатом которого является проект бюджета территории (включая плановые параметры налоговых доходов). Именно порядок составления бюджета может предусматривать необходимость взаимодействия налоговых и финансовых органов для обеспечения максимальной эффективности и достоверности планирования.⁷ Однако в бюджетном законодательстве Российской Федерации отсутствует регламентация такого взаимодействия. Согласно статье 174.1 Бюджетного кодекса РФ доходы бюджета планируются на основе прогноза социально-экономического развития территории в условиях действующего законодательства о налогах и сборах. Это не позволяет утверждать, что налоговые органы обязаны участвовать в процессе планирования налоговых доходов бюджетов.

Прикладным документом, конкретно устанавливающим требования к процессу планирования бюджетов в целом и планирования налоговых доходов в частности, является методика формирования (планирования) бюджета. Этот документ чаще всего разрабатывается исполнительной властью – финансовым органом публично-территориального образования и утверждается его Правительством (администрацией) либо главой. Однако в Воронежской области избран законодательный механизм утверждения такой методики.⁸

Согласно методике формирования бюджетов, действующей в Воронежской области, в целях качественного расчета налоговых и неналоговых доходов консолидированного бюджета Воронежской области финансовые органы должны своевременно получать необходимые сведения от территориальных федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти Воронежской области, органов местного самоуправления муниципальных образований и юридических лиц, расположенных на территории Воронежской области.

Следовательно, налоговые органы включены в процесс расчета плановых показателей налоговых доходов областного и местных бюджетов. Однако степень участия налоговых органов понимается по-разному. Финансовые органы признают необходимость участия налоговых органов в процессе планирования налоговых доходов бюджетов в форме предоставления информации:

- о фактических либо начисленных поступлениях налогов;
- о прогнозных (плановых) показателях объемов налоговых поступлений.

В первом случае налоговые органы играют в бюджетном процессе пассивную роль, роль источника статистических данных, во втором – непосредственно определяют параметры будущих налоговых поступлений, представляя собственные расчеты.

Характер участия налоговых органов в бюджетном процессе устанавливают органы государственной власти или местного самоуправления, руководствуясь соб-

7 Н.А. Истомина, *op. cit.*

8 Методика расчета доходов консолидированного бюджета Воронежской области: приложение 1 к закону Воронежской области «О межбюджетных отношениях органов государственной власти и органов местного самоуправления в Воронежской области» от 17.11.2005 г. № 68-ОЗ // СПС «Консультант Плюс».

ственными мотивами, уровнем развития бюджетного планирования на территории и иными факторами.

Однако обязанность налоговых органов предоставлять финансовым органам субъектов РФ и муниципальных образований информацию, необходимую для формирования бюджетов в части налогов и сборов, была закреплена Постановлением Правительства РФ от 12 августа 2004 г. N 410 «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов».⁹

Налоговые органы предоставляют финансовому органу Воронежской области и финансовым органам муниципальных образований информацию:

- о налоговой базе и структуре начислений по основным налоговым доходам за год, предшествующий текущему году, и последний отчетный период текущего года по муниципальным образованиям;
- об оценке потерь областного бюджета и местных бюджетов вследствие предоставления налоговых льгот в текущем и планируемом году;
- о недоимке по основным налоговым доходам за год, предшествующий текущему году, и последний отчетный период текущего года по муниципальным образованиям;
- о суммах реструктуризированной задолженности по основным налоговым доходам, подлежащим зачислению в консолидированный бюджет области в текущем и планируемом году по муниципальным образованиям;
- о начисленных и уплаченных суммах по основным налоговым доходам в консолидированный бюджет области за год, предшествующий текущему году, и последний отчетный период текущего года организациями за свои обособленные структурные подразделения, расположенные на территории муниципальных образований Воронежской области, по муниципальным образованиям.

Сроки предоставления информационных сведений налоговыми органами в финансовые органы определены Правительством РФ и Минфином РФ.¹⁰

Таким образом, налоговые органы участвуют в бюджетном процессе через предоставление отчетных (статистических) данных. Обязанность предоставлять финансовым органам прогнозные (плановые) показатели по налоговым поступлениям первоначально не была закреплена за налоговыми органами.

9 „Российская газета” 2004, 17 авг.

10 Об утверждении периодичности, сроков и формы предоставления информации в соответствии с Правилами, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 12.08.2004 г. N 410: Приказ Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы от 25 фев. 2005 г. N 28н/САЭ-3-10/58, „Российская газета” 2005, 14 апр.; Об утверждении периодичности, сроков и формы предоставления информации в соответствии с Правилами взаимодействия органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 12 авг. 2004 г. N 410: Приказ Министерства финансов РФ N 65н, Федеральной налоговой службы N ММ-3-1/295@ от 30 июня 2008 г. „Российская газета” 2008, 20 авг.

В 2007–2008 гг. были разработаны и утверждены правовые нормы в области бюджетных отношений, обязавшие финансовые органы планировать налоговые доходы бюджетов на основе прогнозов налоговых органов. Это связано с реализацией ФНС России и ее территориальными подразделениями (управлениями по субъектам РФ) статуса главных администраторов и администраторов доходов бюджетов.

Главные администраторы предоставляют сведения, необходимые для составления среднесрочного финансового плана и (или) проекта бюджета. Перечень этих сведений определен нормативными актами Правительства РФ, Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы.

Полномочия Управлений ФНС России по субъектам РФ как главных администраторов налоговых доходов, относящиеся к процессу планирования налоговых поступлений, включают формирование и представление (в финансовый орган):

- прогноза поступлений доходов;
- аналитических материалов по исполнению бюджета в части доходов;
- сведений, необходимых для составления среднесрочного финансового плана и (или) проекта бюджета.¹¹

Таким образом, можно однозначно утверждать, что существует обязанность налогового органа предоставлять финансовым органам сведения об ожидаемых поступлениях налогов.

Однако финансовые органы и по сей день не всегда указывают в методиках формирования бюджетов то, что расчеты базируются на прогнозах налоговых органов. Так, например, Методика расчета доходов консолидированного бюджета Воронежской области прямо не называет налоговые органы источником такой информации. Можно выделить ряд причин, по которым финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований при наличии обязанности налоговых органов предоставлять прогнозные сведения по налоговым доходам предпочитают вести собственные расчеты, косвенно учитывая данные налоговых органов:

1. Сведения, предоставляемые налоговыми органами, с позиции финансовых органов являются недостоверными и неполными.
2. Планирование бюджета финансовыми органами строится на прогнозах социально-экономического развития территорий, утверждаемых исполнительными органами власти регионов и органами местного самоуправления. Прогнозы налоговых органов могут быть недостаточно увязаны

11 Правила осуществления федеральными органами государственной власти, органами управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и (или) находящимися в их ведении бюджетными учреждениями, а также Центральным банком Российской Федерации бюджетных полномочий главных администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации – утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 29 дек. 2007 г. N 995 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2008. N 2. с. 116; О порядке осуществления территориальными органами Федеральной налоговой службы бюджетных полномочий главных администраторов доходов и администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации: Приказ Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы от 5 дек. 2008 г. N ММ-3–1/643@. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

с этими документами, следовательно, их использование может вести к искажению плана по налоговым доходам.

3. Налоговые органы предоставляют сведения в сроки, которые могут не соответствовать срокам выполнения различных действий в процессе составления проекта бюджета по доходам.
4. Различная ведомственная подчиненность налоговых органов и финансовых органов, различный статус (налоговые органы являются федеральными структурами, финансовые органы субъектов РФ – региональными структурами, местные финансовые органы – муниципальными структурами) создают сложности при выполнении решений, принятых нижестоящим уровнем власти и адресованных вышестоящему уровню. Методики прогнозирования налоговых поступлений, применяемые налоговыми органами, являются достаточно закрытыми. Финансовые органы не могут четко представить последовательность действий, которая привела к появлению тех или иных прогнозных сумм налоговых доходов.
5. Ответственность налоговых органов за предоставление в финансовые органы прогнозов по налоговым доходам и достоверность сведений фактически не предусмотрена. Органы государственной власти регионов и органы местного самоуправления лишены возможности предъявления каких-либо претензий за несвоевременность и недостоверность прогнозов.¹²

С 2006 г. заключаются соглашения по информационному взаимодействию Управлений Федеральной налоговой службы по субъектам РФ и органов исполнительной власти субъектов РФ. Заключить такие соглашения рекомендуется всем Управлениям ФНС России.

В соответствии с информационными соглашениями:¹³

- 1) в обязанности Управления ФНС России по субъекту РФ входят:
 - Обеспечение своевременного предоставления информации, определенной Постановлением Правительства РФ от 12.08.2004 г. N 410.
 - Направление данных сводной статистической налоговой отчетности по субъекту РФ, результатов контрольной работы в электронном виде.
 - Ежегодное – до 1 августа текущего года – представление налогового паспорта субъекта РФ за прошедший год;
- 2) в обязанности органа исполнительной власти субъекта РФ входят:
 - Своевременное представление в Управление ФНС России всех данных, которые установлены в Постановлении Правительства РФ от 12.08.2004 г. N 410.
 - Оказание содействия Управлениям ФНС в организации взаимодействия с органами исполнительной власти субъектов РФ, осуществля-

¹² Н.А. Истомина, *op. cit.*

¹³ О направлении Типового соглашения по информационному взаимодействию Управлений ФНС России по субъектам РФ и органов исполнительной власти субъектов РФ: Письмо Федеральной налоговой службы от 29 июня 2006 г. N САЭ-6–10/659@. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

ющими лицензирование, государственную регистрацию актов гражданского состояния (по поводу предоставления различных данных, в частности необходимых для работы Управлений ФНС в области легализации заработной платы и учета налогоплательщиков).

Процесс заключения информационных соглашений позволил включить в процесс налогового планирования (планирования налоговых доходов бюджетов) принципиально новый для нашей страны документ – налоговый паспорт субъекта РФ.

Появление налоговых паспортов субъектов РФ относится к 90-м гг. XX в. Этот документ, по замыслу его разработчиков, был призван сыграть важную роль в своевременном и обоснованном составлении бюджетов, позволить разрабатывать прогноз поступления налогов и сборов на перспективу. Это обеспечивалось включением в налоговый паспорт параметров существующей налоговой базы региона, налоговой составляющей в целом и по отдельным видам налогов в динамике.

Апробация налоговых паспортов регионов была проведена в 2000 г. путем контрольного заполнения показателей налогового паспорта региона за 1998–1999 гг. на основе реальной налоговой статистической и иной информации, имеющейся в Управлениях ФНС (в 2000 г. – МНС) России по субъектам РФ. На современном этапе доказана эффективность применения налоговых паспортов субъектов РФ налоговыми органами.

Передача финансовым органам налоговых паспортов субъектов РФ, в соответствии с Информационными соглашениями между УФНС и органами исполнительной власти регионов, позволила создать дополнительную информационную базу для планирования налоговых поступлений в бюджеты. Однако простое наличие документов подобного характера в отношениях между налоговыми и финансовыми органами без решения рассмотренных выше проблем межведомственного взаимодействия приводит к тому, что результаты деятельности каждой из структур подвергаются сомнению, оцениваются как недостаточно достоверные, таким образом, снижается эффективность государственного планирования налоговых поступлений.

Заключение

1. Поскольку деятельность налоговых органов и финансовых органов пересекается в части планирования налоговых поступлений, объективно существует необходимость установления четких межведомственных взаимоотношений между финансовыми органами субъектов РФ и муниципальных образований и главными администраторами налоговых доходов – Управлениями Федеральной налоговой службы. Решение данного вопроса во многом зависит от общего климата отношений, сложившихся между федеральными, региональными и местными структурами в конкретном регионе.
2. Следует разработать правовой механизм оценки достоверности информации, корректировки первоначальных данных, внесения уточнений в прогнозы и т.п.

3. Необходима выработка общих подходов к планированию налоговых поступлений либо предоставление четких пояснений к методикам планирования, применяемым налоговыми органами, для признания их эффективности со стороны финансовых органов.
4. Требуется создание единой информационной базы показателей, характеризующих состояние экономики регионов и муниципальных образований, их налоговый потенциал. Доступ к этой базе должны иметь как финансовые, так и налоговые органы;
5. Следует расширить законодательную регламентацию порядка планирования налоговых доходов бюджетов путем внесения изменений в Бюджетный кодекс РФ.

Abstract

The paper describes special characteristics of the budget planning of tax payments in the Russian Federation. The author reviews interaction of finance and tax authorities in the tax payments planning procedure. The special attention is given to analyze of the budget legislation of the Russian Federation. The author emphasizes differences tax planning at corporations from planning of the tax payments in budgets as function of the tax and finance authorities of Russia. In conclusion proposes to make additions and amendments of Budget Code of Russian Federation.

Annuality and Long-Term Planning in the Financial Management of State Budgetary Units. Selected Problems

*Michalina Duda*¹

1. Introduction

The principles of the financial management of State budgetary units were specified in the provisions of the Public Finance Law and the majority of the regulations are applicable to not only State budgetary units but also to other entities managing public funds.² It follows that, in order to consider specific problems related to spending funds and incurring liabilities by State budgetary units, one has to take into account both the general principles of public-fund management and the special nature of State budgetary units.

Generally speaking, State budgetary units finance their expenditure directly from the State Budget³ and the basis of their financial management is an income and expenditure plan known as the financial plan of a State budgetary unit.⁴ Public Finance Law does not directly specifically provide for that in annual plans but it is

1 The John Paul II Catholic University of Lublin (Poland).

2 Art. 10 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.), cited as Public Finance Law.

3 Art. 11, section 1 of Public Finance Law. There is an exception concerning the budgetary units for whom the governing authority is the public administration bodies conducting activities defined in the Act on the Education System (ustawa o systemie oświaty, Dz.U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 z późn. zm.) and the State budgetary units with a Head Office outside the Republic of Poland supervised by the minister in charge of foreign affairs, because these units may, apart from the funds from the State Budget, spend the funds they have accumulated in a separate account. See more: K. Sawicka, *Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych*, in: E. Ruśkowski (ed.), *System prawa finansowego*, vol. II, *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, p. 50–51.

4 Art. 11, section 3 of Public Finance Law.

obvious that the annual plans are closely connected with the content of the approved State Budget, being in fact a fragmentary reflection and elaboration on the assumptions made in the annual Finance Law Budget Act.⁵ The annuality of planning income and expenditure in a State budgetary unit thus follows from the very essence of total budgeting, which is a practical reflection of the implementation of the principle of the universality of the Budget,⁶ and it is reflected in the regulations concerning the method and procedure of adopting financial plans.⁷

The primary aim of this article is an attempt to evaluate – from the perspective of the principle of annuality – the legal provisions concerning the key elements of the financial management of State budgetary units, i.e. the provisions concerning expenditure and incurring liabilities by these units. Due to the length of this article, only the provisions concerning the implementation of the expenditure aspects of the financial plans have been analysed. The article does not discuss the regulations in the field of generating revenue and the performance-based budget.

2. The principles for carrying out expenditure in State budgetary units

According to Public Finance Law public expenditure can only go towards the aims established in the relevant financial plans and only amount to the values specified them.⁸ Also, in the doctrine and judicature it is emphasised that public expenditure must always have a planning basis in the form of a public financial plan which contains an authorisation, in quota and target terms, to implement expenditure within the financial management in a given period.⁹ The managers of State budgetary units thus have the right to spend funds according to the planned target and within the amounts specified in the financial plan.¹⁰ It is only within this plan that expendi-

5 In the doctrine of financial law this phenomenon is referred to as the aggregation of planning norms on the basis of the principle of the collectivity and hierarchical subordination of budgetary bodies. See more: T. Dębowska-Romanowska, *Zagadnienia prawne wydatków publicznych na rzecz osób trzecich*, Łódź 1993, p. 26–27 and references [works cited].

6 See more: K. Sawicka, *op. cit.*, p. 44–47.

7 The procedure for proposing and implementing the assumptions of the financial management of State budgetary units is closely linked with the procedure for preparing, passing and implementing of the annual Finance Law Act. See: § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz.U. Nr 241, poz. 1616).

8 The literature emphasises that the expenditure provisions of the annual Budget Act do not refer to payments but rather to authorisations for expenditures within a determined range. Therefore they are “obligation-oriented” and concern possible and authorised action. See more: A. Borodo, *Charakter prawny wydatków budżetowych*, „*Studia Prawnicze KUL*” 2009, No. 2–3, p. 9–11; E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa-Rzeszów 2006, p. 541; L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011.

9 A breach of public finance discipline is a payment made from public funds, i.e. making a decision, expressing the will concerning spending. A payment order is not the same as making a payment, because the former is a technical and organisational action and not a decision (the ruling the Main Adjudicating Committee of 18 May 2006, DF/GKO/Odw.-4900/26/3435/06/428, SIP Lex No. 287949).

10 See: T. Robaczyński, P. Gryska, *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006, Legalis; the ruling the Main Adjudicating Committee of 3 December 2009, sygn. BDF1/4900/77/78/09/2788; the ruling of the Main Adjudicating Committee of 23 April 2009, sygn. BDF1/4900/18/17/RN-3/09/611. The judicature of the Main Adjudicating Committee has explicitly stated that the principle of annuality is one of the fundamental principles underlying public finance, therefore its infringement cannot be considered to be of negligible harm (the ruling of the Main Adjudicating Committee of 17 January 2011, BDF1/4900/108/118/10/30, SIP Lex No. 794492).

ture should be incurred in accordance with purposefulness, economical effectiveness and timeliness guidelines.¹¹

The obligatory existence of a planning basis at the same time constitutes a temporary authorisation to implement it because adopting the principle of annuality in the structure of Finance Law means that as of 31 December of a calendar year the financial plan of a State budgetary unit expires.¹² Thus the provisions authorising the executives of the State Budget to undertake actual Acts implementing the annual Finance Law also expire.¹³ This is the rationale behind – subject to the exception provided in the Public Finance Law – the authorisation of the managers of State Budgetary Units to spend the amount that has not been used yet.¹⁴ It should also be noted that incurring expenditure after a budget year has finished is subject to personal liability for breaching public finance discipline¹⁵ because this essentially means incurring an expenditure from public funds without authorisation.¹⁶

Generally speaking, the principle of annuality in the financial management of public budgetary units concerns both end expenditure and transfers between units of the public finance sector.¹⁷ The principle is also applicable to individual economic categories of expenditure.¹⁸ However, as most investments require continuous funding exceeding one year, Public Finance Law provides for legal instruments making it possible to plan and incur expenditures in a period that is longer than one year. These instruments are long-term programmes and the expenditures known as expenditures not expiring after a budget year.

In the case of long-term programmes the annual Finance Law specifies the total cost of a programme, the limit of State Budget expenditure in a given year and the State Budget expenditure to be incurred in the following two budget years.¹⁹ However, in the context of expenditure by State Budgetary units, this can hardly be considered an exception to the principle of annuality in the management of public funds. Firstly, because the expenditure ceiling for long-term programmes is determined along with the expenditure limits for a given budget year.²⁰ Secondly, because State Budgetary Units are not entitled to claim, from the State Budget, payment in the fol-

11 The division of public expenditure into end and redistributive expenditures has been adopted here according to T. Dębowska-Romanowska, *op. cit.*, p. 119–120.

12 The principles of the annuality of subsidies are not changed by the separate rules that provide for the possibility of concluding an agreement to support or entrust a public task for the period of the completion of the task or for a limited period. See the ruling of the Main Adjudicating Committee of 17 January 2011, BDF1/4900/118/10/30.

13 Annex No. 11 to the 2012 Budget Act of 2 March 2012 (Dz.U. poz. 273). See more on long-term programmes: M. Münnich, in: P. Smoleń (ed.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, p. 719–722.

14 Art. 136 of the Public Finance Act.

15 State Budgetary Units, being *stationes fisci* of the State Treasury, may not, by definition, be entitled under civil law to payment claims against State Treasury.

16 Art. 181, section 2 of the Public Finance Law.

17 See more: P. Woltanowski, in: E. Ruśkowski, J.M. Salachna (eds.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2010, p. 566; M. Duda, in: P. Smoleń (ed.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, p. 843–844.

18 E. Małecka-Ziembińska, J. Przybylska, *Wydatki niewygasające w świetle zasady jednoroczności budżetu*, in: J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (eds.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Lublin 2007, p. 400.

19 Annex No. 11 to the 2012 Budget Act of 2 March 2012 (Dz.U. poz. 273). See more on long-term programmes: M. Münnich, *op. cit.*, p. 719–722.

20 Art. 136 of the Public Finance Act.

lowing budget years to conduct a given programme, including the funds provided for it in the annual Budget Act.²¹

Undoubtedly however, an exception to the principle of the annuality of the Budget is the institution of the so-called 'expenditures not expiring after a budget year.' The Council of Ministers has been authorised²² to draw up a list and a financial plan for this type of expenditures. In general, all categories of expenditures, except for capital expenditures increased by shifting them within the framework of budgetary classification, and except for the funds for financing long-term programmes, may be covered by the objective scope of an ordinance.²³ The character of expenditures not expiring after a budget year is to some degree determined by the guidelines concerning the content of the ordinance itself, which implies that these are expenditures subject to public procurement procedure and investment expenditures.²⁴

The funds to cover the expenditures for which a longer term has been provided for are transferred by the Finance Minister, not later than on 31 December of a budget year, to a separate expenditures account in the central current account of the State Budget. These funds are considered to be expenditure in the same budget year in which they were deposited, which in an obvious way breaches the principle of cash accounting of the implementation of the State Budget.²⁵ The Council of Ministers can also, in an ordinance concerning expenditures not expiring after a budget year, indicate the funds which remain in the accounts of the executives of the State Budget and may be spent within the time periods specified in the ordinance.²⁶ The expenditures whose implementation authorisation has been extended by an ordinance, should be implemented within the periods specified in this ordinance. Otherwise, these funds are subject to transfer, within 21 days of the date specified in the ordinance, to the income of the State Budget.

The legal instrument enabling budget expenditure in a perspective longer than one year is also the permission of the Finance Minister to allocate the liabilities due and payable on 31 December of the previous year into the expenditure plan of that year.²⁷ According to Public Finance Law, the settlement, after the end of a budget year, of the liabilities due, may take place within 9 working days of the following year. If it is overdue, an expenditure may not be allocated to the expenditures of a given year and the entity implementing the budget loses its authorisation to conclude the expenditure. It should be emphasised that not every manager of a State budgetary unit may request authorisation of that operation but only the administrator of the budgetary part. The request can be filed both during and after a budget year within a time period that enables the Finance Minister to issue and makes it pos-

21 State Budgetary Units, being *stationes fisci* of State Treasury, may not, by definition, be entitled under civil law to payment claims against State Treasury.

22 Art. 181, section 2 of the Public Finance Law.

23 See more: P. Woltanowski, *op. cit.*, p. 566; M. Duda, *op. cit.*, p. 843–844.

24 E. Małecka-Ziembińska, J. Przybylska, *op. cit.*, p. 400.

25 E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne*, *op. cit.*, p. 542.

26 Art. 181, sections 6 and 7 of the Public Finance Law.

27 Art. 181, section 9 of the Public Finance Law. In this case the principle of cash accounting of State Budget is breached.

sible to make the payment not later than on the 9th working day of the year following the budget year.²⁸

The principle of the annuality of the budget is also not applicable to the Social Benefits Fund, which is obligatory in State budgetary units, regardless of the number of employees.²⁹ The Social Benefits Fund is made up of annual deduction from pay, calculated in proportion to the average number of employees.³⁰ In the case of State budgetary units these are therefore funds that come from the State Budget. In addition, the funds of the Social Benefit Fund acquired by the annual pay deduction is increased by the receivables that come from other sources³¹ specified in the Act on the Public Benefits Fund. The funds acquired for the Social Benefits Fund are public funds, which means that, in general, they are subject to the rules of spending public funds that are binding on budgetary units.³² However, the Act on the Social Benefits Fund provides for an exception to the principle of gross budgeting, stating *expressis verbis*, that the funds of the Social Benefits Fund, accumulated in a separate bank account, that have not been used in a given calendar year, are allocated to the following year.³³ Thus what remains in the Social Benefits Fund in a State budgetary unit are not only the funds from the State Budget that have been unused at the end of the year but also funds from other sources.

There is a special exception to the principle by which unused amounts of expenditure by the State Budget expire by the end of the calendar year. This exception has been provided for the units providing foreign assistance on the territories considered to be a war zone. Within the developmental cooperation on these territories budget units may incur liabilities for a period longer than a budget year, and the funds unused within the incurred long-term liability are not subject to reimbursement by 31 December of the given budget year and they are treated as non-expiring funds subject to reimbursement not later than on 30 June of the following year.³⁴

3. Incurring liabilities in State budgetary units

The relevant literature draws attention to the fact that the provisions concerning expenditure are given concrete form in the process of the practical implementa-

28 See: W. Białończyk, Ł. Kasiak, *Budżet państwa*, in: *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, Warszawa 2010, p. 265.

29 Art. 3, section 2 of *ustawa z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych* (Dz.U. z 2012 r. poz. 592), z późn. zm. Act on the Social Benefits Fund. The institution of the Social Benefits Fund is connected with the obligation on the part of an employer to satisfy, in the broad sense of the terms, the social needs of the taxpayer that follow from the labour law (art. 16 of *Kodeks Pracy z 26 czerwca 1974 r.* (Dz.U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 z późn. zm.)).

30 Art. 5 section 1 of the Act on the Social Benefits Fund.

31 Art. 7 of the Act on the Social Benefits Fund.

32 See: the verdict of the Provincial Administrative Court in Warsaw of 11 October 20014., sygn. akt III SA 2275/03, SIP Lex nr 260867; the verdict of the Provincial Administrative Court in Lublin of 11 March 2011, sygn. akt I SA/Lu 917/10, SIP Lex nr 1136112.

33 Art. 11 and 12 of the Act on the Social Benefit Fund. The conditions of the creation of and the principle of the management of the funds of the social benefits fund are specified in a separate Act which is directed at a number of very different entities both in the public and the private spheres. See more: K. Piecyk, in: A. Maruszewicz, K. Piecyk, *Ustawa o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych. Komentarz*, Warszawa 2011.

34 Art. 161, section 2 of the Public Finance Law.

tion of the budget by, among other things, concluding agreements, making payments and settling accounts.³⁵ Therefore the principle of the annuality of the budget must be reflected not only in the provisions concerning spending public funds but also in the regulations concerning the incurring of liabilities by State budgetary units. The amount provided in the financial plan of a unit to make a payment following from a civil law agreement should be considered as a limit that the executives of the budget are entitled to within their contractual freedom, while acting on account and on behalf of a public entity.³⁶

The principle mentioned above is reflected in the Public Finance Act, which states that units of the public finance sector may incur liabilities to be financed in a given year up to the amount contained in the expenditure plan of these units – in other words, within the limits specified in the annual perspective.³⁷ For State budgetary units, this principles have been made more precise in secondary legislation, according to which a State budgetary unit may incur liabilities to be financed in given year up to the amounts in the approved financial plan, reduced by the expenditures towards wages and salaries and the obligatory payments of the payer.³⁸ The consequence of these regulations is that, in general, the objective scope of the authorisation to incur liabilities must be covered in the financial plan.³⁹

The regulations limiting the time horizon for incurring liabilities by State budgetary units have been adopted in order to establish financial discipline in public institutions and to ensure State bodies have proper control over the management of public funds. However, a total prohibition on incurring liabilities for more than a year would make it impossible for budgetary units to operate.⁴⁰ It would mean that in every unit of the public finance sector the balance of liabilities resulting from products and services, orders and other necessary expenditures would have to be reduced to zero on 31 December of every year. In addition it would prevent concluding, with contractors of investments, contracts providing for conducting works and making payments for the works conducted in the two following budget years – so also in longer periods.⁴¹ Therefore, the legislator has provided for exceptional situations when it is acceptable to incur liabilities resulting in expenditures not contained in the financial plan for a given budget year.

35 See: A. Borodo, *op. cit.*, p. 9.

36 See: T. Dębowska-Romanowska, *op. cit.*, p. 36.

37 Art. 46 section 1 of the Public Finance Act. When determining these limits the following are taken into account: expenditures on wages and salaries, social insurance and Labour Fund contributions, other contributions and obligatory payments and the payments that result from liabilities incurred in previous years.

38 § 23 section 1 of the ordinance of the Finance Minister of 7 December 2010 on the method of the financial management of budgetary units and local government budgetary enterprises, cited as: the Ordinance on Financial Management.

39 See: ruling of the main Adjudicating Committee of 24 March 2011, BDF1/4900/6/7/RN-2/11/256, SIP Lex No. 862588.

40 This problem has been discussed in the context of The Public Finance Act of 2005. See: Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 1681 w sprawie utrudnień w zawieraniu długookresowych umów, <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/7DD15903>.

41 See: W. Misiąg, Organizacja sektora finansów publicznych – niezbędne zmiany, <http://www.nik.gov.pl/plik/id,1564.pdf>.

The first exceptional situation is connected with the implementation of long-term programmes. Units implementing such a programme may incur liabilities to finance the implementation of the programme every year – up to the total expenditure amount specified for the whole programme. If two or more entities implement a long-term programme together, the liabilities incurred by each entity may not exceed the amount planned for this entity.⁴² Thus it is acceptable to incur liabilities generating expenditures within the limits that were determined in separate Acts and specified in the annex to the annual Budget Act.⁴³

The second situation is connected with the institution of a guarantee to finance or co-finance certain expenditures from the State Budget by the Finance Minister,⁴⁴ i.e. a special type of commitment to finance the tasks specified in the relevant Act.⁴⁵ Whether or not it is acceptable to finance or co-finance expenditures depends on the aim of spending the funds and also on whether they are contained in a dedicated reserve in the Budget.⁴⁶ Thus the subjective scope of the authorisation to make a commitment includes projects co-financed by funds from the budget of the European Union and not subject to reimbursement of the funds from the assistance provided by EFTA member States; current or investment expenditures; long-term programmes. Significantly, the timeframe of the promise may not only be applicable to co-financing in a given budget year but also in the following years. Consequently, budgetary units may incur liabilities resulting in expenditures not contained for a given budget year, within the limits of the guarantee issued by the Finance Minister. One should also add that the request to grant a guarantee to finance or co-finance is filed by the administrator of that budget section, and the Finance Minister, not later than on 20 December of a given budget year, allocates the dedicated reserve to finance the tasks for which the respective guarantees have been granted.⁴⁷

As has already been indicated above, of a special nature is the authorisation to incur liabilities by the units implementing developmental assistance in the territories considered to be a war zone. These units may incur liabilities for a period longer than a budget year, if the expenditures to cover the servicing of the liabilities have been covered in the annual Budget Act.⁴⁸

42 Art. 136 section 4 of the ustawy o finansach publicznych i rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2010 r. w sprawie wniosków o zapewnienie finansowania lub dofinansowania z budżetu państwa projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) (Dz.U. Nr 238, poz. 1583).

43 Long-term programmes are usually enacted in the form of Resolutions of the Council of Ministers, but in some cases as Acts of Parliament which, however, do not create fixed expenditures but rather determine the upper limit of total State Budget expenditures to co-finance a given programme during the whole period of its implementation. See, for example, The Act of 22 July 2004 on enacting the long-term programme "Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu 2004–2015" (Dz.U. Nr 192, poz. 1962 z późn. zm.) „Program rozwoju infrastruktury granicznej na polsko-ukraińskiej granicy państwowej w latach 2010–2013”, enacted by the Resolution of the Council of Ministers No. 9/2010 of 26 January 2010.

44 Art. 153 of Public Finance Law.

45 See: W. Miemiec, in: M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Wrocław 2010, p. 395.

46 See: L. Lipiec-Warzecha, Ustawa...

47 Art. 154 section 3 of Public Finance Law.

48 Art. 161 section 1 of Public Finance Law.

In order to take into account the proposals put forward by the policy and the executives of the budget, the ordinance on the method of the financial management of budgetary units and Local-Government budgetary enterprises includes a rule by which liabilities resulting from long-term agreements may only be incurred if these agreements are justified by the relevant work schedules and if they are concluded according to the time frames introduced by the legal provisions concerning public procurement. In addition, it is possible to incur liabilities resulting from the agreements whose implementation in the following year is necessary to ensure the continuous operation of the unit and whose payment is due in the following year.⁴⁹

The first rule of law cited above is compatible with the regulation in the relevant Act stating that units of the public sector generally conclude agreements whose object are delivery or building service based on the principles specified in the provisions concerning public procurement. According to these provisions an agreement is concluded for a fixed period. The ordering party may, however, conclude a contract whose object is temporary or continuous services, for a period of over 4 years if completing the order in a longer period will generate savings in comparison to a 4 year period or if is justified by the solvency of the ordering party or the scope of the planned investments and by the period necessary for the payment.⁵⁰ A contract for an indefinite period may be concluded if its object is the provision delivery of water by means of a water or sewage system or sewage disposed into to such a system; gas from gas network; heat from a heating network; computer software licences; and distributing electricity or natural gas.⁵¹

According to the second regulation it is acceptable in a given budget year to incur liabilities that will be paid with the funds contained in the budget for the following year if it is necessary to ensure the continuous operation and normal functioning of the unit. It should be stressed that according to the proposals put forward in the policy, in the cited rule of law the range of expenditures necessary for the normal functioning of a unit is open-ended.⁵² The decision in this respect is made by the managers of budgetary units.

Incurring liabilities involving public funds is connected with the responsibility for breaching the discipline of public finance. Such a breach in the case of State budgetary units is, first and foremost, incurring a liability without an authorisation specified in the annual Budget Act or a financial plan, in violation of the authorisation, and also incurring a liability in violation of the provisions concerning incurring liabilities by budgetary units.⁵³ In the policy and judicature of the Main Adjudicating Committee there is a prevailing view that the penalty for breaching the discipline of public finance is incurring a liability under civil law.⁵⁴ Therefore, the violation of the author-

49 § 23 section 2 of the ordinance on the method of financial management.

50 Art. 142 sections 1 and 2 of ustawa z 29 stycznia 2004 r. o zamówieniach publicznych (Dz.U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 z późn. zm.), cited as the Act on Public Procurement.

51 Art. 143 of the Act on Public Procurement.

52 See: W. Misiąg, *op. cit.*, p. 8.

53 Art. 15 of ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

54 See: L. Lipiec-Warzecha, *Odpowiedzialność ...*, SIP Lex and the judicature cited therein. Any violation by the executives of the budget, of the authorisation in the scope of incurring liabilities results in their legal liability but

isation to incur a liability is mainly applicable to a situation when the liability comes into existence a result of expressing a will (usually in a concluded contract) by a person authorised to act on behalf of a given unit in the public finance sector.⁵⁵ In the context of the provisions concerning the liability for breaching the discipline of public finances, the appearance of a particular actual state will not constitute incurring a liability, because in such a situation it is difficult to attribute willingness to the person acting on behalf of the unit.⁵⁶ It addition, to determine responsibility it does not matter whether the incurred liability is due or will become due in the future.⁵⁷

In the context of the remarks above, there appears a problem how to evaluate agreements between State Budgetary Units whose content matter is the commitment of a given unit to conduct a specified performance, including the payment of a specified amount. The judicature of the Supreme Court has unambiguously stated that when the parties of an agreement are budgetary units of the State Treasury, civil law obligation relationship does not exist, because the necessary condition for such a relationship to appear is the existence of at least two entities with legal capacity.⁵⁸ In the case of agreements between State budgetary units one can also speak of transactions between organizational units of the State Treasury. The principles of conducting these transactions follow form the provisions of financial law, and the settlement of possible disputes between stations fisci of the State Treasury can only take place outside the system of court protection.⁵⁹ Because the principle of the annuality of the budget in the financial management of State Budgetary Units is also applicable to the expenditures that constitute transfers between units of the public finance sector, it seems that the agreements mentioned above should be concluded with taking into account the restrictions following from the annuality principle.

4. Conclusions

In attempt to evaluate the principles of the financial management of State budgetary units one should first of all stress that the annuality of planning the revenues and expenditures in these units follows form the very essence of gross budgeting. Consequently, this principle must be reflected both in the provisions concerning the

does not cancel the duty to make the payment. Even if a given unit ceases to exist, the State Treasury is still responsible for this liability. See: T. Dębowska-Romanowska, *op. cit.*, p. 36; the verdict of the Supreme Court of 27 September 2002, sygn. akt IV CKN 1302/00, SIP Lex No. 577494.

55 See: the ruling of the Main Adjudicating Committee of 28 June 2004, DF/GKO/Odw.-31/42/2004/505, SIP Lex No. 141914. Issuing an invoice on a given date by a given entity must not result in incurring a penalty by the purchaser specified in the invoice. Accepting an invoice is the same as a payment order and constitutes the incurring of the liability incurred. See: the ruling of the Main Adjudicating Committee of 21 January 2010, BDF1/4900/75/76/RN-14/09/39, SIP Lex No. 793196. In contrast, issuing a blank promissory note by the manager of a budgetary unit would constitute incurring a liability with a breach of authorisation. See: the Resolution of the Regional Accounting Chamber in Olsztyn of 23 June 2010, 0102-118/10, SIP Lex No. 585544.

56 See: R. Trykozko, *Księgi rachunkowe i sprawozdawczość jako podstawa oceny przekroczenia przez kierownika samorządowej jednostki budżetowej upoważnienia do zaciągania zobowiązań*, „Finanse Komunalne” 2009, No. 3, p. 71.

57 See: the ruling of the Main Adjudicating Committee of 28 June 2004, BDF1/4900/48/54/11/15, SIP Lex No. 895966.

58 See: the verdict of the Supreme Court of 27 October 2004, sygn. akt III CK 420/03, SIP Lex No. 174205.

59 See: the ruling of the Supreme Court of 17 January 2001, sygn. akt IV CKN 1672/00, SIP Lex No. 53118. The possibility to settle a dispute, between individual stations fisci, as to which of them is responsible for the State Treasury. See: the ruling of the Supreme Court of 31 May 2000, sygn. akt I CKN 250/00, SIP Lex No. 532099.

expenditure of public funds and in the content of the regulations referring to incurring liabilities by State budgetary units. This is because the source of authorisation to conduct the expenditure part of the financial plans of State budgetary units is the annual Budget Act.

Secondly, it is hard to disagree with a view that an absolute character of the principle of annulity of State budgetary unit would make it impossible for these units to operate. Consequently, the Public Finance Law provides for special situations in which the managers of State budgetary units are entitled to implement expenditures after the end of a budget year or authorized to incur liabilities resulting in expenditures not covered in the financial plan on day of incurring them.

Thirdly, one should emphasise that the rules of law providing for such exceptional situations should be strictly interpreted because the principle of annuality of the budget is one of the fundamental principles underlying public finance, and the regulations restricting the time horizon of spending funds and incurring liabilities by State budgetary units have been adopted to introduce the budget discipline in State institutions to ensure that State authorities have proper control over the management of public funds.

Abstract

The annuality of planning revenues and expenditures in State budgetary units follows from the very essence of gross budgeting. However, if this principle had an absolute character, it would be impossible for these units to function normally. Consequently, the Public Finance Act provides for special situations when the managers of State budgetary units have the authority to implement expenditures after a budget year has finished or when they are entitled to incur liabilities resulting in expenditures not covered in the financial plan on the day when they were incurred. The primary principle of this article is an attempt to evaluate the provisions concerning the implementation the expenditures side of financial plans of State budgetary units from the perspective of the principle of budget annuality.

Ведомственные целевые программы на муниципальном уровне как форма программно-целевого бюджетного планирования

Ирина Глазунова¹

Конституция России выделяет местное самоуправление в самостоятельную основу конституционного строя. На федеральном уровне и в региональных центрах вырабатывается общая социальная и экономическая политика, реализация которой преимущественно происходит в муниципальных образованиях и обеспечивается органами местного самоуправления.

В существующих публикациях однозначно говорится о том, что наличие норм, обязывающих органы местного самоуправления уделять должное внимание планированию социально-экономического развития муниципального образования, свидетельствует о важности и значимости указанного процесса для самого развития муниципального образования, а также о том, что разработка проектов планов и программ развития муниципального образования должна вестись на основе собственной нормативной базы.²

Действительно, в содержание экономической и социальной деятельности органов местного самоуправления входит планирование развития муниципального образования. В соответствии со ст. 17 Федерального закона 2003 г. “Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации”³ (далее – Закон о МСУ) к полномочиям органов местного самоуправления отнесены полномочия по принятию и организации выполнения планов и программ комплексного

1 Омский государственный университет имени Ф.М. Достоевского (Россия).

2 С.А. Авакьян и др., Муниципальное право России: Учебник, Москва 2009, с. 434.

3 СЗ РФ. 2003. N 40. Ст. 3822.

социально-экономического развития муниципального образования, организация сбора статистических показателей, характеризующих состояние экономики и социальной сферы муниципального образования, предоставление указанных данных органам государственной власти в порядке, установленном Правительством РФ.

Принятие планов и программ развития муниципального образования, утверждение отчетов об их исполнении относятся к исключительной компетенции представительного органа муниципального образования (ст. 35 Закона о МСУ). При этом проекты планов и программ развития муниципального образования предварительно выносятся на публичные слушания населения, порядок организации и проведения которых устанавливается уставом муниципального образования и (или) нормативными правовыми актами представительного органа муниципального образования (ст. 28 Закона о МСУ).

Уже более пяти лет в Российской Федерации ведется работа по реформированию бюджетного процесса в соответствии с общими направлениями, предусмотренными в Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах, одобренной Постановлением Правительства РФ от 22 мая 2004 г. N 249. Целью реформы является переход к бюджетированию по результатам, который позволит осуществлять полный цикл управленческого процесса – от постановки задач планирования до оценки результата и эффективности произведенных бюджетных расходов.⁴

В настоящее время практика формирования и реализации государственной политики органами власти показывает, что применение программно-целевого метода имеет ряд преимуществ по отношению к иным методам (например, реализация отдельных проектов).

Основными достоинствами применения программно-целевого метода, в частности при реализации ведомственных целевых программ, являются:

- комплексность решения проблемы, достижения цели и задач;
- концентрация временных, финансовых и человеческих ресурсов;
- определение приоритетности мероприятий, очередности и сроков их реализации исходя из их социальной и экономической целесообразности, а также с учетом размеров финансирования;
- обеспечение интеграции мероприятий, носящих различный характер (научно-исследовательский, организационно-хозяйственный), при их четкой последовательности в общем процессе достижения конечной цели, предусмотренной программой;
- соотношение имеющихся и планируемых финансовых ресурсов с разрабатываемыми комплексами мероприятий по направлениям программы;
- эффективность использования бюджетных средств;

4 Подробнее см. А.С. Матненко, Бюджет результатов: правовая концепция, Омск 2008.

– создание благоприятных условий, необходимых для дальнейшего развития отрасли.⁵

При этом следует отметить и ряд возможных недостатков и рисков, которые могут возникнуть при применении данного метода. К ним можно отнести: разобщенность и бессистемность правового регулирования отношений программно-целевого бюджетного планирования; риск недостаточного ресурсного обеспечения мероприятий программы; необъективный мониторинг мероприятий; недостатки в работе исполнителей при реализации мероприятий программы.

Так, ст. 179 Бюджетного кодекса РФ предписывает исполнительным органам государственной власти и местным администрациям установление порядка принятия решений о разработке долгосрочных целевых программ, их формирования и реализации в виде нормативно-правового акта соответствующего уровня управления.

Нормативно-правовая база субъектов РФ и некоторых муниципальных образований в части применения целевых программ и ведомственных целевых программ показывает, что не во всех регионах такой порядок установлен в виде отдельного нормативно-правового акта государственного органа исполнительной власти и местной администрации. Несомненно, эти факторы порождают ряд характерных проблем: отсутствует разработанная нормативно-правовая и методическая базы, наблюдается достаточно слабое информационное сопровождение результатов мониторинга самих программ, выбранные показатели или данные для расчетов зачастую не имеют достоверных источников информации и т.д. Однако все эти негативные моменты могут быть скорректированы в процессе подготовки и реализации программы.

Таким образом, программно-целевой метод представляется наиболее эффективным методом государственного управления.

При этом бесспорно, что ведомственные целевые программы в большей мере способствуют достижению результатов по поставленным задачам, нежели федеральные, региональные или местные целевые программы. В первую очередь это связано с тем, что в ведомственные целевые программы закладывается комплекс мероприятий, направленных на решение конкретных отраслевых задач, применяется упрощенная процедура планирования и отчетности, ответственность за достижение результатов и полномочий по реализации программы сосредоточена внутри ведомства (подведомственных организаций (учреждений)). Все перечисленные факторы создают наибольшие гарантии для успешного выполнения ведомственной целевой программы.

Формами программно-целевого бюджетного планирования являются государственные программы, федеральные, региональные и муниципальные целевые программы, а также ведомственные целевые программы.

5 См. А.А. Саттарова, Историко-правовая обусловленность информационного обеспечения бюджетного планирования, „Финансовое право” 2011, № 9; Е.Г. Пузыревская, Ведомственные целевые программы как механизм эффективной реализации государственной политики, „Государственная власть и местное самоуправление” 2009, № 9, с. 17–21.

Ведомственные целевые программы, например, могут быть классифицированы по сферам, в которых предполагается осуществить комплекс мероприятий, предусмотренный программой. Соответственно предлагается различать ведомственные целевые программы в социальной, экономической, культурной и других сферах.

В соответствии со ст. 179.3 Бюджетного кодекса РФ порядок разработки, утверждения и реализации муниципальных ведомственных целевых программ возложен на местную администрацию.

Однако целый ряд федеральных отраслевых законов устанавливает необходимость программно-целевого регулирования деятельности по реализации своих вопросов с участием местного самоуправления.

К полномочиям органов местного самоуправления по вопросам развития малого и среднего предпринимательства относится формирование и осуществление муниципальных программ развития субъектов малого и среднего предпринимательства с учетом национальных и местных социально-экономических, экологических, культурных и других особенностей (ст. 11 Федерального закона от 24 июля 2007 г. N 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»⁶).

Другой пример – для содействия развитию торговли органы местного самоуправления могут разрабатывать соответственно региональные и муниципальные программы развития торговли, учитывающие социально-экономические, экологические, культурные и другие особенности развития субъектов Российской Федерации, муниципальных образований (ст. 18 Федерального закона от 28 декабря 2009 г. N 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации»⁷).

Кроме того, программа муниципальных заимствований на очередной финансовый год (очередной финансовый год и плановый период) предусмотрена ст. 110.1 Бюджетного кодекса РФ, муниципальные программы в области энергосбережения и повышения энергетической эффективности – в ст. 23 Федерального закона от 27 июля 2010 г. N 190-ФЗ «О теплоснабжении»,⁸ а муниципальные программы поддержки социально ориентированных некоммерческих организаций – в ст. 31.3 Федерального закона от 12 января 1996 г. N 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».⁹

Исследование процессов формирования и повышения правовой культуры в муниципальном образовании на основе анализа муниципальных правовых актов показало, что формирование правовой культуры в муниципальных образованиях также осуществляется посредством программно-целевого метода.¹⁰ Основной формой реализации программно-целевого метода формирования и повышения право-

6 СЗ РФ. 2007. N 31. Ст. 4006.

7 СЗ РФ. 2010. N 1. Ст. 2.

8 СЗ РФ. 2010. N 31. Ст. 4159.

9 СЗ РФ. 1996. N 3. Ст. 145.

10 Решение Думы г. Братска от 30.03.2007 г. № 307/г-Д «Об утверждении муниципальной целевой программы «Повышение правовой культуры в муниципальном образовании «Город Братск» на 2007–2009 годы» // Братские вести. 2007. № 17. 6 апр.; Решение Омского городского Совета от 01.03.2006 г. № 335 «Об утверждении общегородской целевой программы «Повышение правовой культуры в городе Омске» (2006–2010 годы)» // Бюллетень Омского городского Совета. 2006. № 9.

вой культуры в муниципальном образовании выступают целевые программы, принимаемые органами местного самоуправления, а также органами государственной власти Российской Федерации и субъектов Российской Федерации.¹¹

В то же время отдельные отраслевые программы муниципального образования являются составной частью региональных и федеральных программ – программ развития муниципальной службы, программ по проведению капитального ремонта многоквартирных домов.¹²

При написании порядка разработки, утверждения и реализации муниципальных ведомственных целевых программ особого внимания заслуживают вопросы, касающиеся характеристик ведомственных целевых программ, их видов и внутреннего содержания.

На местном уровне в отсутствие соответствующего законодательного регулирования приходится использовать опыт органов государственной власти. На федеральном уровне структура, общий порядок разработки, утверждения и контроля ведомственных целевых программ утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации в Постановлении от 19 апреля 2005 г. N 239 “Об утверждении Положения о разработке, утверждении и реализации ведомственных целевых программ”.¹³

Анализ муниципально-правовых актов позволяет констатировать, что специалисты в муниципальных образованиях вынуждены уделять внимание таким понятиям, как “ведомство”, “муниципальное ведомство” и т.д. В большинстве случаев в нормативных актах сразу же дается определение понятия “ведомственная целевая программа”, например как комплекс мероприятий, направленных на решение конкретной тактической задачи.¹⁴

Как правило, муниципальные ведомственные целевые программы принимаются на срок от одного года до трех лет, мероприятия в них не могут дублировать мероприятия долгосрочных целевых программ, ведомственные программы не подлежат разделению на подпрограммы.

Система управления реализацией программы включает описание распределения полномочий и ответственности между структурными подразделениями раз-

11 См. напр. Постановление Администрации г. Омска от 30.03.2009 г. “О ведомственной целевой программе развития” Культура Омска. Создание сети общедоступных информационно-просветительских центров на базе муниципальных библиотек (2009–2013 годы)”; Постановление Правительства Республики Дагестан от 11.03.2008 г. № 56 «О республиканской целевой программе «Повышение правовой культуры населения Республики Дагестан»; Постановление Курской областной Думы от 15.02.2007 г. № 270-IV Од «Об областной целевой программе повышения правовой культуры населения (правовой всеобуч) в Курской области на 2007–2008 годы».

12 См. напр. Постановление Администрации города Омска от 16.05.2011 г. N 450-п “Об утверждении Положения о порядке отбора многоквартирных домов в ведомственную целевую программу развития “Капитальный ремонт и ремонт дворовых территорий многоквартирных домов города Омска” на 2011 год” // Третья столица. № 24. 19.05.2011.

13 СЗ РФ. 2005. N 17. Ст. 1571.

14 См. напр. Постановление Мэра города Омска от 30.06.2008 г. N 484-п (ред. от 25.11.2010) “Об утверждении Положения о разработке, утверждении и реализации ведомственных целевых программ и Положения о порядке оценки эффективности и результативности реализации ведомственных целевых программ” // Третья столица. № 30. 09.07.2008.

работчика программы, отвечающими за реализацию программы, характеризуется завидным разнообразием.

Представляют интерес нормы оценки исполнения программы. Так, согласно п. 4.2 Положения о порядке разработки, утверждения и реализации ведомственных целевых программ Артемовского городского округа Приморского края¹⁵ “оценка производится по следующим критериям:

- степень достижения запланированных результатов и намеченных целей программы;
- степень соответствия запланированному уровню расходов;
- экономическая эффективность, под которой понимается соотношение непосредственных и планируемых результатов для достижения в рамках реализации программы с фактическими и плановыми затратами на их достижение;
- общественная эффективность, под которой понимается соотношение общественно значимого эффекта реализации программы (показателя конечного результата или его изменения) с непосредственными результатами;
- общественно-экономическая эффективность, под которой понимается соотношение величины достигнутого конечного общественно значимого результата с величиной затрат на его достижение”.

Имеются акты, в которых разрабатывается два вида ведомственных целевых программ (п. 2.2 Положения о порядке разработки, утверждения и реализации ведомственных целевых программ города Заречного Пензенской области):

- 1) ведомственная целевая программа развития (далее – ВЦПр) – разрабатываемый ведомством комплекс взаимосвязанных мероприятий, направленных на решение конкретной задачи (задач), стоящей перед ведомством, описываемой измеряемыми целевыми индикаторами;
- 2) ведомственная целевая программа функционирования (далее – ВЦПф) – выделяемая в аналитических целях группировка расходов бюджета, направленная на обоснование выполнения ведомством полномочий в рамках действующих расходных обязательств и описываемая измеряемыми целевыми индикаторами.¹⁶

Раздел 7 Порядка разработки, утверждения и реализации ведомственных целевых программ в г. Калининграде (Калининградская область) предусматривает меры стимулирования ведомств:

7.1. В случае перевыполнения целевых индикаторов результативности ВЦП (степени достижения показателей результата) на основании данных ежегодного мониторинга реализации ВЦП глава Администрации городского округа по решению

15 Постановление Администрации Артемовского городского округа от 28 марта 2008 г. N 255-па “Об утверждении Положения о порядке разработки, утверждения и реализации ведомственных целевых программ Артемовского городского округа” (вместе с Паспортом целевой Программы ведомства) // СПС “КонсультантПлюс”.

16 Постановление Администрации г. Заречного от 3 июля 2009 г. N 1014 “Об утверждении Положения о порядке разработки, утверждения и реализации ведомственных целевых программ города Заречного” // СПС “КонсультантПлюс”.

Совета вправе применить процедуру стимулирования исполнителей указанных программ.

7.2. В качестве мер стимулирования ведомств могут быть использованы:

- 1) меры экономического стимулирования – корректировка предоставляемых ведомствам бюджетных средств в следующем бюджетном цикле;
- 2) меры административного стимулирования – установление большего приоритета программам данного ведомства при рассмотрении программ на очередной финансовый год и среднесрочную перспективу.

7.3. Дополнительные объемы бюджетных средств ведомство вправе направить на финансирование расходов в рамках основных направлений расходования средств, предусмотренных программой, по результатам реализации которой получены положительные результаты, а также других программ ведомства.¹⁷

Заслуживает внимания определение целевого индикатора, представленного в Порядке разработки, утверждения и реализации ведомственных целевых программ города Новосибирска, следующим образом: “Целевые индикаторы представляют собой измеряемые количественные показатели, характеризующие степень достижения цели и решения поставленных задач. Значения индикаторов приводятся, как правило, в динамике за три года, предшествующих году начала реализации ведомственной целевой программы, и на период реализации ведомственной целевой программы. Значения прогнозируемых целевых индикаторов должны быть обоснованы. Обоснованием могут служить сравнения со среднероссийским уровнем, результаты проведенных социологических опросов, оценки ожидаемых потребностей потребителей муниципальных услуг или иные расчеты”.¹⁸

Федеральный закон от 20 июля 1995 г. N 115-ФЗ “О государственном прогнозировании и программах социально-экономического развития Российской Федерации”¹⁹ определяет цели и содержание системы государственных прогнозов социально-экономического развития Российской Федерации и программ социально-экономического развития Российской Федерации, а также общий порядок разработки указанных прогнозов и программ. Так, в ст. 5 этого акта определено, что ежегодное послание Президента Российской Федерации, с которым он обращается к Федеральному Собранию, содержит специальный раздел, посвященный анализу выполнения программы социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу и уточнению указанной программы с выделением задач на предстоящий год. Это важно для формулирования целей при разработке ведомственных целевых программ и понимания их соотношения с долгосрочными или комплексными программами ввиду отсутствия многих определений.

17 Постановление Администрации городского округа “Город Калининград” от 11 апреля 2008 г. N 655 “Об утверждении Порядка разработки, утверждения и реализации ведомственных целевых программ” // СПС “КонсультантПлюс”.

18 Постановление мэра города Новосибирска от 10 апреля 2008 г. N 285 (в ред. от 24 ноября 2008 г.) “Об утверждении Порядка разработки, утверждения и реализации ведомственных целевых программ города Новосибирска” // СПС “КонсультантПлюс”.

19 СЗ РФ. 1995. N 30. Ст. 2871.

Таким образом, завершая краткий анализ опыта муниципальных образований, хотелось бы отметить следующие моменты в качестве основных выводов:

- во-первых, требуется раскрытие ряда экономических понятий и терминов на федеральном уровне для единообразия подготовки программ специалистами как государственного, так и муниципального уровня;
- во-вторых, предусмотреть в Федеральном законе 2003 г. “Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации” нормы-принципы, посвященные программно-целевым методам бюджетного планирования.
- в-третьих, на муниципальном уровне необходимо разработать положения “О муниципальных целевых программах” и “О муниципальных ведомственных целевых программах”. Целевые программы и ведомственные целевые программы в течение уже ряда лет реализуются в муниципалитетах. Однако механизм их планирования, принятия, исполнения и контроля за исполнением никак не закреплен во многих муниципальных образованиях. Как правило, такие программы разработаны лишь в крупных городах и городских округах. В систему правовых актов местного самоуправления необходимо включение таких норм финансового права, которые создали бы условия для реализации в бюджетном процессе эффективной системы программно-целевого планирования и заложили бы основы для переориентации расходов муниципального бюджета на управление результатами.
- в-четвертых, не только на муниципальном, но и на региональном и федеральном уровне для каждой программы необходима разработка процедуры изменения ее параметров или прекращения ее реализации в случае невыполнения поставленных задач. Необходимо постоянно осуществлять инвентаризацию действующих целевых и ведомственных целевых программ, мониторинг их исполнения.

Abstract

The article is devoted to analysis of experience of municipal formations in determination of procedure of elaboration, confirmation and realization of departmental purpose-oriented programs. On the basis of analysis of provisions of municipal legal acts the author studies the peculiarities of creation of normative base in planning of social-economy development of municipal formation. Such analysis allows to form recommendations with regard to further improvement of Federal Law on Local Self-government.

Lack of the Budgetary Income Sources Stabilization and Long-Term Financial Planning in the Commune

Jadwiga Glumińska-Pawlic,¹ Ewa Janik²

1. Introduction

Permanent public finances reform ongoing in Poland for many years requires to implement rational economic policies by the commune bodies as well as searching ways and sources of tasks' financing in order to fulfill needs in the sphere of public utility.³ On the ground of market economy it is tied up with necessity to run an active, long- range policy that ensures appropriate social and economic processes course, particularly investment ones. The tasks' execution level is dependent not only on the manner of management but also on binding legal regulations and bestowed income sources.

The main purpose of the long – term budgetary planning in a commune should be facilitating to carry a comprehensive analysis of its financial situation in a longer than one year prospect that can make easier to concentrate the resources and to estimate as well as verify the activities been undertaken in their significance for the community scope. It means that a long – term financial planning constitutes the instrument to the public funds management in order to obtain required effects resulting from their usage. Lack of stability of regulations which define the sources of the budgetary incomes in a commune does not promote such planning activities, particularly in the scope of the long – term financial prognosis.

1 University of Silesia (Poland).

2 University of Economics in Katowice (Poland).

3 B. Filipiak, Financial strategies of the territorial self-government units, Warszawa 2008, p. 8 and others.

2. Long-term financial planning

The act on public finances from 1998⁴ established, for the first time, the basis for a long-term financial planning (at least in the scope of three years) in the field of the expenditures connected with the long-term investment programs. These plans possessed, to be sure, facultative nature, but they provided the communes with a chance to lengthen the time prospects and departure from full severity of the budgetary economy because they might be settled independently to budgetary expenditures for the given goal and planning expenditures performance for each succeeding stage of the long-term program execution should be precluded to the analysis and the estimation of the results gained during the previous stages.⁵ The subsequent act on public finances from 2005⁶ upheld the valid principle that the budgetary resolution may specify, besides the expenditure limits for a given period of the budgetary year, also the limits of the expenditures for the long-term investments programs, programs and projects performed on the basis of the EU budget, from the sources originating from foreign sources which are not liable to reimbursement and for tasks resulting from provincial contracts concluded between the Council of Ministries and the provincial self-government, which are included on the list that constitutes attachment to the budgetary resolution, whereas from 2006 the obligation to insert into the budgetary resolution, in the form of the enclosure, the list of the agreement on private-public partnership, which were concluded by the commune with the private entities, was entered into relevant procedures.

Beginning from 1st of January 2010 the new act on public finances⁷ came into force, establishing significant amendments of the self-government public financial sector functioning regulations, including long-term financial planning. The act imposed an obligation on the commune council to undertake a long-term financial prognosis⁸ which is to stimulate its financial policy.

A long-term financial prognosis, contrary to a Long-Term State Financial Plan, is not a plan but it has only a prognostic character⁹ and it is assumed that it will be a strategic, long-term document, which constitutes the basis to the development of the commune and a necessary document of modern financial management.¹⁰

4 Art. 110 ustawy z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 155, poz. 1014 z późn. zm.).

5 E. Chojna-Duch, Polish financial law. Public finances, Warszawa 2001, p. 176.

6 Ustawa z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

7 Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

8 Art. 226–232 of the act.

9 The prognosis idea means anticipation of future events and processes on the grounds of the existing prerequisites, i.e. future events. The prognosis, contrary to the plan, does not specify 'what should be done' but answers the question: „what are the conditions we will be acting on”, „what would probably happen” or „what might happen in the future”. These prognoses, with more or less considerable probability, describes future conditions of activities. Compare: J. Komorowski, Programming and financial planning in Poland, in: J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc (eds.), Knowledge on public finances and financial law in Poland. Attainment and directions of development, Lublin 2008, p. 530 and others.

10 C. Kosikowski, The new act on public finances, Warszawa 2011, p. 14; P. Smoleń (ed.), Act on public finances. The commentary, Warszawa 2012, p. 1016 and others.

3. Long-term financial prognosis (LFP)

The long-term financial prognosis of the territorial self-government unit does not possess a directive character and it is undertaken by the council resolution, which is separate from the budget resolution. An initiative to draw up the resolution project belongs exclusively to the executive commune body, which presents it to the council and the regional accountancy chamber, together with the budget resolution project, in order to obtain an opinion. The chamber issuing the opinion, takes into account an obligation to ensure observance of provisions concerning on adoption and execution of budget resolutions within succeeding years, for which obligations were contracted and which are to be contracted. The budgetary year is covered by the long-term financial prognosis and, at least – three following years, and this period cannot be shorter than the period of the execution of the undertakings for which the expenditure limits were accepted in the successive years. It should be a striding prognosis, i.e. supplemented (prolonged) for each budgetary year, in such a way that it could each year include budgetary year and, at least – three successive years and this is the shortest period. In the period of the LFP validity the council of the commune has the right to amend the amounts of the expenditures destined for particular undertakings and, in the case of execution scope amendments or stopping the execution, as well as exterior conditions changes (for example: exchange rate changes or per cent rate change), on the basis of which the prognosis was previously prepared.¹¹

LFP includes, planned for the given period, budgetary incomes and expenditures, separated into current and property ones, the budget balance and also the planned amount of the debt for each year. Elaboration and the prognosis amendments are made each year, no later than the budget resolution adaption. LFP must take into account the period of the planned undertakings performance, the new ones and the continuous ones, which were begun in the course of the previous years. Such a period may, in these circumstances, include a couple of, even a dozen of years (in reality these prognoses are drawn up even up to 2086, for instance for the town of Gorzów Wielkopolski). Additionally, the act imposes obligations to prepare the prognosis of indebtedness for the period for which the obligation was contracted and is planned to be contracted.

The debt prognosis should, in this way, include all years up to the last one when the reimbursement of the contracted obligations is completed for the obligations which existed during the last year for which the basic part of the prognosis was prepared.¹² This document specifies also admissible limits of the commune indebtedness calculated for each particular year. Until the end of 2013 joint amount of the debt for the end of the budgetary year cannot exceed 60% of the executed commune incomes in total for given budgetary year and the relationship of the financial obligations reimbursement to planned for the given year budgetary incomes cannot be higher than 15%. However, beginning from 2014 maximum indebtedness will be fixed in-

11 See – Regional Administrative Court judgment in Gliwice, of 24th August 2011, II SA/GI 838/11.

12 Prognosis of the debt amount constitutes the supplementary document of LFP. Temporal differentiation of both these documents validity is connected with longer period of the money obligations reimbursement contracted in purpose to perform undertaking in relation to the period of the execution of the tasks itself.

dividually for each commune, taking into account a percentage indicator of the joint amount of the due amount of the obligation reimbursement for the given budgetary year which possess long-term character, including their percentage rate (credits, loans, securities purchase) and potential amounts reimbursement that result from granted warranties and guarantees in relation to total planned incomes to the commune budget.

LFP should keep inner coherence as it refers not only to given budgetary year but also inter – periodical relations, it means that amendment of any position in the first year covered by the prognosis causes amendments in all covered years up to the last one. This is the document which should reflect all directions and plans of the given commune development and its creation, on different stages, should be strictly integrated with not only executed tasks but also with the investment attempts. In subject literature we can find a stipulation to include /in the prognosis/ particular substantiation that covers explanation of the accepted values which unambiguously and in a reliable way should specify, among others, which titles of incomes and expenditures are included in this document and the manner they were predicted.¹³ It should be accepted that the obligation to express explanations aims to establish a deliberate document which was discussed both by the body that drew it up and by the body that took the resolution to launch it, and the explanations should make the analysis of the grounds accepted to define particular items of the prognosis possible and allow to check whether the accepted manner of the prognosis preparation required modification and whether these explanations had their substantial grounds. So, these explanations should be precise and refer to each item included in LFP. The resolution on LFP may contain authorization for the executive body to contract obligations connected with execution of the included undertakings, as well as in virtue of the agreements which execution in framework of the budgetary year and in the successive years is necessary to assure continuity of the commune activities and these which result from payment obligations that go beyond the budgetary year. This solution may arise considerable doubts, taking into account the limits of obligations and expenditures for particular undertakings adopted by the council. However, it is necessary to allow the executive body to perform its tasks in a correct, responsible and effective way.¹⁴ The commune council may, moreover, authorize the executive body to transfer its authorizations to contract obligations to organization units managers; it means that the prognosis may be legal basis to bind by the executive bodies (and, then, under their authorization, even by the subordinate units managers) obligation relationships with third parties. However, authorizations of this kind should be the substance regulated in the budgetary resolutions. In these circumstances we must state that in a legal point of view LFP was constructed improperly,¹⁵ because at its assumptions it should be information material only, auxiliary one, but instead of it,

13 See – The Letter of the Ministry of Finances – Territorial Self-Government Finances Department, No: ST1- 834/328/ WWR/09/10/1980, published on the Ministry of Finances website.

14 K. Sawicka, Long-term financial prognosis, in: R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (eds.), *Financial law*, Warszawa 2011, p. 339.

15 A. Borodo, Chosen legal questions of the act on public finances from 2009, „*Finanse Komunalne*” 2010, No. 1–2, p. 21–23, the same *The financial system of the territorial self-government in Poland*, Toruń 2011, p. 63–64.

LFP became the document that determines legally binding borders of activity, as well as obligations and authorizations.

4. „Realism” of the long-term financial prognosis

Pursuant to art. 226 item 1 of the act on public finances LFP should be realistic, i.e. feasible. The financial prognosis will fulfill this condition if at its preparation and adoption stage the bodies rely on objective and diligently estimated values, what should guarantee presentation of the full and reliable image of the most probable shape of the key variables for the budget stability, which reflect entire knowledge on the anticipated phenomenon that is available at the moment of the prognosis elaboration. If the long-term financial prognosis is to be real – it should be verified using the available methodology. However, it is not like the above, as it is difficult to foresee phenomena which might occur in the further prospect than the current budgetary year and which may result both from the ‘force majeure’, and the legislator’s will.¹⁶

It should be underlined that the principles of stability and reliability of sources belong to the basic set of principles used by the legislator to establish the systems of the budgetary incomes. The above two principles should be considered in two aspects. One of them is the necessity of the statutory (without time limitation) specification of the incomes sources that is guaranteed in The Constitution of the Republic of Poland in art. 168.¹⁷ This principle is connected with permanent, systemic imputation of the sources of incomes to the self-government what does not exclude possibility of statutory specification of obligatory sources which include incomes due in power of law exclusively, but also incomes originating from facultative sources which the communes may use after fulfilling defined prerequisites.¹⁸ The Constitutional Court in its jurisdiction underlines that¹⁹ the principle of the statutory regulation of the territorial self-government units incomes mean, in a positive approach, legislator’s duty to establish regulations which assure incomes in an apparent way. Whereas, the negative aspect of this principle stresses the ban to introduce such amendments in the legislation which would lead to actual erasure of the commune incomes.²⁰ The second aspect of this principle constitutes a postulate to stabilize legal system. Introduction of ultimate solutions should support it, instead of temporary, transitional ones – what should protect against permanent sense of threat and

16 LFP, being an instrument of the public means management, should contribute to increase thrift and frugality through facilitation of the free means for investment estimation, strengthening foreign means absorption and increase of the financial planning between different levels of the territorial self-government. Reliably prepared document increases confidence to the local authorities expressed not only by the inhabitants but also outside subjects. However, acceptance of the assumption by the legislator, which states that the prognosis should be realistic, provokes public unrest in Polish conditions, both among persons responsible to draw up the prognosis and its performance, as well as among person responsible to pronounce an opinion.

17 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

18 E. Kornberger-Sokołowska, Territorial self-government units’s budgets in the decentralization and regionalization aspects, in: E. Ruśkowski (ed.) The system of the financial law, V. II, Financial law of the public finances sector, Warszawa 2010, p. 242 and others.

19 See- Judgments of The Constitutional Court of 25th July 2006, K 30/04 and of 13th of July 2011, K 10/09.

20 T. Dębowska-Romanowska, The rules of the incomes division between the state and the territorial self-government, in: W. Wójtowicz (ed.), An outline of the public finances and financial law, Warszawa 2010, p. 101.

lack of clarity about future financial positions of communes.²¹ However, if we take into account the legal provisions valid in Poland on the commune incomes – they are characterized by an immense lack of stability. Beginning from 2004, when the new act on the territorial self-government units incomes came into force, the provisions of this act,²² as well as tax acts, which regulate tributes which constitute a part of the budgetary incomes, were amended more than dozen times.

5. The sources of the commune budgetary incomes

The sources of the territorial self-government units' incomes were settled in the Constitution of the Republic of Poland and in the act on the territorial self-government units incomes, whereas the principles of the implementation of the budget are regulated in the act on public finances. However, receipts from particular sources – especially tribute ones – are specified by relevant tax acts.

The territorial self-government units incomes may be classified in many ways and their possession of own, imputed without time limitation sources of income (of public and legal character) decide on their financial self-dependence, as well as granting a certain scope of authority to shape these incomes (taxes and local contributions).²³ It is difficult, however, to discuss on stable incomes to the commune budgets, and following that, reality of long-term financial prognosis, if the provisions of the acts regulating particular sources of the budgetary receipts are permanently amended. Let's take some examples:

- The act of 13th November 2003 on the territorial self-government units incomes was amended 18 times;
- The act of 12th January 1991 on local taxes and contributions²⁴ that regulates tax on real estate, tax on means of transport and on marketplace use, local tax and dog possession tax were amended 48 times;
- The act of 15th November 1984 on the agricultural tax²⁵ was amended 32 times;
- The act of 30th October 2002 on the forestry tax²⁶ was amended 9 times;
- The act of 28th October 1983 on the tax on succession and donations²⁷ was amended 36 times;
- The act of 9th September 2000 on tax on civil and legal activities²⁸ was amended 22 times;

21 J. Glumińska-Pawlic, Chosen problems of the finances of the territorial self-government, in: M. Barański, A. Czyż, S. Kubas (eds.), *The role of the territorial self-government in modernization in Poland*, UŚ Katowice 2010, p. 389 and others.

22 Ustawa z 13 listopada 2003 r. (Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 z późn. zm.).

23 See more ref. this subject: J. Glumińska-Pawlic, *Financial self-dependence of the territorial self-government units in Poland. Financial and legal study*, Katowice 2003; W. Miemieć, *Legal warranties of the financial self-dependence of the commune in the range of public and legal incomes*, Kolonia 2005.

24 Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.

25 Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.

26 Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.

27 Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 z późn. zm.

28 Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.

- The act of 26th July 1991 on the personal income tax,²⁹ shared by communes in revenue, was amended 148 times;
- The act of 15th February 1992 on the corporate income tax,³⁰ shared by communes in revenue, was amended 111 times.

Taking into account the above – although incomplete – specification, we may ascertain that it is difficult to discuss about stable incomes of the territorial self-government units and following this assumption, about actuality of the long – term financial prognosis. One must agree with the opinion that in the current construction of the provisions this requirement cannot be fulfilled. The prognosis is more suitable to the unit's one year budget for the given year but not the other way around. We should not skip over the fact that any prognosis does not constitute a real image of the future and it may only be the most probable 'script' elaborated using the knowledge that was available in the course of its drawing up. Among the factors which do not allow to establish real LFP we may mention the following conditions and circumstances:

- 1) firstly, legal conditions: results of current and possible changes in domestic an EU jurisdiction; lack of appropriate legal regulations (gaps on the law); low quality of the or the statutory law and wrong law interpellation, which may influence on financial situation of the territorial self-government units;³¹
- 2) secondly, political circumstances: events and political decisions adopted in the country and EU (political pressure and/or lobbying);
- 3) thirdly, financial conditions and circumstances: changes in access to external sources of financing; changes in the exchange rate policy, per cent rate policy, currency policy, financial crisis.

6. Resumption

Legislator's adoption of the assumption that it is possible to plan for the period of a few years in advance real global and real basic budget amounts does not reflect the reality. Today, it is even difficult to plan for the period of one year in advance, numerous amendments of the budget resolutions made in the course of the budgetary year in all self-government units bear testimony to it. Permanent changes in the binding provisions, lack of durability of legal regulations and stability assurance of the income sources obstruct even current financial economy. So far, we can only discuss on „correction“ of the self- government finances, not about responsible state policy towards these units. Binding currently law requires resolute changes, which cannot

29 Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.

30 Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.

31 In 2011 in result of the supervisory survey, Regional Accountancy Chamber inspected 2409 communes (resolutions on long – term financial prognoses). In result of these inspections in the framework of supervisory survey, RAC found: that 84,18% of the resolutions adopted by without law infringements, 15.82 % with law infringements. 10,21% of these were cases with unessential law infringements, whereas 3,53% constituted partially invalid resolutions and 2.08% entirely invalid resolutions. A. Babczuk, E. Pudło, Long-term financial prognoses of the territorial self-government units estimated by the Regional Accountancy Chambers, „Finanse Komunalne” 2011, No. 7–8.

possess features – as it is so far – of tiny corrections and ostensible activities. Lack of stable legal provisions referring to budgetary incomes of the commune render planning not only budget but also LFP impossible. LFP was to become a tool that assures rational planning tasks and public means management and also a tool of shaping – on the proper level – public debt for long-term periods. The prognosis was to be a strategic and priority document, on the grounds of which we could estimate financial condition of the commune and run responsible financial policy, focusing on considerable undertakings. However, the LFP construction, adopted in the act, indicates that it is an act which joins new solutions with hitherto existing, assuming without reason, that realistic planning of the budgetary amounts for the period of a few years is possible. LFP is, as such, unquestionably needed, but in these conditions only the debt prognosis and, but not without reservation, the long-term tasks/undertakings plan. In principle, only these two documents should – in assumption but not in the practical application of the binding provisions – become parts of the LFP. There is necessity of a coherent concept preparation in such circumstances, in order not to pass provisions once more confining the level of decentralization and financial self-dependence of the territorial self-government.³²

Abstract

Beginning from 2000 the obligation to draw up a long-term, realistic financial prognosis as a public means management instrument was introduced in Polish communes. LFP was to facilitate compound analysis of the financial situation in longer than one year prospect and contribute to enhance thriftiness and economy through resources concentration and implemented tasks verification. Unfortunately, permanent amendments in binding provisions, lack of the legal regulations' durability and assurance of the budgetary sources stability do not allow to establish a prognosis, and even hinder to run current financial economy.

32 Compare more: C. Kosikowski, Legal obstacles in the process of the public finances redress, „Kontrola Państwowa” 2006, No. 2, p. 5–17; E. Ruśkowski, Basic conditions of the public finances decentralization, *Ibidem*, p. 18–39.

Incomes of Territorial Self-Government Unit Budget and Proper Property Management

Petr Havlan,¹ Jan Janeček²

1. Introduction

On the present the vital portion of incomes of the territorial self-government unit budgets in the Czech Republic is determinate by the Act no. 243/2000 Coll. on Budget Allocation of Revenue of Certain Taxes to Territorial Self-Government Units and to Certain State Funds (the Act on Budget Allocation of Taxes). For an example in Hradec Králové Region (one of the 14 Czech self-government regions) the non-tax or non-state endowment incomes of the 2011 budget presented only 3% of all annual incomes.³ Such a situation is not an exception, it is a rule. The discussed part of incomes usually results from the economic activities of the units. In the light of “insignificant” portion of such incomes it could be possible to say that it is wasting of time to deal with the rules and principles of proper property management following of which help obtaining the incomes. Anyway we should not forget that also finance presents one of the types of property thus the rules and principles of proper property management do apply in its case as well. Despite of the above mentioned fact disclosing one of the aspects of the structure of budget incomes of territorial self-government units in the Czech Republic, it is also necessary to point out that even such a small budget incomes present today (in the times of reductions of public budgets) important source of funding enabling the units realize a part of their tasks. Those are the reasons for which we will pay attention to the topic of proper property management in the conditions of territorial self-government units of the Czech Republic.

1 Masaryk University, Brno (the Czech Republic).

2 Regional Authority of Hradec Králové Region (the Czech Republic).

3 Total 2011 budget incomes of Hradec Králové region present 8,9 billion CZK. The region has approximately 0,5 million inhabitants. See www.kr-kralovehradecky.cz.

2. Property Management as a Source of Budget Incomes – Basic Questions

The fact self-government units are legal entities capable of proprietary rights and obligations as well as capable to act in proprietary legal relationships in their own names is in the Czech legal order expressed first of all in the article 101 (3) of the Constitution of the Czech Republic which says these units are public-law corporations which may have their own property and which operate according to their own budget; further in section 2 (1) of the Act no. 128/2000 Coll. on Municipalities (hereafter “OZř”) (“A municipality is public-law corporation which has its own property. A municipality acts in legal relationships in its own name and bears responsibility from these relationships resulting.”) and in section 1 (1) of the Act no. 129/2000 Coll. on Self-Government Regions (hereafter “KZř”) (A self-government region is public-law corporations which may have its own property and own incomes defined by law and operates in accordance with law set conditions according to its own budget. A self-government region acts in legal relationships in its own name and bears the resulting responsibility arising there from.”)

In that sense for example the Commercial Code mentions them stating in its section 261 (2) that the 3rd part of Commercial Code will apply also on contractual relationships between the self-government units and entrepreneurs concerning their business activities, if these activities involve public needs. In other words, a self-government unit is defined explicitly as a participant of commercial contractual relationships.

There is no doubt self-government unit as legal entities and participants to proprietary legal relationships act according to provisions of the Civil or the Commercial Codes as far as a special act does not stipulate otherwise. In this sense, it is possible to approach as special acts the Act on Municipalities and the Act on Self-Government Regions (especially their “proprietary” provisions), although they will be themselves general to other special acts regulating property questions of self-government units. It means they will apply supportingly, i.e. in general at the situation if the matter is not regulated by a special act (“unique”) otherwise.

It is of high importance for the self-government units that they are full-fledged proprietary entities, full-fledged subjects of ownership rights. As proprietors they have, being principally in equal situation as other proprietors, all the rights of owner and they are, on principle, restricted in the same way as any other owners. The fact that public-law regulation is stricter with them then with the other owners is another matter. Concerning their non-substitutable role of fulfilling so-called social function of ownership and public interest they can be perceived as “special mission owners”.

Specificity of so-called *budgetary sphere* is evident from, among others, the point of criterion of ownership itself also in the concept of *territorial self-government unit property* in “a greater sense” (thus similar to state property). It means money funds stay in ownership of a territorial unit Although they are transferred in the form of returnable financial help on conditions stipulated by the section 34 (1) the third sentence of the Act No. 250/2000 Coll. on Budgetary Rules of Territorial Budgets

(hereafter "RPÚR") to "competency to manage property" of the unit's "allowance organization" (see further); on the other hand, the owner changes if the money is transferred in the form of expenses dedicated to support private subject carrying out useful to public activities [see the section 9 (1) (h) and the section 10 (1) (i) of RPÚR].

The specificity of a budgetary sphere is not of such a type that there would not be any "common denominator" between it and other property of territorial self-government unit. Thus the relation between the Act on Municipalities and the Act on Self-Government Regions (or if you like the "proprietary" provisions of the acts) on one side and the Budgetary Rules of Territorial Budgets on the other side might be on principle understood as a relation between general and special acts.

It is not surprise that in valid legal regulation does not exist any "general" list of components of territorial self-government unit property. Even here it is thus necessary to proceed from the presumption that it is impossible on principle to deny the territorial self-government unit the right to any type of property. Things, flats and non-residential premises owned by a territorial self-government unit, ideal proportions of thing, flats or non-residential premises co-owned by the unit in question, proprietary rights (especially claims) which arose from the activities of the unit, i.e. activities of its organs as well as activities of its "organizational units", or which are connected with tangible property it owns or co-owns and other proprietary values which arose from activities of the unit, i.e. activities of its bodies as well as activities of its "organizational units", or which are connected with tangible property it owns or co-owns might be perceived as property of territorial self-government unit.

Although a valid legal regulation does not stipulate it explicitly, it is possible to deduce that territorial self-government unit uses its property specifically to fulfil its functions and tasks. In general territorial self-government unit attends to the general development of its territory and to the needs of its citizens, in the fulfilment of its tasks it also protects the public interest – see the section 2 (2) of OZř and the section 1 (4) and the section 2 (3) of KZř. If it is true in the case of the state, it must be even more true in the case of the territorial self-government unit ("*argumentum a maiori ad minus*") that, concerning a certain property, the unit in question is in fact restricted just by valid acquisition of the property. On the other hand, there is a kind of "low limit" which means that the unit has to have at least as much property of proper scope, types and quality as it needs to fulfil its functions and tasks (or to provide the citizens or another subjects services it is obliged to provide).

It is characteristic for *property management of territorial self-government units* that except for a "direct" (intermediated) performance of ownership and other proprietary rights of this subject in question by themselves (by their organs) the rights

in question are (can be) performed by their “organizational units” – in the name of the relevant self-government unit and on its (proprietary) responsibility as well as by their “allowance organizations” which act in their own names and (proprietary) responsibility. Unlike in the case of the proprietary sphere of the state, it is possible also in the case of territorial self-government units to think of proprietary rights of “allowance organizations”⁴ (although via “*licentia poetica*” concerning the insufficiency of legal regulation). “Allowance organizations” of territorial self-government units do not own any tangible property (they should not own any) in other words they do not have (should not have) ownership rights but they are (can be) entitled to other proprietary rights (proprietary values) which were transferred to them or which arose from their activity or are connected with tangible property of their establisher they have in “competency to manage”; especially they are entitled to the proprietary rights which were defined by their establishing in the sense of the section 27 (2) (f) of RPÚR. Lastly mentioned rights do not have character of, let us say, “own” proprietary rights.

Recent Czech legal regulation defines two strictly different legal institutes in connection with the mentioned performance of the rights – “factual custody”, i.e. “custody” according to the section 27 (2) (e) of the Act no. 250/2000 Coll. on Budgetary Rules of Territorial Budgets in the case of “organizational units” and “competency to manage property” according to the section 27 (2) (e) of RPÚR which, although it does not present any universal, generally regulated institute but more an “accidental” (*ad hoc*) set of rights and obligations of an “allowance organization” for which it is determined [see (f) of cited provision], still the “competency to manage property” presents a set of proprietary rights and obligations of a special legal entity connected with the property of its establisher who consigned it to the “custody” or to the property the “allowance organization” acquired for its establisher via its own activities. In both cases of the institutes in question possession, use and partial consumption of the property of territorial self-government unit is concerned – in short managing of the property and furthermore legal disposing of the property. In other words it is

4 Before the Act on Budgetary Rules of Territorial Budgets came into force, i.e. before 1st January 2001, ownership and other proprietary rights of municipalities were executed, except of these subjects themselves, by their “budgetary organizations” (in Czech “rozpočtová organizace”) and “allowance organizations”. These subjects might be established by municipalities according to section 31 of the Act No. 576/1990 Coll., on the Rules on Operating with Budget Funds of the Czech Republic and Municipalities of the Czech Republic. They were organizations which according to former regulations had legal capacity but they could not, as well as “state budgetary organizations” and “state allowance organizations”, own property, they could just manage property of a municipality. Unlike state organizations they managed property having no special “right of management”. In short, the newly defined managing of municipal property by these organizations was not, on principle, bindingly regulated in general way or (if you like) regulated by law. What occurred in their deeds of establishment (or in other internal acts of a municipality) concerning the scope of their rights and obligations connected with management of the property in question was usually insufficient. Today, or if you like, after 1st January 2001, the situation is as described further. Ownership and other proprietary rights of territorial self-government units (municipalities and newly self-government regions) are being performed (taking into account the real situation when just a few units really perform their mentioned rights, it would be better to say “they can perform”) directly (immediately) by the units themselves or they could be performed by legally incapable “organizational units” (which on principle replaced former “budgetary organizations”) in such a way that acts in law concerning defined property are (could be) performed in the name of relevant self-government unit which is (would be) directly becoming obliged or entitled. In the case of “allowance organizations” position of territorial self-government units (taking in account former situation) did not changed a lot.

a case of intermediate performance of ownership and other proprietary rights of territorial self-government unit on which bodies of the unit (i.e. usually the assembly or council) might participate in a specific way when making their decisions. Managing the property of territorial self-government units and disposing of it is also concerned (unlike in the case especially of the state⁵) when the ownership rights and other proprietary rights are not performed intermediately (“organizationally” or “legally”) but according to the decisions of the bodies of territorial self-government units.

The crucial problem of a legal regulation of the territorial self-government unit property management and the legal disposal of it – also in this case the concept of property management in a wider *sense* might be used (including the management in a stricter sense and its legal disposal as well) – presented by the Act no. 128/2000 Coll. on Municipalities and the Act no. 129/2000 Coll. on Self-Government Regions lies in the fact that it is fragmentary or incomplete as a whole. It follows concerning the stated fact that there is wide space left for an application of legal regulations regulating property management and legal disposing of property in a general way (especially the Civil Code and the Commercial Code) but also in “special”. Finally, it is true also in this case that on the basis of the same principle the questions of territorial self-government unit property and the disposing of it could be regulated by an international treaty binding the Czech Republic, or possibly such a regulation could stem from generally respected rules of international law (the latter mentioned would not be without difficulties as well). Special legal regulation *sui generis* is the Act on Budgetary Rules of Territorial Budgets. It applies in fact to the territorial self-government units or their “organizational units”, further on “allowance organizations” and municipal unions. Property management in fact encompasses also the questions of financial management.⁶ Financial management is relatively compactly regulated in the cases of territorial self-government units. Financial management of territorial self-government unit, or of their “organizational units”, “allowance organizations” and municipal unions is regulated first of all by the Act no. 250/2000 Coll., on Budgetary Rules of Territorial Budgets which is concerning the proprietary provisions of the Act on Municipalities and the Act on Self-government Regions (on principle) in position of special legal act. The *budget* (as a financial plan) according to which the financial activities are ruled and the *final account* containing information about fulfillment of the budgetary incomes and expenses and on other financial operations including possible creation and use of money funds. In this sense funds present just one of the types of property thus all the principles and rules valid for property management are applicable also to this type of property.

5 Anyway by far every territorial self-government unit has its “organizational unit” or “allowance organization”, or majority of them do not have any and will not have (typically smaller municipalities) and after all recently even the majority of self-government regions does not have any “organizational unit”, if not all of them.

6 More to financial management of territorial self-government units in herein applied context P. Havlan et al., *Majetek obcí a krajů v platné právní úpravě*. 2nd ed, Prague: Linde, a.s., 2008, p. 159–169. See also H. Marková, *Finance obcí, měst a krajů*, Prague 2000, p. 65 and the following; and J. Peková, *Hospodaření a finance územní samosprávy*, Prague 2004, p. 196 and the following.

3. The Principles of Proper Property Management

Basic obligations concerning property management present one of a few questions of proprietary topic of territorial self-government units, which is rather consistently regulated by law in the conditions of recent Czech legal regulation. It means that the essential issue in question is regulated in the section 38 of OZř and in the section 17 of KZř. It is true also in this case that besides of these obligations focused on the property of the units, the territorial self-government units have other obligations concerning their property – in fact the same as any other natural or legal entities including the state. Finally, as well as in the case of the state it is necessary to understand and fulfil the “basic obligations” in their total, because in their total, they present concrete contents of the concept of territorial self-government property management and can be also perceived as the principles of good administration.⁷

7 Despite of the fact that the good public administration concept comes from Anglo-Saxon legal sphere, the question of good public administration principles is becoming discussed in the Czech Republic more frequently in recent days. For an example, Karel Černín notices that the concept in question as an aggregate of requirements posed on the administration of public affairs beyond the requirements of law occurs in a wide range of The Council of Europe and EU documents (see K. Černín, *Principy dobré správy definované veřejným ochráncem práv*. In *Principy dobré správy. Sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci*, Brno 2006, p. 11) In the conditions of the Czech Republic the concept of good public administration has become a legal term in the last years. First the term occurred in the Act No. 349/1999 Coll., on Public Defender of Rights (hereafter “ZVOP”), further in the new Code of administrative procedures – Act No. 500/2004 Coll. (hereafter “SR”). The concept of “good administration”, probably because of the definition of the powers of the Public Defender of Rights done by the section 1 of ZVOP, is in the Czech Republic usually associated just with the performance of the public powers. Wider conception of the good administration principles which would comply with the English term “good governance” is in the conditions of the Czech Republic still rather exceptional – regardless of the fact that the second of the above mentioned legal acts, the new Code of administration procedures, uses the term in question in its wider sense [see its section 8 (2) – “The administrative bodies cooperate in order of good administration”]. The quoted section of the new Code of administrative procedures, if taking in account the diction of its section 177 (1), provides a definition of a general principle of all public administration activities (S. Skulová, *Právní principy dobré správy?* In *Principy dobré správy. Sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci*, Brno 2006, p. 63. In the context with public property management see P. Havlan, *Patří zásada řádného hospodaření s veřejným majetkem k principům dobré veřejné správy?* In *Sborník Rada Evropy a veřejná správa, Trnava 2009*, p. 42–46), including the activities not based on promotion of public power. Jiří Grospič (see J. Grospič, *K principům dobré správy a jejich koncepci*. In *Principy dobré správy. Sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci*, Brno 2006, p. 209) with reference to Klaus König made a remark on conception of good administration principles saying: “Good governance...is in its wider sense perceived as performance of political powers to administer national affairs. In this sense the public administration presents a part (taking in account its practical aspect we have to say a very important part) of the wider conception of good governance (administration)”. For an example UN Office of the High Commissioner for Human Rights defines (see <http://www.ohchr.org/english/issues/development/governance/>) the concept of good administration in its wider sense as “the process whereby public institutions conduct public affairs, manage public resources (highlighted by the authors) and guarantee the realization of human rights in a manner essentially free of abuse and corruption, and with due regard for the rule of law”. Considering the above mentioned, it is not surprise that the principle of public property proper management is mentioned in context with the principles of good public administration even less commonly. Indicative of the just mentioned fact is the Recommendation CM/Rec(2007)7 of the Committee of Ministers to member states on good administration of 20th June 2007 which mentioned public property only in connection with a brief note that good public administration is an aspect of good governance and must maintain, uphold and safeguard, among others, „public property and other public interests“. The Code of good administration itself [Appendix to Recommendation CM/Rec(2007)7] mentions in its Section I such principles as the principle of lawfulness, the principle of impartiality, the principle of proportionality, the principle of legal certainty, the principle of taking action within a reasonable time limit, the principle of participation, the principle of respect for privacy or the principle of transparency – it means the principles in fact defining the fundamental right to good public administration. As it has been already noticed, such a conception of discussed principles eliminates the fact that good public administration has to be perceived as an obligation (duty) – concerning also the addressees of public administration. Shortly, fulfilment of the obligations (duties) by the public bodies as well as fulfilment of the obligations (duties) by the addressees of public power activities is fundamental for good functioning of public administration. Considering the above mentioned, the principle of good management

It is not a big surprise that the first subsection and the first sentence of the section 38 of OZř and 17 of KZř the obligation to *use the property efficiently and economically in accordance with interests and tasks of the territorial self-government unit flowing from the competence of the unit stipulated by law*. In the case of territorial self-government unit property management it presents, concerning its character, a general rule.

The obligation to record the property usually means the obligation to keep it in accounting books. There exists property (of so-called special character) which is not the subject of accounting, which is, however, recorded in operational evidence or in evidence according to a special legal act (see for example the Act no. 122/2000 Coll. on Protection of Museum Collections). However, the accounting and land register are of crucial importance.⁸

The territorial self-government units as well as their “allowance organizations” are accounting units, while concerning the “organizational units” of these subjects, it is explicitly noted that they are not accounting units [the section 24 (1) the second sentence RPÚR]. The territorial self-government units as well as their “allowance organizations” as accounting units, and even in restricted scope their “organizational units” [see the section 26 (h) of RPÚR] have to keep double-entry accounting concerning the state and change of property and obligations as well as other facts which are objects of accounting. Naturally, it is true also in this case that without complete and in time performed accounting records of the property a territorial self-government unit or its “allowance organization” or its “organizational unit” cannot keep grasp of the amount, structure and usage of such means which should serve the fulfillment of their tasks as well as they cannot secure effective protection of the property in question including its legal protection.⁹

The obligation to take *care of maintenance and development of property* is imposed on the territorial self-government units by the section 38 (1) the second sentence of OZř and by the section 17 (1) the second sentence of the KZř. The obligation in question combines pursuit of maintenance of the property in its recent state with pursuit of (if it is possible) its development of its quality and quantity is connected with a task explicitly mentioned in the Act on Municipalities [the section 38 (2) the first sentence] and in the Act on Self-Government Regions [the section 17 (2) the first sentence]; it is the task to protect the property of territorial self-government unit from damage, destruction, lost, stealing and misappropriation. The fulfillment of this task, as already mentioned, is of importance for both sides of the matter – if the tangible property of the unit is to be, concerning its nature, preserved and if pos-

of territorial self-government property (or public property in general) is undoubtedly connected with the principles of good public administration and as it will be explain on the following pages, the proprietary fundamental of the territorial self-government subsequently influences the quality of public administration activities. For more to the topi see J. Janeček, *Principy dobré správy a hospodaření celků územní samosprávy*. Sborník abstraktů z VIII. mezinárodní konference studentů doktorských studijních programů IMEA, Liberec 2008 and P. Havlan, *Patří zásada řádného hospodaření s veřejným majetkem k principům dobré veřejné správy?* In Rada Európy a verejná správa, Trnava 2009.

8 On the nature of obligation to have immovable property registered in land register compare P. Havlan et al., *Majetek obcí a krajů v platné právní úpravě*, Prague 2008, p. 129–133.

9 More on the obligation to keep property recorded in accounting including inventory taking ibidem, p. 115–129.

sible improved it must be first of all properly maintained, serviced and physically protected.¹⁰

The *obligation to protect the property from unauthorized infringement and to assert in time the right to compensation for damages and the right to get the unjustified enrichment back*¹¹ is mentioned in the section 38 (6) of OZř and the section 17 (6) of KZř. It concerns – this time “*de iure*”- both “static” and “dynamic” sides of the territorial self-government unit property maintenance. It is the sphere first of all for procedural activities of competent organs of the unit or “allowance organization”. The units or “allowance organizations” have wide scale of means to do this, in fact the same as any other legal subjects. To the most typical means in question belongs plaint protection of ownership rights according to the section 126 of Civil Code. It is presented by two petitory actions. The first is the vindication brought against the one who retains the thing without authorization. The second – so-called negation action aims at other unauthorized interferences to ownership rights disturbing or hobbling the owner’s activities. Declaratory action according to the section 80 (c) of Civil Procedure Code on the basis of which it is declared in disputable cases if the ownership of the territorial self-government unit exist or does not exist is also important.

In fact, the same can be said concerning the obligation to *permanently observe whether the debtors of territorial self-government unit fulfill their obligations in time and properly* so that the rights following from them would not become statute-limited or expire. This obligation is mentioned in the section 38 (7) of OZř and in the section 17 (7) of KZř,¹² almost the same can be add to the obligation to *decide on inutility of property and on disposal of it* in accordance with conditions set by on principle special legal acts (see the wording of the second of the subsection 38 of OZř and the section 17 of KZř). At this place it is possible to point out that in writing performed decision on inutility of property should be made (on principle) by the council of territorial self-government unit or by statutory authority of “allowance organization”.¹³

On the other hand, it is necessary to say a bit more at this place on specific and bit inorganically included obligation (on principle) *not to stand security for obligations of natural or legal entities* which is stipulated by the section 38 (3) of OZř and the section 17 (3) of KZř.

It is obvious that standing security might touch property of territorial self-government unit just conditionally but if it happens it is usually considerably appreci-

10 More on the topic *ibidem* p. 134–140.

11 More on the obligation *ibidem* p. 140–148.

12 More on the obligation *ibidem* p. 149–155.

13 Competent to decide on inutility of property might be also the mayor of a municipality according to the section 103 (4) (g) of OZř in connection with the section 102 (3) of OZř or possibly according to the section 99 (2) of OZř and the president of territorial self-government region on the basis of the section 61 (3) (h) of KZř in connection with the section 59 (3) and (4) of KZř, respectively by them in written form authorized leading employee of the municipality of the region, for example, the secretary of the municipal authority or the director of a regional authority or the head of the “organizational unit”. In the case of “allowance organizations” the competence to decide on inutility of property might be delegated by its head, or it might be by him/her in written form transferred to another leading employee of the organization. More on the obligation in question *ibidem*, p. 155–158.

able. Numerous examples of praxis arisen in the time when standing security of territorial self-government units was not restricted prove it.¹⁴

Time (i.e. from 31st December 2001 till 12th July 2002 in the case of municipalities or till 4th June 2002 in the case of regions) when there was just one departure from the prohibition to stand security for obligations of natural or legal entities for territorial self-government units, i.e. they could stand security for the legal entities they established, is already also gone.¹⁵

In the present situation territorial self-government units can stand security for obligations of natural and legal entities in many cases, thus concerning this departures from the above stated rule (obligation) it is possible to ask a question whether it is still a exemption proving the rule or whether they are step by step in their total breaking the rule. In the cases of standing securities where there is no set a legal departure from the rule, i.e. in the cases not listed under the line, standing for security would be *ex tunc* invalid – see the section 38 (4) of OZř and the section 17 (4) of KZř.

In general it is valid that in all the cases when territorial self-government unit can lawfully stand security for obligations of another legal or natural entity, possible security should be in some way aimed in fulfillment of tasks determined to them by law – see the section 35 of OZř and the section 14 of OZř, or in fulfillment of the general task to care of universal development of its territory and of needs of its inhabitants at mutual protection of public interest – see the section 2 (2) of OZř and the section 1 (4) of KZř. The decision on standing security for someone else's obligation is exclusively up to the assembly of territorial self-government unit – see the section 85 (j) of OZř and the section 36 (i) of KZř.

4. Conclusions

The above stated principles can be perceived as basic tool of any proper economic behaviour of the territorial self-government unit. At the same time they present principles of good administration. Following of the proper property management principles as they are laid down by recent Czech legal regulation can help to

14 Considering all what was said until now, it is necessary to point out that all guaranties lawfully created in the past and which have lasted in the past remain valid even today.

15 The units in question can stand security for obligations if the obligations: are resulting from credit contract if the monetary means are dedicated for investments realized with monetary subsidy of the state budget, state fund or national fund, are resulting from credit contract if the monetary means are dedicated for investments in immovable property owned by municipality – in the case of municipalities or in immovable property owned by self-government region – in the case of self-government regions; self-government region can stand security for obligations arising in connection with investments in its immovable property as well as for obligations arising in connection with immovable property of municipalities (on principle situated on its territory), present obligations of legal entities the founder of which (not establisher) is municipality, self-government region or the state; for example, the region may stand security just for the obligation of "allowance organization" it founded itself as well as for state or municipal "allowance organization" obligations (acting usually on its territory), present obligations of legal entities in which the property share of "municipality itself or together with other municipality, region or regions or the state" or "region or together with other region (regions), municipality (municipalities) or the state" is higher than 50%; participation of the unit on the legal entity and property share of public sector higher than 50% are two main prerequisites for standing security, present obligations of housing cooperative; in this case just municipalities can stand security but not self-government regions, present obligations of hunting association (see the section 19 and the following of the Act No. 449/2001 Coll. on Hunting); also in this case just municipalities can stand security but not self-government regions.

gain more revenue for budgets of territorial self-government units or can help to save financial resources. In this context it is necessary to add that the observance of the principles in question should be always supervised. The supervision provides feedback to the managements of the territorial self-government units (the bodies of the units) thus the control of the observance of obligations concerning property management and the disposing of the property has crucial importance for proper and effective managing of it and also for its protection. The quality of such control, or of the subject performing the control, is a limiting aspect. Only personally appropriately secured control which is, naturally, regularly or systematically performed can lead to the goals which are usually deemed to be connected with such control.

Abstract

The article discusses the principles of proper property management of territorial self-government units in the Czech Republic in connection with the budget revenues of the territorial self-government units. The principles in question are recognised also as the principles of good administration. Following of the principles is one of ways of gaining more revenue for the budgets of the units. The principles are applicable not just to the management of property in strict sense but also to financial management. Supervision and control of the observance of the principles is necessary as a feedback helping the units to behave economically.

Проблемы применения принципа многолетности в бюджетном процессе Украины: анализ законодательного регулирования

Олег Ильницький¹

Реформы последних лет в системе публичных финансов Украины определяют ее дальнейшее направление развития на пути к интеграции с глобальной финансовой системой. Она получает как внешнее выражение у отдельных нормативных предписаниях, так и выступает причиной рецепирования внутренних (принципиальных) признаков и принципов определения функционирования национальной финансовой системы. Одной из центральных сфер реализации указанной тенденции стало национальное бюджетное законодательство, что в первую очередь представлено новой редакцией Бюджетного кодекса Украины от 8 июля 2010 г. (далее – БК Украины). В связи со значением бюджета как универсального и координирующего финансово-планового акта, изменение подходов к его материальному и процедурному аспектам является предпосылкой и одновременно следствием системных преобразований в публичных финансах Украины.

Одним из наиболее революционных и ожидаемых изменений Бюджетного кодекса Украины стал отход от директивной и схоластической ежегодности в бюджетном процессе и начало перехода к среднесрочной перспективности в бюджетировании.

1. Сложность финансово-экономических процессов давно утвердила мысль и соответствующую ей практическую позицию, согласно которой почти универсальный годовой бюджетный период не может быть самодостаточной детерминантой существования финансовых отношений, а значит неправильно и нерационально

1 Львовский национальный университет имени Ивана Франка (Украина).

нально ежегодно «из чистого листа» начинать налаживание системы общественных доходов и расходов. Наряду с принципом периодичности в бюджетной системе не меньшее значение для всей финансовой системы играют преемственность («наследственность») и запланированная стабильность. Учитывая это, организация системы публичных финансов не может претерпевать ежегодное абсолютное обновление с принятием нового акта о бюджете с новыми задачами по мобилизации доходов и осуществления расходов, попадая в зависимость от политической конъюнктуры и других обстоятельств субъективного характера, иногда совсем не связанных с объективными финансово-экономическими процессами. Однако именно такая ситуация до последнего времени существовала в Украине, что отмечено, в том числе, в итоговом отчете Всемирного банка «Украина. Отчет по эффективности управления государственными финансами 2011» и присвоено за предыдущий период по разделу PI-12 «Многолетняя перспектива в фискальном планировании, политике государственных расходов и бюджетировании» оценку «С+» (по шкале от А (4 балла) до D (1 балл)).

2. Идя на встречу сложившейся практике организации бюджетной системы зарубежных государств и многочисленным рекомендациям экспертов, путем закрепления соответствующих норм в Бюджетном кодексе, с 2010 года Украина постепенно начинает переходить на среднесрочное бюджетное планирование и прогнозирование. Основанием для этого стали положения статей 20 и 21 этого же Кодекса. Обе эти статьи, в совокупности своих предписаний, закрепили прогрессивную для Украины модель государственного и местных бюджетов на основе целевых программ или, так называемого, «бюджета приоритетов», суть которой сводится не к текущему управлению финансовыми ресурсами наугад, а к осуществлению капиталовложений на основании запланированного достижения перспективных результатов, продиктованных потребностями развития государства, других публичных субъектов и лиц, от имени которых они действуют («управление результатом»).

Таким образом, ключевое место при разработке проекта бюджета занял программно-целевой метод – как метод управления бюджетными средствами для достижения конкретных результатов за счет средств бюджета с применением оценки эффективности использования бюджетных средств на всех стадиях бюджетного процесса (п. 42 ст. 2 БК Украина). Он обязывает участников бюджетного процесса к распределению бюджетных финансовых ресурсов по принципу формирования перспективных бюджетных программ с перечнем мероприятий, их ответственных исполнителей, объемом закрепленного финансирования и результативными показателями, в дальнейшем по оценке достижения которых проводится анализ эффективности использования средств, а следовательно – выполнения самой программы.

Реализация государственных целевых программ (которые ложатся в основу бюджетных) и достижения запланированного целостного результата, особенно в части осуществления капитальных вложений, редко ограничивается годичным сроком существования бюджета. А значит, возникает необходимость гарантирования перспектив стабильности финансирования программ, определения направлений финансового курса и индикативных ориентиров социально-экономического развития государства. Указанная задача возложена на прогноз бюджета Украины, кото-

рый, по содержанию статьи 21 БК Украины, формируется на следующие за плановым два бюджетных периода ($t+1$, $t+2$).

3. Избранная модель бюджетного планирования в Украине, по своей основной формуле, соответствует общепринятому в мире пониманию многолетнего среднесрочного бюджетного планирования. Однако, по моему мнению, важными вопросами является реальное применение на практике этой модели, что вызовет отдельные изменения, спровоцированные реальными условиями ее функционирования, а также то, достаточно ли соответствует сделан шаг требованиям сегодняшнего дня относительно функционирования бюджетной системы и финансовой системы государства в целом.

Рассмотрение этого вопроса в дальнейшем я хотел бы продолжить в двух основных направлениях:

- 1) анализ многолетнего среднесрочного бюджетного планирования в Украине и
- 2) исследование применения принципа многолетности при исполнении бюджета.

3.1. Основания и преимущества применения системы многолетнего бюджетного планирования в фискальной политике государства очевидны, что и обусловило выбор мировым сообществом именно этого подхода. Среди прочего, построение стратегических планов развития системы публичных финансов является залогом поступательного, обоснованного и реального развития финансовой системы государства, ограничивает степень политической свободы действий правительства при принятии решений в области фискальной политики, увеличивает возможность распределения ресурсов, согласно единых четко определенных принципов, позволяя делать четкие обязательства относительно будущих расходов. Способна ли украинская модель среднегодового бюджетирования справиться с этими задачами?

К сожалению, в связи с апробацией указанной системы в течение этого года при планировании бюджета-2013, фактическая составляющая исследования ограничена, а потому обратимся в основном к анализу теоретических и законодательных положений.

Согласно ст. 21 БК Украины Министерство финансов Украины при участии центрального органа исполнительной власти по вопросам экономической политики, Национального банка Украины, а также главных распределителей средств государственного бюджета составляет прогноз Государственного бюджета Украины на следующие за плановым два бюджетных периода, который основывается на ежегодном послании Президента Украины к Верховной Раде Украины о внутреннем и внешнем положении Украины, Программе деятельности Кабинета Министров Украины, прогнозных и программных документах экономического и социального развития, государственных целевых программах. На его основании формируются прогнозы и местных бюджетов.

Такой прогноз предполагает закрепление системы индикативных прогнозных показателей социально-экономического развития государства или территориальной общины. Сами прогнозы представляются представительным органам

вместе с проектом бюджета на соответствующий год и подлежат одобрению распорядительным решением исполнительной ветви власти. Таким образом, в Украине представительные органы фактически устранены от властного влияния на процесс среднесрочного бюджетного планирования, как по выработке ориентиров, так и по поводу участия в его фактической реализации, что является первым шагом на пути сужения суверенной бюджетно-правовой компетенции парламента в сфере публичных финансов. Поскольку в дальнейшем одобрены прогнозы должны становиться базисом для разработки и принятия закона (решения) о бюджете на последующие периоды, парламенту остается только обрабатывать проект бюджета на текущий финансовый период, оснований на разработанных и одобренных показателях исполнительной властью, фактически отстраняя его от определения перспектив развития финансовой сферы.

Обращает на себя внимание нормативная незавершенность формулирования значения указанных прогнозов относительно дальнейшего их использования в бюджетном процессе: ни одна из статей Бюджетного кодекса и других законодательных актов не ссылаются на прогнозы и не обязывают к их соблюдению в системе государственного планирования и стратегического государственного прогнозирования. Учитывая это, однозначно следует поддержать рекомендацию Всемирного банка о необходимости установления на законодательном уровне прозрачной связи между стратегическим планированием и подготовкой бюджета, внедрение соответствующей системы контроля, как отдельных шагов для реального внедрения системы среднесрочного прогноза в систему управления государственными финансами в Украине.

В этих же условиях, процесс перспективного планирования выглядит лишь формальностью, которая не влечет никаких правовых последствий и является «внутренней кухней» правительства – Кабинета Министров Украины. Тем более, он не способен выполнять поставленные перед ним традиционные в мире задачи на основе четкого разграничения бюджетной компетенции.

Еще одной проблемой, что имеет практическое значение, является налаживание процесса разработки и составления прогнозов. Система, как она выглядит и применяется сегодня, обладает высокой степенью централизации и отсутствием профессионального и осознанного подхода на низовом уровне (распорядители и получатели бюджетных средств). Фактически, отсутствие любой доступной методики осуществления планирования приводит к необоснованному прогнозированию средств на следующие бюджетные периоды со стороны получателей ассигнований, что не дает возможности составить реальный прогноз потребности в средствах и их распределения в отраслях народного хозяйства. Кроме того, отсутствие сопроводительной информации о возможных перспективах развития социально-экономической системы государства при высокой степени неуверенности в экономических процессах, обуславливают дублирование информации как в бюджетных запросах на планируемый бюджетный период так и в прогнозах на последующие периоды, особенно в части текущих расходов, и искажения по факту реальной потребности в расходах капитального характера. Конечно, такая форма коммуникации при бюджетировании с участием тех, кто непосредственно должен

обладать и ориентировать высшие органы государства на прогнозируемые потребности и затраты, и объективно, на основании действия принципов экономики, влиять на формирование индикативных показателей развития, существенно снижает ее эффективность и результативность. Определенная в законодательстве схема вынуждает к организации нисходящего вектора прогнозирования (от центра к низу), который характеризуется заполитизированностью и усилением искусственного административного управления экономическими процессами. По моему мнению, вектор должен иметь кардинально противоположное направление, обеспечивая прогноз реальными показателями микроэкономического развития, путем обобщения которых можно сформировать объективную картину макроэкономического положения государства.

Конечно, ограниченность финансовых ресурсов и значение финансов в существовании государства не могут устранить политико-властный элемент из процесса прогнозирования. Вместе с этим, по моему мнению, государство должно четко урегулировать саму процедуру бюджетного планирования и прогнозирования, но организовать систему таким образом, чтобы свести к минимуму управляющее воздействие в тех сферах, где основное место должны занимать законы экономического развития и организации финансовой системы.

3.2. Исследуя перспективное бюджетное планирование, следует согласиться с тем, что оно «выпадает» из традиционного бюджетного процесса в годовом временном горизонте. Следует поддержать мнение эксперта Магдалены Томчиньской, которая в 2001 году отметила, что в Украине достаточно часто годовые бюджетные планы в значительной мере отражают реальные политические потребности нынешнего момента. Таким образом, решение о распределении ресурсов принимаются по-разному в каждом индивидуальном случае без всякого общего принципа. Вследствие этого последствия предыдущих и текущих решений игнорируются вне следующего годового горизонта.

К сожалению, ситуация за более чем за 10-летие не приобрела существенных позитивных изменений. Напротив, внедрение программно-целевого метода в бюджетном процессе и организация использования бюджетных ресурсов на основании государственных целевых программ обострило проблему осуществления расходов, продолжающихся за пределами одного бюджетного периода.

Многолетнее планирование является лишь инструментом бюджетного управления, а не ассигнованиям бюджетных средств на несколько лет. Его следует рассматривать как прогноз доходов и расходов бюджета на последующие годы, который периодически уточняется. Однако реализация ряда программ, особенно в части осуществления капитальных вложений, требует однозначной определенности стабильности прогнозируемого финансирования. В связи с очерченным значением, бюджетные прогнозы в Украине так и не могут справиться с выполнением этих функций. Более того, опыт реализации в Украине масштабной программы подготовки страны к принятию финальных матчей чемпионата Европы 2012 года по футболу (фактически единственная государственная программа 2010–2012 годов, в рамках которой осуществлялись капитальные расходы), указывает на то, что даже закреплены в форме нормативно-правовых актов планы финансирования не явля-

ется достаточным залогом стабильного обеспечения бюджетными средствами объемных государственных проектов, становясь заложниками политической конъюнктуры и ситуативной целесообразности (так, соответствующая государственная целевая программа, принятая в 2008 году, подвергалась постоянным изменениям, а с 2010 года вообще была принята в новой редакции, существенно ограничив задачи, мероприятия и объекты, получившие финансирование за счет государственного бюджета).

Украинское законодательство закрепило довольно противоречивое сочетание принципов ежегодного исполнения бюджета и многолетней основы осуществления отдельных расходов. Программы, по которым осуществляется бюджетное финансирование, в своем составе содержат мероприятия и задачи, которые не могут быть реализованы в пределах текущего бюджетного периода. Более того, законодательство об особом конкурсном порядке использования бюджетных средств (Закон Украины «Об осуществлении государственных закупок» от 1 июня 2010 г.) определяет проведение закупки целостного предмета и выставляет критерии по его общей стоимости, без указания на ограничение однолетним бюджетным периодом и даже запретом искусственного разделения предмета (к которому, в том числе, можно отнести срок). А вот общий срок действия соответствующего договора является существенным условием, которое практически не подлежит изменению и должен соответствовать первичным условиям конкурса и предложениям победителя. Таким образом, значительное количество договоров на осуществление капитальных расходов за счет средств публичных фондов (приобретение основных средств, строительство, капитальный ремонт, реконструкция и реставрация и др.) являются долгосрочными и предусматривают поэтапное многолетнее финансирование для освоения предмета закупки.

Вместе с этим, определенная на основании Бюджетного кодекса процедура исполнения бюджета по расходам в Украине, категорически придерживается годового срока действия бюджетного периода, в рамках которого происходит взятие бюджетных и бюджетных финансовых обязательств в форме их регистрации и учета Государственной казначейской службой Украины. П. 2.3. Порядка регистрации и учета бюджетных обязательств распорядителей бюджетных средств и получателей бюджетных средств в органах Государственной казначейской службы Украины, утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 2 марта 2012 г. № 309, определяет, что согласно процедуре, по долгосрочным бюджетным обязательствам, срок действия которых превышает один бюджетный период (долгосрочные договоры, больше одного года), суммы в Реестре проставляются в пределах плановых показателей текущего бюджетного периода на основании данных календарного плана к долгосрочному договору. И указанное положение как бы очевидно и понятно, поскольку только в пределах текущего годового бюджетного периода органы Казначейства имеют возможность проверить соответствие размещенного заказа, заключенного договора, приобретенного товара, услуги или осуществления других аналогичных операций с предоставленным в акте о бюджете и утвержденных на его основе росписи, смете и других финансово-плановых актах бюджетным ассигнованием. Но закономерным становится вопрос о том, как быть с финансированием

продолжения выполнения договора в последующие годы. А в украинских реалиях, этот вопрос чрезвычайно острый и актуальный, учитывая предварительно озвученную экономическую нестабильность как объективного, так и, в большей степени, – субъективного характера.

Заключая сегодня долгосрочные договоры, финансирование выполнения обязательств по которым должно происходить за счет средств бюджета, оба контрагента становятся заложниками дальнейшей политической воли со стороны ряда субъектов бюджетного процесса – главного распорядителя средств, Министерства финансов, Кабинета Министров Украины, Верховной Рады Украины – и их самовольного желание продолжать поддерживать или же отказаться от поддержки реализации многолетней программы. Что же касается дальнейшей судьбы заключенного договора и взятых обязательств в предыдущие годы, то она определяется ч. 4 ст. 48 БК Украины, которая указывает на то, что обязательства, взятые участником бюджетного процесса без соответствующих бюджетных ассигнований или с превышением полномочий, установленных БК Украины и законом о Государственном бюджете Украины (решением о местном бюджете) (а именно так будут рассматриваться уже в следующем бюджетном периоде обязательства, возникшие на основании долгосрочного договора, в случае, если финансирование по программе будет прекращено), не считаются бюджетными обязательствами и не подлежат оплате за счет бюджетных средств. Взятие таких обязательств является нарушением бюджетного законодательства. Расходы бюджета на покрытие таких обязательств не осуществляются.

Требования физических и юридических лиц о возмещении убытков и/или вреда по обязательствам, взятым распорядителями бюджетных средств без соответствующих бюджетных ассигнований или с превышением полномочий, установленных БК Украины и законом о Государственном бюджете Украины (решением о местном бюджете), взимаемых с лиц, виновных в принятии таких обязательств, в судебном порядке – фактически же с руководителя распорядителя или получателя, который на законных основаниях заключил сделку в предыдущих периодах.

Другим выходом из такой ситуации будет оперативное прекращение исполнения по договору, заключенному в предыдущие периоды без возникновения финансовых обязательств в будущих бюджетных периодах. Однако довольно часто это ведет к «замораживанию» важных проектов, на выполнение которых уже было потрачено значительный объем публичных средств, что также следует расценивать как прямой ущерб государству или иному публичного субъекту.

Разрешить эту ситуацию, по моему мнению, может реформирование именно процесса бюджетного планирования и предоставления прогнозу бюджета роли не «закрытого», декларативно-программного документа, а нормативно-обязательственного характера в части реализации многолетних бюджетных программ и стратегий по осуществлению капитальных расходов. Это является требованием времени. Конечно, такой план-прогноз не может оставаться абсолютно стабильным и непоколебимым, или подменять собой акт о бюджете, однако предоставление ему реального значения будет основанием для реформирования процедуры регистрации предварительных оснований возникновения долгосрочных бюджетных

обязательств и их первоочередного учета в следующих бюджетных периодах в части планирования исполнения бюджетов по расходам.

Бюджетный кодекс Украины 2010 года определил внедрение системы среднесрочного бюджетного планирования. Она стала следствием внедрения объективных требований мировой системы управления публичными финансами, предусмотрев осуществление бюджетного планирования не только на бюджетный период, но и составления прогноза на два последующих за плановым. Этим Украина старается поспособствовать обеспечению стабильности, преемственности, обоснованности, реальности, универсальности собственной финансовой системы. Но исследования нормативных основ регулирования принципа многолетности в бюджетном процессе указывает на очевидные недостатки украинской модели: 1) нивелирование роли и значения представительных органов в интересах органов исполнительной власти, 2) централизация как принцип организации планирования и обусловленный этим низкий уровень экономической объективности и обоснованности прогнозов, 3) отсутствие реального значения прогнозов в фискальной системе, в том числе, по обеспечению финансирования расходов по долгосрочным государственным целевым программам.

Abstract

Budget Code of Ukraine in 2010 identified the introduction of medium-term budget planning. It was a result of implementation of the objective requirements of the global management of public finances by providing for the implementation of the budget planning not only for the budget period, but compiling the forecast for the next two planned for. This Ukraine tries to help ensure stability, continuity, validity, reality, the universality of its own financial system.

But the study of legal principles regulating principle long-term in the budget process points to the obvious shortcomings of the Ukrainian model: 1) leveling the role and value of representative parliaments in favor of executive power, 2) as the principle of centralized planning and the resulting low level of economic fairness and reasonableness of forecasts and 3) lack of real value projections in fiscal system, including the assurance of long-term financing of state target programs.

Public Budgets and Education Financing

Michal Janovec,¹ Jana Kranecova²

1. Introduction

Municipalities in the Czech Republic have an important function within the provision of public goods to establish schools, respectively. Kindergartens, primary and secondary schools of all different types. Education is a typical example of a public good, where the market fails; there the substitution of municipalities is needed. Municipalities are involved in the financing of these schools through their budgets. Education is a public good of a national interest. Because of this it is co-financed from the state budget. In this paper we outline the method of financing of regional education with a focus on the possibilities of municipalities to influence the funding of this essential public good from their budgets. As a basic hypothesis we pose the question whether the current system of regional education funding gives municipalities scope for long-term budgeting.

2. Budgeting of Municipalities in the Czech Republic

Municipality is basic unit of territorial self-governing units, to which we assign also regions – counties as a higher territorial self-governing unit. Municipalities have a general right of self-government which is provided by the constitution of the Czech Republic. Their autonomy implies territorial, personal and economic aspect. Local government units are territorial communities of citizens having the right to government, and they are administered by councils, they are public corporations which may have their own property and manages its own budget. Term budget could be defined as a planned earnings and spending balance for period of one calendar year. Municipi-

1 Masaryk University, Brno (the Czech Republic).

2 Masaryk University, Brno (the Czech Republic).

pality performs an essential function in society, among which belong also the provision of public goods on its territory and its citizens. To do this they need a minimum level of fiscal autonomy, which is the economic basis of local government. The basic tool is budget which is mentioned above, further budget outlook, as a tool for long-term planning. We would like to deal mainly with term budgeting of municipalities and also problems connected with compilation of budgets, revenue collections and spending.

Municipal budget is an important tool for local and regional self-government policies of the self-governing units (municipalities, regions and micro regions) serves primarily to:

- promoting the interests of the local population,
- financing of public goods and services at the municipal level,
- implementation of the development concept of territorial autonomy.

Characteristic features of municipal budgets in the Czech Republic

- limited resources on the revenue side of the budget (poor tax revenue, the absence of instruments of tax competition, absence of motivation tools),
- low level of self-sufficiency of municipal budgets (absence of tools to enhance the fiscal autonomy of municipalities or micro regions),
- minimal (not significant) legal power to local tax (only for selected fees),
- high share of mandatory expenditure (social order after considerable public goods and services out of balance with the possibilities of implementation of budget revenue,
- low-share of development capital expenditure budget (due to a substantial share of mandatory expenditures),
- this “stalemate” situation leads to the minimum municipal development, stagnation or even decline, on the one hand, or debt to municipalities on the other hand.

Long term budgeting is a modern municipal financial management tool that allows to manage the growing indebtedness of municipalities and regions in the Czech Republic. It is a tool which is recommended by the OECD, the World Bank and International Monetary Fund.³ In the Czech Republic it has the form of budgetary outlook of the municipality. Municipalities are required to compile the budget outlook in the form of multi-annual financial plan. Act No. 250/2000 Coll., Budgeting rules, as amended, defines the contents of the budget outlook generally as “*basic summary data on income and expenditure, especially on long-term payables and receivables, financial resources and needs long-term realized intentions. For long-term liabilities including their impact on the economy local government body or association of municipalities throughout the duration of the commitment.*” The form of implementation of this statutory provision is at the discretion of the municipalities. In order for municipalities to use this tool

3 S. Hrabalová, Multi-annual budgeting and its possible use at municipal, www.dvs.cz.

effectively, it must have an overview of their future income and expenditure. This, however, the current system of funding education from two sources is not possible.

3. Methods of ensuring education in the municipalities

The most frequent form of schools established by municipalities in the Czech Republic is contributory organizations. They are separate legal entity, accounting entity with its own separate budget. The contributory organizations are linked at the municipality by control mechanisms and contributions which the founder gives them from its own budget. These contributions are used either to finance current operations or to finance investment.

In addition, due to national interest in ensuring primary and secondary education as a basic public good, the regional education is funded also from the state budget according to the Education Act (§ 160 et seq. Act No. 561/2004 Coll. On pre-school, primary, secondary, higher vocational and other education (Education Act), as amended).

The funds from the state budget can only be used for activities specifically defined in § 7, paragraph 2 and 4 of the Education Act, depend on the type of school or school facility. The state budget cannot use funds for activities other than those defined in § 7, paragraph 2 and 4 of the Education Act, regardless of whether it is an activity that is carried out as major (education) or complementary (related activities, that can generate profit, such as school canteen catering services offered to the general public). Expenditure on activities which can be used from the state budget must be incurred directly by the school or school equipment or other entity. The provisions of § 160 paragraph 1 of the Education Act provides an exhaustive list of expenses that are eligible for funding from the state budget. The expenditure will vary depending on who is the founder of the school or school facility. Spending for schools and school facilities that are run by the municipality, in practice, also used the term “direct spending on education and school services.”

The group of direct spending on education and educational services for schools and educational facilities established by municipality⁴ include:

- a) expenses arising from the employment relationship (salaries, compensation of salaries or wages and wage compensation, the remuneration for work readiness, remuneration for work performed under other contracts in accordance to labor code, costs of social security, payment of contributions to the state employment policy and to pay premiums for general health insurance, contributions to the fund for cultural and social needs, etc.). It must be a labor relation, not relation arising under contracts for work, mandates, etc. These resources cannot be applied to rewards students for work in practical training. Education Act in this case does not distinct between teaching and non-teaching staff, it includes teachers and assistants under § 2 of Act No.

⁴ In addition to language schools authorized to organize state language examinations and school educational and boarding facilities in accordance with § 117 paragraph 1 point. c) (school trips).

563/2004 Coll. Funding from the state budget but cannot be used to staff the school or school facility who perform work in other course activities than envisaged by the Education Act, that is, for example, only employees engaged in work in complementary activities. In the event that a school employee or school facility carries out both activities under the Education Act, as an activity that does not fall under the funding of schools, these expenses must be separated. Problematic provisions of the Education Act relating to direct expenditure on education and school services (§ 160 paragraph 1 point. D) are the “other costs resulting from labor relations.” This term must be interpreted restrictively. It can include only the expenses related to fulfilling the obligations arising from the Labor Code and regulations governing safety, including: travel expenses, the cost of personal protective equipment, clothing and footwear, detergents, cleansers and disinfectants, protective drinks and food expenditure on health with regard to the provisions of § 33b of Act No. 250/2000 Sb., which requires that the contributory organizations are obliged to provide meals for its employees.⁵ Costs that are by the school or school facilities provided to employees beyond the obligations under the law, cannot be included under the direct expenses paid from the state budget.

- b) expenditure in accordance with § 184 paragraph 1 and 2 of the Education Act are:
 - wage compensation in the amount of average earnings and travel expenses for participation in the examination committee for final exams, graduation exams, discharge in the Conservatory, and Commissioner and assistant assessor and graduation assistant,
 - pay for performance as President of the Examination Board for final exams for graduation in the conservatory and discharge, as President of the test graduation committee, commissioner and assessor of written work.
- c) expenditure on the necessary increase in costs associated with teaching children and students with disabilities, which include both increased employment spending, but also spending on special teaching aids, textbooks; these expenditures cannot include expenses related to teaching children with physical handicaps or social disadvantage.
- d) expenditure on teaching aids.
- e) expenditure on school supplies and textbooks, where, under this Act provided free of charge (§ 27 of the Education Act).
- f) expenditure on continuing education for teachers, which is regulated by Act No. 563/2004 Coll.

⁵ In accordance with Decree No. 84/2005 Coll. Boarders pay the cost of raw materials.

- g) activities directly related to the development of schools and quality education; between expenditure and development or quality must be a direct link, it may be an example of such an evaluation of the school.

Under expenses paid from the funds of the state budget cannot include capital expenditures (e.g. purchase of fixed assets).

Expenditure on purchase of other services that cannot school or school facility secure by its own employees and which are not listed in the above list, cannot be paid from the state budget. Funding for these other services, as well as the other non-investment expenditures in the case of schools and school facilities established by the municipality is provided by the municipality. This includes payments associated with the operation of the building where the school operates as rent, maintenance, energy, etc.

The funds from the state budget are provided according to the number of children, pupils, students at the school or school facility in various fields and forms of education, beds, or other units – units of output. The list of units of output is exhaustive (not to extend it).

Type of facility	Unit
School	Children, pupil, student – determinative is the number of children – in the school – in various fields*
Facilities for school meals	Children who eat
Educational and accommodation facilities	Accommodated children
School guidance facility	Children, pupils, students
School facilities for leisure education	Children, pupils, students

* Government Regulation No. 689/2004 Coll. Fields of education system in primary, secondary and higher vocational education, as amended.

If the unit is missing, according to which the state budget-funded schools and school facilities, these facilities cannot be funded by the state budget (library, service center schools). The advisory facilities and leisure centers are based on the system of potential client. The time period for counting the number of units is the school year. The same amount is provided for a student who is 15 years old as for a student who is 30 years (higher vocational school). The funds from the state budget can provide up to a maximum permitted number of children, pupils or students in a school or school facility, in various fields and forms of education, beds, or other units. The actual number of children, pupils or students are counted as foreigners who are under the Education Act provides education or school services under the same conditions as Czech citizens. Education Act specifically provides that funds from the state budget will not cover the full spectrum of services that are needed in schools and

school facilities to provide. Expenditure in excess of the targeted expenditure in the Education Act must be met by the founder.

4. Basic problems of municipal budgets – common mistakes of municipality's governments

The system of financing of regional education which is described above paradoxically creates a situation where there is no allowance in order to save the organization allocated resources by outsourcing operations (such as IT, accounting, cleaning) as the cash on outsourcing would have to provide the governing body in the form of increased contribution to the operation. There would be savings to the funds provided from the state budget, which shall either be used to cover school expenses, foreseen by the relevant provisions of the Education Act or will be returned to the state budget. Efforts to save means leads to absolute disincentives of school and its founder, paradoxically because the savings leads to the need to provide a higher contribution to funded organization. In consequence of this municipality do not try within the multi-annual budgeting to plan lower spending on regional education. Revenue side in the case of means from the state budget cannot be influenced. For this reason, multi-annual budgeting for regional education foundation does not make any sense.

Too much focus on the expenditure side – very often occurs myth that the income side of the budget is “given” and that all they can to meet the needs of the municipality is the way of savings or redistribution on the expenditure side. Therefore, it is also disproportionately more attention dedicated to costs (It can be documented on the ratio of time needed for preparation and negotiation of expenditure and revenue in the processing of municipal budgets). Insufficiency of municipal revenue sources and demotivating system reallocation of budget is indeed a characteristic problem of municipal finances, but there are some other options.

Ad hoc financial and management decisions – in many communities and regions so far there are no development plans or concepts, municipality has set its goals, the steps to achieve these goals – there are no coherent development priorities. Most action takes place in communities randomly either on the basis of emergency need, the benefit of local interest groups, or even with good intentions, that exactly this action is just the right one. Usually it leads to spending money on activities with short-term effect, with a low multiplier effect and with a low social effect (for example activities for the benefit only a limited group of people) despite the fact that such “random” events usually generate any additional financial or operational requirements and budget of the municipality is subsequently burdened afterwards again. It is highly recommended in this topic look at the issue of financial management and decision making on funding through the lens of a business entity – companies. The company should first processes with business or strategic plan; this plan operationalizes the individual following season and adapts plan follows processed all its activities, including financial activities. The municipality would then be analogous to handle its development program in the structure – a strategic plan (long term goal), tactic plan (medium-term goal, a goal for the electoral term) operational plan (short-term action

plan associated with the financial year). An integral part of this plan is the financial plan, which is subsequently transformed only to the municipal budget.

Ineffective treatment with different types of budget revenues – the budget of the village can be seen in two cross-sectional – operating budget and capital budget. The basic rule (which is not always observed by) should be – current, recurring income used to finance current, mandatory expenditure. Capital, most property income used to finance capital expenditure, i.e. those costs that the municipality ensures future positive contribution (financial, socio-economic, social). Its logic, but compliance with this rule is often very difficult. There are two basic reasons (i) low normal budgetary income and substantially normal (operating) financial claims (ii) non-conceptual decision making of community representatives. A typical example of a breaking that rule, noted that very large number of municipalities was the sale of the shares of energy companies. This capital income was the in case of most villages used to finance current activities.

Effort to achieve grant titles – this problem has become a phenomenon in part, because the subsidy programs (title grants) serve partly as a tool to address the financial non self-sufficiency municipalities (this is very irresponsible approach of the state widening regional disparities and supporting completely inadequate and undignified competition of municipalities). Condition, where success of receiving grant assesses reflects the success of municipality can be assessed as highly inappropriate. Although the grant programs is partially substitute for income that should be in the municipal budgets get any other way, but these grants support the ad hoc approach to solving problems in the municipality. Municipality finances from the fund for what it is intended – such as outdoor lighting, community radio – almost regardless of whether it is ever needed. It's more recommended to seek and use grant titles to be useful and beneficial source of funding exclusively as processed by the concept of development that is based on true need – grant funds obtained effect is thus considerably increased.

5. Conclusions

Current situation of the financing of regional education in the Czech Republic is unsustainable, especially with regard to adverse demographic trends and the continuing economic crisis. Problems associated with under-funding of education in regions and communities are associated with failure to close the schools and also the unwillingness of citizens to accept the children attending the school at larger distances. Therefore, the municipalities as the founders of educational institutions seek to optimize both costs and revenues side of their budgets. Ideal and by international organizations recommended tool is the long-term budgeting. In the Czech Republic the function of long-term budgeting is provided by budget outlook. This tool is ineffective in regional education funding as a result of the legislature with the concept of school financing from two sources. Sources from the state budget are assigned by the purpose which is set up by the Education Act, municipalities can influence only a small percentage of its expenditure which is provided in the form of contributions to the operation. As a result, the financing of education at the regional level, the fis-

cal autonomy which forms the economic base of local government virtually does not exist.

The answer to hypothesis formulated in the introduction is that the current system of regional education funding does not give municipalities scope for long-term budgeting because legislative instrument of budget outlook (Act No. 250/2000 Coll., Budgeting rules of municipalities) becomes ineffective as a result of the provisions of Education Act.

Abstract

Municipalities provide regional education which is in Czech Republic financed from two different sources – state budget and municipal budget. This system does not allow use the budget outlook which represents instrument of long-term budgeting of counties and communities. Because of this municipalities do not have effective instrument that would enable them to optimize their costs and revenues.

Public Debt Brake Rules in Hungary in the Context of Multi-Year Planning

Gábor Kecő¹

1. Introduction

After the parliamentary election of 2010 in Hungary, comprehensive reform was launched by the winning parties having obtained 2/3 majority in the Parliament to reestablish the legal rules which were formulated originally during the transition from socialism to capitalism about 22 years ago. First and foremost, a new constitution called Basic Law² was enacted by the Parliament in 2011 and came into effect as of 1st January 2012. Unlike the previous constitution, Basic Law covers plenty of issues in public finance mainly in a separate chapter from Art 36 to 44. Some of its provisions are used for confining indebtedness of sector general government. These provisions can be considered as public debt brake rules and analyzed in point 1 of the paper.

After the Basic Law had been made, Parliament adopted cardinal and non-cardinal statutes³ as implementation in and out of the field of public finance. Public debt brake rules are implemented in the second chapter of the so-called Stability Act⁴ enacted in December 2011. Certain parts of this act are qualified as cardinal laws in the light of the Basic Law, but its second chapter belongs to the category of normal,

1 Eötvös Loránd University, Budapest (Hungary).

2 Act of 25 April 2011 on Basic Law of Hungary (Official Journal 2011, 43.) Authentic English version can be downloaded from the Government's website via the following link: <http://www.kormany.hu>. Yet a more accurate translation can be found in this book: L. Csink, B. Schanda, A. Zs. Varga (eds.), *The Basic Law of Hungary: A First Commentary*, Dublin 2012, p. 284–309.

3 Cardinal statutes are statutes of the Parliament, whose adoption and amendment require a two-thirds majority of the votes of the Members of Parliament present. Basic Law Art T Para 4.

4 Act of 30 December 2011 on Economic Stability of Hungary (Official Journal 2011, 164. CXCV).

non-cardinal laws. The implementation of the public debt brake rules is discussed in point 2 of this paper.

Over the Basic Law and the Stability Act, the topic requires that a glance to be thrown at the Act on Public Household⁵ since budget cycle – including planning process – for central and local governments is laid down in it. This act also was enacted in December 2011. Its provisions on multi-year planning are written in point 3 in a nutshell.

One can easily argue that no researcher is in a pleasant situation who intends to analyze the Hungarian law on the topic of the paper, because almost each underlying act is less than one year old and became operative just at the beginning of this year. For instance, the novel function of the Fiscal Council – see in point 1.2. below – is going to be experienced first time at the end of this year. Additionally, it is worth knowing that in 2011 Parliament adopted 211 acts in a hurry to finish the renewal of the Hungarian legal system. Furthermore, Basic Law, Stability Act and Act on Public Household were amended right away in the spring 2012 after their promulgation and are going to be amended again soon.

Under these circumstances and keeping the limitation of scope, this paper aims to comprise relevant provisions on public debt brake rules in the context of multi-year planning in an organized structure and to interpret the rules briefly.

2. Public debt brake rules as laid down in the Basic Law

2.1. Statistical background to Hungarian public debt

Public debt-to-GDP ratio is traditionally outstanding in Hungary compared to Central and Eastern European Countries. The ratio was 72,3% in 1989 when the transition commenced. After the transition, the indebtedness ratio increased till 1993 when it achieved 90,3%.⁶ The ratio decreased from 1994 due to austerity measures and economic growth. Its bottom was achieved in 2001 at the level of 52,7%. The ratio increased again between 2002 and 2010. Its peak was reached the level of 81,4% in 2010.⁷ Since then the level of indebtedness has been decreasing. The Hungarian public debt-to-GDP ratio was 78,9% in Q1 2012, according to the latest data of the Hungarian Central Bank.⁸ It has to be noticed that at the time of all turning-points parliamentary elections were held with the result of changing governing political parties. To limit the power of future governments to accumulate non-sustainable debt, debt brake rules for the state and for local governments were introduced in the Basic Law.

5 Act of 30 December 2011 on Public Household (Official Journal 2011, 164. CXCV).

6 Public debt-to-GDP ratio till 1994 is indicated in this paper: Gy. Barabás, I. Hamecz, J. Neményi, A költségvetés finanszírozási rendszerének átalakítása és az eladósodás megfékezése, „MNB Füzetek” 1998, No. 5, p. 20.

7 Public debt-to-GDP ratio from 1995 is presented on the website of the Hungarian Central Statistical Office: www.ksh.hu/docs/hun/eurostat_tablak/tabl/tsdde410.html (accessed 1 July 2012).

8 www.mnb.hu/Root/Dokumentumtar/MNB/Statiztika/mnbhu_statkozlemeny/mnbhu_allamhaztartas_es_haztartasok_pu_szamlai/mnbhu_kozlemeny_SK_PSZLA_ELOZETES_2012_Q1.pdf (accessed 1 July 2012).

2.2. Public debt brake rules for the state

As to debt brake for the state, distinction has to be made between rules governing the content of the budget which is a plan for the future and rules governing the implementation of the budget. In both cases, there are general and special rules.

At the level of planning, pursuant to the general rule in Art 36 Para 4, the Parliament shall not adopt such an act on the central budget in consequence of which debt-to-GDP ratio would exceed 50%. However, this rule does not meet the reality now, because the ratio is about 80%. That is why a special rule exists. This special rule governs the transition from outstanding indebtedness under 50%. Based on Art 36 Para 5, as long as the state debt exceeds half of the GDP, the Parliament shall only adopt the act on the central budget which decreases state debt in proportion to the GDP.

At the level of budget implementation, general rule (Art 37 Para 2) provides as follows: in the course of the execution of the act on the central budget no debt or financial obligation may be undertaken which would result in the level of the state debt exceeding half of the GDP. As mentioned earlier, there is a special rule for transition at this level as well which is governed by Art 37 Para 3. As long as the state debt exceeds half of the GDP, in course of the implementation of the act on the central budget, no debt or financial obligation may be undertaken which would result in raising the level of the state debt compared to the previous year.

Rules confining the freedom of fiscal policy shall be flexible, according to economists.⁹ Exemption clause which refers to the situation when limitation may not be applied serves this function. Basic Law contains an exemption clause (Art 36 Para 6) which unlocks the above mentioned brakes in two situations. During 1) special legal order such as danger of war and unexpected attacks etc. and 2) enduring and significant recession of the national economy. First situation is laid down in a separate chapter clearly. However, Basic Law does not define the second situation. In reasonable reading, enduring means that recession lasts for a long time and not for a short time, significant refers to large drop in the GDP.

Next question is who or what safeguards debt brake rules? It is of paramount importance that the power of Constitutional Court is limited, as long as the state debt exceeds half of the GDP, based on Art 37 Para 4. Limitation is applied to certain statutes including the act on the central budget, its implementation and basically on fiscal revenues. Limitation of power means that the judicial review of the above mentioned statutes can be made by the Constitutional Court only from the aspect of the right to life and human dignity, the right to protection of personal data, the right to freedom of thought, conscience and religion and the rights concerning Hungarian citizenship. Consequently, the Constitutional Court is not authorized to review the act on the central budget or its implementation from the aspect whether it complies with debt brake rules.

Debt brake rules are safeguarded by the Fiscal Council which consists of 3 persons: 1) governor of the Hungarian Central Bank 2) president of the State Audit Office

9 G. Kopits, S. Symansky, *Fiscal Policy Rules*, IMF, Washington 1998, Occasional Paper No. 162, p. 19.

of Hungary 3) chair of the Fiscal Council who is appointed by the President of Hungary. According to Art 44 Para 3, the adoption of the act on the central budget, in order that it complies with debt brake rules at the level of planning, shall be the subject of the preliminary consent of the Fiscal Council. In other words, without Council's prior consent budget act cannot be made by the Parliament. On this ground, the lord of the Hungarian budgets is the Fiscal Council. Its members are three economists and their opinion has priority over the members of the parliament. The power of the Council is expanded over the general functions of fiscal councils in the world such as evaluating fiscal policy, providing recommendation and making baseline projections. Without a doubt this novel function rearranges checks and balances in branches of power and it can be interpreted in the context of democracy versus technocracy. Latter gathered ground in fiscal policy to the detriment of the Parliament.¹⁰

2.3. Public debt brake rules for local governments

The Hungarian system of local governments is divided into two tiers. At intermediate level there are 19 counties plus Budapest. At the lowest layer of government there are about 3100 municipalities.¹¹ Art 34 Para 5 provides for debt brake rules of local governments. For securing the balance of the budget, statute may establish conditions or require the central government's consent for the local government to take out loans or assume other obligations above a limit set by a statute.

To keep the limit of the paper, only a short reference can be made to the frequently cited theoretical bases. The literature of fiscal federalism distinguishes among four approaches regarding the control of subnational government borrowing. The categories are the following: 1) sole or primary reliance on market discipline 2) cooperation by different levels of government 3) rules-based controls 4) administrative controls.¹² Basic Law applies the latter two approaches. Rules-based control is formulated via the term "establish conditions". Administrative control is allowed via the term "require the central government's consent". Thus, Basic Law gives mandate for central government to approve the loans of local governments.

3. Implementation of public debt brake rules in the Stability Act

3.1. Debt brake rules for the state

Stability Act contains plenty of provisions covering debt brake rules and all of them are equally important. Nevertheless, only three issues are covered here: 1) What does state debt mean? 2) What does enduring and significant recession of the national economy mean? 3) How should the amount of public debt be planned in the central budget from year to year?

10 Council's refusal to grant prior consent can be considered as some sort of preliminary penalty which is claimed by Auerbach. A. Auerbach, Long-Term Objectives for Government Debt "FinanzArchiv" 2009, No. 4, p. 477.

11 On 25 June 2012 Parliament enacted an act which establishes district offices providing public services between the territorial level of counties and municipalities. The act has not been promulgated yet. (Closing date of the paper is 1 July 2012.)

12 T. Ter-Minassian, J. Craig, Control of Subnational Government Borrowing, in: T. Ter-Minassian (ed.), Fiscal Federalism in Theory and Practice, IMF, Washington 1997, p. 157.

First, Stability Act contains the legal concept of state debt. In advance, it is worth knowing that the Hungarian public household consists of two parts which are the following as simplified as possible. On the one hand, the so called central subsystem contains central government, social security funds and extra budgetary funds. On the other hand, local subsystem includes local governments and ethnic minorities governments. Based on Sec 2 Para 1, state debt is a cumulated and consolidated debt of the central subsystem, local subsystem and public other non-market producer belonging to the sector general government as used in the EU regulation on the excessive deficit procedure¹³ which orders to apply the statistical method of ESA 95.¹⁴ On this ground, state debt means debt of sector general government. Question has to be raised whether the concept creation of Stability Act is contrary to the Basic Law or not. The answer depends on the interpretation as usual. One can argue that it is adequate to the Basic Law, because the concept of state debt is only specified in the Stability Act. Yet it seems more convincing argument that it is contrary to it, because the Parliament transformed the term “state debt” to “debt of sector general government” with a simple majority. State debt could be treated as debt of central government or of central subsystem, but not as debt of the whole public sector.

Second, Stability Act provides for the definition of enduring and significant recession of the national economy. According to Sec 7, all circumstances shall be considered as significant and enduring recession when yearly real GDP decreases. Let us assume that the GDP will be 100 HUF at the end of this year. On the last day of the next year the nominal GDP will be 104.99 and the inflation will be 5%. Under these circumstances the national economy will be in enduring and significant recession, because the nominal GDP will be a little bit less than zero (-0.01 HUF). Consequently, public debt brake rules will be unlocked. To my mind, it should not be accepted, because significant cannot mean 1 HUF in real value and because enduring cannot mean period of one year.

Third, Stability Act gives two rules as implementation on how public debt-to-GDP ratio shall be reduced from year to year. There is a transitional rule (Sec 47 Para 6) and a main rule (Sec 4 Para 2). The transitional rule governs for 2015. It provides that the Convergence Program of Hungary filed in 2011 with the EU shall be followed regarding the general government balance. This program lays down that the deficit of sector general government in percent of GDP shall be equal or less than 2.2 in 2013, 1.9 in 2014, 1.5 in 2015.¹⁵

Budget 2016 will be the first which shall be planned according to the main rule that is the following: as laid down in the act on central budget, the percental increment of public debt relative to the previous year cannot exceed the difference between the expected inflation and the half of the expected real GDP growth. Its consequences can be summarized in three points. First, debt brake rule is not applicable, if inflation is higher than nominal GDP growth, because in this case the economy is

13 The EU Council regulation No. 479/2009 of 25 May 2009.

14 The EC Council Regulation No. 2223/96 of 25 June 1996.

15 Convergence Program of Hungary 2011 http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/nrp/cp_hungary_en.pdf, p. 30–31 (accessed 1 July 2012).

in enduring and significant recession, according to Sec 7 of Stability Act. Consequently, public debt-to-GDP ratio can increase in order to balance the economy. Government has power to adopt an anti-cyclical fiscal policy which entails higher indebtedness. Second, public debt can increase equally with the level of inflation, if nominal GDP growth is the same as inflation. In this case, the real GDP is stable. Consequently, the real value of the public debt shall be the same; the indebtedness ratio shall be unchanged. Third, public debt can increase, but should be under the level of inflation, if nominal GDP growth is higher than inflation. Consequently, during real GDP growth the main rule guarantees that the public debt-to-GDP ratio shall go down.

3.2. Debt brake rules for local governments

Sec 10 of the Stability Act contains the provisions on debt brake for local governments. According to the general rule, local governments are allowed to take out loan subject to prior approval of the Government. Government grants it if three conditions are met. 1) The loan does not risk the maximum amount of debt of local subsystem as targeted in the act on central budget. 2) The output of the loan is production of asset which is used for providing local public services laid down in statutes and the current expenditures to the asset are covered permanently. 3) The financial ratio is not over 50%. It means that the yearly amount of local government's liabilities deriving from loans or any other types of financial obligation shall not be higher than half of the annual own sources of the local government. Additionally, one important provision from the Act on Local Governments of Hungary¹⁶ has to be referred (Sec 111 Para 4). It establishes the so-called golden rule¹⁷ effective as of 1 January 2013. Local governments' budget shall not contain deficit concerning current revenues and expenditures. Thus, there will be no opportunity for local governments to take out loans for covering current expenditures. Prior to that golden rule was not applied in Hungary. Notwithstanding, exceptions to the general rule exist, but they are not discussed due to limitation of scope.

4. Multi-year planning of the budget according to the Act on Public Household

Sec 29 of the Act on Public Household is the primary source of the rules on multi-year budgetary planning. This section consists of three paragraphs.

First paragraph is about the Government's task regarding multi-year planning at the level of central subsystem. Annual central budget shall fit the three-year-long plan issued by the Government in a separate decision. However, there are no sanctions or adverse legal consequences in the Hungarian budget law, if annual budget does not follow the medium-term plan which envisages revenues and expenditures of central subsystem and its balance. The medium-term plan made by the Government only contains the sum-total at the level of the whole budget and at the level

16 Act of 28 December 2011 on Local Governments of Hungary (Official Journal 2011, 161. CLXXXIX).

17 T. Ter-Minassian, J. Craig, Control of Subnational Government Borrowing, in: T. Ter-Minassian (ed.), *Federalism in Theory and Practice*, IMF, Washington 1997, p. 166.

of its chapters¹⁸ separately. It does not contain the sum of appropriations inside the chapters. From the aspect of the topic, it has to be underlined that there is a special chapter (no XLI) for debt service of central subsystem. Consequently, multi-year budgetary planning regarding state debt means that Government is obliged by the Act on Public Household to calculate the debt service of central subsystem for next three years.

Second paragraph governs the task of the keeper of the budgetary chapter who is the Minister for National Economy regarding chapter XLI. In connection with multi-year planning, the keeper of the chapter shall specify the sum-total of his/her chapter among budgetary units and functional appropriations inside the chapter. In other words, the keeper of the chapter shall make a more detailed medium-term plan within the confine of the Government's decision. Nevertheless, such a plan shall not be made on chapter XLI, pursuant to the Act on Public Household. Thus, it seems there is no detailed medium-term plan on state debt. Even so this is not the case, because a detailed medium-term financing plan shall be made by the State Debt Management Agency, based on Sec 13 Para 1 Point b) of the Stability Act.

Third paragraph governs the multi-year planning in the local subsystem. Local governments are obliged to envisage the expected amount of own revenues and debt service for next three years.

5. Conclusions

Debt brake rules in the Basic Law lay down the desired path of public debt in Hungary that is a downward trajectory of public debt-to-GDP ratio, as long as the 50% target is achieved. Thus, further indebtedness of public sector is avoided, which is a remarkable outcome of the new constitutional provisions.

Stability Act implements the debt brake rules. It includes a transitional rule for 2015, which limits the deficit of the sector general government, and a main rule applicable to budget 2016 first that provides for the reduction of public debt-to-GDP ratio provided that the annual real GDP grows. Additionally, Stability Act defines several terms which are used, but not defined by the Basic Law. Questions can be raised particularly regarding two definitions of the Stability Act such as the "state debt" and "enduring and significant recession". As far as I am concerned, both definitions are over the implementation. They alter the meaning of the Basic Law without amendments to it.

The process of budget planning is governed by the Act on Public Household. Central budget shall be planned from year to year in such a way to comply with debt brake rules as implemented in the Stability Act. As to multi-year planning, the Act on Public Household provides for a three-year long plan which shall be made by the Government. The plan includes a special chapter on debt service of central subsystem.

¹⁸ Chapter is the broadest structural unit of the central budget. Management of appropriations inside the chapter is under the responsibility of the keeper of the chapter.

Abstract

Parliamentary election of 2010 in Hungary resulted in changing governing political parties with 2/3 majority. Thus, political consent has been given to reestablish the legal rules. First and foremost, a new constitution called Basic Law was enacted by the Parliament. Some of its novel provisions are used for safeguarding a downward trajectory of public debt-to-GDP ratio, as long as the 50% target is achieved. Central budget shall be planned from year to year in such a way to comply with debt brake rules as implemented in the Stability Act. As to multi-year planning, the Act on Public Household provides for a three-year long plan which shall be made by the Government. It includes a special chapter on debt service.

Бюджетное планирование в Российской Федерации

Александр Костюков¹

Современная российская наука финансового права выработала два основных подхода к определению понятия бюджетного планирования. Исходя из понимания сущности бюджетного планирования и его соотношения с институтом бюджетного процесса, возможно говорить об «узком» и «широком» подходе к понятию бюджетного планирования. В соответствии с «узким» подходом, под бюджетным планированием понимается составление и утверждение бюджетного плана, один из этапов бюджетного процесса.²

Вместе с тем представители «широкого» подхода к пониманию бюджетного планирования предлагают рассматривать данное явление как многостадийный процесс планирования, охватывающий не только определение, но и обеспечение, организацию исполнения плановых показателей, а также контроль за ходом выполнения плана.³

Представляется необходимым поддержать сторонников «узкого» подхода к пониманию бюджетного планирования и, таким образом, характеризовать бюджетное планирование как процессуальный институт бюджетного права, представляющий собой взаимосвязанную интегративную совокупность субъектов бюджетного планирования, возникающих между ними правоотношений, норм и принципов бюджетного права, участвующих в определении объема, источников и показателей

1 Омский государственный университет имени Ф.М. Достоевского (Россия).

2 См. напр. И.А. Косяков, Формирование региональной системы бюджетного планирования, Екатеринбург 2006; С.Н. Братусь, О соотношении административных и экономических методов регулирования хозяйственных отношений, „Учен. зап. ВНИИСЗ“ 1966, Вып. 7; А.К. Кравцов, План и право, Воронеж 1976; А.Ф. Ноздрачев, Государственное планирование и правовое регулирование, Москва 1982.

3 См. напр. А.С. Петров, Развитие социально-экономического планирования, Москва 1979; А.Е. Лунев, Демократизм советского государственного управления Москва 1967; В.А. Язев, Промышленность и торговля. Правовые вопросы, Москва 1970.

при составлении и утверждении бюджетного плана на каждом из уровней управления: федеральном, региональном и муниципальном.

В данное понятие, согласно положениям «узкого» подхода к определению бюджетного планирования, не включена деятельность соответствующих субъектов по обеспечению выполнения разработанных планов, поскольку, в противном случае, это означало бы отождествление планирования и управления либо даже признание планирования более широким понятием по отношению к управлению, что представляется, в сущности, неверным.

Однако проблемы бюджетного планирования в Российской Федерации не ограничиваются терминологическими дискуссиями, но носят также правоприменительный характер. В связи с чем необходимо отметить следующие характеристики современного этапа развития бюджетного планирования в Российской Федерации.

1. Особенности программно-целевого характера бюджетного планирования в Российской Федерации

Программно-целевое бюджетное планирование – термин, который относительно недавно стал использоваться в законодательстве Российской Федерации. В частности, уже в Постановлении Правительства Российской Федерации от 22.05.2004 N 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов»⁴ было отмечено, что в отличие от преобладавшего ранее сметного планирования (на основе индексации сложившихся затрат по детальным позициям бюджетной классификации) программно-целевое бюджетное планирование исходит из необходимости направления бюджетных ресурсов на достижение общественно значимых и, как правило, количественно измеримых результатов деятельности администраторов бюджетных средств с одновременным мониторингом и контролем за достижением намеченных целей и результатов, а также обеспечением качества внутриведомственных процедур бюджетного планирования и финансового менеджмента.

Выбор данного метода обусловлен, прежде всего, его особенностями и преимуществами, позволяющими осуществлять полный цикл управленческого процесса – от постановки задач планирования до оценки результата и эффективности произведенных бюджетных расходов.

Формами программно – целевого бюджетного планирования в России являются различные программы: долгосрочные целевые программы, принимаемые на соответствующих уровнях (федеральный, региональный и муниципальный) целевые программы, программа государственных внешних заимствований Российской Федерации, государственная программа вооружения, программа государственных гарантий Российской Федерации, программа государственных внутренних заимствований Российской Федерации, программа предоставления государственных

4 Постановление Правительства Российской Федерации от 22.05.2004 г. N 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» // Собрание законодательства Российской Федерации. 31.05.2004. N 22. Ст. 2180.

финансовых и государственных экспортных кредитов и иные программно – целевые акты.

Однако, как справедливо отмечают ряд отечественных авторов, правовое регулирование отношений программно-целевого бюджетного планирования в России в настоящее время носит разобщенный, бессистемный характер.⁵

Так, статья 179 Бюджетного кодекса Российской Федерации⁶ предписывает исполнителям органам государственной власти и местным администрациям установление порядка принятия решений о разработке долгосрочных целевых программ, их формирования и реализации в виде нормативно – правового акта соответствующего уровня управления.

Однако нормативно – правовая база субъектов Российской Федерации и некоторых муниципальных образований в части применения целевых программ показывает, что не во всех регионах такой порядок установлен в виде отдельного нормативно – правового акта государственного органа исполнительной власти и местной администрации. В связи с этим на сегодняшний день органы государственной власти субъектов федерации вынуждены обращаться в главное финансовое ведомство страны- Министерство финансов Российской Федерации – с запросами о разъяснении правовых оснований утверждения высшими исполнительными органами государственной власти субъектов федерации порядков формирования и реализации государственных программ соответствующих субъектов.⁷

В связи с имеющей место неопределенностью, частичной пробельностью правового регулирования утверждения на уровне субъектов федерации порядка формирования и реализации государственных программ, 17.02.2012 Министерством финансов Российской Федерации в Правительство Российской Федерации был внесен проект федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования бюджетного процесса и в отдельные законодательные акты Российской Федерации». Данным законопроектом, в частности, предлагается возложить полномочия по установлению порядка формирования и реализации государственных программ субъектов Федерации непосредственно на высший исполнительный органа государственной власти субъекта федерации.⁸

Несомненно, указанные факторы порождают ряд характерных в сфере правоприменения проблем бюджетного планирования: отсутствует разработанная нормативно – правовая и методическая базы реализации бюджетного планирования на

5 См. напр. А.А. Саттарова, Историко-правовая обусловленность информационного обеспечения бюджетного планирования, „Финансовое право“ 2011, № 12, с. 22–25; А.С. Матненко, Программно-целевое бюджетное планирование: понятие и проблемы правового регулирования, „Финансовое право“ 2008, № 11.

6 Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. N 145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 03.08.1998. N 31. Ст. 3823.

7 Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 2 апреля 2012 г. № 02–16–03/1073 по вопросу о правовых основаниях утверждения высшими исполнительными органами государственной власти субъектов Российской Федерации порядков формирования и реализации государственных программ субъектов Российской Федерации // Официальный сайт Министерства финансов РФ / <http://www1.minfin.ru/ru/reforms/budget/resoriented/programs/>.

8 Там же.

региональном и местном уровнях, имеет место достаточно слабое информационное сопровождение результатов мониторинга самих программ, значительное количество которых находится в бессистемном состоянии в отсутствие взаимосвязи между отдельными программами, выбранные показатели или данные для расчетов программ зачастую не имеют достоверных источников информации и т.д.

Таким образом, целевое бюджетное планирование превращается в один из способов привлечения финансовых ресурсов, а не в инструмент управления, ориентированный на конкретный результат (цель), каким он должен являться сообразно своему назначению.

Отсутствие в бюджетном законодательстве Российской Федерации комплексного понятия бюджетно – программно целевого акта в качестве финансово – правовой категории, объединяющей всевозможные формы программно – целевого бюджетного планирования, в частности, множество видов программ, и закрепляющей основания, принципы возникновения расходных обязательств за всеми бюджетными программно -целевыми актами, также не способствует реализации в бюджетной системе Российской Федерации программно-целевого планирования бюджета.

В связи с этим, представляется, что разработка отдельного правового института бюджетно – программно целевого акта с соответствующими основными принципами его формирования и составления, а также правовым режимом реализации, способствовало бы изменению всей правовой конструкции бюджетного процесса в России, путем отражения в нем в качестве полноценного элемента комплекса процессуальных действий в отношении не только бюджета, что имеет место при сегодняшней «бюджетоцентричной» модели бюджетного процесса, но и всех иных бюджетных программно – целевых актов.

2. Проблема достоверности показателей среднесрочного бюджетного планирования в Российской Федерации

Сравнительно недавно в бюджетном устройстве Российской Федерации совершился переход на среднесрочное бюджетное планирование. Так, в соответствии с частью 3 статьи 169 Бюджетного Кодекса Российской Федерации, проект федерального бюджета и проекты бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации составляются и утверждаются сроком на три года – очередной финансовый год и плановый период.

При этом проект бюджета субъекта Российской Федерации и проекты территориальных государственных внебюджетных фондов (проекты местных бюджетов) составляются и утверждаются, согласно части 4 статьи 169 Бюджетного Кодекса Российской Федерации, сроком на один год (на очередной финансовый год) или сроком на три года (очередной финансовый год и плановый период) в соответствии с законом субъекта Российской Федерации. Однако в случае, если проект бюджета субъекта Российской Федерации (проект бюджета муниципального района, проект бюджета городского округа) составляется и утверждается на очередной финансовый год, высший исполнительный орган государственной власти субъекта Россий-

ской Федерации разрабатывает и утверждает среднесрочный финансовый план субъекта Российской Федерации.

Таким образом, в российском законодательстве даже при отсутствии бюджета на плановый период (в случае с бюджетами субъектов федерации и муниципальных образований) предусмотрен механизм реализации среднесрочного бюджетного планирования путем разработки и утверждения среднесрочного финансового плана.

Установление более продолжительного периода бюджетирования, по сравнению с ранее действовавшим, было направлено на достижение социально – экономической и политической стабильности в стране, и, как следствие, возможности для всех экономических субъектов – предприятий, различных финансовых организаций, государственных органов, домашних хозяйств – планировать свою деятельность на достаточно продолжительный период времени.⁹ Однако не смотря на очевидную полезность и необходимость увеличения срока бюджетного планирования, тем не менее в российской правоприменительной практике наличествуют определенные изъяны.

Так, основным пороком первого опыта бюджетной «трехлетки» (2008–2010 гг.) в Российской Федерации, который продолжает присутствовать в бюджетном планировании и по сей день, является нереалистичность прогнозных расчетов, усугубляемая различными внешними экономическими факторами (мировым финансовым кризисом, изменением цен на энергоносители и т.п.). При этом о реалистичности прогнозов в рамках среднесрочного планирования бюджета можно судить исходя из следующих данных:

Таблица №1

год	I прогнозный показатель размера ВВП (млрд. руб.)	II прогнозный показатель размера ВВП (млрд. руб.)	Показатель ВВП в бюджете на соответствующий очередной финансовый год (млрд. руб.)
2009	39 690,020 ¹	-	51 475,030 ²
2010	44 800,040 ³	59 146,050 ⁴	43 187,060 ⁵
2011	59 146,070 ⁶	48 072,080 ⁷	50 389,090 ⁸
2012	53 712,010 ⁹	55 950,011 ¹⁰	58 683,012 ¹¹
2013	61 920,013 ¹²	64 803,014 ¹³	-

1. Федеральный закон от 24.07.2007 г. N 198-ФЗ «О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов» // Собрание законодательства РФ. 30.07.2007. N 31. Ст. 3995.
2. Федеральный закон от 24.11.2008 г. N 204-ФЗ «О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов» // Собрание законодательства РФ. 01.12.2008. N 48. Ст. 5499.

9 Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию, „Российская газета“ 2002, № 71.

3. Федеральный закон от 24.07.2007 г. N 198-ФЗ «О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов» // Собрание законодательства РФ. 30.07.2007. N 31. Ст. 3995.
4. Федеральный закон от 24.11.2008 г. N 204-ФЗ «О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов» // Собрание законодательства РФ. 01.12.2008. N 48. Ст. 5499.
5. Федеральный закон от 02.12.2009 г. N 308-ФЗ «О федеральном бюджете на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов» // Собрание законодательства РФ. 07.12.2009. N 49 (1 ч.). Ст. 5869.
6. Федеральный закон от 24.11.2008 г. N 204-ФЗ «О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов» // Собрание законодательства РФ. 01.12.2008. N 48. Ст. 5499.
7. Федеральный закон от 02.12.2009 г. N 308-ФЗ «О федеральном бюджете на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов» // Собрание законодательства РФ. 07.12.2009. N 49 (1 ч.). Ст. 5869.
8. Федеральный закон от 13.12.2010 г. N 357-ФЗ «О федеральном бюджете на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов» // Собрание законодательства РФ. 20.12.2010. N 51 (1 ч.). Ст. 6809.
9. Федеральный закон от 02.12.2009 г. N 308-ФЗ «О федеральном бюджете на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов» // Собрание законодательства РФ. 07.12.2009. N 49 (1 ч.). Ст. 5869.
10. Федеральный закон от 13.12.2010 г. N 357-ФЗ «О федеральном бюджете на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов» // Собрание законодательства РФ. 20.12.2010. N 51 (1 ч.). Ст. 6809.
11. Федеральный закон от 30.11.2011 г. N 371-ФЗ «О федеральном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов» // Собрание законодательства РФ. 20.12.2010. N 51 (1 ч.). Ст. 6809.
12. Федеральный закон от 13.12.2010 г. N 357-ФЗ «О федеральном бюджете на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов» // Собрание законодательства РФ. 20.12.2010. N 51 (1 ч.). Ст. 6809.
13. Федеральный закон от 30.11.2011 г. N 371-ФЗ «О федеральном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов» // Собрание законодательства РФ. 20.12.2010. N 51 (1 ч.). Ст. 6809.

Из приведенных данных явствует неустойчивость и нереалистичность прогноза одного из основных показателей бюджета – уровня ВВП. При этом особый интерес в плане достоверности данных прогноза уровня ВВП в среднесрочной перспективе представляет 2009 и 2010 года. Так, показатель ВВП за 2009 год, отраженный в бюджете на соответствующий очередной финансовый год в 1,3 раза отличается от ранее прогнозируемого в бюджете на 2008 год показателя ВВП. В 2010 году второй прогнозный показатель ВВП существенно, в 1,36 раза, превысил уровень ВВП, заложенный впоследствии в бюджете на 2010 финансовый год.

Вышеизложенное ставит под вопрос целесообразность и практическую полезность такого бюджетного прогнозирования.

К сожалению, опыт исполнения бюджета первого года «трехлетки» в 2008 г. и разработки очередного бюджета на 2009 г. и плановый период по 2011 г. показывает, что среднесрочное бюджетное планирование оказывается не столько руководством к действию, сколько некачественным бюджетным прогнозом, в который необходимо вносить существенные изменения.

Вместе с тем представляется, что причина кроется не в самом формировании бюджетов на среднесрочной основе, которая является общепризнанной в мировой практике бюджетирования, а в отсутствие законодательно закрепленных и реально применяемых средств, приемов, методов и принципов *реалистичного видения будущих бюджетов*.

Очевидно, что учет среднесрочных последствий принимаемых в данный момент решений в области публичных финансов может помочь избежать нестабильности в будущем. Тем не менее, практическая реализация этого подхода демонстрирует множество различных вариантов.

Как представляется, в некоторых случаях различия в методах среднесрочного финансового планирования вызваны неодинаковостью условий развития экономик отдельных стран, а также тем, что различные государства прибегают к сравнительно

новым для них методикам, характер и пределы использования которых они только начали проверять на практике. Данное суждение справедливо и для России, перешедшей на среднесрочное бюджетное планирование только в 2007 году.

Сегодня же Министерство финансов Российской Федерации предлагает обсудить вопрос о реальности для стандартизации задачи определения периода, который должен охватывать многолетние бюджеты.

Так, главному финансовому ведомству России представляется очевидным, что для понимания тенденций, имеющих место в бюджетно – налоговой сфере, и последствий проводимой политики иногда необходимо ориентироваться на более долгосрочную перспективу, чем 3–5-летний период, принятый в большинстве стран в качестве основы официального многолетнего бюджетирования. В частности, такие вопросы, как влияние демографических тенденций на динамику расходов на здравоохранение и пенсионное обеспечение требуют более продолжительных хронологических рамок для выявления их последствий в полном объеме.¹⁰

Необходимо согласиться с Министерством финансов Российской Федерации в том, что весьма полезной была бы разработка более структурированного подхода при проведении ежегодного, среднесрочного бюджетного планирования и ведении более долгосрочного бюджетного планирования. При этом необходимо не только увеличить срок бюджетного планирования, но и качественно изменить сам подход бюджетного планирования в направлении его структурирования.

В пользу расширения временного горизонта бюджетного планирования в Российской Федерации, в частности, до 5 лет, говорит и тот факт, что подобное увеличение срока бюджетного планирования полностью совпадает с циклом действия среднесрочных бюджетных программно-целевых актов (от 3 до 5 лет). В то время как в целях повышения достоверности бюджетного планирования необходимо в качестве обязательного элемента бюджетного учета предусмотреть учет результатов бюджетного финансирования, а также комплексно урегулировать институт аудита эффективности бюджетных расходов.

Обобщая вышеизложенное, необходимо отметить, что первоочередной целью в рамках оптимизации и совершенствования бюджетного планирования в Российской Федерации является обеспечение *стабильности и долгосрочной устойчивости бюджетов*, в связи с чем, необходимо:

- прогнозирование основных бюджетных параметров на средне – (до 3 лет) и долгосрочную (свыше 3 лет) перспективу в рамках единой макроэкономической и денежно-кредитной политики;
- реалистичность и осторожность экономических прогнозов и предпосылок, положенных в основу бюджетного планирования;
- наличие и соблюдение при выработке средне – и долгосрочной бюджетной политики критериев (показателей) реалистичности и устойчивости бюджетов.

10 Принципы эффективного и ответственного управления общественными финансами. Аналитические материалы к документу, представленному Министерством финансов Российской Федерации к встрече министров финансов «Группы восьми» // Официальный сайт Минфина РФ / <http://www1.minfin.ru/ru/reforms/budget/principles/>.

3. Организационные проблемы межведомственного взаимодействия при осуществлении бюджетного планирования в Российской Федерации

Одной из составляющих частей бюджетного планирования в Российской Федерации является планирование доходной части бюджетов различных уровней. В силу того непреложного факта, что основой доходной части любого бюджета как основного финансового плана государства составляют налоговые поступления, особую актуальность приобретает планирование налоговых поступлений в бюджеты.

Вместе с российской финансово – правовой науке принято разделять понятия планирование доходной части бюджетов и налоговое планирование. Основным аргумент в пользу такого деления заключается в том, что субъектом налогового планирования являются налоговые органы, представленные иерархически структурированной системой, а планирование доходной части бюджетов осуществляют, прежде всего, финансовые органы (Министерство финансов федерального и регионального уровней, департаменты местных администраций). При этом именно планирование доходной части бюджетов включают в бюджетное планирование и, соответственно, в стадию бюджетного процесса.¹¹

Подобное теоретическое обособление налогового планирования от планирования доходной части бюджетов имело глубокие практические последствия.

Очевидно, что налоговое планирование, осуществляемое налоговыми органами, должно выступать одним из условий, обеспечивающих планирование налоговых доходов бюджетов вне зависимости от уровня власти. В связи с этим представляется вполне логичным утверждать, что налоговое планирование и планирование налоговых доходов бюджетов должны осуществляться с достаточной степенью согласованности и взаимообусловленности. Причем указанная согласованность должна проявляться, в первую очередь, в практическом взаимодействии финансовых и налоговых органов.

Анализ методик формирования бюджетов в различных субъектах Российской Федерации позволяет сделать вывод о том, что органы государственной власти субъектов Федерации и органы местного самоуправления включают налоговые органы в процесс расчета плановых показателей налоговых доходов регионального и местных бюджетов, однако, степень участия налоговых органов при этом определяется по-разному.

Вместе с тем принципиально важное значение имеет тот факт, что налоговые органы так или иначе включены в процесс планирования налоговых доходов бюджетов в Российской Федерации. Так, необходимо обратить внимание на то, что обязанность налоговых органов предоставлять финансовым органам субъектов федерации и муниципальных образований информацию, необходимую для форми-

11 См. напр. Н.А. Истомина, Взаимодействие финансовых и налоговых органов в процессе планирования налоговых поступлений в бюджеты: современная практика и проблемы, „Налоги и налогообложение” 2011, № 7, с. 71–79; Л.М. Архипцева, Методологические основы прогнозирования и планирования налоговых поступлений в бюджетную систему, „Налоги и налогообложение” 2007, № 12.

рования бюджетов в части налогов и сборов, была закреплена еще в 2004 г. Постановлением Правительства РФ от 12 августа 2004 г. N 410.¹²

В целом, планирование финансовыми органами налоговых доходов бюджетов на основе прогнозов налоговых органов также вытекает из правовых норм в области бюджетных отношений, однако, разработаны и утверждены они были позднее, в 2007–2008 гг. Подобные изменения были связаны с реализацией Федеральной налоговой службой России и ее территориальными подразделениями (управлениями по субъектам федерации) важного бюджетного статуса – главных администраторов и администраторов доходов бюджетов.

В соответствии с нормативными документами Министерства финансов РФ главные администраторы были наделены функцией предоставления сведений, необходимых для составления среднесрочного финансового плана и (или) проекта бюджета. Перечень этих сведений был определен нормативными документами Правительства РФ, Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы в 2007–2008 гг.

Этими документами фактически был завершен процесс документального оформления порядка участия налоговых органов в процессе планирования налоговых доходов бюджетов.

Сегодня полномочия Управлений ФНС России по субъектам РФ как главных администраторов налоговых доходов, относящиеся к процессу планирования налоговых поступлений, включают формирование и представление (в финансовый орган):

- прогноза поступлений доходов;
- аналитических материалов по исполнению бюджета в части доходов;
- сведений, необходимых для составления среднесрочного финансового плана и (или) проекта бюджета.¹³

Таким образом, вопрос о наличии либо отсутствии обязанности у налоговых органов предоставлять финансовым органам сведения об ожидаемых поступлениях налогов в перспективе следует считать решенным однозначно.

Однако финансовые органы не всегда указывают в методиках формирования бюджетов тот факт, что расчеты базируются на прогнозах налоговых органов,

12 О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов: Постановление Правительства Российской Федерации от 12 авг. 2004 г. N 410 // Собрание законодательства РФ. 16.08.2004. N 33. Ст. 3497.

13 Правила осуществления федеральными органами государственной власти, органами управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и (или) находящимися в их ведении бюджетными учреждениями, а также Центральным банком Российской Федерации бюджетных полномочий главных администраторов доходов бюджетной системы Российской Федерации – утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 29 дек. 2007 г. N 995 // Собрание законодательства РФ. 2008. N 2. С. 116; О порядке осуществления территориальными органами Федеральной налоговой службы бюджетных полномочий главных администраторов доходов и администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации: Приказ Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы от 5 дек. 2008 г. N ММ-3–1/643@. Документ опубликован не был // ИПС «КонсультантПлюс».

а иногда даже предусматривают необходимость проведения расчетов, основанных на собственных методиках (при том, что прогнозирование налоговых поступлений ведется налоговыми органами, исходя из требований нормативных документов). Такая ситуация является характерным примером сложности взаимоотношений, которая в течение длительного времени наблюдается между налоговыми и финансовыми органами в Российской Федерации.

Подобная ситуация, когда финансовые органы субъектов федерации и муниципальных образований при наличии обязанности налоговых органов предоставлять прогнозные сведения по налоговым доходам предпочитают вести собственные расчеты, косвенно учитывая данные налоговых органов, сложилась ввиду различных причин.

В первую очередь, к таковым должны быть отнесены: отсутствие законодательного определения методологии планирования налоговых доходов в Российской Федерации, и, как следствие, отсутствие единых методов и принципов соотношения налогового и бюджетного планирования, сформулированных требований к источникам входной информации и др.¹⁴

Наличие вышеуказанных проблем негативно влияет на процесс планирования налоговых доходов бюджетов:

- 1) адекватность расчетов изначально ставится под сомнение, создаются предпосылки как для завышения плановых показателей, так и для их занижения;
- 2) изменяются сроки планирования бюджетных показателей в случае запаздывания в предоставлении необходимых данных;
- 3) фактически снижается степень ответственности за плановые показатели налоговых доходов (хотя формально ответственный субъект за формирование бюджета по доходам закреплен в бюджетном законодательстве);
- 4) повышается степень межведомственной напряженности между региональными и муниципальными финансовыми органами и территориальными подразделениями Федеральной налоговой службы;
- 5) важный и сложный для государства и его территорий процесс осуществляется с большим напряжением, что особенно опасно в ситуации объективного сокращения налоговых доходов вследствие экономических проблем.¹⁵

Рассмотренные проблемы, в определенном смысле, являются проявлением принципа самостоятельности органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в определении порядка формирования бюджета. Поскольку указанные органы несут ответственность за адекватность и достоверность планирования в том числе налоговых доходов, следовательно, свобода выбора информационных источников, разработки методик формирования

14 С.Ю. Попков, Методология планирования налоговых доходов и их социально – экономическое содержание в бюджетной системе РФ (на примере налога на доходы физических лиц налога на прибыль организаций), Москва 2012.

15 Н.А. Истомина, *op. cit.*, с. 71–79.

плана по налоговым доходам позволяет им исходить из иных данных, нежели итогов налогового прогнозирования, осуществляемого налоговыми органами.

Вместе с тем, поскольку деятельность налоговых органов и финансовых органов пересекается в части планирования налоговых поступлений в бюджеты, объективно существует необходимость установления более четких межведомственных взаимоотношений между финансовыми органами субъектов федерации и муниципальных образований и главными администраторами налоговых доходов – Управлениями Федеральной налоговой службы.

В этой связи в Российской Федерации был реализован весьма специфический способ построения эффективных отношений между региональными и местными органами власти и налоговыми органами.

Так, с 2006 г. реализуется проект по заключению соглашений по информационному взаимодействию между Управлениями Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации и органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации. Заключение подобных соглашений было рекомендовано всем Управлениям Федеральной налоговой службы России по субъектам федерации. Кроме того, Федеральная налоговая служба обратилась к высшим должностным лицам субъектов Российской Федерации с просьбой об оказании Управлениям Федеральной налоговой службы России содействия в заключении таких соглашений.¹⁶

В соответствии с информационными соглашениями в обязанности Управления ФНС России по субъекту РФ входят:

1. Представление сведений о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам, формирующим в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации доходы местных бюджетов, финансовым органам субъектов Российской Федерации- в целом по субъекту Российской Федерации и по муниципальным образованиям, финансовым органам местных администраций – по муниципальным образованиям (в том числе финансовым органам муниципальных районов – по поселениям).
2. Представление в финансовые органы субъектов Российской Федерации, а также в финансовые органы местных администраций (по каждому муниципальному образованию) следующую информацию:
 - а) о начислениях в целом по соответствующим видам налогов, сборов и иных обязательных платежей, контролируемых налоговыми органами в соответствии с законодательством Российской Федерации;
 - б) об уплаченных суммах в целом по соответствующим видам налогов, сборов и иных обязательных платежей, контролируемых налоговыми органами в соответствии с законодательством Российской Федерации;

16 О направлении Типового соглашения по информационному взаимодействию Управлений ФНС России по субъектам РФ и органов исполнительной власти субъектов РФ: Письмо Федеральной налоговой службы от 29 июня 2006 г. N САЭ-6–10/659@. Документ опубликован не был // ИПС «КонсультантПлюс».

- в) о суммах задолженности, недоимки, отсроченных (рассроченных), реструктурированных и приостановленных к взысканию налогов, сборов, пеней и штрафов в целом по соответствующим видам налогов, сборов и иных обязательных платежей, контролируемых налоговыми органами в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В то же время финансовые органы субъектов Российской Федерации и финансовые органы местных администраций представляют в налоговые органы следующую информацию:

- а) об установленных в соответствии с нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления налоговых льготах по категориям налогоплательщиков;
- б) об административно-территориальном составе субъектов Российской Федерации с указанием конкретных муниципальных образований, входящих в состав субъекта Российской Федерации, и поселений, входящих в состав этих муниципальных образований, их адресов и кодов по Общероссийскому классификатору объектов административно-территориального деления;

Следует обратить внимание, что заключение информационных соглашений демонстрирует определенную неэффективность принятых в 2004 г. решений, поскольку к установленному ранее нормативно-правовому регулированию потребовалось введение дополнительного договорного способа урегулирования.

Представляется, что в целях интеграции налогового и бюджетного планирования и обеспечения достоверности и реальности бюджетных показателей в среднесрочной перспективе российской науке финансового права на современном этапе необходимо выработать синтетический подход к рассмотрению налогового и бюджетного планирования через призму единства государственного управления.

В связи с вышеизложенным, представляется необходимым формирование единого организационно-экономического механизма налогового и бюджетного планирования в управлении бюджетной системой государства в качестве особой разноразмерной иерархической системы взаимосвязанных между собой элементов (органов государственной власти, объектов, принципов, методов и инструментов прогнозирования и планирования налоговых доходов), а также способов их взаимодействия, включая интеграцию и дезинтеграцию, в ходе и под влиянием которых разрабатывается основной финансовый план государства.

Abstract

Article is devoted to consideration of the main practical problems of the budgetary planning in Russian Federation and to approaches of its decision.

Impact of Changes in Public Budgets on Financing of the Minorities in Europe

Michal Koziel¹

1. Introduction

Minorities represent significant part of citizens in the European Union member states. The issues related to minorities became even more actual after abolition of intra-European borders and under implementation of the principle of free movement of persons. People travel without any problems throughout the whole the European Union territory, using their right to settle and thus the number of people living in one state but originally coming from other state is growing.

It is possible to observe some differences within particular minorities as well as creating of subgroups. The first subgroup includes the European Union citizens that have settled or resided long term in the European Union member state's territory but avow the other member state. The second subgroup covers persons that live long-term in the European Union member state's territory, they are citizens of such state (and therefore citizens of the European Union as well) but they avow to other member state. Finally the third group includes people that had migrated into the European Union territory from the third countries, they haven't got citizenship, nor have permanent residence in any the European Union member state territory.

It is only this short introduction that indicates these issues are not simple, better to say it is quite complicated. When the effort to describe and specify this complicated system of financing of national minorities from the European Funds is added, the broad space of choices and combinations occurs for use to operate. Firstly, to make the basic characteristic of particular area clear, I state the definition of the essential term which I will work with in this article- term "minority". Further I deal with par-

1 Masaryk University, Brno (the Czech Republic).

ticular kinds of ethnic minorities in general and I focus on particular sources of drawing finances on the European Union level together with some examples.

Finally, in the last chapter, I describe the influence of current changes in public funding and development in the time of crisis on financing of minorities in selected European countries. I also focus on impact of such situation on further existence of minorities as such.

2. Basic Terms

Firstly it is necessary to explain what to imagine under the term “minority”, before we start to describe particular kinds of ethnic minorities support from the European Union sources. There is no uniform definition of term ethnic minority on the international level. This is because of complexity of the issues and political interests of some states. Some countries are against setting one single definition of ethnic minority because they are afraid that recognition of some groups might lead to weakening of central power and anarchism.

According some studies dealing with issues of minorities on international scale, it is possible to define minority as “group of people on the territory of sovereign state, which creates less than half of national population and whose members share ethical, regional and language signs different from the rest of inhabitants.”² Different international documents mention ethnical minorities and those documents ensure to these groups concrete rights, for ex. Article nr. 27 of International Covenant on Civil and Political Rights³ or Framework Convention for the Protection of National Minorities. It is possible to conclude, that there is no single definition of ethnic minority on international level and that is why this expression is defined through complicated interpretative rules.⁴

On the national level, if we use Czech legislation, the situation is bit more clear because Czech legislators have covered the definition in the Act nr. 273/2001 Sb. about rights of ethnic groups participants. According to this act, ethnic minority is: “community of citizens of the Czech Republic, who are different from other citizens usually by common ethnic origin, language, culture, habits, they creates numerous minority and they express the will to be considers and ethnic minority to create collectively effort to preserve and development of their identity, culture, language and traditions and also to prevent their interests as community that were created in history.”⁵ As it might be seen, the definition in the Czech legislation is quite comprehensive and detailed. It is mainly because there was never problem to define what ethnic minority is in the Czech Republic and the groups of people that might be sorted as such groups are not that big to threaten the central government. The above-mentioned law works

2 H.C. Scheu, *Menšiny a právo v České republice*, Praha 2009, p. 28–29.

3 Art. Nr 27 of International Covenant on Civil and Political Rights: „In those States in which ethnic, religious or linguistic minorities exist, persons belonging to such minorities shall not be denied the right, in community with the other members of their group, to enjoy their own culture, to profess and practise their own religion, or to use their own language“.

4 H.C. Scheu, *op. cit.*, p. 30.

5 § 2 odst. 1 zákona č. 273/2001 Sb., o právech příslušníků národnostních menšin, ve znění pozdějších předpisů.

with two groups of subjects. The first of them is the ethnic minority as a whole; the second subjects cover the members of ethnic minorities. To each of these groups the different rights are conferred by the law. However this distinction is not important for purposes of this paper, therefore we will use only term public minority.

3. Ways of minorities support

There are several ways how to support members of ethnic groups, its activities and existence of minority organizations. The basic division is:

- **Direct support**
- **Indirect support**

By the direct support it is meant direct supporting (financial or other) of different cultural events held by members of ethnic groups, contributions for publishing of newspapers about minorities etc. Indirect support could be in protection of ethnic minorities members' rights, creating committees for minorities in municipalities with particular percentage of citizens supporting the ethnic group, last but not least for ex. creation of the Council of the Government for ethnic minorities.

Besides this, it is possible to divide support according to the fact, if the support is financial or other:

- **Financial support.**
- **Other kinds of support.**

Financial support is considered as direct funding using financial resources for different activities of ethnic minorities' members. The other kinds of support could be for example. Possibilities of minority members to communicate with public authorities in their language, setting up schools for minorities or setting bilingual names of municipalities.

I would like to focus on financial support of ethnic minorities closer as this paper deals with financial support and financial law. Financial support could be sorted according to who is the provider of the support. On the horizontal level, it is possible to gain support from the state, where the ethnic minority lives. In the case of ethnic minorities in the Czech Republic it will be Czech state authorities, Czech territorial self-governing units or any other subjects of public or private character. Members of ethnic minorities could also get support from the state to which they avow. For example Polish ethnic minority in the Czech Republic can draw financial sources from the Czech Republic and Poland as well. States in fact support their citizens even across the borders.

Next division is according to vertical criterion. According to this division there is financial support from the European Union sources, financial support from the state and local budgets (budgets of self-governing territorial units- regions, municipalities) and last but not least the support of private subjects.

4. Resources of utilization on the European Union level

One way of financing minorities are resources of the European Union- European funds. Members of particular ethnic minorities and minority organizations can apply for resources from particular European funds same as any other qualified entity. European funds⁶ serve as tool throughout which the European Union implements the cohesion policy and seeks to keep steady economical and social growth in all of the member states and their regions. There are structural funds (European Regional Development Fund and European Social Fund), and Cohesion fund, communitarian programs, IPA funds, financial instruments of regional policy and last but not least, the European Agricultural Fund for Rural Development and European Fisheries Fund.

Besides above mentioned there are also 4 funds that have particular impact on migrants in Europe:

- European Fund for the Integration of Third-country nationals (EFIT),⁷
- External Borders Fund,⁸
- European Refugee Fund,⁹
- European Return Fund.¹⁰

The goals of the European Union are realized in seven years cycles for which there are work programs prepared. The last program period lasted from the year 2000 till 2006. Current program period runs 2007–2013.

The result of the European Union effort in this area should be reducing the differences in standards of living and on economical level in particular member states as well as among poorer and richer countries and regions within the European Union.

This effort is called European policy on economic and social cohesion, or Cohesion Policy and its importance is proved by substantial part of the European Union budget is used for that. The Czech Republic as a new member of the European Union has a possibility to utilize almost Euro 27 billion in current program period 2007–2013, which is almost the volume of one Czech Republic state budget.¹¹ The European Union funds represent significant part of fund economy in the Czech Republic nowadays. It is not only with reference to Czech six years membership in the

6 Compare H. Marková, R. Boháč, *Rozpočtové právo*, Praha 2007, p. 181 and following.

7 Established by Council Decision 2007/435/EC of 25 June 2007 establishing the European Fund for the Integration of third-country nationals for the period 2007 to 2013 as part of the General programme Solidarity and Management of Migration Flows.

8 Established by Decision No. 574/2007/EC of the European Parliament and of the Council of 23 May 2007 establishing the External Borders Fund for the period 2007 to 2013 as part of the General programme Solidarity and Management of Migration Flows.

9 Established by Decision No. 573/2007/EC of the European Parliament and of the Council of 23 May 2007 establishing the European Refugee Fund for the period 2008 to 2013 as part of the General programme Solidarity and Management of Migration Flows and repealing Council Decision 2004/904/EC.

10 Established by Decision No. 575/2007/EC of the European Parliament and of the Council of 23 May 2007 establishing the European Return Fund for the period 2008 to 2013 as part of the General Programme Solidarity and Management of Migration Flows.

11 Abeceda fondů EU 2007–2013 na www.euroskop.cz.

European Union but especially for its huge volume of financial resources, that could be accessed thanks to Czech membership in the Union.

Structural funds are the core of structural and regional policy of the European Union and are focused directly on lowering the differences among regions of member states and on the most disadvantaged regions. As it was stated before, European Regional Development Fund is one of the structural funds, this fund is the most important and the volume of budget is the highest from all the structural funds. The second one is the European Social Fund which supports activities in the fields of employment and human resources development. European Regional Development Fund is set by the regulation nr. 1080/2006/ES about the European Regional Development Fund,¹² European Social Fund is set by regulation nr. 1081/2006/ES about The European Social Fund.¹³ Next European fund is the Cohesion Fund, whose resources are calculated for direct financing of particular big projects in the field of environment, transport development, energy efficiency and renewable resources of energy in some countries of the European Union. This fund was set by regulation nr. 1084/2006/ES about Cohesion Fund.¹⁴ Finally, the communitarian programs are aimed to deepening of cooperation and resolving common problems of member and candidate states in the European Union within the particular fields.¹⁵

From the point of view of the ethnic minorities on the European Union territory, one of the four funds which are affecting migrants in Europe is important – European Fund for the Integration of Third-country nationals (EFIT). The basic task of this fund is supporting the effort of member states in the field of integration of the citizens from the third countries and enabling them to fulfill conditions for stay and simplification the integration with the European communities.¹⁶ Such provision for support of the integration process of the third countries' members in the member states should be mainly focused on new comers. It could be local government authority, research and education organization, training centers, social partners, government agencies or non-governmental organizations that operate individually or on partnership basis whose presented project must be unprofitable.¹⁷

The European legislated has divided financial resources of this fund according to particular objective criterions (number of migrants from the third countries on the territory of the European Union member state), and part of the sources is left for negotiation of the Community.¹⁸ EFIT support is in form of grant. Activities supported from this fund must be co-financed from public or private resources and the support

12 Regulation (EC) No. 1080/2006 of the European Parliament and of the Council of 5 July 2006 on the European Regional Development Fund and repealing Regulation (EC) No. 1783/1999.

13 Regulation (EC) No. 1081/2006 of the European Parliament and of the Council of 5 July 2006 on the European Social Fund and repealing Regulation (EC) No. 1784/1999.

14 Council Regulation (EC) No. 1084/2006 of 11 July 2006 establishing a Cohesion Fund and repealing Regulation (EC) No. 1164/94.

15 Abeceda fondů EU 2007–2013, www.euroskop.cz/8647/sekce/prirucky-o-fondech-eu.

16 J.W. Tkaczyński, *Leksykon funduszy unii europejskiej*, Warszawa 2009, p. 76.

17 <http://www.mvcr.cz/clanek/evropsky-fond-pro-integraci-statnich-prislusniku-tretich-zemi.aspx>.

18 A total of 825 mln. Euro for the years 2007–2013, of which 768 mln. Euro falls to individual Member States according to the above keys and 57 mln. per activity within the Community.

cannot be used in purpose of profit, nor be co-financed from other European fund. Projects are limited in time up to 3 years period.¹⁹

If we would like to speak about particular examples, we can mention, for example, program Europe for citizens, Culture, Progress, Youth in Action etc. The aim of the project Europe for Citizens is to bring the European Union near to the citizens of member states (members of ethnic minorities are included) and to support them to be more active in public.²⁰ Program Culture is prepared to finance partly international projects in culture.²¹ Program Progress is on the other hand focused on social policy and employment.²² Program Youth in Action is a newcomer in this program period and is targeted on free time activities of young people.²³ Above mentioned programs are only like the drop of water in the sea of different programs from particular programs of the European Union, from which the financial sources for particular activities of not only ethnic groups and their organizations could be gained.

5. Resource utilization at the national level

If we start from accepted division, there are following sources for financing the ethnic minorities on the national level:

- State, where the particular minority is located, throughout the ministries;
- territorial self-governing units;
- private entities;
- and others.

Further, we will deal mainly with possible sources on the national level in the Czech Republic. In the first case it is mainly the support on the governmental regulative nr. 98/2002 Sb., in with the conditions and way of providing grants for activities of the ethnic minorities members and support for integration of Roma community from the state budget are set.²⁴ Following grants can serve as an example: Program of the Ministry of Culture (Support for cultural activities of members of the ethnic minorities, in the Czech Republic or Program for support of spreading and receiving information in languages of ethnic minorities) Programs of Ministry of Education (Program supporting education in languages of ethnic minorities and multicultural education) program of Ministry of Internal Affairs (Program for crime prevention) programs for support of integration of Roma community and others.²⁵

There were created 69 committees in municipalities for ethnic minorities within self-governing territorial units for electoral period 2010–2014. Cooperation of mu-

19 J.W. Tkaczyński, op. cit., p. 76–77.

20 See http://eacea.ec.europa.eu/citizenship/index_en.php.

21 See <http://www.programculture.cz>.

22 See <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=327&langId=cs>.

23 See <http://www.mladezvakci.cz>.

24 Nařízení vlády č. 98/2002 Sb., kterým se stanoví podmínky a způsob poskytování dotací ze státního rozpočtu na aktivity příslušníků národnostních menšin a na podporu integrace příslušníků romské komunity.

25 See Zpráva o situaci národnostních menšin v České republice za rok 2010, Úřad vlády České republiky, Sekretariát vlády pro národnostní menšiny, www.vlada.cz/assets/ppov/rnm/aktuality/zprava_2010_tiskarna_00_oprava.pdf.

municipalities and members of ethnic groups is according to report²⁶ on very good level in most of the municipalities. The biggest volume of support flew to members of Polish minority which is sign of specific position of Polish minority in the Czech Republic which is connected to determinate territory. By the year 2010 the committee for ethnic minorities or advisory body was set in 6 regions (South Moravian Region, Karlovy Vary region, Hradec region, Moravia-Silesian Region, Usti and Labem region and the capital Prague). The reasons for that were that the legal reason was fulfilled or according to decision of committee in reaction on social need.

We count some funds and endowment funds into private entities. Sources from such funds could be drawn by applicants after fulfilling conditions set usually by statute and by the grant conditions.

6. The impact of changes in public funding on financing of minorities in Europe

There are several problematic issues in the area of ethnic minorities funding from the European Union funds. The first and key issue is definition of the idea of the ethnic minority or the minority itself. Single member states have dealt with this problem in practice sooner or later but internationally community has failed to resolve this issue yet. The reason could be that each minority has its specific characteristics and needs different approach, so it is complicated to set common rules. Legislature of the Europe Union is limited now only for issues of language. The right of minority members to use their language in common communication as well as with contact with authorities is set in basic documents.

Some problems are also given by the fact that some kind of differentiation exists among particular minorities. There are minorities that had incorporated into the society, had faced some challenges, the biggest one maybe the language barrier, and they did not need any special approach. On the other hand, there are minorities having problems with integration into major society and they keep distance from it. Those minorities need special approach and specific rules. Social and economic situation of the ethnic minorities is reflected in the financing issues and it is necessary to take it into account. The European Union and member states' legislature have to make it out.

The question is, if it is ever necessary to support ethnic minorities. They have same rights as major society and it could be seen as unnecessary favoring. But, in my opinion, this is not the case, and ethnic minorities should be supported. There are many reasons for that, for example: problems connected with minority integration, support of functioning of minority organizations that would normally be abolished, keeping the rich cultural and social habits of members of ethnic minorities, etc.

26 See Zpráva o situaci národnostních menšin v České republice za rok 2010, Úřad vlády České republiky, Sekretariát vlády pro národnostní menšiny, http://www.vlada.cz/assets/ppov/rnm/aktuality/zprava_2010_tiskarna_00_oprava.pdf.

We can count among the main signs of changes in public funding for example: gradual restriction of funding into several funding schemes. The governments started to save many on any level where it is possible in consequence of economic depression and same situation is also with grants supporting ethnic minorities. In many countries the opinion that supporting of minorities is setting some above standard for particular group of citizens or foreigners against the major society is rising. Some cuts can be observed in providing grants to support minorities from the state the minority avow to. States limit those "transfers" of money abroad and they concentrate on financing different issues within their borders. The question about how the European Union would react on such changes in public funding arose. It is well known that enforcing of any changes in the Union is a long process. Currently the issue of monetary crisis in Greece is on the first place to be solved by all European institutions with the biggest effort. We will see what direction in the field of ethnic minorities funding the European Union will choose for the next program period 2014–2020.

Abstract

This contribution deals with issues related to the legal regulation of financial support of national minorities from the European Union and from the national resources. The author defines the term „national minority“ in the Czech and international context and others terms related to the researched topic. Next attends to each ways of promoting minorities at national and at European level. The next part of the paper is focused of a treatise on the various sources of disbursement of funds belonging to national minorities from European Union and its legal basis. The main part of the paper describes the impact of changes in public budgets on financing of the minorities in Europe.

Взаимосвязь бюджетного и налогового права

Андрей Красюков¹

Исследованию налоговых обязательств в последнее время уделяется значительное внимание в научной литературе. Однако его изучение в контексте взаимосвязи и взаимодействия с бюджетным обязательством практически не производится.

Между тем, взаимосвязь налогового и бюджетного обязательств обусловлена тем, что они являются последовательными этапами финансовой деятельности государства (муниципальных образований). Последовательный характер данных этапов, а также единство финансово-правового регулирования требует соблюдения определенной преемственности или непрерывности публичной финансовой деятельности.

При этом между ними нет четкой границы, так как финансовые ресурсы имеют двухстороннюю направленность: как поступают в бюджет, так и возвращаются из него плательщикам. Подобные прямые и обратные связи налогового и бюджетного обязательства порождают некую «ничейную» территорию, которая в полной мере не относится ни к налоговой сфере, ни к бюджетной или относится к ним обоим.

Проявляется это, прежде всего, в том, что каждому налогу изначально присвоен собственный уникальный код бюджетной классификации, который при уплате налога подлежит обязательному указанию в платежных документах. Более того, при определении назначения платежа в коллизионных ситуациях органы Федерального казначейства на основании ст. 40 БК РФ в первую очередь руководствуются именно кодом бюджетной классификации, а не наименованием платежа.

В соответствии со ст. 18 БК РФ бюджетная классификация предназначена для составления и исполнения бюджетов, подготовки бюджетной отчетности. Тем самым, указывая при уплате налога код бюджетной классификации, мы участвуем

1 Воронежский государственный университет (Россия).

в исполнении бюджета по доходам. Соответственно код бюджетной классификации – это свидетельство взаимопроникновения налогового и бюджетного обязательства, отсутствия между ними строгих границ. По сути, налог представляет собой потенциальный налоговый доход, и определить момент, когда потенциальное становится реальным, очень не просто. Любые границы, что мы проведем между бюджетным и налоговым обязательством, будут иметь весьма условный характер.

Еще одной точкой соприкосновения налогового и бюджетного обязательства является исполнение обязанности по уплате налогов казенным учреждением. Особенностью бюджетного учреждения в соответствии со ст. 120 ГК РФ и ст. 6 БК РФ является полное или частичное финансирование его деятельности за счет соответствующего бюджета бюджетной системы на основании утвержденной сметы.

Среди прочих статей расходов в данной смете обязательно предусматривается бюджетное финансирование уплаты налогов. Уплате налога в данном случае предшествует реализация вещного правомочия распоряжения бюджетными средствами в форме исполнения налогового обязательства, которое является одновременно исполнением бюджетного обязательства получателей средств федерального бюджета.²

В данном случае мы можем засвидетельствовать уникальный случай, когда бюджетное обязательство во временном континууме предшествует налоговому. Более того, финансовая деятельность в данном случае частично закольцовывается: денежные средства полностью или частично возвращаются в бюджет в форме налоговых доходов, из которого они были выделены в виде бюджетных ассигнований.

В данной ситуации государство, образно выражаясь, одной рукой деньги дает, а другой забирает, что порождает лишнюю активность соответствующих органов государственной власти: распорядители бюджетных средств совершают излишние (нецелесообразные) действия по выделению бюджетных средств, которые спустя незначительный промежуток времени изымаются налоговыми органами.

На первый взгляд, напрашивается вполне закономерное предложение, направленное на оптимизацию государственного администрирования данной сферы, – отменить налогообложение государственного сектора экономики, заменив его межбюджетными трансфертами в другие бюджеты бюджетной системы.

С одной стороны, такая реформа в конечном итоге оптимизирует движение государственных финансовых ресурсов, исключив излишние круговые маршруты.

С другой стороны, это будет явным нарушением одного из краеугольных принципов налогового законодательства – недискриминации, поскольку обязанность по уплате налогов будет поставлена в зависимость от формы собственности налогоплательщика.

2 Постановление Конституционного Суда РФ от 22.06.2009 г. № 10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)» // Собрание законодательства РФ. № 27. 2009. Ст. 3383.

Поставив вышеуказанный принцип выше интересов оптимизации государственного администрирования бюджетных отношений, государство, тем не менее, предусмотрело определенные механизмы взаимной корреляции налогового и бюджетного обязательства.

Таким примером является предусмотренный ст. 45 НК РФ запрет на внесудебное взыскание недоимки с организаций, которым открыт лицевой счет в органах Федерального казначейства. Данный запрет подразумевает, что беспорное взыскание налогов с лицевых счетов выходит за пределы отношений, урегулированных налоговым законодательством, и вторгаются в сферу бюджетно-правового регулирования, которое содержит особый порядок обращения взыскания на средства бюджета (глава 24.1 БК РФ).

Примеров такого влияния существует немало. Одним из самых очевидных являются нормы, установленные ст. 53 БК РФ. Согласно закреплённым данной статьёй правилам федеральные законы, изменяющие законодательство о налогах и сборах и приводящие к изменению доходов бюджетов, должны быть приняты не позднее одного месяца до момента внесения проекта федерального закона о бюджете в Государственную Думу. Внесение же изменений в налоговое законодательство, приводящее к изменению доходов бюджета, допускается только одновременно с изменением соответствующих положений закона о бюджете.

Иными словами изменение условий налогового обязательства, приводящее к невозможности исполнения бюджетного обязательства в прежних объёмах, возможно только при соответственной корректировке бюджетного обязательства.

Действующее законодательство предусматривает два способа согласования условий бюджетного и налогового обязательств:

- 1) предоставление финансовым органам возможности оценить последствия изменения налогового законодательства и скорректировать условия бюджетных обязательств (например, предусмотренный в вышеуказанном случае ст. 53 БК РФ месячный срок, ограничивающий период внесения поправок в налоговое законодательство; или установление ст. 63 НК РФ обязательного согласования налоговыми органами решения о предоставлении отсрочки (рассрочки) с финансовыми органами субъектов РФ, местного самоуправления, а также с органами государственных внебюджетных фондов);
- 2) параллельное изменение налогового и бюджетного обязательства (примером может служить предусмотренный ст. 31 БК РФ принцип самостоятельности бюджетов, одним из проявлений которого является недопустимость изменения в текущем финансовом году налогового законодательства, приводящего к уменьшению доходов других бюджетов, без соразмерной компенсации недополученных средств данным бюджетам).

Еще одним механизмом взаимной корреляции бюджетного и налогового обязательств являются рассрочка (отсрочка) уплаты налога и инвестиционный налоговый кредит.

Предоставление отсрочки (рассрочки) при задержке бюджетного финансирования или оплаты выполненного государственного заказа, по сути, является заимствованным из гражданского права и адаптированным к условиям финансовой деятельности государства механизмом встречного исполнения обязательств. Ст. 328 ГК РФ предусмотрено, что если обусловленное договором исполнение обязательства произведено не в полном объеме, сторона, на которой лежит встречное исполнение, вправе приостановить исполнение своего обязательства или отказаться от исполнения в части, соответствующей непредоставленному исполнению.

Данный механизм подразумевает, что невыполнение государством своих обязанностей в рамках бюджетного обязательства, в котором оно является должником, подразумевает наличие у налогоплательщика права перенести на более поздний срок исполнение своих обязанностей в рамках обязательства налогового.

В предыдущей редакции статьи 61 НК РФ изменение срока уплаты налога и сбора допускалось только в пределах лимитов предоставления отсрочек, рассрочек и налоговых кредитов по уплате налогов и сборов, определенных законами о соответствующем бюджете, что еще больше подчеркивало взаимосвязь бюджетного и налогового права.

В юридической литературе высказано мнение, что необходимо Бюджетным кодексом Российской Федерации установить, что суммы отсрочек и рассрочек по уплате налогов и сборов, предоставляемых на срок, выходящий за пределы финансового года, а также инвестиционных налоговых кредитов должны полностью учитываться по доходам и расходам бюджетов.³ Представляется, что бюджетный учет предоставленных отсрочек, рассрочек и инвестиционных налоговых кредитов необходим вне зависимости от срока их предоставления, поскольку отказ (даже на время) от получения дохода, представляет собой расход бюджетных средств.

После отмены нормы об установлении бюджетными законами лимитов на изменение срока уплаты налогов нет правового обоснования функций финансовых органов в процессе принятия решения о предоставлении отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита. Хотя за ними сохранено право на согласование принимаемых решений по изменению сроков уплаты налогов. Однако, ст. 34.2 НК никаких прав и полномочий финансовых органов в этой сфере не предусматривает.⁴ Что же тогда согласовывают финансовые органы при принятии решения об изменении срока уплаты налогов и сборов? В настоящее время, если исходить из анализа регионального и местного законодательства⁵ согласование финансовыми органами изменения срока уплаты налога сводится к повторному контролю предоставленных налогоплательщиком документов на предмет их соответствия налоговому законодательству.

3 В.С. Чернявский, О пробелах в законодательстве по вопросам формирования и исполнения федерального бюджета, „Общество и право“ 2009, № 5, с. 293–307.

4 В.Н. Назаров, О правовой природе и регулировании инвестиционного налогового кредита, „Финансовое право“ 2007, № 12.

5 См. напр. Постановление Администрации Воронежской обл. от 23.05.2007 г. № 435. "Об утверждении Порядка согласования проектов решений налоговых органов о предоставлении отсрочек, рассрочек, инвестиционных налоговых кредитов по уплате налогов и сборов, а также пени, подлежащих зачислению в областной бюджет" // Консультант плюс.

По мнению некоторых ученых, обязанностью финансовых органов могут быть полномочия по согласованию экономических параметров инвестиционных налоговых кредитов.⁶ Но при этом не уточняется о каких параметрах идет речь. Вероятно, речь может идти о размере кредита, в случаях, когда он не определен НК РФ, размере процентной ставки и величины уменьшения налоговых платежей.

Еще одним проявлением взаимосвязи налогового и бюджетного права являются налоговые льготы. Общеизвестно, что результатом применения налоговых льгот всегда является уменьшение доходов бюджета.⁷

А для налогоплательщика налоговая льгота представляет собой средство увеличения имущества, находящегося в его частной собственности, гарантированной государством в Конституции РФ. Согласно п. 2 ПБУ 9/99 "Доходы организации", утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 г. N 32н, доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).⁸

Льготное налогообложение ведет к сокращению доходов государства и равнозначно финансированию организаций из бюджета, которое осуществляется путем сокращения их налоговых обязательств, а не прямым финансированием из бюджета. Действительно, оказать помощь, как стимулирующего, так и компенсационного характера государство может двумя альтернативными способами: либо предоставив средства из бюджета, либо путем уменьшения доходной части бюджета за счет предоставления налоговой льготы.⁹

Налоговые льготы не отражаются в утвержденном бюджете, непрозрачны и по существу не являются предметом контроля. По мнению некоторых ученых, представляется целесообразным ввести в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах категорию "налоговые субсидии" вместо налоговых льгот с отражением сумм налоговых субсидий в соответствующих бюджетах и регулярной отчетности, установлением системы контроля за эффективностью их использования.¹⁰

Еще одним налоговым механизмом, оказывающим влияние на бюджетные обязательства является списание безнадежных налоговых долгов. Правовая природа данного явления неоднозначна и вызывает многочисленные споры. По мнению Конституционного Суда РФ списание представляет собой одну из форм налоговых льгот.¹¹ С точки зрения Сасова К., списание безнадежных налоговых долгов пред-

6 В.Н. Назаров, *op. cit.*

7 См. Н.А. Соловьева, *Налоговые вычеты и налоговые льготы: проблемы соотношения и законодательного закрепления*, Москва 2012, с. 64.

8 К.Г. Чагин, *Что считать своим доходом?*, "Руководитель автономного учреждения" 2010, № 6, с. 21–26.

9 См. Н.А. Соловьева, *op. cit.*, с. 64.

10 В.С. Чернявский, *op. cit.*, с. 293–307.

11 См. Определение Конституционного Суда РФ от 19.05.2009 г. N 757-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Учалинский горно-обогатительный комбинат" на нарушение конституционных прав и свобод абзацами первым и вторым пункта 1 статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации и подпунктом "а" пункта 1 Постановления Правительства Российской Федерации от 19.05.2009 г. N 407-ПП, отмененного постановлением Конституционного Суда РФ от 19.05.2009 г. N 757-О-О".

ставляет собой разновидность налоговой амнистии, под которой он понимает полное прощение или реструктуризацию задолженности.¹² На наш взгляд, отождествление налоговой амнистии и бюджетно-правового механизма реструктуризации неверно в силу различия их подотраслевой принадлежности. Также представляется, что с отнесением списания безнадежных налоговых долгов к разновидности налоговой амнистии нельзя согласиться.

Налоговая амнистия представляет собой устанавливаемое государством на момент ее принятия освобождение лиц, совершивших налоговые правонарушения, от привлечения к налоговой ответственности при условии полного или частичного декларирования сокрытых сумм налогов и добровольного внесения их в бюджет.¹³ Тем самым, амнистия, в том числе и налоговая, всегда представляет собой механизм экстраординарного освобождения лица от ответственности, являясь разовым актом или актом ограниченного по времени действия. В силу этого, механизм списания безнадежных налоговых долгов, закрепленный в НК РФ и рассчитанный на постоянное применение, не может быть отнесен к налоговой амнистии.

Списание безнадежных налоговых долгов независимо от отнесения его к числу налоговых льгот или налоговой амнистии оказывает значительное влияние на доходную часть бюджета. В соответствии с пунктами 2, 7, 10.6 ПБУ 9/99 утвержденных Приказом Министерства Финансов от 06.05.1999 г. № 32н сумма списанной задолженности по налогам является прочим доходом налогоплательщика также согласно подпункту 21 пункта 1 статьи 251 НК РФ списание долга по налогам или его уменьшение приводит к возникновению у налогоплательщика дохода, но не учитываемого при определении налоговой базы.

Исходя из вышеуказанного, получение налогоплательщиком дохода означает, что его контрагент, то есть в данном случае – государство, произвел расход или иными словами распорядился своим имуществом.

По этому же алгоритму происходит распоряжение государственным имуществом в рамках механизма налоговой амнистии – в случае списания задолженности по пеням и штрафам при полном погашении недоимки.

Еще одним примером взаимообусловленности налогового и бюджетного обязательств является существующие механизмы зачета и возврата излишне уплаченных или взысканных налогов.

Данным отношениям присущи все признаки обязательственных правоотношений, сформулированные учеными-цивилистами и финансоведами. Таким образом, мы можем со всей уверенностью утверждать, что отношения между налогоплательщиками и налоговыми органами по поводу возврата или зачета излишне уплаченных налогов являются обязательственными.

Федерации "О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам по федеральным налогам и сборам, а также задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам" // Документ опубликован не был.

12 См. К. Сасов, Почему не работает налоговая амнистия, „ЭЖ-Юрист” 2009, № 30.

13 См. И.Н. Соловьев, Налоговая амнистия: учебное пособие, Москва 2011, с. 12.

Вышеуказанный вывод порождает закономерный вопрос о том, является ли описанное налоговое правоотношение самостоятельным обязательством или видоизмененным налоговым обязательством, исполненным ранее ненадлежащим образом.

В подобных ситуациях при исследовании налоговых обязательств в науке финансового права традиционно принято прибегать к опыту цивилистики, опыт которой по исследованию обязательственных правоотношений несоизмеримо больше. Если по аналогии обратиться к ст. 1103 и ст. 1102 ГК РФ, то их системный анализ позволяет прийти к выводу, что отношения между сторонами обязательства по поводу возврата исполненного по этому обязательству без каких-либо законных или иных оснований представляют собой самостоятельное обязательство – обязательство из неосновательного обогащения.

Думается, что данную гражданско-правовую конструкцию вполне возможно использовать в налогообложении, тем самым, выделяя самостоятельное налоговое обязательство – налоговое обязательство из неосновательного обогащения.

Этот вывод позволяет вполне последовательно и логично объяснить все нестыковки отношений по возврату и зачету налогов по сравнению с традиционным налоговым обязательством: перемена ролей кредитором и должником, неустойка за несвоевременный возврат (зачет) налога и т.п.

Возникает закономерный вопрос о правовой природе неосновательного обогащения фиска. Если налоговое обязательство прекращается его исполнением, то денежные средства, полученные сверх положенного по обязательству, уже не являются налогом (сбором) и не входят в предмет регулирования налогового права. Соответственно следует говорить, что между налогоплательщиком и фиском сложилось гражданско-правовое обязательство из неосновательного обогащения.

Однако с этой логикой трудно согласиться, поскольку согласно ст. 78, 79 НК РФ основным способом прекращения обязательства из неосновательного обогащения является зачет в счет недоимки по другим налогам соответствующего вида. Помимо этого возможен и зачет в счет предстоящих платежей по этому налогу.

В соответствии со ст. 410 ГК РФ одним из существенных условий, при которых зачет возможен, является однородный характер встречных требований. Представляется, что однородный характер подразумевает одинаковую природу встречных требований. Если проанализировать ст. 64 НК РФ, то приходишь к выводу, что наличие у налогоплательщика права требования другой отраслевой (например, право на оплату выполненного государственного заказа) или даже подотраслевой принадлежности (например, право казенного учреждения на получение задержанного бюджетного финансирования) не дает ему возможности прекратить зачетом налоговое обязательство. Наличие данных прав требования лишь предоставляет налогоплательщику право на отсрочку или рассрочку.

В то же время исходя из ст. 78, 79 НК РФ наличие у налогоплательщика права требования, вытекающего из неосновательного обогащения фиска, предоставляет ему возможность прекратить не только уже существующие долговые и иные охранительные налоговые обязательства, но досрочно исполнить свою обязанность

и по основным налоговым обязательствам. Данное обстоятельство вкупе со ст. 2 ГК РФ, исключающей применение гражданского законодательства к налоговым имущественным отношениям без специального указания, свидетельствует о налоговом характере отношений, вытекающих из неосновательного обогащения фиска.

Еще одним доказательством налогово-правовой характера данных отношений является то, что налогоплательщики исходя из системного толкования ст. 152 и ст. 162 БК РФ не являются участниками бюджетных отношений. Существующая доктрина финансового права считает юридических (кроме бюджетных учреждений) и физических лиц участниками бюджетных отношений только в случаях получения субсидий и бюджетных инвестиций.¹⁴ То есть юридические и физические лица (кроме бюджетных учреждений) могут участвовать в бюджетных отношениях только на стадии исполнения бюджета по расходам. Описываемые же нами отношения, если их признать бюджетными, складываются на стадии исполнения бюджета по доходам. Поэтому отношения между налогоплательщиком и налоговым органом по возврату и зачету налогов могут быть исключительно налоговыми.

В заключении хотелось бы отметить, что все вышеописанные примеры позволяют прийти к однозначному выводу о существенном взаимном влиянии налогового и бюджетного обязательств в процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований.

Abstract

This article analyzes the relationship of the budget and tax law. The author identifies the point of interaction of different mechanisms of budget and tax law, and analyzes it. As a result, author identifies current problems of the interaction of some mechanisms of budget and tax law and suggests solutions.

14 См. М.В. Карасева (ред.), Финансовое право: Учебник, Москва 2009, с. 192.

Бюджетный аудит реализации Стратегии национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года

Юлия Крохина¹

«Стратегия национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года» (далее «Стратегия») утверждена Указом Президента Российской Федерации от 12 мая 2009 г. № 537 и является официально признанной системой стратегических приоритетов, целей и мер в области внутренней и внешней политики, определяющих состояние национальной безопасности и уровень устойчивого развития государства на долгосрочную перспективу.

Анализ нормативных и научных источников позволяет сделать вывод, что в отечественном законодательстве и научной литературе пока не выработан единый понятийный аппарат в сфере обеспечения безопасности РФ. Это обстоятельство нередко приводит к неоднозначному пониманию содержания различных дефиниций в теории и создает проблемы в правоприменительной практике.

В настоящее время правовое регулирование вопросов по отдельным видам безопасности осуществляется на основании более чем 70 федеральных законов и 200 указов Президента РФ, около 500 постановлений Правительства РФ, а также других подзаконных актов.² Большинство из них носят фрагментарный характер, касаются частных угроз и порождают локальные, разрозненные массивы правовых норм, относящиеся к различным отраслям права. Последнее связано с тем, что вопросы государственной безопасности пронизывают фактически все сферы общественных отношений и объективно могут быть предметом регулирования в любой из существующих отраслей права.

1 Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова (Россия).

2 По данным СПС «Гарант» и СПС «КонсультантПроф».

С учетом положений Стратегии и в качестве меры законодательной поддержки для ее реализации был принят Федеральный закон от 28 декабря 2010 г. № 390-ФЗ “О безопасности” (далее – Федеральный закон).³

Правовым основанием для разработки Федерального закона явился пункт “ж” статьи 83 Конституции Российской Федерации, в соответствии с которым Президент Российской Федерации “формирует и возглавляет Совет Безопасности Российской Федерации, статус которого определяется федеральным законом”. В Федеральном законе впервые в законодательстве Российской Федерации содержится указание на то, что следует понимать под национальной безопасностью.

Принятие Федерального закона после утверждения Стратегии позволило увязать содержащиеся в ней современные подходы и взгляды на обеспечение национальной безопасности с нормами закона.

Концептуальные положения в области обеспечения национальной безопасности базируются на фундаментальной взаимосвязи и взаимозависимости Стратегии национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года и Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года.

Стратегия является базовым документом по планированию развития системы обеспечения национальной безопасности Российской Федерации, в котором излагаются порядок действий и меры по обеспечению национальной безопасности. Она является основой для конструктивного взаимодействия органов государственной власти, организаций и общественных объединений для защиты национальных интересов Российской Федерации и обеспечения безопасности личности, общества и государства.

Основная задача Стратегии состоит в формировании и поддержании силами обеспечения национальной безопасности внутренних и внешних условий, благоприятных для реализации стратегических национальных приоритетов.

Результативность мер по обеспечению национальной безопасности напрямую связана с достижением целей и задач, определенных стратегическими планами развития государства.

Под стратегическим планированием (далее – стратегическое планирование) понимается определение основных направлений, способов и средств достижения стратегических целей устойчивого развития Российской Федерации и обеспечения национальной безопасности.

Основным способом достижения стратегических целей устойчивого развития Российской Федерации и обеспечения национальной безопасности является реализация стратегических национальных приоритетов, включая приоритеты социально-экономического развития Российской Федерации. Следовательно, необходим комплексный подход при разработке нормативных актов, регламентирующих вопросы безопасности. Это не только законы, содержащие в своем названии слово “безопасность”, но и акты, регламентирующие вопросы государственного финансо-

3 Собрание законодательства Российской Федерации. 2011. N 1. Ст. 2.

вого контроля за расходованием денежных средств, выделяемых на реализацию мер по обеспечению национальной безопасности.

Все эти акты должны быть приведены в единую осмысленную систему. Необходимо устранить пробелы, повторы и противоречия, установить должную корреляцию между ними. Для этого нужен весьма эффективный понятийный аппарат, исключающий неоднозначное толкование как при разработке нормативных актов, так и в процессе их правоприменения.

Вместе с тем в настоящее время важной государственной задачей является не только разработка и принятие мер нормативной правовой поддержки реализации Стратегии, но также и комплекса мер организационного и информационного характера, с обязательным постоянным мониторингом их выполнения.

Необходимость мониторинга социально-экономического развития и принятия своевременных мер реагирования на возникающие угрозы актуализировал мировой финансовый кризис. Актуальность этой задачи признается большинством развитых государств и международными организациями, такими как Международный валютный фонд, Всемирный банк, совет государств «Группы двадцати», о чем свидетельствуют разработки различных систем ключевых национальных показателей, подлежащих мониторингу.

Однако на сегодняшний день отсутствует как методология аудита эффективности мер принимаемых государством для обеспечения национальной безопасности, так и правовые основы его проведения. В Российской Федерации отдельные нормативные регуляторы принимаются Счетной палатой Российской Федерации в виде стандартов государственного финансового контроля. Иные финансово-контрольные органы проверяют законность расходования денежных средств, выделяемых государством на национальную безопасность, по общим принципам и нормам контроля, что существенно отражается на качестве контрольных мероприятий.

Названные положения определяют актуальность разработки научно-методических рекомендаций по проведению аудита реализации Стратегии национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года и внесению на их основе соответствующих изменений и дополнений в финансовое законодательство.

В Стратегии прямо указано, что недостаточная эффективность государственного регулирования национальной экономики, снижение темпов экономического роста, появление дефицита торгового и платежного баланса, сокращение доходных статей бюджета могут привести к замедлению перехода к инновационному развитию, последующему накоплению социальных проблем в стране, поэтому правильное определение целей, задач и выбор объектов контрольных и экспертно-аналитических мероприятий при организации аудита реализации Стратегии, с учетом многофакторности и взаимоувязанности всех сфер жизнедеятельности государства, является актуальной научно-методической и практической задачей призванной повысить эффективность использования государственных средств на обеспечение безопасного и устойчивого развития России на ближайшие годы.

Одним из способов достижения целей, определенных Стратегией национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года является реализации федеральных и ведомственных целевых программ.

Анализ подходов к мониторингу реализации реформ государственного управления показывает, что в международной практике гораздо больше инструментов, позволяющих производить диагностические исследования состояния государственного управления, нежели осуществлять постоянный мониторинг процесса реформ в данной области. Среди диагностических инструментов можно отметить инструменты для проведения исследований в области коррупции, страновых обзоров по вопросам государственных закупок и состоянию финансовой подотчетности, а также ряд отраслевых диагностических инструментов.⁴ В то время как диагностические инструменты обеспечивают создание адекватной информационной базы для оценки первоначального состояния системы государственного управления и позволяют определить наиболее узкие места этой системы, т.е. направления реформ, инструменты мониторинга в большей мере нацелены на периодическое измерение эффекта от реализации программных мероприятий, преследующих цели преодолеть данные недостатки.

Условно можно выделить два основных подхода, используемых международными организациями для мониторинга реформ в сфере государственного управления. Подход, разработанный в рамках программы СИГМА⁵ Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) заключается в оценке прогресса реформ по сравнению с первоначальным состоянием в следующих областях:

- Государственная служба;
- Управление разработкой и реализацией политики;
- Управление государственными расходами;
- Контроль за международными финансовыми операциями;
- Внешний аудит;
- Государственные закупки.

При оценке в качестве целей реформ в соответствующих областях государственного управления используются рекомендации ОЭСР, а часто, особенно в случае стран, заявивших о своем желании войти в состав Европейского союза (ЕС) – стандарты стран ЕС.

В 1990-х гг. Институт всемирного банка разработал альтернативный подход к оценке прогресса развития государственного управления, разработав т.н. интегральный показатель государственного управления (Governance Research Indicator Country Snapshot – GRICS). Данный показатель оценивает эффективность управления и состоит из 6 индексов, отражающих 6 параметров государственного управле-

4 Например, диагностический инструмент для оценки состояния налоговой службы, разработанный Всемирным банком, использовался при подготовке Проекта «Модернизация налоговой службы – 2» в России.

5 СИГМА – программа по поддержке совершенствования государственного управления в странах Центральной и Восточной Европы.

ния: право голоса и подотчетность; политическая стабильность и отсутствие насилия; эффективность правительства; качество законодательства; верховенство закона и контроль коррупции.⁶ Показатель GRICS получил широкое распространение, поскольку позволяет проводить межстрановые сопоставления стран. Показатель измеряется с 1996 г. с периодичностью раз в 2 года.

Показатель GRICS, как и другие интегральные показатели государственного управления, позволяет дать общую оценку состоянию государственного управления в конкретной стране, однако он не позволяет выявить конкретные аспекты правовой базы или практики деятельности государственных органов, приводящих к данным значениям интегральных показателей. Поэтому для более детального анализа статуса государственного управления были разработаны показатели «второго поколения», характеризующиеся следующими особенностями:

1. Позволяют осуществлять мониторинг и оценку состояния системы государственного управления без «привязки» к определенным программным целям реформ;
2. Ориентированы для мониторинга эффективности деятельности органов исполнительной власти, но могут также применяться для других ветвей власти;
3. Позволяют осуществлять международные сопоставления (по определенному кругу стран с учетом ряда методологических поправок);
4. Сочетают качественные и количественные показатели эффективности;
5. Связаны со стратегическими целями развития.

Следует отметить, что GRICS и другие обобщенные показатели, основанные на анализе восприятия и экспертных оценках, как, например, индекс восприятия коррупции, ежегодно публикуемый Транспаренси Интернешнл, могут быть полезны для выявления общих изменений в отношении общества к государству. С другой стороны, для определения фактического прогресса, связанного с институциональным развитием, был разработан набор более узких и более объективных показателей эффективности «второго поколения».

Система показателей «второго поколения» основана на предположении о том, что исполнительная власть функционирует в системе определенных внешних и внутренних ограничений и обладает определенными возможностями для осуществления своей деятельности, характеризующимися показателями процесса и показателями результативности.

Примерами показателей «второго поколения» могут быть следующие ограничения для исполнительной власти:

- **Формальные горизонтальные** (Время представления внешнего аудита исполнения бюджета в Парламент; время рассмотрения в суде исков, возбужден-

⁶ Подробнее об этом и других интегральных показателях государственного управления см. справочные материалы Секретариата доноров «Интегральные показатели эффективности реформы государственного управления», 2004 г. а также базу данных показателей государственного управления (<http://info.worldbank.org/governance/kkz2002/>).

- ных гражданами (организациями) против действий органов исполнительной власти);
- **Неформальные горизонтальные** (Количество «политических назначенцев» на руководящих должностях государственной службы);
 - **Внутренние вертикальные** (Доля расходов субнациональных бюджетов в общей структуре расходов консолидированного бюджета; доходы региональных и местных бюджетов в % к ВВП);
 - **Внешние вертикальные** (Уровень грамотности населения);
 - **Показатели процесса** (ФОТ центрального правительства в % к ВВП; Средняя заработная плата государственных служащих к ВВП на душу населения);
 - **Показатели результативности** (Время ожидания ответа при обращении в государственные органы; качество государственных услуг).⁷

Необходимо отметить, что показатели государственного управления «второго поколения» существенно варьируются по времени, когда эффект от преобразований становится очевидным, а также по степени внешнего воздействия: в то время как в краткосрочном плане реформы государственного управления незначительно влияют на показатели качества государственных услуг, некоторые «внутренние» показатели эффективности (связанные с численностью, финансированием и т.п.) отражают преобразования в сфере государственного управления достаточно быстро, однако являются менее значимыми для общества в целом. На уровне конкретных стран показатели эффективности государственного управления, как правило, носят «целевой характер» и привязаны к достижению национальных приоритетов в сфере предоставления определенных государственных услуг или совершенствования процедур и процессов деятельности государственных органов.

В Великобритании достижение таких приоритетов выражено в определенном перечне целевых показателей, ответственность за выполнение которых несут определенные ведомства. Например, за Секретариатом Кабинета закреплена стратегическая цель поддержки деятельности Правительства и реализации программы реформ. Показателем эффективности по реализации этой цели является повышение качества разработки политики министерствами путем полного соблюдения требований процесса оценки эффекта от введения правовых актов, а также исполнения Плана действий реформы регулирования, включая подготовку нормативных актов. Следовательно, критериями эффективности деятельности министерств будут являться достигнутые результаты по оценке соблюдения требований процесса оценки эффекта от введения правовых актов, а также количество введенных в действие нормативных актов в рамках реформы регулирования.⁸

Интересна также практика контроля за достижением утвержденных целевых показателей. Например, в Великобритании из всех целевых показателей эффективности (свыше 100), по усмотрению Премьер-министра отбираются 30–40 наиболее

7 S. Knack, M. Kugler, N. Manning, Second-Generation Governance Indicators, "International Review of Administrative Sciences" 2003, Vol. 69, p. 345–364.

8 Данные веб-сайта Казначейства Великобритании (<http://www.hm-treasury.gov.uk>).

значимых показателей эффективности, контроль за достижением которых возлагается на Отдел по обеспечению эффективности деятельности. Затем ведомства, отвечающие за достижение приоритетных показателей совместно с сотрудниками данного отдела разрабатывают план по достижению поставленных результатов, определяющий как необходимые мероприятия по достижению цели, так и промежуточные значения приоритетных показателей, зависящие от скорости наступления отдачи от предпринятых мероприятий. Отдел по обеспечению эффективности деятельности осуществляет периодический мониторинг выполнения данного плана, сравнивая динамику (траекторию) изменения целевых значений приоритетных показателей по сравнению с плановыми значениями с целью своевременного осуществления необходимых корректировок плана либо изменения политики в данной области.

Кроме того, существует опыт проведения комплексных оценок эффективности деятельности государственных органов на уровне отдельных стран. Примером может служить Проект эффективности деятельности правительства в США, в ходе которого администрациям штатов, городов и графств на основе обследований, изучения документов и интервью были присвоены рейтинги эффективности государственного управления в следующих областях: финансовое управление, управление инвестициями, управление кадрами, управление ИТ и управление, ориентированное на результаты.

Методология оценки позволяла выявить наиболее «узкие места» в деятельности субнациональных администраций и разработать меры по совершенствованию определенных аспектов их деятельности. Интересно, что оценка эффективности была основана не только на изучении конечного эффекта от деятельности государственных органов, но и на изучении связей между качеством управления ресурсами и предоставлением государственных услуг.

Страны, где реализуются широкомасштабные реформы государственного управления, сталкиваются с необходимостью мониторинга прогресса реализации программ реформ как таковых, что обуславливает необходимость разработки программных показателей эффективности, нацеленных на измерение прогресса в реализации определенных программных мероприятий и достижении целей преобразований.

В Болгарии такие показатели эффективности были разработаны на основе «Стратегии государственного управления – от вступления к интеграции, 2003–2006 гг.» и являются следующими:

- доля органов государственного управления, имеющих четкие стратегии деятельности, включающие цели и результаты;
- доля территориальных администраций, имеющих четкие стратегии деятельности;
- доля государственных служащих, знающих приоритеты деятельности государственных органов, в которых они работают;
- доля достигнутых стратегических целей;

- количество органов государственного управления, положения которых были изменены в течение последнего года;
- количество функций, переданных на другой уровень государственного управления.⁹

Для проведения комплексной оценки прогресса в сфере государственного управления подобные «**программные**» показатели эффективности, отслеживающие результаты реализации программ реформирования, должны быть дополнены **более обобщенными** индикаторами, отражающими наличие существенного и долгосрочного эффекта от действий правительства на эффективность государственного управления в целом. Поэтому представляется, что в условиях необходимости мониторинга и оценки масштабного комплекса преобразований, реализуемых в настоящее время в сфере государственного управления в России, целесообразно выработать комплексный подход, который позволил бы увязать различные программы реформ и оценить их эффективность по отношению к целям, определенным Правительством.

Рассмотренная система целей и показателей результативности реализации реформ государственного управления не является всеобъемлющей и совершенной. Тем не менее, предложенные примеры формулировки целей и показателей позволяют сделать ряд выводов, связанных с проблемами внедрения системы мониторинга реформ государственного управления в России.

Одной из основных методологических проблем, связанных с оценкой эффективности реформ в целом является трудность выявления устойчивой взаимосвязи между улучшениями в определенной области и стратегической целью реформ – содействием достижению целей социально-экономического развития.

Особенностью реформ является сложность определения объективных количественных показателей эффективности данных реформ. В связи с этим, существенная часть представленных показателей результативности (а также часть показателей непосредственных результатов) основаны на результатах обследований (бюджетной системы, системы закупок и др.). Хотя использование такого рода данных является весьма полезным (поскольку они более объективны в оценке происходящих изменений), подобные показатели должны дополняться объективными статистическими данными, а также данными министерств и ведомств для получения наиболее адекватной характеристики прогресса реформ. Среди основных ограничений использования обследований можно отметить следующие:

1. Мнение населения (бизнес кругов) о качестве предоставляемых услуг во многом зависит от их ожиданий. В международной практике зафиксированы случаи, когда ожидания потребителей услуг существенно превышали возможности государственных органов, и даже значительный прогресс в оказании государственных услуг через некоторое время оценивался потребителями как несущественный;

9 Республика Болгария. Отчет о состоянии органов государственного управления, Апрель 2004 г.

2. Проведение регулярных обследований требует выделения бюджетных средств на эти цели.

Еще одной особенностью систем мониторинга реформ является потребность в своевременном сборе и обработке большого объема данных, обычно не находящих отражение в национальной статистике. Для решения данной проблемы необходимо создать систему сбора данных (прежде всего – данных ФОИВ, а при перенесении системы мониторинга на региональный уровень также потребуется сбор информации, предоставляемой региональными администрациями).

Опыт зарубежных стран, в частности показывает необходимость создания в Российской Федерации системы управления реализацией государственных программ. Такая система должна обеспечивать текущий мониторинг и оценку результатов данных программ, а также осуществлять периодическую внутреннюю и внешнюю отчетность по достигнутому прогрессу. Важным элементом системы управления реализацией государственных программ должен стать аудит Стратегии, проведение которого входит в круг полномочий Счетной палаты Российской Федерации.

Можно предложить следующее определение аудита Стратегии – это закрепленная финансовым законодательством совокупность форм и методов внешнего государственного контроля, включающая взаимосвязанные мероприятия финансового аудита, аудита эффективности и стратегического аудита.

Основное содержание обеспечения национальной безопасности состоит в поддержании правовых и институциональных механизмов, а также ресурсных возможностей государства и общества на уровне, отвечающем национальным интересам Российской Федерации. Состояние национальной безопасности Российской Федерации напрямую зависит от экономического потенциала страны и эффективности функционирования системы обеспечения национальной безопасности. Следовательно, можно выделить, как минимум, четыре, на наш взгляд, актуальных целей аудита Стратегии:

- достижение целей Стратегии;
- реализация национальных проектов;
- реализация планов социально-экономического развития государства;
- реализация федеральных целевых программ обеспечивающих достижение целей Стратегии.

Объектами аудита (подконтрольными субъектами) Стратегии должны являться:

- федеральные органы исполнительной власти, отвечающие за реализацию мероприятий обеспечивающих достижение целей Стратегии;
- органы и организации, уполномоченные осуществлять управление реализацией мероприятий обеспечивающих достижение целей Стратегии, финансируемых полностью или частично за счет федерального бюджета;
- федеральные бюджетные учреждения – исполнители мероприятий обеспечивающих достижение целей Стратегии;
- федеральные государственные унитарные и казенные предприятия- исполнители мероприятий обеспечивающих достижение целей Стратегии;

- органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления, а также организации вне зависимости от видов и форм собственности, если они получают, перечисляют, используют средства из федерального бюджета или используют федеральную собственность либо управляют ею в рамках реализации мероприятий обеспечивающих достижение целей Стратегии.

Для получения объективной, достоверной и точной комплексной оценки достижения целей Стратегии в качестве объектов могут выступать организации и социальные группы граждан, для удовлетворения экономических и социальных потребностей которых использованы государственные ресурсы в рамках мероприятий по достижению целей Стратегии.

Следовательно, предметом аудита Стратегии будет деятельность органов исполнительной власти, государственных и иных организаций, на которые распространяются контрольные полномочия Счетной палаты в соответствии с Федеральным законом «О Счетной палате Российской Федерации», по достижению поставленных целей их деятельности.

При аудите Стратегии комплексному анализу будут подлежать все финансовые и иные ресурсы, находящиеся в собственности государства, которые используются для реализации мероприятий обеспечивающих достижение целей Стратегии. Совокупность этих ресурсов включает в себя: средства федерального бюджета, средства бюджетов субъектов Российской Федерации в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации, средства государственных внебюджетных фондов, федеральную собственность.

При этом основными результатами аудита Стратегии должны являться:

- оценка достоверности отчетности, законности и целевого использования государственных ресурсов при реализации мероприятий по достижению целей Стратегии – для финансового аудита;
- оценка экономичности, продуктивности и результативности использования государственных ресурсов при реализации мероприятий по достижению целей Стратегии – для аудита эффективности;
- оценка реализуемости целей и показателей Стратегии, а также ожидаемых последствий с учетом ресурсных показателей и возможностей – для стратегического аудита.

Таким образом, проведение аудита Стратегии позволит Счетной палате Российской Федерации предоставить Президенту Российской Федерации, членам Совета Федерации и депутатам Государственной Думы, Правительству Российской Федерации комплексные оценки результатов реализации мероприятий обеспечивающих достижение целей Стратегии. На основе полученных оценок можно выявить комплексные (системные) проблемы реализации мероприятий обеспечивающих достижение целей Стратегии и разработать соответствующие проекты нормативных правовых актов.

Abstract

Eliminate background and reasons for the existence and spread of unfair competition is impossible, but it is possible to neutralize and reduce their action with the help of state intervention (regulation and control). Direct way of combating unfair competition is to ban and prosecute it as an offence. The presence in society of a reliable legal guarantees in the sphere of economic relations serves as a mandatory condition for the formation of the modern economy, based on fair competition and focused primarily on the needs of consumers.

The Role of the Minister of Finance in the Process of Budgetary Planning. Selected Issues

*Beata Kucia-Guściora*¹

1. Opening remarks

In the literature on the subject, reflections on the position of the Minister of Finance on budget issues arise while discussing issues connected with the problems of the administration of public finances or his role in the reform of public finances.² Expectations of the dominating role of MF on the part of doctrine raise no doubts. It also seems justified to claim that the participation of the Minister of Finance in the budget procedure remains a measure of the evaluation of his position in the entirety of the financial as well as economic planning. This problem seems valid regardless of the socio-economic or political system.³ The following study discusses only certain powers of the Minister of Finance concerning budgetary planning both in annual and long-term aspects.

1 The John Paul II Catholic University of Lublin (Poland).

2 See: E. Ruśkowski, Uwagi do dyskusji o koncepcji naprawy systemu finansów publicznych w Polsce – czy konflikt między nauką i polityką?, in: A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol, Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz, Lublin 2011, p. 394; C. Kosikowski, Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011, p. 491.

3 See: C. Kosikowski, Rola Ministra Finansów w systemie zarządzania finansami w państwach socjalistycznych, Łódź 1976, p. 164.

2. Selected long-term elements in budgetary planning carried out by the Minister of Finance

One the essential “devices” in the field of budgetary planning is the Long-Term Financial Plan for the State (WPPF). The name itself already suggests that the WPPF is an instrument of long-term financial planning. The Act on Public Finances imposed on the Minister of Finance to submit a proposal of the WPPF to the Council of Ministers.⁴ Ultimately, however, the relevant entity for the WPPF passing and its promulgation in the “Monitor Polski” Official Gazette is the Council of Ministers. From the formal and legal standpoint, the WPPF constitutes an internal act of the Council of Ministers – in the form of resolution.⁵ The structure of the considered regulation clearly emphasized the obligation of the Minister of Finance to draw up a uniform document as a project of the WPPF, though it is in a way an instrumental role, ancillary to the Council of Ministers. Analyzing the institution of the WPPF in the context of the powers of the Minister of Finance one cannot fail to notice that the duties imposed on him are not fully specified. Firstly, the due date of fulfilling the duty of the project preparation was not set.⁶ Secondly, the source materials on which the project should be prepared were not explicitly stated.⁷ It seems that in the substantive content of the WPPF project the Minister of Finance is required to follow the provisions of article 103 and 104 of the Act on Public Finances. Thirdly, one can reflect on the role of the Minister in the procedure of updating the WPPF. The Act on Public Finances provides only for the powers of the Council of Ministers for the update. One must therefore ask whether the originative responsibilities of the Minister of Finance extend to the WPPF updates? An affirmative answer justifies the opinion that it is the Minister of Finance who, within his competence, *de facto* fulfils the idea of long-term budget planning, although its position in this regard, as indicated above, is instrumental towards the Council of Ministers. Confirmation of this assumption can be discerned in the so-called fiscal note, i.e. a regulation issued by the Minister of Finance on detailed manner, mode, and timing of the development of materials for the draft budget bill on the basis of the delegation of art. 138 paragraph 6 of the Act on Public Finances. In addition to the formal and legal importance of the note for the commencement of the planning work on the draft budget, with the entry into force of the Act on Public Finances a separate element of the fiscal note is a directive addressed to the administrators of the budget elements concerning the preparation of materials for the development and updating of the Long-Term Financial Plan for the State and information about the course of its implementation.⁸ This element of the fiscal note, clearly directed to the administrators in 2010 with reference to the WPPF project as well as in the notes issued in 2011 and 2012 to update the WPPF, confirms that the Minister of Finance coordinates and determines the scope of the development of the

4 Art. 106 of the Act on Public Finances of 27 August 2009 (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

5 See art. Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

6 Currently this issue may be invalid due to the preparation and adaptation of the first WPPF.

7 M. Duda, in: P. Smoleń, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, p. 577.

8 § 10 par 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 maja 2012 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2013 (Dz.U. poz. 628), further referred to as the fiscal note for 2013.

above materials, and then builds on them in the process the WPPF updates.⁹ Some systemic issues should additionally be noted. The point is that the powers of the Minister of Finance in the discussed scope were not emphasized in the actual provisions of the Act on Public Finances (apart from the statutory delegation required by article 138 paragraph 6 of the Act on Public Finances), but merely in the regulation (fiscal note). It should also be remembered that the fiscal note is a regulation issued annually. Perhaps because of this the doctrine argues that the role of the Minister of Finance comes down to the preparation of the initial draft of the WPPF. However according to this position the minister no longer plays a significant role in its updating, and thus does not have a decisive impact on long-term aspects of budgetary planning.¹⁰ It seems that emerging concerns should be dispelled by clear statutory outline of the participation of the Finance Minister in the WPPF updating. One should consider whether the fiscal note, the author of which, *incidentally*, is the Minister of Finance, re-issued annually, is the right means of defining the scope of competence of that entity.

The WPPF construction provided by the Act on Public Finances also shows determinants of the activity of the Minister of Finance. As indicated above, on the one hand, influence on the shape of the WPPF draft is exerted by the normative definition of its content, while on the other by the formula of its preparation. Without going into details, one should emphasize that the WPPF content was in a way imposed upon the Minister of Finance. It is evident not only due to the indication of the contents of the WPPF, but also a reference to the aims of the mid-term state development strategy as well as the established socio-economic policy of the Council of Ministers.

To sum up, it can be concluded that the Minister of Finance is denied autonomy in the process of the WPPF draft preparation, being confined to the framework of the document's formula and content. On the other hand, however, responsibilities of the Minister of Finance regarding the participation in preparing the WPPF draft, as well as its updates, are obviously written down into his competence related to the draft state budget and informative duties arising from articles 38, 39 and 41, which are a form of the realization of the principle of the transparency of public finances. In view of the *de lege ferenda* proposals, a postulate can be raised involving the demand for increasing clarity and elaborating the scope of competence of the Minister of Finance in the context of the WPPF update.

2. The long-term and annual context within the competence of the Minister of Finance can be considered on the basis of obligations arising from article 108 of the Act on Public Finances, according to which the Ministers, by April 15, apparently every fiscal year, present the Minister of Finance with the information about the WPPF re-

9 See: § 9 Rozporządzenia Ministra Finansów z 12 marca 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2011 (Dz.U. Nr 42 poz. 245), § 10 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 marca 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2012 (Dz.U. Nr 56, poz. 290) § 11 Rozporządzenia Ministra Finansów z 31 maja 2012 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2013 (Dz.U. poz. 628).

10 See: C. Kosikowski, Wieloletni Plan Finansowy Państwa, in: System finansów publicznych, A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (eds.), Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku, Warszawa 2010, p. 121.

alization, including the degree of aim achievement. On the basis on this data as well as the report on the execution of the Budget Act the Minister of Finance submits information about the course of the WPPF implementation to the Council of Ministers. The duty of “receiving” the information submitted from individual ministers, just as the duty of drafting and providing information for the Council of Ministers – even though they pertain to the document with a long-term prospect – is settled in annual responsibilities of the Minister of Finance. It seems reasonable to agree with the position of the doctrine, which states that documents prepared both on the level of individual ministers and on the level of the Minister of Finance do not contain the judgmental element, in accordance with the legislator’s intention. The information about the WPPF realization and execution is not a report pertaining to the substantive or financial content.¹¹ However, in some sense this information constitutes an annual summary of the WPPF realization. In this specific context, it must be concluded that although the Minister of Finance actively participates in this annual presentation, he cannot verify the implementation of the WPPF by himself.

Another issue worth mentioning is the connection of a formal nature between the presentation of information on the realization of the MYSFP by the Ministry of Finance and a report on the implementation of the Budget Act to the Council of Ministers. It should be remembered that in the Act on Public Finances, article 182 paragraph 2 it was directly indicated that a report on the implementation of the budget is in principle annual. This means that the information about the course of the WPPF implementation also refers to a given budget year. At this point it can be questioned whether, and, if yes, what instrument provides for drawing up long-term information on the WPPF implementation. For if on the one hand the WPPF is updated annually, backwards to the passed budget act, so to speak, and its implementation is subject to disclosure in respect of the year, will not the long-term aspect of this institution be compromised as a consequence? Referring the above to the role of the Minister of Finance, another matter cannot escape the mind. The responsibility to prepare reports on the implementation of the budget as well as information on the implementation of the WPPF rests on the Ministry of Finance, while the announcement of these acts remains the domain the Ministry of Finance, both as an announcement in the *Monitor Polski* official gazette and in BIP (Public Information Bulletin) – information¹² as well as presentation to the Sejm (lower part of the Polish Parliament) and NIK (Supreme Audit Office) – the report including also information.¹³ In this respect one can speak about the instrumental competence of the Minister of Finance.

3. Referring to the justification to the Budget Act prepared by the Minister of Finance, despite the clearly annual reference, it is settled in multi-annual terms. While drawing this document, the Minister cannot base on the annual perspective. He must, so to speak, put the submitted Budget Act up through the institution of, among others, justification in the long-term perspective. Elements of justification indicated

11 See: M. Duda, op. cit., p. 583.

12 See: article 108 paragraph 3 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.), Act on Public Finances.

13 And article 182 paragraph 2 of the Act on Public Finances.

in the Act on Public Finances attest to it. Firstly, the main social and economic policies contained in the justification should be in accordance with the WPPF. Secondly, macroeconomic assumptions concerning the GDP, the level of prices of goods and consumer services, the currency exchange rate, etc. They involve not only the budget year, but also forecasts for three consecutive years. Thirdly, the directions of the fiscal policy included in the justification contain particularly assumptions concerning medium term budgetary objectives and measures from the scope of the fiscal and economic policy aiming at reaching them. One should also remember that medium term budgetary objective, determined in the Convergence Program¹⁴ in accordance with the requirements of the so-called Stability and Growth Pact,¹⁵ refers to the prospective several years. Fourthly, the justification includes the consolidated plan of expenses arranged according to tasks, i.e. the so-called performance budget, prepared for a given fiscal year and the two following fiscal years. In this last scope it is worthwhile noticing that, institutionally, the government administration authority competent in matters of implementing performance budget planning in the units of public finance sector, as well as in the developing the performance financial plan, is the Minister of Finance. Related tasks are performed by the National Coordinator for Performance Budget on behalf of the Minister of Finance.

3. Selected annual powers of the Minister of Finance in budget planning

The first element of annual nature can be considered the question of assumptions to the draft state budget prepared by the Minister of Finance and then presented by him to the Council of Ministers. Art. 138, paragraph 1 clearly emphasizes the annual nature of the assumptions to the draft. However, attention should be drawn to the fact that the Minister of Finance was obliged to take into account in the assumptions the two documents which have a long-term perspective: the WPPF and the Convergence Program. According to the Act on Public Finances, the WPPF provides the basis for preparing the draft state budget for the following budget year.¹⁶ At the same time, in the draft budget for a given financial year, the deficit level cannot

14 See: Convergence Program adopted by the Council of Ministers on 30.04.2004 announced at http://www.mf.gov.pl/_files/_raporty_analizy_statystyki/program_konwergencji/cep_2004_pl.pdf, and its updates, the recent: Convergence Program. Update from 2011 announced at http://www.mf.gov.pl/_files/_pfi/cp2011.pdf.

15 Stability and Growth Pact (the Pact) initially included Council Regulation (EC) No. 1466/97 of 7 July 1997 on the strengthening of the surveillance of budgetary positions and the surveillance and coordination of economic policies (OJ L 209 of 2.8.1997, p. 1), Council Regulation (EC) No. 1467/97 of 7 July 1997 on speeding up and clarifying the implementation of the excessive deficit procedure [OJ L 209 of 2.8.1997, p. 6.], and Resolution of the European Council on the Stability and Growth Pact of 17 June 1997 [OJ C 236 of 2.8.1997, p. 1.]. Regulations (EC) No. 1466/97 and (EC) No. 1467/97 were amended in 2005 respectively with regulations (EC) No. 1055/2005 [Council Regulation (EC) No. 1055/2005 of 27 June 2005 r. amending Regulation (EC) No. 1466/97 on the strengthening of the surveillance of budgetary positions and the surveillance and coordination of economic policies (OJ L 174 of 7.7.2005, p. 1.)] and (EC) No. 1056/2005 [Council Regulation (EC) No. 1056/2005 amending Regulation (EC) No. 1467/97 on speeding up and clarifying the implementation of the excessive deficit procedure (OJ L 174 of 7.7.2005, p. 5)]. Moreover, on 20 March 2005 the Council adopted a report on "Improving the implementation of the Stability and Growth Pact". [See document 7423/5/05 at <http://www.consilium.europa.eu/documents.aspx?lang=pl>]. Regulation (EU) No. 1175/2011 of the European Parliament and of the Council of 16 November 2011 amending Council Regulation (EC) No. 1466/97 on the strengthening of the surveillance of budgetary positions and the surveillance and coordination of economic policies OJ L 306 , 23/11/2011 P. 0012–0024.

16 Article 105 of the Act on Public Finances.

be higher than assumed in the WPPF. Therefore, one of the elements that should be reflected in draft budget assumptions is the deficit level adopted in the WPPF. The Minister of Finance, as the WPPF originator, exerts influence on the adopted deficit forecast.¹⁷ Ultimately, however, in accordance with the Constitution of the Republic of Poland, exclusive competence to determine the deficit level belongs to the Council of Ministers. This applies both to the adoption of (and thus giving the WPPF the final shape) and ability to include – in particularly justified cases – deficit figures higher than accepted in the WPPF.¹⁸ It is worth noting that in this respect the powers of the Minister of Finance are limited, just as the powers of the Sejm.¹⁹ The Minister of Finance while developing draft budget assumptions takes into consideration policies contained in the Convergence Program adopted by the Council of Ministers. This document contains information concerning among others: the overall framework of macroeconomic policy, economic policy objectives, evaluation of the forecast of the economic situation, the result and the debt of the general- and self-government, as well as strategies for the revenue and expenditure or the budget process itself.²⁰

As indicated above, the Minister of Finance is responsible for preparing the draft budget assumptions. The problem lies in the lack of definition of what these assumptions are and, though apparently it seems that the Minister of Finance is their author having a degree of autonomy in this regard, it turns out that accepted determinants in the form of documents invoked above significantly reduce it.

Another point worth noting in the annual perspective of budget planning is the value of the already mentioned fiscal note, being a regulation of the Minister of Finance which specifies the way, mode and timing of drawing up materials for the draft budget act. The Minister of Finance while formulating the content of the fiscal note is obliged to take into account the scope of statutory delegation arising from art. 138 paragraph 6 of the Act on Public Finances. The Act on Public Finances imposes on the Minister of Finance the obligation to include in the fiscal note, among other things, the budgetary revenue and expenditure classification and drawing up the budget as performance-oriented.

On the surface, as it was already mentioned, the fiscal note is a document of an annual character. Such reasoning applies solely to the note's formal aspect, since it is issued by the Minister of Finance annually (each base year). As for the content, however, the fiscal note ought to include elements pertaining to both annual and long-term planning. The annual aspect is characteristic of the project parts prepared by administrators of budget components in the traditional sense i.e. in budget classification.²¹ Referring to the content of fiscal notes, one should notice that it includes propositions involving elements of planning predicted further ahead than for the following fiscal year. It is mainly connected with performance planning. Public finance

17 Such characteristics of the settled deficit level was described by C. Kosikowski, *Wieloletni Plan Finansowy Państwa...*, p. 118.

18 Article 105 paragraph 3 of the Act on Public Finances.

19 See: article 221 of the Constitution of the Republic of Poland, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.* (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

20 See: Convergence Program. Updated in 2011, http://www.mf.gov.pl/_files_/pf/cp2011.pdf.

21 See more: articles 39 and 144 of the Act on Public Finances and §2 of the fiscal note for 2012.

sector units are obliged to present performance-oriented financial plans for the fiscal year and the two following ones.²² The due date of fulfilling this obligation by administrators of budget components amounts to 14 days counted from the date of receiving the Finance Minister's letter passing on preliminary amounts of expenses for 2012.²³ In fact, the calendar of administrators' works depends on the Finance Minister's actions. Moreover, it is worth noticing that the fiscal note also includes the mode of working on long-term plans (Expenses planned by administrators of budget components as part of long-term programs require prior negotiation with coordinators of these programs²⁴).

Next noteworthy duty of the Minister of Finance is presenting the draft budget act for the following year and its justification to the Council of Ministers.²⁵ The Act on Public Finances does not stipulate the lead time of this obligation. It seems that the determinant in this respect is the constitutional and statutory time limit for completion of the legislative initiative on the draft budget act by the Government, that is 30 September of the base year.²⁶ It also must be noticed that the Act on Public Finances does not specify either the substantive or formal components of the draft budget act, unlike the case of the justification. From a rational standpoint, it seems that the determinant of the construction of the Budget Act is art. 109 of the Act on Public Finances, and, therefore, the project should meet the requirements determined in this provision.²⁷

It is worthwhile to consider the powers of the Finance Minister in the scope of budget planning with reference to the draft budget act through the prism of the term of effectiveness applying to the budget law. The solutions adopted in the Constitution clearly indicate that the state budget in the form of the Budget Act shall be adopted for the budget year.²⁸ This principle is repeated in the Act on Public Finances with a particularization that the budget year equals the calendar year. Thus, from the perspective of the Polish Constitution it is unacceptable to pass the Budget Act for a period longer than one year. One consequence of this assertion is the duty of all state bodies, including the Minister of Finance, to act in such a way as to meet the constitutionally prescribed state of affairs.²⁹ It seems that actions of the Minister of Finance in preparing the draft budget act as a rule will be oriented towards its annuality. In this situation, long-term "components" included in the draft cannot dominate, leading to the distortion of the principle of annuality. A point of doctrine undermining the constitutionality of legal institutions based on multi-annuality should

22 § 2 paragraph 3 of the fiscal note for 2012.

23 § 6 of the fiscal note for 2012.

24 § 4 paragraph 4 of the fiscal note for 2012.

25 Article 139 paragraph 1 of the Act on Public Finances.

26 See article 222 of the Constitution of the Republic of Poland and article 141 of the Act on Public Finances.

27 C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, p. 383.

28 T. Dębowska-Romanowska indicates that the annual budget passed in the form of a budget act is a constitutionally protected value. See more: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część Konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, p. 186.

29 See: M. Zubik, *Budżet państwa w polskim prawie konstytucyjnym*, Warszawa 2001, p. 95.

also be reminded here. This involves, among other things, the issue of derogation of the Budget Act *ex lege fundamentalis* at the end of the budget year.³⁰

The competence of the Minister of Finance in the preparation and submission of the draft budget law is perceived in two ways. The first mode refers to the compilation and both formal and substantive verification of projects of individual budget components drawn up by administrators of budget components. The second mode refers to the “preferred” components of the budget indicated in article 139 paragraph 2 of the Act on Public Finances, which are included in the draft budget law by the Finance Minister without substantive prior verification. It is, however, possible to provide it at the parliamentary stage. Despite the original intent of the Act on Public Finances of 2009, it was decided not to grant the Minister of Finance partial entitlement as for the capability of substantive correction of some preferred components’ drafts.³¹ In view of the indicated duality in the preparation of the draft budget, the Minister of Finance on the one hand gives shape to this project, but within a precisely determined scope is merely editor of the “preferred” components of the budget.

Also noteworthy is the issue of the justification of the draft budget act. This is a required element of the budget planning process, although it is neither adopted nor published.³² The doctrine emphasizes that the justification serves a very important function in the political system, constituting grounds for parliamentary debate on the financial management of the state.³³ An important issue in the context of this analysis is the fact that the directory information required by law in the justification goes beyond the scope of findings resulting directly from the budget. It is mainly the issue of the data which does not relate solely to the budget year, but goes beyond the annual perspective, among others: major objectives of social and economic policies in line with the WFPF, macroeconomic assumptions, fiscal policies relating to the mid-term budget objective, as well as performance-oriented consolidated expenditure plan.

4. Conclusions

The role of the Minister of Finance in budget planning cannot be analyzed unilaterally. Competence granted to this body affects the budgetary planning process. Thus, it can be stated that the Minister of Finance arranges individual stages of this procedure, in some sense being its host, but – above all – its coordinator. Both the multiplicity and complexity of actions of the Minister of Finance allow a conclusion that the annual and long-term elements evaluated from the perspective of his competence are intermingled. Although the explicit annual orientation applies to planning in reference to the traditional budget, whereas long-term budgeting to implementing

30 See: *Ibidem*, p. 97.

31 See: E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Opinia na temat art. 130 ust 2–4 oraz art. 135 ust 1 pkt 2 projektu ustawy o finansach publicznych*, „Zeszyty Prawnicze BAS 2009”, No. 1 p. 130 and n. por. M. Münnich, in: P. Smoleń, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, p. 731.

32 C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, p. 397.

33 M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010, p. 374.

the performance-oriented budget. In addition, a broader than annual spectrum of activities frequently results from the necessity of integrating the domestic planning instruments into the long-term mechanisms of budget planning in the EU.

Abstract

The presented study is to consider selected powers of the Minister of Finance within the budget planning process in both annual and long-term perspectives. It should be noted that the competence which that body is endowed with affect the budgetary planning process in such a way that the Minister of Finance arranges individual stages of the procedure, in some sense being its host, but – above all – its coordinator. The presented study also allows to conclude that the annual and long-term elements evaluated from the perspective of his competence are intermingled. The annual dimension of the activities of the Minister of Finance concerns mainly the traditional budget planning procedure, whereas the long-term dimension involves the implementation of the performance-oriented budget. A broader than annual spectrum of activities also results from the necessity of integrating the domestic planning instruments into the long-term mechanisms of budget planning in the EU.

Бюджетный контроль и управление государством (опыт Российской Федерации)¹

Игорь Лагутин²

Несмотря на проводимые в России реформы, направленные на совершенствование института бюджетного контроля по – прежнему, к сожалению, сохраняются многочисленные случаи нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств и иного государственного имущества, а также практики «откатов» и иных коррупционных схем в бюджетном механизме. Все это объясняется неиспользуемыми возможностями организации самого бюджетного контроля.

За период рыночных реформ государство не только не выработало современных и адекватных путей совершенствования государственного контроля в бюджетной сфере, но и потеряло ранее применяемые формы его организации и деятельности. Во времена СССР существовала единая целостная система государственного финансового контроля, базировавшаяся на четком разделении функций и эффективном взаимодействии специальных органов бюджетного контроля, правоохранительных и иных органов государства. Вместо принципа стабильности в организации контроля в настоящее время в России реализуется практика перманентных реформ, что создает эффект неустойчивости и не способствует стабилизации кадрового состава органов контроля.

Также имеют место недостатки государственного управления в целом в экономике, в том числе в бюджетной сфере, что проявляется в непоследовательности государственной политики в отношении системной организации государственного контроля, неэффективности циклических компаний по наведению порядка в сфере бюджетных отношений, борьбе с коррупцией и т.д. На результатах контроля сказыва-

1 Работа выполнена при поддержке Российского гуманитарного научного фонда (проект № 11–03–00522а).

2 Юго-Западный государственный университет, Курск (Россия).

ваются отсутствие обобщенной правовой модели и единого подхода к пониманию направления дальнейшего развития государственного регионального бюджетного контроля, что не позволяет полноценно совершенствовать действующее законодательство в этой сфере.

Вместе с тем, в последние годы был предпринят ряд усилий по совершенствованию бюджетного контроля. Прежде всего, это касается комплекса мер по усилению роли контрольно – счетных органов, которые являются, по сути, продолжением парламентского контроля в организационно – обособленной форме. С 1 октября 2011 года в России вступил в силу Федеральный закон от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований», который направлен на унификацию статуса контрольно – счетных органов субъектов Российской Федерации. Однако в законе нет кардинальных мер по качественному улучшению деятельности контрольно-счетных органов. Более того, принятие указанного закона в определенной степени негативно повлияло и на развитие регионального законодательства. Например, в ряде субъектов Российской Федерации в силу требований вышеназванного федерального закона вынуждены были отказаться от хорошо зарекомендовавших себя форм работы контрольно-счетных органов. Так, в Курской области эффективно действовала коллегия Контрольно-счетной палаты, в состав которой входили представители правоохранительных органов, чем обеспечивалось необходимое их взаимодействие.

В целом федеральное законодательство лишь схематично, некомплексно определяет порядок осуществления бюджетного контроля. Исключительно на откуп исполнительным органам государственной власти отдан вопрос о процессуальном обеспечении бюджетного контроля. Если вопросы правомерности бюджетной деятельности в той или иной степени оработаны, то вопросы эффективности использования бюджетных средств на уровне законодательства лишь декларируются. Негативной оценки правового обеспечения бюджетного контроля заслуживает Бюджетный кодекс Российской Федерации, в котором определены лишь формы и субъекты такого контроля, кроме того содержится неясное положение о так называемом «внутреннем финансовом аудите». На это в своем Бюджетном послании от 29.06.2011 г. «О бюджетной политике в 2012–2014 годах» указывает и Президент Российской Федерации, ставя задачу завершения разработки поправок и внесения изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации, в том числе по вопросам государственного и муниципального финансового контроля.

Условия федеративного государства во многом определяют порядок осуществления бюджетного контроля на региональном уровне тем состоянием законодательства, который имеется на федеральном уровне. Однако в бюджетном законодательстве субъектов Российской Федерации в части регулирования бюджетного контроля содержится еще больше недостатков, так как, дублируя плюсы и минусы положений федерального законодательства, дополнительно привносятся и свои собственные недочеты. В большинстве субъектов Российской Федерации не приняты специальные нормативные правовые акты, регулирующие деятельность органов бюджетного контроля в составе исполнительной власти. Специфика российского

федерализма и неясность его правовой модели не ставят перед субъектами Российской Федерации и их уполномоченными органами задачу инициативного поиска положительного решения имеющихся проблем, что применительно к бюджетному контролю оборачивается определенной скованностью и инертностью в разработке оптимальной правовой модели бюджетного контроля.

Правовые пробелы и другие неясности федерального законодательства нередко воспроизводятся на региональном уровне. Так, до конца не определены полномочия органов бюджетного контроля субъектов Российской Федерации в отношении муниципальных образований, как и на федеральном уровне законодательно не закреплен порядок осуществления контрольных мероприятий, не отработаны механизмы взаимодействия различных субъектов, участвующих в региональном бюджетном контроле.

Следствием недостатков законодательства, регулирующего бюджетный контроль, является ежегодный рост количества нарушений в бюджетной сфере на региональном уровне. Так, в 2010 году контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации выявлено нарушений на сумму 301 717, 51 млн. рублей, что составляет 173,7% по сравнению с 2009 годом.³

Многие практические проблемы вызваны и несовершенством теории бюджетного контроля в Российской Федерации в рамках бюджетного права. Важно отметить, что в 2011–2012 годах вышли в свет ряд монографических исследований посвященных финансовому и бюджетному контролю в России, в том числе и на региональном уровне.⁴ Большой сложностью, как для ученых, так и для практиков, является наличие разнообразных подходов к пониманию роли региональных контрольных органов в действующей правовой системе, что не способствует качественной модернизации регионального бюджетного контроля в нашей стране.

В данной статье предлагается авторский подход к пониманию важнейших теоретических посылов как вообще бюджетного контроля в России, так и регионально-го бюджетного контроля в частности.

Итак, по мнению автора, основанному на анализе существующего законодательства, финансовый контроль подразделяется на:

- аудиторскую деятельность;⁵
- государственный федеральный финансовый контроль (государственный федеральный бюджетный контроль, налоговый контроль, валютный контроль, банковский надзор);
- государственный региональный бюджетный контроль;

3 См. Отчет о работе Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации в 2010 году (одобрен Общим собранием (XVII конференцией) Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации 17 марта 2011 года), Москва 2011, с. 32.

4 См. подробнее: Е.Н. Кондрат, Региональный финансовый контроль в современной России: Монография, Москва 2011; И.Б. Лагутин, Финансово-правовые основы регионального финансового контроля: Монография, Москва 2012; Н.Г. Деменкова, В.В. Замятин, Предварительный финансово-бюджетный контроль в Российской Федерации: проблемы теории и законодательного регулирования: Монография, Москва 2012; Э.С. Карпов, Бюджетный контроль в Российской Федерации: Монография, Москва 2012.

5 По мнению автора, аудиторская деятельность формально не относится к предмету финансового права.

– муниципальный бюджетный контроль.⁶

Следовательно, бюджетный контроль в Российской Федерации, в свою очередь, по территориальному критерию разграничивается на: 1) государственный федеральный бюджетный контроль; 2) государственный региональный бюджетный контроль; 3) муниципальный бюджетный контроль.

Бюджетный контроль, исходя из субъектов его осуществляющих, делится на: 1) бюджетный контроль, осуществляемый специализированными органами (созданными специально для осуществления бюджетного контроля); 2) бюджетный контроль, реализуемый субъектами общей компетенции.

Помимо понятия «бюджетный контроль», в науке встречается и понятие «финансово – бюджетный надзор (контроль)»,⁷ которое является равнозначным понятием по отношению бюджетному контролю. Специфика названия связана с наименованием органов его осуществляющих (Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфинадзор), Служба по финансово-бюджетному надзору Республики Тыва, Республиканская служба финансово-бюджетного контроля Республики Калмыкия).

Государственный региональный бюджетный контроль – это деятельность специализированных органов бюджетного контроля субъектов Российской Федерации обеспечивающих решение задач по контролю за правомерностью и эффективностью использования бюджетных денежных фондов посредством установленных законом форм и методов работы, действующих как составная часть общего бюджетного контроля государства.

Понятие «государственный региональный бюджетный контроль», по мнению автора, необходимо закрепить и в законодательстве, поскольку аналогичные одноуровневые определения уже имеют нормативную основу. Так, в статье 14 Бюджетного кодекса Российской Федерации дается определение регионального бюджета, а в пункте 3 статьи 12 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливается понятие «региональный налог». Подобная мера позволит учесть специфику региональных контрольных правоотношений и разграничить понятие «государственный региональный бюджетный контроль» со схожим понятием «территориальный бюджетный контроль». Под территориальным бюджетным контролем в работе понимается деятельность территориальных управлений федеральных органов исполнительной власти в субъектах Российской Федерации по осуществлению бюджетного контроля (Федеральной службы финансово – бюджетного надзора и Федерального казначейства).

В целях совершенствования механизма исследования региональных особенностей финансово-правового регулирования необходимо ввести в рамках финансового права нового научного направления – региональное финансовое право, необходимость чего обусловлена наличием специфики правового регулирования региональных финансовых правоотношений, потребностью финансово – правового

6 На региональном и муниципальном уровне среди разновидностей финансового контроля встречается только бюджетный контроль.

7 См. напр. Н.Г. Деменкова, В.В. Замятин, *op. cit.*

обеспечения специфических региональных интересов государства, наличием обеспеченного организационно -правового механизма обеспечения названного интереса. Содержательными элементами регионального финансового права являются: региональное бюджетное право, правовое регулирование региональных налогов, региональный публичный кредит и государственный региональный бюджетный контроль. По мнению автора, специальный раздел по региональному финансовому праву должен появиться и в учебниках по финансовому праву. Целесообразно проведение специальных диссертационных исследований, посвященных региональному финансовому праву не только Российской Федерации, но и зарубежных стран. *Рассматривать региональное финансовое право в структуре общей теории финансового права можно как методологическую основу правового обеспечения бюджетного контроля в субъектах Российской Федерации.*

В уточнении нуждаются и такие понятия бюджетного контроля, как «форма» и «метод». Так, Формы бюджетного контроля, по мнению автора, правильнее разделять на «формы организации бюджетного контроля» и «формы осуществления бюджетного контроля».

Формы организации бюджетного контроля – это внешние особенности в организации органов бюджетного контроля. В этой связи выделяются следующие формы организации бюджетного контроля. По вертикали: государственный федеральный бюджетный контроль, государственный региональный бюджетный контроль, муниципальный бюджетный контроль. По горизонтали: бюджетный контроль законодательной (представительной) власти; бюджетный контроль исполнительной власти. Под формами осуществления бюджетного контроля в работе понимаются контрольные мероприятия, такие как: ревизия, проверка, экспертиза и аудит эффективности.

Методы бюджетного контроля – это конкретные способы (приемы), используемые сотрудниками органов бюджетного контроля в процессе осуществления контрольных мероприятий. В законодательстве выделяются следующие методы государственного регионального бюджетного контроля: осмотр территории и помещений, занимаемых проверяемым органом или организацией; истребование информации и документов; изъятие документов и материалов; опрос руководителей и других должностных лиц проверяемых органов и организаций; исследование документов; получение письменных объяснений; направление запросов.

По мнению автора, применительно к региональному и муниципальному уровню, устаревшим является подход, связанный с делением органов бюджетного контроля на *внутренние и внешние* и часто встречающийся в научной литературе. Традиционно в основу такого деления заложен принцип организации органов бюджетного или финансового контроля. Так, внешними считаются органы бюджетного контроля законодательной (представительной) власти,⁸ а внутренними – органы бюджетного контроля исполнительной власти. Однако данный подход не в полной мере соответствует современной системе бюджетного контроля, так как помимо

8 Именно эти органы наделены исключительным правом проведения внешней проверки отчета об исполнении бюджета.

внешней проверки отчета об исполнении бюджета органы бюджетного контроля осуществляют и иные формы, такие как: ревизия, проверка, аудит эффективности. Применительно к этим формам осуществления понятие внешний и внутренний применить нельзя, так как нужно учитывать не только организационные основы бюджетного контроля, но и отношение контрольных органов с органами подконтрольными. Так, например, органы бюджетного контроля исполнительной власти субъектов Российской Федерации проверяют муниципальные образования, что является ничем иным, как внешним контролем (по отношению к органам местного самоуправления), но при этом они являются органами внутреннего контроля. В связи с этим, по мнению автора, следует отказаться от деления органов бюджетного контроля на внутренние и внешние.

Что касается практической составляющей бюджетного контроля, то все изменения в государственном региональном бюджетном контроле в России связаны со вступлением в силу 1 октября 2011 года Федерального закона от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно – счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований», что ознаменовало собой начало складывания в России национальной системы принципов организации и деятельности органов государственного регионального бюджетного контроля. Однако содержание указанного закона показывает, что заявленные в нем принципы не получили полноценной возможности для реализации, а часть необходимых принципов вообще в законе не отражена.

Важно также отметить, что несмотря на ряд существенных недостатков,⁹ в целом Федеральный закон от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» положительно повлиял на развитие государственного регионального бюджетного контроля, но требует дальнейшего совершенствования. Фактически названный закон является правовым закреплением достижений, уже имевшихся в региональном законодательстве, что позволяет реализовать этот опыт на всей территории Российской Федерации.

Что касается технологии, то для повышения эффективности государственного регионального бюджетного контроля, по мнению автора, необходимо осуществить частичную передачу полномочий по осуществлению бюджетного контроля гражданскому обществу, а именно закрепить в законодательстве правовой порядок привлечения экспертов и представителей общественности для проведения такой формы осуществления бюджетного контроля, как аудит эффективности. Предлагается для этого использовать потенциал образовательных учреждений субъектов Российской Федерации. Так, при содействии органов бюджетного контроля видится рациональным организовать на базе профильных кафедр и факультетов региональных

9 Многие нормы закона имеют декларативный характер, а их реализация напрямую зависит от усмотрения органов власти субъектов Российской Федерации, что существенно снижает его значение для развития законодательства о региональном бюджетном контроле; называет высшее должностное лицо субъекта Российской Федерации (руководителя высшего исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации) в качестве лица, вносящего кандидатуру председателя контрольно-счетного органа, что может в целом негативно повлиять на независимость внешнего регионального бюджетного контроля.

вузов специальные научно-практические центры регионального финансового права для создания условий участия сотрудников данных центров в осуществлении бюджетного контроля. Указанные центры могут решить кадровые проблемы (обучение на новых профильных специальностях и специализациях сотрудников органов бюджетного контроля субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также повышение их квалификации); методические проблемы (совместная разработка документов, регламентирующих процедурные моменты в бюджетном контроле).

Частичная передача полномочий по осуществлению регионального бюджетного контроля гражданскому обществу позволит не только снизить расходы на проведение контрольных мероприятий, но и сделать этот процесс более прозрачным.

Также, по мнению автора, необходимо законодательное закрепление поощрительных мер в отношении лиц, способствующих выявлению нарушений бюджетного законодательства.¹⁰ Внедрение контроля в виде обращения граждан в систему государственного регионального бюджетного контроля позволит повысить его эффективность.

Анализ регионального законодательства показывает, что существенным его недостатком является отсутствие норм определяющих механизм реализации такой формы осуществления бюджетного контроля, как аудит эффективности, который, являясь частью бюджетного контроля, по результатам существенно от него отличается. По итогам традиционных форм бюджетного контроля (ревизий и проверок) к нарушителям бюджетного законодательства могут быть применены санкции, в то же время по итогам аудита эффективности вырабатываются лишь рекомендации. В настоящее время в деятельности контрольно-счетных органов по-прежнему преобладают традиционные контрольные мероприятия (ревизии и проверки). Связано это с тем, что до сих пор не определена правовая природа аудита эффективности и не установлена ответственность за неэффективное использование бюджетных средств.

Более того, необходимо усилить роль предварительного контроля в работе контрольно – счетных органов Российской Федерации, что должно привести к повышению эффективности управленческих решений в области публичных финансов и негативно повлиять на практику «откатов» при использовании бюджетных средств. Особенности предварительного бюджетного контроля проявляются в активном использовании аналитической деятельности должностными лицами органов бюджетного контроля и приглашенными экспертами. Предварительный бюджетный контроль наиболее эффективен на региональном и местном уровнях, где проще проанализировать, предугадать и увидеть результат расходования публичных денежных средств. Без создания эффективной системы предварительного бюджетного контроля невозможно качественно осуществлять многие направления расходования бюджетных средств, например, субсидирование малого бизнеса.

10 В ряде зарубежных стран (Германия, США и др.) обращения граждан в органы бюджетного контроля является эффективными, так как они выступают источником информации о нарушениях бюджетного законодательства, поскольку в России подобный инструмент практически не используется.

Существенным недостатком в большинстве субъектов Российской Федерации является отказ от использования потенциала консолидации органов бюджетного контроля на уровне субъекта Российской Федерации в виде специальных объединений (союзов или ассоциаций органов бюджетного контроля региона). Создание указанных общественных структур, как показывает опыт Иркутской области, способствует развитию в целом системы контрольно – счетных органов в отдельном субъекте Российской Федерации, а также позволяет обеспечить достаточный уровень взаимодействия между контрольно – счетным органом субъекта Российской Федерации и органами муниципального бюджетного контроля в рамках региона.

В целом можно сделать вывод о том, что при совершенствовании действующей системы организации бюджетного контроля в Российской Федерации необходимо учитывать все её элементы, но наиболее важно, по мнению автора, построить организационную вертикаль бюджетного контроля в Российской Федерации по территориальному принципу.

Abstract

The article investigates the experience of legal regulation of budgetary control in the Russian Federation, as well as studying the role of budgetary control mechanisms in the management of the federal government. This paper presents the author's classification of the forms and methods of fiscal control in the Russian Federation and proposals for improving the Russian system of budgetary control.

Strategy of Public Sector Debt Management as An Instrument of Long-Term Public Debt Planning

*Ewa Lotko*¹

1. Introduction

Strategy of public debt management, with regard to huge significance of treasury securities, also called issuing strategy, is an important and separate from the budget act as well as state's financial long-term plan (SFLP) instrument for public debt planning. Basic condition to develop the strategy (as a planning document) is direct influence of the amount of debt on state budget situation mainly by debt service cost. First strategy of public sector debt management, according to provisions of the Act on Public Finance of 1998,² was developed in 1999 as a document presented to the Sejm with justification of budget act for the year 2000. Its content included: basic management aims in the long-term (10 years) and short-term (3 years), conditions arising from current amount of debt and state's social and economic development strategy, instruments for implementation of the assumed aims as well as threats of strategy fulfillment.³

1 University of Białystok (Poland).

2 Art. 38 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 z późn. zm.) determines that Finance Minister develops three-year strategy of influencing public finance debt. This includes in particular: macroeconomic stability of economy and its development possibilities, security of financing budget borrowing requirements, expenses of State Treasury debt service, forming debt structure, influence of conducted debt operations on domestic financial market.

3 Ministry of Finance, Annual Report. Treasury Securities, Warszawa 1999, p. 8.

2. The concept of public debt management

The concept of public debt management is understood in two aspects: in the first called wider it is an influence on debt as on one of the basic macroeconomic categories, and in the narrower meaning it is the manner of financing treasury borrowing requirements and forming debt structure, i.e. the choice of instruments, markets and issue dates.⁴ According to the regulations of Art. 75 of currently binding act⁵ Finance Minister (FM) is obliged to develop a strategy of State Treasury debt management and influence on public debt, i.e. a reporting, analytical, forecast, management and control document.⁶ This provision implemented two differences in comparison to the previously binding ones,⁷ namely strategy time scope has been lengthened from three to four years what results from e.g. linking debt management strategy with SFLP adopted also for four years and with introducing additional criterion of forecast and analysis of undermatured liabilities from state warranties and guaranties which FM accepts in developing the strategy.

The strategy is a document giving basis to management policy, including public debt planning, and it contains two parts: strategy of State Treasury debt management and strategy of influence on public sector debt. Public debt management is a multilevel process mainly because of the correlation with different economic figures, in particular with balance of payments, inflation, amount of interest rates or foreign exchange reserves.⁸ Public debt management is also public debt service and actions connected with it which lie in the competence of FM such as: obligation to control public finance sector in complying with regulations arising from Art. 74 APF according to which public debt (PD) cannot exceed 60% of GDP; incur on behalf of the State Treasury (ST) liabilities, in particular by issuing securities as well as taking credits and loans on domestic and foreign markets or payments of liabilities.

Increasing costs of debt service, including in particular payment of ST liabilities, (according to Art. 165 of APF they are the expense covered as first) cause the necessity to verify the remaining public expenses and as a result the increase of borrowing requirements. Therefore, creating an operating plan for public authorities on public debt management is a particularly important task especially in financial and economic instability. Management may consist in implementing specific behavior, e.g. on securities market, oriented on fulfillment of the assumed aims concerning expenses and service of debt risk. Because of this strict coordination of debt management (by aims and tasks) and budgetary and monetary policy is necessary.⁹

4 P. Panfil, *Prawne i finansowe uwarunkowania długu Skarbu Państwa*, Warszawa 2011.

5 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.) – hereinafter called APF.

6 E. Ruśkowski, J.M. Salachna (eds.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2010, p. 269.

7 See: art. 70 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.) and Art. 38 of APF of 1998.

8 G. Gołębiowski, *Dług publiczny*, in: B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (eds.), *System finansów w Polsce*, Warszawa 2003, p. 78.

9 K. Marchewka-Bartkowiak, *Zarządzanie długiem publicznym. Teoria i praktyka państw Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, p. 21.

3. Aims of public debt management

The basic aim of debt management is to satisfy country's needs for money necessary for its functioning and to support by the government central bank monetary policy, among others by absorbing additional amount of money by selling debt instruments to non-banking sector, financing deficit in the current turnover of balance of payments, or strengthening national currency reserves. Managing public debt means also to accomplish the so called additional aims, including: effective management of new securities issue, minimization of costs concerning acquisition and service of debt, coordination of current and future maturity of ST instruments with ST due date liabilities, and ensuring public authorities access to financial markets.¹⁰ However, besides the above mentioned aims debt management should comply with several legal criteria, especially provisions of annual budget act which protects from excessive debt. Among regulations arising from this act and limiting ST financial activity in a given financial year the following should be mentioned: limiting maximal growth of ST debt by giving permissible debt increase in a financial year; defining maximal amount of warranties and guaranties given by ST in a financial year; pointing sources to cover state budget borrowing requirements in public funds left on budget accounts on the last day preceding financial year; stating maximal value of treasury securities (TS) designated for buyout, change or anticipated payment of other than TS liabilities of ST as well as designated for ST liabilities payment arising from statutes, court adjudications or other rights.¹¹

4. Strategy of public sector debt management in the years 2012–2015

4.1. Introductory remarks

Instructions arising from Art. 75 of APF fulfills MF by presenting one document (containing reporting, analytical, forecast, management and control information) called *Strategy of public sector debt management in the years...*¹² This strategy is a document which includes 4-year period but still annually are elaborated successive ones referring to the previous but correcting and updating previously assumed aims considering current economic situation of the country. Evaluation of every previous strategy, universal and objective, is the basis for determining next ones. This document includes forecast of debt amount based on the assumptions of fiscal policy adopted in the budget draft law for 2012. In the assumed aims and tasks it concerns public debt management in the narrower range so it focuses on the choice of markets, instruments and issues dates serving to finance borrowing requirements and forming debt structure.

Based on 2012–2015 strategy may be stated that it gives the following: the amount of public debt and its service costs; evaluation of aims implementation as-

10 L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, p. 402.

11 P. Smoleń (ed.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, p. 493–494.

12 Currently binding is the Strategy of public sector debt management for the years 2012–2015, Ministry of Finance, Warszawa 2011 – hereinafter called strategy.

sumed by strategies developed in 2010 and in the first half of 2011; conditions of debt management influenced mainly by Polish macroeconomic situation and international conditions as well as domestic market of TS. Also aims of debt management in the four-year period have been designated, including levels of risk and instruments to their implementation. Based on the assumptions, PD forecast should concern such categories whose occurrence is considered in the assumed planning period, e.g.:

- macroeconomic categories of domestic and world economy (mainly analysis and evaluation of current and future conditions of GDP level, deficit of government and local authorities sector, amount of interest rates and PLN exchange rate, inflation level);
- forecast of PD level;
- PD structure (mainly analysis of foreign debt share, level of interest of Polish treasury instruments by foreign entities);
- forecast of debt service costs (minimization of debt service costs is one of the most important aims of public debt management in order not to allow losing liquidity);
- analysis and forecast of undermatured liabilities from ST warranties and guaranties.

2012–2015 strategy continues the one prepared a year before. Main aim was maintained, namely: minimization of debt service costs in the long-term by assumed limitations connected with risk as well as three corresponding tasks: enhance liquidity, effectiveness and clarity of TS market. In order to accomplish presumed aim, has been assumed that: flexible approach to forming financial structure with regard to choice of market, instruments and currency will stay; basic finance sources of state budget borrowing requirements will still be domestic market but the share of debt in foreign currencies should be about 20–30%; advantage of issue policy will be building big and liquid issues with constant interest (on domestic, Euro and dollar markets); aim to increase average maturity of public debt has been maintained; in case of foreign debt current risk level of refunding as well as interest rate do not limit minimization of service costs.¹³

4.2. Evaluation of strategy aims fulfillment in 2010 and in the first half of 2011

In 2010 and in the first half of 2011 debt management was implemented on the basis of the *Strategy of public sector debt management for the years 2010–2012* which was adopted by the Council of Ministers in September 2009 and of the *Strategy of public sector debt management for the years 2011–2014* accepted in September 2010. Debt management is a process consisting in the formation of its structure in such a way as the costs connected with it were the lowest in long-term period with existing threat levels. The level of strategy aim fulfillment – minimization of debt service costs – was described as high. Accomplishment of this aim was influenced by the selection of instruments and effectiveness of TS market. Basic market of gaining funds was do-

13 Strategy..., p. 5.

mestic market. In 2010 nominal value of TS issuance on this market was PLN 165.4bn whereas on the foreign market – PLN 34.9bn. In the first half of 2011 these amounts were respectively PLN 80.4bn and PLN 16.6bn. Essential factors taken into consideration when accomplishing financial structure were:¹⁴

- situation on international financial markets. Increasing risk of insolvency of the most indebted countries of the Euro zone such as Greece, Spain, Italy, Portugal and Ireland resulted in intensifying reluctance to take risk and the effect was the decrease of Euro to dollar, decrease of stock exchange indexes and the increase of most countries treasury stocks yield. Another element having negative influence on the situation on markets was the condition of American economy and consequences of increasing USA government debt (in August 2011 S&P Agency lowered the USA rating by 1 level to AA+);
- situation on domestic market. Generally in 2010 were yield fluctuations on the whole profitability curve, which were the average of the disadvantageous information from foreign markets and advantageous from domestic one. Demand on TS was concentrated in the period up to 2 years, however demand on TS of longer maturity increased compared to 2009. First quarter of 2011 showed depression on domestic debt market, causes of which may be found in investor's expectations concerning the scale and pace of tightening monetary policy and in the anxiety about big debt supply on domestic market and changes in base markets. In the second quarter TS yield decreased and firmness on debt market was favored by lowered expectations concerning successive increase of interest rates, limiting TS supply and foreign investor's demand. Crisis deepening in the Euro zone caused increased TS yield in the fourth quarter of 2011;
- arrange in time state budget borrowing requirements including also those connected with buyout of big series of bonds;
- limit borrowing needs by introducing in May 2011 the change in deposit free funds of public sector units on MF accounts and retirement system reform lowering the amount of contributions transferred to open-ended pension fund;
- flexible debt management by selecting issue dates and instruments as well as aiming at markets and currencies diversification by partial pre-financing borrowing requirements and accumulation of bigger funds for the beginning of respectively 2001 and 2011, quick, if possible, acquiring of funds from domestic and foreign market as well as adjusting offer's size and structure to current market situation.

On the other hand, in foreign debt the most significant financial operations were:

- issues on the Euro market (15-years having value of EUR 3.0bn in January 2010, 7-years having value of EUR 1.25bn in March 2010, 10-years of EUR 1.0bn in September 2010, again re-opening of EUR 1.0bn issue in January 2011 and 15-years of EUR 460.0m in June 2011);

14 Ibidem, p. 12–13.

- presence of Poland on major financial markets such as: in American dollars (5-years bonds of USD 1.5bn in July 2010, 10-years of USD 1.0bn in April 2011, again re-opening of USD 1.0bn issue in July 2011 and 10-years of USD 2.0 in November 2011), on Swiss franc market (two issues of 4-years of total value CHF 625.0m in March and July 2010 and 5-years of CHF 350.0m in February 2011) and Japanese yen (15-years bonds of JPY 18.0bn in January 2011 and 4-years of JPY 25.0bn in July 2011);
- gain credits from MIF (totally in 2010 and in the first half of 2011 the amount of EUR 2.8bn, including EUR 1.0bn from the World Bank).

TS market effectiveness was influenced mainly by continuing the policy of liquid series of benchmark bonds on domestic market. By the end of June 2011 benchmark issues constituted 91% of nominal debt value of midterm and long-term bonds of fixed interest. Average liquidity rate (quotient of monthly transaction value made on bonds and indebted at the end of month) after the decrease caused by depression on financial markets in 2009 to 111.2% increased up to 154.7% in 2010 and to 197.5% in the first half of 2011. Essential was also maintained policy to issue liquid series of bonds on the strategic from the Polish point of view Euro market and adjusting TS supply level and structure to current market situation owing to adequate debt management. Among the most important macroeconomic factors causing the change of public debt nominal value should be placed: the amount of borrowing requirements and changes in PLN rate. Changes in relation between debt and GDP is also influenced by changes in prices level and real pace of its increase. On the other hand, costs of debt service is directly influenced by interest rates, exchange rate and inflation. Important condition of debt management is the level of domestic financial market development and in it – the role of domestic and foreign investors.

4.3. Aims of the strategy for the years 2012–2015

The aim of the strategy, to which debt management will be subjected, is to minimize the costs of debt service in the long-term by adopting limits concerning levels of: re-financing risks, rate risk, interest rate risk, state budget liquidity risk, credit and operation risk as well as distribution of costs connected with debt service in time. Minimization of debt service costs will be fulfilled based on the possibilities to flexibly form financial structure in respect of market, currency and instruments selection. The choice of financing structure should arise from evaluation of market situation and comparison of funds gaining costs in the long-term, including risk levels. Flexibility in the selection of market and currency allows to react currently and make rational decisions in insecure and financially threatening situations and consequently allows to reduce general costs of obtaining funds. Basis financial market for financing state budget borrowing requirements will still be domestic market, what does not diminish the role of gaining funds on foreign markets. Therefore, in financing budget borrowing requirements in foreign currencies should be: taken into consideration borrowing requirements including payments of principal installments and interest from the foreign debt; maintained Polish position on the Euro market and built position on USD market; guaranteed diversification of funds sources by access to inves-

tors base on the most important financial markets; acted stabilizing on the market by increasing availability of Polish TS to foreign investors.¹⁵

4.4. Tasks of the strategy in the four-year period

Taking into consideration constant development of financial market, tasks of the strategy have long-term character. One of the basic tasks is to increase TS market liquidity. For this, in the strategy perspective are planned tasks aiming at: issuing big and liquid bonds on the Euro and American dollar market; continuing the issue big series of bonds on the native market in order to keep issue policy of midterm and long-term bonds of fixed interest so that the value of particular issue achieved at least EUR 5bn; monitoring introduced in October 2011 new rules of evaluating TS Dealers (TSD) activity which popularize creating possibly best conditions to conclude TS transactions on secondary market. Connected with the second task of the strategy, namely with increase of TS effectiveness, are planned the following tasks: adjusting issue schedule on domestic and foreign market to market and budget conditions; enlarging the role of TSD project participants in the development of TS market and operations connected with debt management; removing technical and legal barriers occurring on domestic and foreign TS market; enlarging investors base on local and foreign markets. Fulfillment of the third task, i.e. increase of transparency of TS market serves to minimize insecurity connected with its functioning. Market transparency means also predictability of issue policy and clarity of secondary market functioning. In the four-year perspective are planned such actions as: promotion of electronic market by implementing proper regulations in TSD system as well as conducting issue policy in such way as it has in its range publishing TS issue calendars as well as plans (annual, quarterly and monthly) of TS supply on domestic and foreign market.

4.5. Influence on public finance sector debt and predicted effect of strategy fulfillment

Financial economy of public finance sector (PFS) units is influenced by not only economic situation but also legislative changes owing to which it is possible to influence the amount of public debt in a quick and effective way. Within this according to the amended Act of Public Finance and other statutes,¹⁶ from 1 January 2011 were introduced essential regulations. One of them is strengthening of budget liquidity management system consisting in, e.g. setting an obligation to place free funds of PFS units on MF account and possibility to place free funds as a deposit by local government units. Introduction of such regulation enables to lower the level of public debt as well as costs of its service as a result of reduction of ST borrowing requirements by using PFS units financial assets in managing state budget liquidity. Reduction of state budget expenses should be connected with lower interest of the assets taken by MF in deposit or management.¹⁷ Another solution limiting the amount of public debt is to introduce disciplinary expenses rule, regulations on forming PFS income and expenses and strengthening prudential procedures when PD exceeds 55% of GDP.

15 Ibidem, p. 29–30.

16 Dz.U. z 2010 r. Nr 257, poz. 1726 z późn. zm.

17 L. Lipiec-Warzecha, op. cit., p. 417–418.

In accordance with the assumptions of the strategy, it is estimated that in 2011 will increase debt to GDP ratio from 52.8% to 53.7%, cause of which is mainly PLN depression. With the assumed values in the years 2012–2015 the amount of debt will be gradually reduced and in 2014 it will achieve 46.0% of GDP, i.e. lower than the first prudential threshold. This will mean that in the long-term perspective PD will not exceed constitutional threshold of 60% GDP.

5. Strategy of public sector debt management and state's financial long-term plan

Introduction to the Polish public finance system SFLP is the answer to the need for creating an instrument based on which it will be possible to implement assumptions of state's financial policy in a long-term perspective. In SFLP¹⁸ perspective will be implemented *Strategy of public sector debt management in the years 2012–2015* and after adopting budget act for the year 2013 – *Strategy of public sector debt management in the years 2013–2016*. Both management of State Treasury debt as well as influence on public sector debt will focus on the implementation of the strategy aim which is debt costs minimizing with adopted limitations concerning risk.¹⁹ In SFLP, which is mainly a planning document, were shown forecasts consistent with macroeconomic and fiscal assumptions to Convergence Programme²⁰ and the most probable public debt level. According to the current data, PD value at the end of 2011 was PLN 815.5bn and its relation to GDP – 53.5%. In accordance with the data included in SFLP in the years 2012–2015 PD to GDP ratio will decrease. According to the assumptions, in 2012 it will be 50.5% and respectively 49.2%, 47.6% and in 2015–47.2%. Starting with 2013 ratio will be kept below first prudential threshold – a positive information for the whole public finance sector. Similar data are presented in the *Strategy of public sector debt management in the years 2012–2015*, however the amount of PD to GDP ratio is as follows: 2012–52.4%, 2013–50.3%, 2014–48.3% and in 2015–47.4%. It should be considered which of these documents shows more reliable data. Taking into consideration preparation date it should be acknowledged that the data in SFLP are more current, because SFLP is from May 2012, whereas strategy was elaborated in December 2011. However, strategy is a document entirely about public debt and as a document updated every year to correct previously assumed macroeconomic values. On the other hand, SFLP in only one chapter relates to public debt and informs that in the period included in the SFLP will be implemented main aim of the strategy based on the data and assumptions made in it.

Therefore, what conclusions should be drawn from the analysis of different documents which present data concerning the same phenomenon and periods but in a different range? State's financial long-term plan is an instrument for long-term budget planning, so its data should be identical as the content of adopted in the suc-

18 Currently is State's financial long-term plan 2012–2015, Council of Ministers, Warszawa 2012.

19 Ibidem, p. 26.

20 Convergence Programme. Update 2012, adopted by the Council of Ministers on 25 April 2012, available on the website of the Ministry of Finance: www.mf.gov.pl.

cessive years budgets. According to Art. 105 of APF it is SFLP which is the basis to prepare budget act draft what means that both MF and Council of Ministers during work on such draft are obliged to include forecasts and values assumed in the plan. However, budget act does not define the amount of public debt. Information about it is in the justification to budget act draft and to some extent “duplicates” data from the strategy.²¹ Provisions of such important matter as the amount of public debt should be presented as one act as well as adopted by the Sejm within budget act so that the data concerning the same issue of period are the identical.²²

6. Conclusions

Unstable economic and finance situation showed the special need to prepare and implement a plan which will enable perspective view of the public debt problem. Debt as a consequence of accumulated budget deficits in a small range may react to market instruments. In spite of the fact that Polish economy proved to be resistant to the results of global financial crisis, still the amount of debt is constantly increasing (however this tendency may be changed). According to such arguments it is important to make a plan based on which will be acting public authorities in managing public debt. Undoubtedly, such plan is the strategy defining changes in the amount and structure of public debt and showing current Polish macroeconomic situation as well as debt forecast in the long-term perspective. Public debt management policy means also: developing and implementing state budget debt management in order to obtain funds enabling implementation of the assumed aims concerning risk and costs, development and maintenance of liquid TS market as well as making proper on such market financial operations. Achieving these long-term aims established in the strategy should protect from the negative debt consequences and influenced positively stability of public finance.

With regard to the planned amount of public debt principles change from annual to long-term ones. This process is acknowledged mainly by such public debt planning instruments as strategy or made in 2012 SFLP.

Abstract

The strategy of public sector debt management in an important and separate from the budget act and SFLP instrument of public debt long-term planning. Basic condition to develop the strategy is direct influence of the amount of debt on state budget situation. Strategy as a planning document includes four-years period and being annually updated corrects previously assumed aims by including state's current economic condition. Evaluation of every previous strategy, universal and objective, is the basis for determining next ones. Currently binding strategy includes forecast of debt amount based on the assumptions of fiscal policy adopted in the budget

21 According to the data included in the justification to budget act draft PD of 2012 amounts to: in 2011–53.8% GDP, in 2012–51.7% GDP, whereas according to the data in the strategy: in 2011–53.7% GDP, in 2012–52.4% GDP.

22 C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce (przyczyny, metodologia, kierunki i propozycje)*, Białystok 2011, p. 410.

draft law for 2012. In the assumed aims and tasks it concerns public debt management in the narrower range so it focuses on the choice of markets, instruments and issues dates serving to finance borrowing requirements and shaping debt structure of the country.

Целевые программы и их роль в финансировании мероприятий по рациональному использованию и охране земельных ресурсов

Наталья Лунина¹

Одной из мер по осуществлению государственной политики по управлению земельным фондом в соответствии с распоряжением Правительства РФ от 03.03.2012 N 297-р «Об утверждении Основ государственной политики использования земельного фонда Российской Федерации на 2012–2017 годы»² является разработка и осуществление государственных и муниципальных программ по соответствующим направлениям земельной политики.

Рациональное использование и охрана земельных ресурсов в настоящее время является одним из приоритетных направлений государственной политики РФ. Это обусловлено ухудшением состояния земель. На территории страны почти повсеместно наблюдается тенденция к деградации почвенного и растительного покрова, загрязнение почв и захламление земель отходами. Интенсивно развиваются эрозия, заболачивание, опустынивание, подтопление и другие процессы, ведущие к потере плодородия сельхозугодий и выводу их из хозяйственного оборота. Уникальные черноземы, являющиеся национальным достоянием России, находятся на грани исчезновения. Около 100 млн. га в пределах 35 субъектов Российской Федерации занимают районы, подверженные опустыниванию и засухам или потенциально опасные в этом отношении. Без государственного финансирования мероприятий, направленных на борьбу с этими явлениями, не справиться. Одним из правовых ин-

1 Воронежский государственный университет (Россия).
2 Собрание законодательства РФ. – 2012. – N 12. – Ст. 1425.

струментов обеспечения рационального использования и охраны земельных ресурсов являются целевые программы.

Реформа бюджетного процесса потребовала совершенствования сферы применения программно-целевых методов бюджетного планирования, осуществляемого путем разработки и реализации федеральных, региональных и муниципальных целевых программ, а также ведомственных целевых программ.

Согласно постановления Правительства РФ от 26.06.1995 N 594 "О реализации Федерального закона "О поставках продукции для федеральных государственных нужд"³ под федеральной целевой программой понимается увязанный по задачам, ресурсам и срокам осуществления комплекс научно-исследовательских, опытно-конструкторских, производственных, социально-экономических, организационно-хозяйственных и других мероприятий, обеспечивающих эффективное решение системных проблем в области государственного, экономического, экологического, социального и культурного развития Российской Федерации, а также инновационное развитие экономики. Ведомственная целевая программа – утверждаемый субъектом бюджетного планирования комплекс взаимосвязанных мероприятий, направленных на решение конкретной тактической задачи, стоящей перед главным распорядителем средств федерального бюджета, описываемой измеряемыми целевыми индикаторами.⁴

Целевые программы являются эффективным средством решения актуальных проблем. Программно-целевой метод по справедливому замечанию Матненко А.С. основан на обеспечении взаимосвязи бюджетных расходов и достигаемых с их помощью конечных социально-экономических результатов. При этом используются такие управленческие приемы, как персонификация ответственности за достижение результатов, определение сроков выполнения плановых показателей, а также всего комплекса необходимых для этого ресурсов (не только бюджетных) и мероприятий.⁵ К достоинствам программно-целевого метода относятся и другие его признаки. Например, Пузыревская Е.Г. относит к ним:

- комплексность решения проблемы, достижения цели и задач;
- концентрация временных, финансовых и человеческих ресурсов;
- определение приоритетности мероприятий, очередности и сроков их реализации исходя из их социальной и экономической целесообразности, а также с учетом размеров финансирования;
- обеспечение интеграции мероприятий, носящих различный характер (научно-исследовательский, организационно-хозяйственный), при их четкой последовательности в общем процессе достижения конечной цели, предусмотренной программой;

3 Собрание законодательства РФ. – 1995. – N 28. – Ст. 2669.

4 Постановление Правительства РФ от 19.04.2005 г., N 239 "Об утверждении Положения о разработке, утверждении и реализации ведомственных целевых программ" // Собрание законодательства РФ. – 2005. – N 17. – Ст. 1571.

5 А.С. Матненко, Программно-целевое бюджетное планирование: понятие и проблемы правового регулирования, "Финансовое право" 2008, № 11.

- соотношение имеющихся и планируемых финансовых ресурсов с разрабатываемыми комплексами мероприятий по направлениям программы;
- эффективность использования бюджетных средств;
- создание благоприятных условий, необходимых для дальнейшего развития отрасли.⁶

Как и любое явление программно-целевой метод имеет недостатки. К недостаткам и рискам, которые могут возникнуть при применении данного метода Пузыревская Е.Г. относит: риск недостаточного ресурсного обеспечения мероприятий программы; необъективный мониторинг мероприятий; недостатки в работе исполнителей при реализации мероприятий программы. Она считает, что все эти негативные моменты могут быть скорректированы в процессе подготовки и реализации программы.⁷ Нам же представляется, что далеко не все риски могут быть скорректированы. Например, в ОЦП “Сохранение и восстановление плодородия почв земель сельскохозяйственного назначения и агроландшафтов Воронежской области на 2009–2013 годы” описываются риски, которые могут отрицательно повлиять на ход реализации проекта: летние осадки, которые носят ливневый характер и сопровождаются иногда градом, способствуют смыву и размыву почв; длительные засухи на территории Воронежской области – один раз в три года (в эти периоды почва уплотняется, а среднегодовой сток с уплотненной пашни – 60–70 мм); повышение цены реализации на минеральные удобрения, агрохимелиоранты, горюче-смазочные материалы. Финансирование мероприятий при таких рисках должно осуществляться с их учетом.

В настоящее время в сфере земельных отношений в соответствии с ФЗ РФ от 30.11.2011 N 371-ФЗ “О федеральном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов”⁸ разработано и действует 2 федеральные целевые программы: “Сохранение и восстановление плодородия почв земель сельскохозяйственного назначения и агроландшафтов как национального достояния России на 2006–2010 годы и на период до 2013 года”, утвержденная постановлением Правительства РФ от 20.02.2006 N 99,⁹ и подпрограмма “Создание системы кадастра недвижимости (2006–2012 годы)” Федеральной целевой программы “Создание автоматизированной системы ведения государственного земельного кадастра и государственного учета объектов недвижимости (2002–2008 годы)”, утвержденная постановлением Правительства РФ от 13.09.2005 N 560.¹⁰ Из их анализа мы видим, что сроки, на которые они разработаны разнообразны, реализация подпрограммы превышает срок устаревшей программы. Проблемой реализации ФЦП является несовпадение сроков ее реализации и сроков, на который разрабатывается федеральный бюджет. Поэтому финансирование ФЦП на весь срок действия остается реально неподкрепленным. Более того, сроки, на которые разрабатываются ФЦП, раз-

6 Е.Г. Пузыревская, Ведомственные целевые программы как механизм эффективной реализации государственной политики, „Государственная власть и местное самоуправление” 2009, № 9.

7 Там же.

8 „Российская газета” 2011, 7 декабря.

9 Собрание законодательства РФ. – 2006. – N 10. – Ст. 1101.

10 Собрание законодательства РФ. – 2005. – N 39. – Ст. 3951.

личны. Они должны быть унифицированы и разрабатываться на период, кратный 3-х годичному сроку, на который разрабатывается федеральный бюджет. Федеральные ведомственные целевые программы, региональные целевые и ведомственные целевые, а также муниципальные целевые программы по срокам действия должны совпадать с бюджетными плановыми периодами.

В научной литературе высказывается точка зрения о нецелесообразности разработки ФЦП. Такой подход неверен. Для решения серьезных проблем часто требуется межотраслевой подход, который может быть реализован только через ФЦП или государственные программы.

Целями ФЦП «Сохранение и восстановление плодородия почв земель сельскохозяйственного назначения и агроландшафтов как национального достояния России на 2006–2010 годы и на период до 2013 года» являются сохранение и рациональное использование земель сельскохозяйственного назначения и агроландшафтов, создание условий для увеличения объемов производства высококачественной сельскохозяйственной продукции на основе восстановления и повышения плодородия почв земель сельскохозяйственного назначения при выполнении комплекса агрохимических, гидромелиоративных и других мероприятий с использованием современных достижений науки и техники.

Важнейшими целевыми индикаторами и показателями Программы являются:

- предотвращение выбытия из сельскохозяйственного оборота 5,55 млн. гектаров сельскохозяйственных угодий;
- вовлечение в сельскохозяйственный оборот 3,2 млн. гектаров неиспользуемых сельскохозяйственных угодий;
- ввод в эксплуатацию мелиорируемых земель 360 тыс. гектаров;
- вовлечение в сельскохозяйственный оборот 66,4 тыс. гектаров земель, пострадавших в результате аварии на Чернобыльской АЭС;
- внесение в почву минеральных удобрений 18,8 млн. тонн;
- защита 188,7 тыс. гектаров земель от водной эрозии, затопления и подтопления;
- защита и сохранение 715 тыс. гектаров сельскохозяйственных угодий от ветровой эрозии и опустынивания и другие.

Общий объем финансирования Программы составляет 425715,5376 млн.руб в том числе: средства федерального бюджета 82608,9316 млн. руб.; средства бюджетов субъектов Российской Федерации -72484,56 млн. рублей; средства внебюджетных источников -270622,046 млн. рублей.

Данная программа является третьей и до сих пор основная цель не достигнута. Оценка трех Государственных программ обеспечения сохранения и воспроизводства плодородия земель сельскохозяйственного назначения (1992–2000 гг., 2001–2005 гг., 2006–2012 гг.), по мнению Ибрагимова К.Х.,¹¹ выявила следующий ряд

11 К.Х. Ибрагимов, Прогнозирование и планирование мероприятий по охране и использованию земель сельскохозяйственного назначения, „Экологическое право” 2011, № 4.

недостатков, которые необходимо учесть при разработке новой программы на период 2013–2017 гг. а именно:

- не дают ясного представления о том, почему именно эти, а не иные цели в наибольшей степени соответствуют интересам общества и государства;
- отсутствие учета возможных изменений в социально-экономической жизни государства, мировой финансовой системе и общепланетарном климате (всемирный финансовый и продовольственный кризисы, глобальное изменение климата);
- игнорирование тенденций в изменении спроса на продовольствие и сырье с учетом меняющегося потребительского спроса на него у населения и начинающих поступательно развиваться промышленности и отраслей сельского хозяйства (птицеводство, свиноводство, животноводство);
- недостаточное внимание к объективной оценке особенностей развития внешней и внутренней конкурентоспособности продукции АПК;
- отсутствие страхования возможных рисков в достижении прогнозных показателей (засуха, карантинные вредители и болезни и др.);
- отсутствие научно обоснованной нормативной базы и эффективного механизма реализации у действующих нормативно-правовых актов;
- отсутствие правильного соотношения между текущими и дальними целями охраны земель.

Общим недостатком всех программ является отсутствие эффективного механизма их реализации и, что особенно важно, отсутствие мониторинговой составляющей, призванной обеспечивать обратную связь. Как правило, это не позволяет обеспечить ни прозрачность выполнения самих мероприятий, ни объективную, доступную контролю власти и населения отчетность исполнителей. А ведь речь идет об эффективности расходования выделяемых на реализацию программ многих миллиардов рублей бюджетных средств, но самое главное о состоянии сохранения плодородия почв для настоящего и будущих поколений граждан Российской Федерации.¹²

Подпрограмма “Создание системы кадастра недвижимости (2006–2012 годы)” федеральной целевой программы “Создание автоматизированной системы ведения государственного земельного кадастра и государственного учета объектов недвижимости (2002–2008 годы)” направлена на создание системы государственного кадастрового учета объектов недвижимости, обеспечивающей реализацию государственной политики эффективного и рационального использования и управления земельными ресурсами и иной недвижимостью в интересах укрепления национальной экономики, повышения благосостояния граждан, обеспечения государственных гарантий прав собственности и иных вещных прав на недвижимое имущество, формирования полного и достоверного источника информации об объектах недвижимости, а также на совершенствование государственных услуг, ока-

12 Там же.

зываемых организациям и гражданам, органам государственной власти и органам местного самоуправления.

В настоящее время только 7,7 процента дел, находящихся в архивах организаций технической инвентаризации, переведены в электронный вид. Для создания государственного кадастра недвижимости Федеральной службе государственной регистрации, кадастра и картографии необходимо провести инвентаризацию и ввести в государственный кадастр недвижимости сведения о более чем 42 млн. земельных участков и 70 млн. иных объектов недвижимости.

Отсутствие современной цифровой картографической основы при проведении государственного кадастрового учета недвижимости создает проблемы с определением географического положения и согласованием границ земельных участков и объектов недвижимости, что является негативным фактором при регистрации права собственности и иных вещных прав на землю.

Другой важнейшей проблемой в сфере земельно-имущественных отношений является неурегулированность вопросов, связанных с реформированием системы имущественных налогов. В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации в 2006 году введен порядок исчисления земельного налога на основе кадастровой стоимости земельного участка. Следующим шагом должно стать реформирование действующих налогов на имущество физических и юридических лиц и введение единого налога на недвижимость.

Решение этой задачи невозможно без создания государственного кадастра недвижимости, содержащего сведения обо всех объектах недвижимости, облагаемых имущественными налогами.

Целевые программы в области рационального использования и охраны земельных ресурсов принимаются как на федеральном уровне, так и на региональном и муниципальном уровнях. В Воронежской области в сфере земельных отношений действует 2 областные целевые программы: “Сохранение и восстановление плодородия почв земель сельскохозяйственного назначения и агроландшафтов Воронежской области на 2009–2013 годы”, утвержденная постановлением Правительства Воронежской обл. от 01.06.2009 N 466¹³ и “Развитие комплексной мелиорации сельскохозяйственных земель Воронежской области на период до 2020 года”, утвержденная постановлением Правительства Воронежской обл. от 01.09.2011 N 781,¹⁴ а также ведомственная целевая программа “Оформление невостребованных земельных долей на территории Воронежской области в 2012–2014 годах”, утвержденная приказом Департамента имущественных и земельных отношений Воронежской обл. от 22.04.2011 N 597.¹⁵

Необходимость разработки данных ОЦП обусловлена следующими причинами. В земельном фонде Воронежской области 90 процентов занимают сельскохозяйственные угодья, при этом около 70 процентов – пашня, которая на 77 процентов представлена черноземными почвами.

13 Собрание законодательства Воронежской области. – 2009. – № 6. – Ст. 265.

14 Собрание законодательства Воронежской области. – 2011. – № 9. – Ст. 636.

15 „Молодой коммунар” 2011, 19 мая.

За годы “реформ” в Воронежской области процессы деградации и разрушения почв резко усилились. Потери площади пашни в Воронежской области составили 203,7 тысячи гектаров, в среднем ежегодно теряется около 14 тысяч гектаров.

Последствия этого безудержного потребления невозобновляемых почвенных ресурсов Воронежской области крайне негативны.

Все пахотные земли подвержены эрозии. В настоящее время в Воронежской области насчитывается 1,5 миллиона гектаров малогумусных почв (48 процентов пашни), смытые почвы занимают 630 тыс. гектаров, имеется 4 тыс. гектаров действующих оврагов.

Смыв почвы в среднем за год составляет 10 тонн на гектар. Смыв каждого сантиметра гумусового горизонта сопровождается снижением урожайности зерна на 1 центнер с гектара, а потеря 1 тонны гумуса влечет недобор 20 кг на гектар.

При существующей структуре посевных площадей для прекращения деградационных процессов необходимо по научным нормам вносить на 1 гектар пашни 200–250 кг действующего вещества минеральных удобрений и не менее 8–10 тонн навоза.

На территории Воронежской области 20 районов находятся в зоне недостаточного увлажнения, а 12 районов области находятся в зоне сухого земледелия. Здесь часто отмечаются засухи и суховеи, каждый третий год они бывают интенсивными.

ОЦП “Сохранение и восстановление плодородия почв земель сельскохозяйственного назначения и агроландшафтов Воронежской области на 2009–2013 годы” является продолжением реализации областной целевой программы “Сохранение и восстановление плодородия почв земель сельскохозяйственного назначения и агроландшафтов Воронежской области на 2006–2010 годы” Проанализируем результаты программы 2006–2010г.

На реализацию программы в 2006–2008 годах планировалось выделение финансовых средств в сумме 4832873,8 тыс. рублей, в том числе из федерального бюджета – 115999,9 тыс. рублей, из областного бюджета – 98780,0 тыс. рублей, собственных средств сельхозтоваропроизводителей – 4618093,9 тыс. рублей.

Фактически профинансировано на сумму 6243811,5 тыс. рублей, или на 129,2 процента, в том числе: из федерального бюджета – 516558,3 тыс. рублей (445,2 процента), из областного бюджета – 95833,4 тыс. рублей (97,0 процента), из местных бюджетов – 635,8 тыс. рублей, собственных средств сельхозтоваропроизводителей – 5630805,6 тыс. рублей (121,9 процента).

Эффективность программных мероприятий за 2006–2008 годы:

Платежи в бюджет планировались в сумме 451,1 млн. рублей, в том числе: в федеральный бюджет – 200,4 млн. рублей, областной – 155,2 млн. рублей, местный бюджет – 95,5 млн. рублей. Фактически по расчетным данным составили в сумме 704,6 млн. рублей (156,0 процента), в том числе: в федеральный бюджет – 283,9 млн. рублей (142,0 процента), областной – 261,2 млн. рублей (168,0 процента), местный бюджет – 159,5 млн. рублей (167,0 процента).

Реализация программы позволила частично приостановить снижение и стабилизировать уровень почвенного плодородия, снизить выбытие сельскохозяйственных угодий из хозяйственного оборота, обеспечить прирост валового сбора сельскохозяйственной продукции в 2008 году по сравнению с 2005 годом: по зерновым культурам – на 1880,4 тыс. тонн, или 177,9 процента, при общем объеме производства – 4294,4 тыс. тонн, по сахарной свекле – на 559 тыс. тонн, или 119 процентов, при общем объеме производства – 3505,2 тыс. тонн, по подсолнечнику – на 198,2 тыс. тонн, или 136,9 процента, при общем объеме производства 735,5 тыс. тонн.

Анализ выполнения предшествующих программ говорит об их позитивном значении.

Нерешенных проблем осталось еще много. Основные причины деградации земель сельскохозяйственного назначения связаны с социально-экономическими, организационно-хозяйственными и природными факторами, к их числу относятся:

- недооценка роли комплекса агротехнических, агрохимических, мелиоративных и противоэрозионных мероприятий в повышении продуктивности земель при соблюдении требований охраны окружающей среды и продуктивного долголетия природных систем;
- недостаточная государственная поддержка сельского хозяйства в целом, и в первую очередь мероприятий по сохранению и воспроизводству почвенного плодородия;
- необходимо учитывать особенности природных и климатических условий Воронежской области (особенности рельефа, дефицита влаги, лесистости территории и т.д.);
- переход от собственника к собственнику в соответствии со ст. ст. 44, 45 Земельного кодекса Российской Федерации от 25.10.2001 N 136-ФЗ.

Из приведенного анализа видна роль целевой программы в восстановлении плодородия почв.

Разработка ведомственной целевой программы “Оформление невостребованных земельных долей на территории Воронежской области в 2012–2014 годах” вызвана следующими факторами:

1. Подавляющее большинство сельских администраций не имеют достаточных финансовых и трудовых ресурсов для выполнения работ по оформлению невостребованных долей.
2. По предварительным оценкам, 65–75% сельских поселений не смогут привлечь к оформлению невостребованных долей сельскохозяйственные организации и фермеров, использующих земельный участок, находящийся в долевой собственности.
3. Программа позволит правительству Воронежской области контролировать ситуацию с землей в большинстве сельских поселений и концентрировать под своим контролем значительные площади земель сельскохозяйственного назначения, которые можно будет использовать как важный

ресурс для привлечения инвестиций в целях социально-экономического развития региона.

По данным Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии, на начало 2011 года из всех приватизированных в России земель (133 млн. га) 59% (79 млн. га) приходится на земельные доли, находящиеся в собственности граждан, в том числе 18% (24 млн. га) – невостребованные земельные доли.

Анализируя данную программу, нельзя не согласиться с Пузыревской Е. Г в том, что ведомственные целевые программы в большей мере способствуют достижению результатов по поставленным задачам, нежели федеральные целевые программы. В первую очередь это связано с тем, что в ведомственные целевые программы закладывается комплекс мероприятий, направленных на решение конкретных отраслевых задач, применяется упрощенная процедура планирования и отчетности, ответственность за достижение результатов и полномочий по реализации программы сосредоточена внутри ведомства (подведомственных организаций (учреждений)). Все перечисленные факторы создают наибольшие гарантии для успешного выполнения ведомственной целевой программы

В рассматриваемой ведомственной целевой программе четко определены необходимые мероприятия, объемы финансирования и конечные результаты.

После реализации Программы в оборот будет вовлечено около 40 тыс. га ранее необрабатываемых земель сельскохозяйственного назначения. Это позволит увеличить выручку сельхозтоваропроизводителей. Дополнительный эффект от реализации Программы составит 66 млн. рублей в год. Также это позволит повысить уровень занятости сельского населения путем создания более 700 рабочих мест. Социальный эффект от реализации Программы составит 112 млн. рублей в год.

В результате создания земельного фонда областного и муниципального уровня путем оформления прав собственности на земельные участки сельскохозяйственного назначения, образованные из земельных долей, общий бюджетный эффект составит 64,5 млн. рублей в год, в том числе за счет арендных платежей и сбора налогов доходы областного бюджета повысятся примерно на 39 млн. рублей в год, а доходы бюджетов сельских администраций на 13,5 млн. рублей в год. Налоговые отчисления в федеральный бюджет повысятся за счет налога на доходы физических лиц и налога на добавленную стоимость примерно на 12 млн. рублей в год.

Общий экономический эффект от реализации Программы составит порядка 242 млн. рублей в год.

После реализации Программы площадь земель сельскохозяйственного назначения, находящихся в собственности Воронежской области, увеличится примерно на 70 тыс. га, что позволит получать дополнительный доход в областной бюджет.

При общем объеме финансирования Программы 180 млн. рублей срок окупаемости составит 5 лет.

Эффективность реализации Программы будет заключаться в активизации сделок на рынке земли, создании благоприятного делового климата и росте объ-

емов инвестиций в реальный сектор экономики, принятии эффективных решений по территориальному планированию и распоряжению земельными участками.

Итак, обеспечить реализацию необходимых мероприятий в целях рационального использования и охраны земель без разработки целевых программ невозможно.

Abstract

The article presents the environmental programs that serve as a tool for planning and financing environment. Rational use and protection of land resources is one of the priorities of the state. Environmental protection and pollution prevention have used legal instruments, being developed and implemented at national and local levels. The main instruments include the implementation of the policy of the State Land Fund of the Russian Federation for the period 2012–2017 and a number of targeted programs. But what is also needed is a reform of financial planning, in order to generate funds for the implementation of environmental programs. The programs will improve the natural economy, thereby supporting the development of business and investment growth in the areas, as well as the planning and management of land. Implementation programs also generate additional incomes feeding into the budget of a particular region. Thus, to make rational use and protection of land possible, it is necessary to develop and implement appropriate programs.

Budget Period in the Approach of Poznań School of Public Finance

*Jerzy Małecki*¹

Established on May 7, 1919, Poznań University, originally known as Piast Academy, was a continuation of the traditions of academic institutions existing in the city of Poznań since the 16th century. The first of them was Lubrański Academy, funded in 1519 as a branch of the Jagiellonian University by Jan Lubrański, bishop of Poznań. The Academy was soon followed by a university in its own right, chartered by king Sigismund III Vasa in 1611 (the charter was subsequently reconfirmed by the next Polish kings: John Casimir in 1650 and John III Sobieski in 1678). The university evolved from an earlier Jesuit college, and its key objective was to educate young people from the provinces of Wielkopolska and Royal Prussia.² When Poland regained independence after 150 years of foreign occupation, Poznań University was reopened, becoming the only Polish university west of the Vistula river from 1919 to 1939.

Poznań school of revenue studies and laws (today referred to as public finance and financial law) was created in 1919 by professor Edward Taylor of the Law and Economy Faculty at Poznań University, a graduate of the Faculty of Law of the Jagiellonian University.³ He was a mentor and a moral role model for thousands of Polish lawyers and economists. Many of his students subsequently founded financial departments at many Polish universities in Poznań, Łódź, Krakow, Warsaw, Szczecin or Sopot. It was common knowledge that the communist system in Poland was less dogmatic than in the other Eastern Bloc countries only because a large number of positions in the state apparatus were held by liberally minded disciples of Edward

1 Adam Mickiewicz University in Poznań, Supreme Administrative Court (Poland).

2 Cf. Z. Boras, *Tradycje uniwersyteckie Poznania*, Poznań 2003.

3 Cf. J. Małecki, *Poznańska szkoła skarbowości w okresie dwudziestolecia międzywojennego*, in: *Finanse, banki i ubezpieczenia w Polsce u progu XXI wieku*, No.1: *Finanse publiczne*, Poznań 2000, p. 62–69; E. Borkowska-Bagińska, *Edward Taylor czy wartości niedoceniane?*, Poznań 2004.

Taylor. In fact, it was for political reasons that in 1949 the professor was forced into retirement by communist authorities.

As a result of the arrangements made by the world powers at the Yalta Conference, Poland found itself in the zone of exclusive influence of the USSR, which triggered profound changes in the legal and financial market regulations and introduction of the Soviet legislation model, which was completely different from the legal culture prevailing so far. In the communist ideology, pecuniary categories were marginalized, which also meant a reduction in the importance of financial law. Furthermore, in many cases financial regulations became a political weapon used to eliminate private enterprises from the market by means of administrative methods. Simultaneously, the new laws departed from such fundamental market economy principles as: equality before the law; universality of taxation, transparency of public finance, significant powers of the parliament in the area of public finance and a decisive role of legislation in determining financial law relationships, stability of legislation, and availability of legislation in official journals.

In the face of the aforementioned political changes after World War 2 in Poland, not all Polish university professors specializing in public finance and in financial law wanted to be apologists of the new communist authorities. This meant that they had to either leave the university or find a new research discipline, where the censorship apparatus and various party structures and security authorities did relatively little to muzzle the researcher's freedom of mind and speech. This is why the Department of Financial Law at Poznań University, chaired by professor Taylor and his successor professor Jan Zdzitowiecki, and then by professor Andrzej Komar until the early 1990s, concentrated its research efforts on the issues of budget law, becoming a leading research center in this field in Poland. It was at Poznań University that 9 scholars received the *doctor habilitatus* title (F. Holeczek, J. Zajda, A. Komar, W. Łączkowski, J. Szpunar, E. Wojciechowski, E. Tegler, J. Małecki, E. Sosnowski) and another 40 completed their doctorates. In addition, a *honoris causa* title was awarded to professor W. Trąmpczyński and professor S. Rozmaryn. As a matter of consequence, some of the dissertations written in Poznań must have dealt with the issue of time perspective in the budget period, which is so important for state finances. The limitations inherent to a paper like this allow the author to indicate only a few pioneering studies and their theses, relating to legal forms and periods of financial planning.

For over 20 years, professor Jan Zdzitowiecki⁴ continued the pre-war work of professor T. Grodyński, by publishing a series of articles in the prestigious journals of the time (such as e.g. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* and *Państwo i Prawo*). The articles were devoted to comparative law aspects of budget economy⁵

4 More information about professor Zdzitowiecki can be found e.g. in: E. Wojciechowski, Z dziejów katedr skarbowości i prawa skarbowego oraz katedr prawa finansowego, in: A. Kostecki, Kraków 2010, p. 137–142.

5 These include, among others, the following articles devoted to the issue of the budget period: Nowa treść niektórych zasad budżetowych, „Państwo i Prawo” 1953, No. 2; Ustawa budżetowa, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1959, No. 3; Rok budżetowy, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1961, No. 3; O dochodach i wydatkach budżetu państwa w Konstytucji PRL, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1963, No. 1; O przedłużeniu okresu budżetowego, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1966, No. 1; Budżet państwa, budżet centralny i budżety terenowe w Konstytucji PRL, „Ruch

and served as a basis for a wonderful monograph entitled „*Budżet w Konstytucji PRL*” (*Budget in the Constitution of the People’s Republic of Poland*), which regrettably was scrapped in the early 1970 by the censorship authority on the grounds of promoting models followed in capitalist economies, thus being apparently useless for a socialist state.

As early as 50 years ago, professor Zdzitowiecki’s works (based on an impressive – given the times of communist oppression – collection of foreign literature) proposed to consider and implement in Poland a long-term budget planning period and to align the budget with long-term economic plans. He pointed out that on many occasions in the past, the single-year budget period had been defended with a variety of explanations, such as: adaptation of the rhythm of state finance to a predominantly rural economy, subject to the solar “cycle” of the four seasons; references to the concept of the “good father of the family”; adaptation of public finance to practices normally used in private economy, in its commercial and legal relationships; political considerations aimed at providing the parliament with the possibility to frequently monitor the financial economy of the government and to issue binding instructions to the executive power.

However, as a result the development of new economic and social relationships in the 20th century, the classical principle of annual budgeting was questioned in this way or another, both in capitalist and socialist systems (although the methods of and reasons for such questioning varied greatly in both cases). The doubts concerning the purposefulness and usefulness of preserving the classical principle of annual budgeting first appeared in capitalist states – starting with Scandinavia – due to the difficulties in ensuring short-term budget balance in periods of economic recession. Such difficulties were further deepened by increased direct involvement of the state in the economy, with the state doing more than just catering for people’s needs. The new politics – surely under the influence of the views of J.M. Keynes – postulated the manipulated budget, being a tool for compensating between fat and lean years, thus ensuring economic balance over a period longer than one year.

Professor Zdzitowiecki was of the opinion that also in socialist states the transformations of their economies and management methods made annual budgeting cumbersome. With an aim to tie the budget to long-term economic plans, he suggested that budget periods should be equally long-term. However, such a long-term budget would not have been as detailed as an annual budget. The idea was that long-term budgets, built of more generalized amounts, would be implemented by the government in an continuous way, year after year. To maintain political and supervisory powers of the parliament in the matters of state finance, he believed that the government could prepare a detailed plan of budget execution for each year, subject to parliamentary audit and vote of approval for the government. Simultaneously, such an annual expression of the legislative chamber’s opinion on the financial performance

Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1966, No. 4; Zasady budżetowe, budżet i plan gospodarczy na tle Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1969, No. 3.

of the government should not preclude a more general assessment of the condition of public finance at the end of each long-term budget period.

One of the most remarkable (in terms of research activities) and versatile (in terms of academic background) representatives of the Poznań school of taxation was professor Roch Knapowski, a researcher at the Department of Financial Law at Poznań University from 1923 to 1962.⁶ Having studied in Berlin, Munich, Leipzig, Freiburg and Heidelberg and holding a doctor habilitatus degree in financial law and ancient history, he was one of the few experts in ancient public finance systems in the world. Since Polish publishers had little interest in ancient finance, many of the works of professor Knapowski were translated and published abroad, for instance in the USA, Japan, Italy and Germany. These publications contributed a lot to the world literature on such a unique area. Professor Knapowski was one of the few financial law researchers, who linked the origins and the development of state budget institution to developed records and public expenditures made already in antiquity.⁷ In many of his works devoted to budgets of antique states (e.g. *Rachunki skarbowe imperium rzymskiego za Trajana*, vol. 1, accepted for publication by the Polish Academy of Arts and Sciences in Krakow in 1938; *O łupach platejskich, Studium skarbowo-historyczne*, Poznań 1947; *Finanse wojenne Aleksandra Wielkiego*, Historical Quarterly of the Institute of History of the Polish Academy of Sciences, No. 54; *Der Staatshaushalt der römischen Republik*, Frankfurt a.M. 1961, p. 519; *Die Staatsrechnungen der römischen Republik in den Jahren 49–45 v. Chr.*, Frankfurt a.M. 1967, p. 282) he pointed out that the perspectives of financial economy of ancient states were not limited to single years. Also in antiquity, implementation of various ambitious plans required long-term financing, ensuring steady inflow of resources from the vast empires of the ancient past.

Budgeting was also one of the three important research areas of professor Andrzej Komar, chair of the Department of Financial Law at Adam Mickiewicz University in Poznań from 1969 to 1999. By nature, in many of his monographs,⁸ articles⁹ and academic handbooks he had to deal with the time perspective of budget planning and the role of annual budgets. For example, it is worth mentioning here that he was the first Polish legal and financial author to promote the idea of long-term budget planning, explaining in his innovative academic handbooks¹⁰ the four methods of budget planning used by developed western countries in order to counteract the deficiencies of budget planning focused mostly on 1 budget year, determination

6 More information about professor Knapowski can be found e.g. in: A. Kostecki (ed.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa skarbowego oraz katedr prawa finansowego w Polsce*, edited by A. Kostecki, Kraków 2010, p. 134–136.

7 N. Gajl, *Budżet a Skarb Państwa*, Warszawa 1974, p. 53.

8 Cf. e.g. *Struktura budżetu PRL*, Warszawa 1966; *Finanse rad narodowych*, Warszawa 1970; *Kierunki usprawnienia funkcjonowania budżetu*, in: *Przebudowa systemu budżetowego*, Warszawa 1974; *Finanse gmin*, Warszawa 1977; *Gospodarka budżetowa Europejskich Wspólnot*, Poznań–Warszawa 1981.

9 Cf. e.g. *Budżet i plan finansowy*, „Roczniki Ekonomiczne”, vol. 20, Poznań 1967/68; *Pięcioletni plan badań naukowych z zakresu prawa finansowego*, „Życie Szkoły Wyższej” 1968, No. 6; *Tok i metody planowania finansowego*, Poznań 1970; *Problematyka gospodarki budżetowej Europejskich Wspólnot*, „Finanse” 1977, No. 9; *Podstawy finansowe Unii Europejskiej*, „Sprawy Międzynarodowe” 1985, No. 5.

10 Cf. e.g. A. Komar, *Finanse publiczne*, Warszawa 1994, p. 76–86; A. Komar, *Finanse publiczne w gospodarce rynkowej*, Bydgoszcz 1996, p. 91–101.

of expenses and breakdown into ministries. It was from the academic handbooks and lectures of professor Komar that Polish law students could learn about the essence, the advantages and the disadvantages of such budget planning methods as: planning, programming and budgeting system, developed in the USA in the 1960s; cost-benefit analysis method, once provided for in the budget law of the Federal Republic of Germany; zero-base budgeting, used in practice in the USA since mid 1970s; and finally sunset legislation method.

Simultaneously, Andrzej Komar stressed the importance of determining the relationship between annual and long-term planning. Namely, budget as a tool for allocation, division and stabilization should reflect economic cycle forecasts. Economic cycles span periods of many years, which is why budget planning should correspond to such periods. Obviously, such planning can be fairly general, but it should take into account the state's long-term policy. The foregoing is important with a view to the cycle of parliamentary elections and governmental coalition arrangements. Political cycles can shake budgets, and political parties follow their own short-term interests. If provisions requiring long-term planning are included in the constitution and in budget law, the said instability could be reduced.

In the opinion of Andrzej Komar, another equally important issue is to ensure an adequate relationship between annual and long-term planning. In other words, one needs to determine to what degree expenditures provided for in long-term projects should be accounted for in the draft of the budget act for a given year. Such determination is not easily governed by law, because as many as 70 to 85 percent of budget items are carried over from the previous year. As a result, new projects stand little chance of being included in the annual budget. Nonetheless, long-term forecasts of revenues and expenditures should be treated as a starting point for annual budget planning. The author proposed to use the zero-base budgeting method in this respect, whereby both carry-over and new projects should stand the same chance of being included in the budget. In practice, however, the minister of finance would be bound by statutory or contractual obligations.

The issues of financial perspectives were also addressed in the works of professor W. Łączkowski.¹¹ The new planning, programming and budgeting system (PPBS) introduced by the US administration and then adopted in various forms by a number of highly developed capitalist states was first presented to Polish readers as early as in 1971.¹² In the opinion of the author, despite political differences between Poland and highly developed capitalist states, new budget planning methods and extended time perspectives of such planning could be of inspiration for the reforms implemented in Poland at the time, aimed at improving public finance management. In fact, PPBS is a practical discipline whose aim is to ensure better and more reasonable decision-making and to provide true and unbiased information. PPBS is a sophis-

11 Cf. e.g. by the same author: *Kompetencje organów państwa w zakresie autoryzacji budżetu*, Poznań 1968; *Polityka finansowa PRL (1966–1970)*, Poznań 1970; *Polityka finansowa PRL (1971–1975)*, Poznań 1974; *Budżetowe i kredytowe metody kształtowania decyzji*, Warszawa 1978.

12 W. Łączkowski, *Planowanie, programowanie i budżetowanie w rozwiniętych gospodarczo państwach kapitalistycznych*, „Państwo i Prawo” 1971, No. 12, p. 999–1004.

ticated, non-uniform system requiring detailed adaptation in each state. In Europe, it continues to be experimented with, which is why it cannot even be clearly defined. One can only discuss its characteristics, which are more and more discernible. However, beyond any doubt PPBS should be an integral part of and should be determined by the state's policy, simultaneously contributing to the evolution of such policy. Failing that, planning and programming may become an objective in itself, becoming either an empty ritual, or – in the worst-case scenario – limiting the state's capability of operating a uniform and cohesive policy. From this perspective, what seems particularly threatening is decreasing faith in human intelligence, and the development of a kind of mysticism accompanying PPBS, allowing one to use sophisticated methods for justifying socially harmful decisions on the grounds of their alleged efficiency. Even back then W. Łączkowski stressed that PPBS could bring about progress only if it were seen in a broader perspective of a comprehensive effort aiming at improving social and economic policies. Therefore, however important it may be, the system cannot be seen as the only factor determining decisions in social and economic policies. Still, this point of view is frequently overlooked both in literature devoted to PPBS and in the practice of implementing this system to public administration.

The reform of national councils implemented in Poland in 1972 and 1973 made it necessary to reform local finance as well. As stressed in financial law literature from that period, the basic source of financing local projects (i.e. budgets of national councils) did not play an active role in local economic management. The reasons for such a status quo included e.g. excessive centralization of the local budgets system, as well as a lack of stable principles and foundations for the said system. One of the resolutions of the governing communist party announced changes to the previous budgeting system, consisting *inter alia* of introducing long-term budget planning, 5-year balancing of revenues and expenditures of national councils, as well as an increase in own revenues of local budgets.

The reform announced by political structures was preceded by an experiment aimed at collecting the necessary experience in long-term budget planning. The said experiment in long-term planning¹³ was held in the years 1974 to 1975 in the following voivodshafts (regions): Poznańskie, Szczecińskie, Wrocławskie and the city of Wrocław. An active role in the implementation and supervision of the two-year planning experiment in Poznańskie region was played by 2 doctors from the Department of Financial Law at Adam Mickiewicz University.¹⁴ The first two-year planning experiment in Poland was based on the following assumptions:

- the planning budget revenues and expenditures in 1974 and 1975 was to be based on elements of the region's five-year social and economic plan;

13 Cf. budget acts for the following years: 1973 (Dz.U. Nr 52, poz. 337); 1974 (Dz.U. Nr 50, poz. 286) and 1975 (Dz.U. Nr 48, poz. 293), as well as Article 1(2) of the resolution No. 62 of the Minister of Finance of June 7, 1973 on drafting local budgets for the year 1974 (unpublished) and Article 1(2) of the resolution No. 63 of the Minister of Finance of June 15, 1974 on drafting local budgets for the year 1975 (unpublished).

14 Cf. J. Małecki, M. Małecki, Pierwsze wnioski z eksperymentu budżetowego, „Rada Narodowa, Gospodarka, Administracja” 1975, No. 11, p. 27–28.

- the principles of and procedures for developing local budgets for the two-year period was based on the same assumptions as one-year planning; however, it was assumed that in 1975 only the necessary changes would be taken into account (i.e. those resulting from project transfers, changes in prices, margins, rates, wages, budgetary norms and other decisions of the central authorities affecting revenues and expenditures);
- instead of a share in central budget revenues and an adjustment subsidy, the regions participating in the experiment received two new sources of revenues: income from a levy on wages in state-owned manufacturing enterprises (14.2% of the annual wages fund in Poznańskie region) and revenues corresponding to 1% of the sales volume of private commerce;
- in the case of exceeding the planned revenues from the levy on the wages fund, retail trade, wages tax and wages fund by 3%, the surplus was supposed to be transferred to an earmarked fund of the national council established for the purpose of promoting local economy;
- the scope of earmarked subsidies for the experimenting regions was increased, to include not only capital expenditures, but also expenses on subsidized medication and subsidies for state farms.

A follow-up evaluation of the first long-term budget planning experiment in Poland (1974–1975) showed that significant changes to the original assumptions were introduced in the course of the experiment. However, the conditions necessary for successful implementation of long-term budgets include *inter alia* a stable system of financing, prices, margins, interest rates or tax systems, as well as synchronization of economic planning with business planning.

The instability of the above macroeconomic factors in the Polish economy resulted in postponing any attempts at introducing the idea of long-term planning to the Polish financial system.

Abstract

Poznań school of public finance was created in 1919 by professor Edward Taylor of the Law and Economy Faculty at Poznań University, a mentor and a moral role model for thousands of Polish lawyers and economists.

For political reasons, the research activities of the Department of Financial Law at Poznań University concentrated on budget laws for 50 years after World War 2. In that period Poznań became a leading state and local finance research center in Poland.

The paper presents selected dissertations of the researchers from the Department of Financial Law at Poznań University, devoted to pioneering aspects of budget period and long-term financial planning.

Applying of Budgetary Principles and Fiscal Responsibility¹

Hana Marková²

Each year approved the state budget is the result of a number of processes that take place in accordance with statutory rules. It's not just only the decisions what and how to finance, but also which funds use to finance the decision. The preparation process is inseparable from the process of implementation and means an operation of elected and executive authorities of the state by ensuring of financial management. If the budget should oblige a purpose for which it is drawn up, it must have certain properties. Likewise, by the management of public budgetary resources must the subjects follow certain rules, which are referred to as the budgetary principles.

Budgetary principles represent a system of knowledge and experience, accumulated during the historical development of the national budget and budgetary process, which are expressed and reflects certain regularities. They should constitute a system of knowledge in theory, generalized experience which has accumulated during the historical development of the state budget and budgetary process. The principles can be divided from different perspectives and it is possible to define a wide range of them. Mention only some of them, which I think they have any relation to the issue of fiscal responsibility.

The principle of limited time use of the funds is an expression of the fact that the budgetary funds can be used only in the financial year for which they were approved and may be problematic to some extent. Applying of this principle has historical and economic roots, because the cycle of budget management follows the economic cycle. In this principle is included the realization of the requirement of clarity, controllability of the economy of government by Parliament, ie the realization of the

1 Prepared within the project P05/2012.

2 Charles University in Prague (the Czech Republic).

rights guaranteed by the Constitution. This principle applies practical in all democratic states, but this doesn't mean that financial year must always coincide with the calendar year.³ Transfer of funds to the next year can be only limited and it may be a problem, which is reflected in the fact that at a given time is not quite possible to accurately identify and check on a use of all funds for the purpose.

This principle is necessary to align with the element of long-term use of resources, which can be medium-term budgetary projections, etc.

The principle of annual budgeting is closely related to another principle, which can be described as the principle of setting the rules for any period of provisional budget. Managing in this period, however, must be subject to certain rules that must be specified in the legal standard to be used if necessary. If the Chamber of Deputies doesn't express the agreement with the Act on the State budget for the financial year before the first day of the year, is the budgetary management, from the first day of the year (to the force of the State Budget Act for the financial year) followed by a volume of a revenue and expenditure of state budget approved for the previous financial year. State budget expenditures are released to each chapter of the state budget up to one twelfth of the total annual amount in each month of the provisional budget, on the basis of decision of the Ministry of Finance. At the level of local government, is the situation of provisional budget resolved by rules laid down by the relevant council. Generally, for all public budgets is settled that the budgetary revenues and expenditures made during the provisional budget become the budgetary revenues and expenditures after its approval. The budgetary principles applicable in the EU contained a principle of annuality – indicating that budgetary operations relate to a particular financial year, which coincides with the calendar year. The problem with applying of this principle are multi-annual programs, which must be made for special rules.

The principle of long-term balance means that the budgetary expenditures should be carried out only at a level at which it allows the budgetary revenues. When expenditures exceed revenues in the budget, we talk about the imbalance (deficit) budget, if it is contrariwise, it's sufficient (surplus) budget. By financing is possible to apply short-term deficit spending according to the intentions of monetary policy, but with regard to the development of the economy should not become a permanent deficit financing the phenomenon. The fact that revenue and expenditures should be in balance, can be described as a principle of balance, which is so formulated as for the EU budget. Unexpected expenditures are solved by a supplementary budget, which is either made by budgetary transfers or is required to provide additional resources. In the framework of this budgetary principle is essentially forbidden for the EU and authorities established by them, procuring budgetary funds by loans. It is therefore questionable whether those principles by budget preparation and budget management are respected, if budgetary discipline is observed and what actually a budgetary or fiscal accountability⁴ is, what is its content, expressed in legislation.

3 For example. in the UK the financial year begins on the 1st April and ends on the 31st March.

4 A sign stated by the current Czech government.

Budgetary accountability as a concept appears where problems arise with the financing of public needs, where balance of revenues and state expenditures is a problem. It is a certain degree of regulation or control of loans or spending of state or municipalities to regulate the national debt. Because this is a problem that affects more and more states, individual member states and also the EU are looking for the solution. Safeguards against indebtedness appear in separate laws or even constitutions in many countries. Quality of public finances can't be prescribed, any rules may have only a supporting role, by setting a certain framework for budget management.

Since the early 90th of the last century exists in the Czech Republic an effort to anchor balanced budget by a constitutional law. With a brief overview conceived the principle that the state budget expenditures should be determined only at the level of expected revenues in a given fiscal period. Appropriate proposal for amendment of the Constitution was never adopted. Later – in 2002 – was the idea of budgetary reform submitted in detailed form and a draft of the Constitutional Law had in the title the word “on budgetary discipline.” Even this attempt at legal regulation of the budgetary balance was not successful. The current debate about changing of the budgetary rules branches on one side on how to make the budgetary rules more flexible (commitment to balance the budget slidingly over the full economic cycle), on the other side on how to reduce the pressure of various interests on the decisions of politicians during the election period. The proposal for new legislation is being negotiated again.

Problems with budgetary management solve not only individual states but also the European Union as a whole. The EU can till this time only coordinate fiscal policy, countries have their own rules for budgetary discipline. Member States by entry into the EU adopted a commitment to regular fiscal management in the form of restrictions of public finance deficit, which may reach a maximum of 3% of GDP. Such restrictions should have a similar legal force as the constitutional limitations, but it turned out that this rule isn't much observed in the EU and its observance isn't strictly enforced by all members who violate this rule. EU law doesn't explicitly regulate the issues, which are for example regulated by the State Budget Act or other budgetary rules, however, responds directly binding EU acts performing primary law, which governs the excessive deficit procedure.

In the Protocol to the Treaty establishing the European Community have been settled the rules of proceed by excessive deficit over the allowed deficit and provisions in case of occurrence, including the possibility of imposing sanctions.⁵ This proceed was further specified in the Stability and Growth Pact, which aims to ensure the strengthening of procedures under the Maastricht Treaty in the area of the public budget deficit even during operation of monetary union. The objective of the Stability and Growth Pact is expressed in the words “healthy public finances”. Pact has become essentially “an extension” of Maastricht requirements on fiscal stability, but compared to the convergence limit of 3% of GDP requires the medium term balanced

5 For details, see H. Markova, The role of the Stability and Growth pact in the financial management, in: *Financial law in the context of the needs of the nation state and harmonization of the EU law*, „International and Comparative Review“ 2005, No. 14, p. 17 and following.

public budgets. It turns out that even this is not enough and budgetary discipline is in a number of EU Member States the problem. There was therefore discuss the "Treaty on the stability, coordination and management of economic and monetary union", which is sometimes referred as the Pact on budgetary discipline (which is not entirely accurate, because the content of the material is wider).

The focus of the contract is often called "fiscal compact", which focuses on fiscal discipline. Its basic element is called a balanced budget rule (Balanced Budget Rule), which assumes the obligation of the parties to introduce into their national law regime under which their public budgets had to be balanced or in surplus. From this principle are allowed only very limited exceptions. Along with this commitment, the parties in their states should introduce a mechanism that would run automatically in case of significant deviation from the set budgetary parameters (the mechanism is not defined in the draft). The rules contained in the contract should be a part of the constitutional order of the contracting state. The EU Court of Justice would therefore have jurisdiction to review whether the parties shall act in accordance with the Treaty and that its legal system properly enshrine the above mentioned rules. Contractual parties should also take such obligation whose content would be that if the amount of public debt exceeds 60% of GDP, it will be reduced by the average speed of 1/20 year, in advance they should have an obligation to inform about planned government bond issues, etc. A problematic issue in the text of the treaty negotiations was the question the involvement of the States Parties which do not apply the euro (the suggested rules are to apply for Eurozone countries). It was suggested a solution that the euro non-paying states to certain extent involved in negotiations relating to the selected issues, key decisions on the future of the euro area, etc.

The introduction of rules of balanced budgets and its control by the Court, the obligation of regular debt reduction for countries in debt over 60% of GDP, or make indebted nations subordinate to mandatory remedial programs, but also outlined several other issues, in some states have raised concerns about their independence, sometimes talked about "strait jacket" and factual direction of the EU to the fiscal union. In fact, this agreement in certain extent restricts the freedom of Member States to implement autonomous economic policies and make indebted nations subordinate to mandatory remedial programs can therefore be interpreted as limiting, with the strengthen position of certain EU institutions, which is not always received positively.

The issue of further development of the EU is a complex issue and budget management within it form represents an important element. Individual member states entered into the EU with some ideas, they had to be aware that with advantages took along certain liabilities. Comply with these obligations should be obvious, but for the number of states it is not, and therefore is necessary looking for ways, how the development of the countries within the EU and the observance of the rules ensure. One of the ways it may be the adoption of mentioned treaty.

Czech Republic went their own way and wants to solve the fiscal discipline in its own legislation, which should be part of the constitutional order and which, however, a number of principles that are contained in the European union proposed con-

tract includes, but is only solved at the national level – whether it's a right way can be evaluated only after a certain time.

Abstract

The management of public budgetary resources must follow certain rules, which are referred as the budgetary principles. The budgetary funds can be used only in the financial year for which they were approved, which is the subject of one of the budgetary principles. Another principle reflects the fact that budgetary expenditures can be made only at a level at which it allows budgetary revenues. The balance of the budget should be provided not only for the year, but especially from the perspective of long-term character. Budgetary principles are reflected not only nationally but also within the EU. The effort to balance of the budgetary management was reflected in the draft of the contract, also known as the Pact on budgetary discipline. The Czech way to budgetary discipline is being prepared through the design of its own constitutional adjustments of budgetary discipline, rather than connecting to the Treaty of European countries.

Современное бюджетное планирование в Украине: финансово-правовой аспект

Оксана Музыка-Стефанчук¹

1. Постановка проблемы

Отношения в сфере бюджетного процесса насквозь пронизаны методом бюджетно-финансового планирования, поскольку завершение одной стадии служит началом одной или нескольких следующих стадий. Наличие финансового плана ученые справедливо относят к характерным признакам финансовых правоотношений.² Бюджетные правоотношения как никакие другие финансовые правоотношения основываются на соответствующем плане. С принятием в 2010 г. новой редакции Бюджетного кодекса Украины (далее – БК Украины) вопросы бюджетного планирования и участия в этом процессе органов публичной власти поставлены на новый уровень. То, о чем раньше писали на уровне концепций и стратегий, живо обсуждали ученые и практики (речь идет, в частности, о программно-целевом методе, применяемом в бюджетном процессе), получило законодательное закрепление. Изменились подходы к бюджетному планированию, ответственные субъекты и т.д. Это, в свою очередь, объясняет актуальность темы данной статьи.

1.1. Обзор последних исследований и публикаций

Если обратиться к научной основе данного вопроса, то можно констатировать о достаточном внимании ученых и практиков, юристов, финансовых аналитиков, экономистов, таких как Воронова Л.К., Гетманец О.П., Литвин О.П., Чвалюк А. М., Бит-Шабо И.В., Епифанов А.А., Сало И.В., Кравченко В.И., Миргородская Л.А., Пасечник Ю.В., Огонь Ц.Г., Кульчицкий М.И., Буковинский С.А., Запатрина И.В. Про-

¹ Тернопольский национальный экономический университет (Украина).

² И.В. Бит-Шабо, Бюджетные учреждения как субъекты финансового права, Москва 2004, с. 131.

водится значительное количество научно-практических конференций, семинаров, круглых столов, посвященных проблемам финансового и бюджетного планирования. Однако от этого меньше проблем в бюджетном планировании не стало.

1.2. Цель исследования

Цель нашей статьи состоит в том, чтобы исследовать отдельные вопросы финансового и бюджетного планирования и участия в этом процессе органов публичной власти, учитывая изменения в бюджетном законодательстве.

2. Основной материал

Планирование выступает воплощением замысла, выраженного в прогнозах, оно составляет комплексную, научно обоснованную программу решения социально-экономических, в частности, бюджетно-финансовых задач. Итак, содержательную сторону планирования определяет процесс принятия организационно-правового решения.³

Механизм выработки бюджетного планирования – это инструмент системы органов управления бюджетом по выработке бюджетной политики в соответствии с целями экономической политики, которая состоит из подсистем, обеспечивающих выработку и утверждение основных направлений бюджетной политики, распределенных по всем уровням бюджетной системы, обеспечивающей выполнение задач формирования доходов, осуществление расходов и проведения межбюджетного распределения ресурсов характеризуется управленческими связями в системе органов управления бюджетом.⁴

Бюджетное планирование, которым занимаются органы публичной власти, является составляющей частью финансового планирования, рассматривается как одна из функций публичной финансовой деятельности по реализации ее задач, оно призвано определить максимально реальные возможности финансирования запланированных бюджетных расходов, общегосударственных, региональных и местных программ. Вообще, основными векторами финансового планирования можно считать следующие:

- 1) отражение основных направлений финансовой политики, осуществление которой возлагается на органы государственной власти и органы местного самоуправления;
- 2) установка параметров общественного производства на плановый период – речь идет о бюджетном периоде и бюджетном цикле). Согласно ст. 3 БК Украины бюджетный период для всех бюджетов, составляющих бюджетную систему, составляет один календарный год с 1 января по 31 декабря того же года. Непринятие Верховной Радой Украины закона о Государ-

3 И.Н. Мальцева, Организация бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации (по материалам Сибирского федерального округа), Томск 2005, с. 105–106.

4 О.В. Головач, Місце бюджетної політики в системі управління бюджетом на рівні місцевих органів влади в Україні, «Держ. упр.: теорія та практика» 2006, № 2, [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/Dutp/2006-2/txts/SOCIALNA%5C06govovu.pdf>.

ственном бюджете Украины к 1 января не является для установления причиной для установления другого бюджетного периода. Особыми обстоятельствами, при которых Государственный бюджет Украины может быть принят на другой бюджетный период, являются: введение военного положения; объявление чрезвычайного положения в Украине или в отдельных ее местностях; объявление отдельных местностей зонами чрезвычайной экологической ситуации, необходимость устранения природных или техногенных катастроф. В случае принятия Государственного бюджета Украины на другой бюджетный период местные бюджеты могут быть приняты на такой же период;

- 3) определение рациональных форм и методов мобилизации финансовых ресурсов (чаще предпочтение отдается налоговому методу);
- 4) определение приоритетных и защищенных статей расходов, т.е. определение размеров текущих расходов и расходов развития.

Профессор Л.К. Воронова пишет, что одним из основных принципов финансового права является принцип плановости. Вся деятельность государства, его органов и органов местного самоуправления построена на финансовых планах (сметах), главным и координирующим из которых – это государственный и местные бюджеты, которые связаны со всеми финансовыми планами отдельных учреждений, предприятий, организаций.⁵ То есть в данном случае речь идет о плановости, но не как метод, а как один из принципов, на котором построено финансовое право. Следовательно, необходимо различать принципы финансового права и методы управления публичными финансами.

По нашему убеждению, бюджетным планированием пронизан весь бюджетный процесс, однако сводить последний только к планированию означает исключение его процедурного содержания (речь идет о прохождении проектов актов о бюджете в соответствующих представительных органах по определенной процедуре), а также исключения его исполнительного аспекта (т.е. стадии исполнения бюджета).

Участие органов публичной власти в отношениях бюджетного планирования предполагает решение целого ряда задач по определению оптимального (наиболее реального, допустимого) объема финансовых ресурсов, которые могут поступить в бюджеты.

В отношениях бюджетного планирования задействованы, в первую очередь, органы государственной власти специальной компетенции, осуществляющие, в частности, экономический анализ и соответствующий прогноз. Например, Государственная налоговая служба Украины прогнозирует, анализирует поступление налогов, иных платежей, источники налоговых поступлений, изучает влияние макроэкономических показателей и налогового законодательства на поступление налогов, иных платежей, разрабатывает предложения по их увеличению и умень-

5 Л.К. Воронова, *Фінансове право України: підручник*, Київ 2007, с. 38.

шению потерь бюджета (п. 14 ст. 8 Закона «О государственной налоговой службе в Украине»).

В отношении по поводу бюджетного планирования участвуют различные органы публичной власти, при этом ответственными определяются, как правило, руководители. Например, в ст. 32 БК Украины «Организационные основы составления проекта Государственного бюджета Украины» отмечается, что Министерство финансов Украины определяет основные организационно-методические основы бюджетного планирования, которые используются для подготовки бюджетных запросов и разработки проекта Государственного бюджета Украины и прогноза Государственного бюджета Украины на следующие за плановым два бюджетных периода. В предыдущей редакции этой статьи определение основных принципов бюджетного планирования и ответственность за это полагались непосредственно на Министра финансов Украины. Кстати, согласно Положению о Министерстве финансов Украины, утвержденным постановлением Кабинета Министров Украины от 27 декабря 2006 г. № 1837, Министр финансов Украины, в свою очередь, отвечает за составление проекта Государственного бюджета Украины, определяет методические принципы бюджетного планирования, которые используются для подготовки бюджетных запросов и разработки предложений к проекту Государственного бюджета Украины. Итак, это Положение не согласуется с ч. 2 ст. 32 БК Украины.

Отметим, что согласно Положению о Министерстве финансов Украины, утвержденным Указом Президента Украины от 26 августа 1999 г. № 1081/99, основной задачей Минфина Украины являются, в частности, осуществление совместно с другими органами исполнительной власти анализа современной экономической и финансовой ситуации в Украине, а также перспектив ее развития. Министерство финансов Украины в соответствии с возложенными на него задачами, разрабатывает предложения по формированию государственной налоговой политики, определяет порядок представления центральными и местными органами исполнительной власти необходимых материалов для проведения анализа эффективности действующей налоговой системы и предложений по ее усовершенствованию.

Также предыдущая редакция БК Украины (редакция 2001 г.) содержала ст. 122, в котором говорилось об ответственности органов местного самоуправления за нарушения в сфере бюджетного планирования. При этом не совсем понятно, почему в других статьях говорилось об ответственности различных органов власти за бюджетные правонарушения, а в отношении органов местного самоуправления – об ответственности в сфере бюджетного планирования. В действующем БК Украины подобная норма отсутствует.

Можно выделить отношения по поводу планирования доходов и отношения по поводу планирования расходов. Отношения по поводу бюджетного планирования наиболее полно проявляются (реализуются) на стадии составления проектов бюджетов. Во время исполнения бюджетов они также имеют место, но здесь они обязательно являются производными от тех, которые предшествовали им на предыдущей стадии. В первой группе отношений (по планированию доходов) уже во время выполнения запланированных (прогнозируемых) показателей активно участвуют органы государственной налоговой службы (поскольку именно они отвеча-

ют за правильность и своевременность поступления налогов и сборов в бюджеты). В отношениях планирования бюджетных расходов на стадии исполнения бюджетов активно участвуют абсолютно все органы публичной власти, поскольку все они являются распорядителями бюджетных средств. Следовательно, субъекты бюджетных правоотношений и другие участники бюджетного процесса задействованы в процессе планирования доходов и расходов бюджетов.

Планирование доходов государственного бюджета осуществляется Министерством финансов Украины, органами государственной налоговой службы Украины, Государственной таможенной службой, частично здесь задействованы также Минэкономики, Госкомстат и Национальный банк Украины. Планирование осуществляется на основе отчетных данных о выполнении бюджета по доходам за предыдущий (несколько предыдущих) и текущий бюджетный (финансовый) год, объемов внутреннего валового продукта, денежной массы, индекса инфляции, уровня цен по отношению к минимальной заработной платы граждан и т.п. Это довольно сложные расчеты, поэтому очевидно, что их сбор не может не вызывать проблем, связанных с теневым бизнесом, легализацией (отмыванием) средств, полученных преступным путем, оптимизацией и минимизацией налогов, неправомерным возмещением НДС. Некоторые ученые к проблемам добавляют также и низкую налоговую культуру, неполноту статистической отчетности, недостаточные данные о базе налогообложения.⁶

Ст. 21 БК Украины в редакции 2010 г. посвящена вопросам составления прогноза бюджета на следующие за плановым два бюджетных периода. Так, Министерство финансов Украины при участии Министерства экономики Украины, Национального банка Украины, а также главных распорядителей средств государственного бюджета составляет прогноз Государственного бюджета Украины на следующие за плановым два бюджетных периода, который основывается на Программе деятельности Кабинета Министров Украины, прогнозных и программных документах экономического и социального развития, государственных целевых программах. Прогноз Государственного бюджета Украины на следующие за плановым два бюджетных периода включает индикативные прогнозные показатели: 1) основных макропоказателей экономического и социального развития Украины (с указанием показателей номинального и реального объема валового внутреннего продукта, индексов потребительских цен и цен производителей, официального обменного курса гривны в среднем за год и на конец года, прибыли предприятий, фонда оплаты труда, уровня безработицы, экспорта и импорта товаров и услуг, а также других показателей, применяемых при составлении проекта бюджета); 2) сводного бюджета Украины по основным видам доходов, финансирования расходов и кредитования; 3) государственного бюджета по основным видам доходов, финансирования, расходов и кредитования; 4) по бюджетным программам, которые обеспечивают в течение нескольких лет выполнения инвестиционных программ (проектов), в том числе, осуществляемых с привлечением государством кредитов (займов) от иностранных государств, банков и международных финансовых организаций. Такие бюджетные

6 В.В. Дюбин, Бюджетная система Российской Федерации: учебное пособие для вузов, Петрозаводск 2003, с. 34.

программы при условии одобрения в установленном законодательством порядке соответствующих инвестиционных программ (проектов) включаются в прогноз Государственного бюджета Украины на следующие за плановым два бюджетных периода в течение всего срока их реализации с учетом требований БК Украина; 5) взаимоотношений государственного бюджета с местными бюджетами. Прогноз Государственного бюджета Украины на следующие за плановым два бюджетных периода подается в Верховную Раду Украины вместе с проектом закона о Государственном бюджете Украины, уточняется на основании принятого закона о Государственном бюджете Украины и одобряется Кабинетом Министров Украины в месячный срок со дня опубликования закона о Государственном бюджете Украины.

Главные распорядители средств государственного бюджета, исходя из индикативных прогнозных показателей объемов расходов и предоставления кредитов из бюджета на следующие за плановым два бюджетных периода, доведенных Министерством финансов Украины вместе с инструкцией по подготовке бюджетных запросов, составляют планы своей деятельности на плановый и следующие за плановым два бюджетных периода (включающих меры по реализации инвестиционных программ (проектов)) согласно прогнозных и программных документов экономического и социального развития, государственных целевых программ с определением ожидаемых результатов деятельности. Такие планы деятельности ежегодно приводятся в соответствие с показателями государственного бюджета на плановый бюджетный период и прогнозом Государственного бюджета Украины на следующие за плановым два бюджетных периода. С целью достижения поставленных целей главные распорядители средств государственного бюджета формируют бюджетные программы (с учетом срока их реализации) на плановый и следующие за плановым два бюджетных периода. Показатели проекта Государственного бюджета Украины на бюджетный период, который наступает за плановым, основываются на индикативных прогнозных показателях Государственного бюджета Украины на следующие за плановым два бюджетных периода (включая индикативные прогнозные показатели по бюджетным программам, которые обеспечивают в течение нескольких лет выполнения инвестиционных программ (проектов), в том числе, осуществляемых с привлечением государством кредитов (займов) от иностранных государств, банков и международных финансовых организаций). Совет министров Автономной Республики Крым, местные государственные администрации, исполнительные органы соответствующих местных советов составляют и одобряют прогноз местного бюджета на следующие за плановым два бюджетных периода согласно прогнозных и программных документов экономического и социального развития страны и соответствующей территории, государственных целевых программ, основанный на прогнозе Государственного бюджета Украины на следующие за плановым два бюджетных периода.

Прогноз местного бюджета на следующие за плановым два бюджетных периода включает индикативные прогнозные показатели местного бюджета по основным видам доходов, финансирования, расходов и кредитования, а также индикативные прогнозные показатели по бюджетным программам, которые обеспечивают в течение нескольких лет выполнения инвестиционных программ (проектов). Прогноз

местного бюджета на следующие за плановым два бюджетных периода подается в Верховную Раду Автономной Республики Крым, соответствующих местных советов вместе с проектом решения о местном бюджете, уточняется на основании одобренного Кабинетом Министров Украины прогноза Государственного бюджета Украины на следующие за плановым два бюджетных периода и принятого решения о местном бюджете и одобряется Советом министров Автономной Республики Крым, местными государственными администрациями, исполнительными органами соответствующих местных советов. Показатели проекта местного бюджета на бюджетный период, который наступает за плановым, основываются на индикативных прогнозных показателях местного бюджета на следующие за плановым два бюджетных периода.

Для Украины достаточно остро стоит практический вопрос ответственности органов публичной власти. В связи с этим, проблематично также сейчас утверждать о целесообразности долгосрочного бюджетного планирования с учетом того, что запланировать качество показателей может одна каденция (один состав), а выполнять его уже другой. Целесообразно, возможно ввести бюджетное планирование исключительно на срок действия того или иного органа. То есть планирует и выполняет один и тот же орган, который, соответственно, и несет ответственность. Для сравнения: Законом ФРГ о бюджетных отношениях от 19 августа 1969 г. предусмотрено создание Совета по финансовому планированию, который является консультативным органом для координации планирования. В Совет входят представители Федерации, Земель, Общин.⁷ Во Франции отставание в развитии любой отрасли экономики или региона определяется как стратегическая цель бюджетного планирования, для достижения которой разрабатываются соответствующие конкретные программы. При этом стратегические цели и соответствующее бюджетное финансирование формируются на основе статистических данных и результатов конкретных социологических исследований о состоянии дел в определенной отрасли экономики. Стратегические цели разрабатываются и для достижения новых, инновационных научных и технических достижений, промышленного и социального развития регионов, решения других важных задач.⁸

3. Выводы

Таким образом, бюджетное планирование и участие в нем органов публичной власти всегда можно привязывать к бюджетному процессу в целом, и к каждой его стадии частности. Для решения значительного круга проблем, имеющих место в бюджетном процессе (особенно на стадии исполнения бюджетов), следует больше внимания уделять планированию, а также ответственности органов публичной власти, занимающиеся таким планированием. Бюджетное планирование – это своеобразный комплекс различных мероприятий, преимущественно организационно-технического характера, по вопросу определения доходов и расходов бюджетов на стадиях бюджетного процесса, предусмотренных в ст. 19 БК Украины. Бюджетное

7 А.В. Васильев, Государство, право и рыночная экономика: монография, Москва 2009, с. 104.

8 Там же, с. 105–108.

планирование как процессуальная деятельность представляет собой определенную последовательность действий и операций, связанных с бюджетным процессом.

Abstract

Attention is drawn to the fact that budget planning can always be tied to the budget process as a whole and to each of its particular stage. It is concluded that to meet a significant range of problems that occur in the budget process (especially at the stage of budget execution), should be paid more attention to planning and accountability of public authorities, which involved in such planning. It is concluded that the budget plan – a kind of complex events, mainly organizational and technical measures of budget revenues and expenses. Budget planning as a procedural activity is a specific sequence of actions and operations related to the budget process.

The Problem of Public Debt in the Context of Multiannual Financial Planning

Krystyna Nizioł¹

1. Initial remarks

The purpose of the study is to present the issues of public debt in the context of the issue of long-term financial planning. The institution of public debt is related to the deficit of the public finance sector present for many years. The genesis of public debt is thus associated with the processes which are of long-term nature. Its creation is influenced by long-term deficits of the public finance sector. To finance them, the state incurs obligations that accumulate in the form of public debt. At the same time, public debt is subjected to management process, whose aspects include distribution of sustaining costs of its handling in time, and thus the process is of long-term nature. As a result, the issues of public debt are inseparably related to processes in public finance, which are of a long-term nature. Also taking particular decisions concerning the amount of public income and public expenses, that is processes related to long-term financial planning, affects the amount of public debt. In the event of smaller loan needs of the state, being, among others a result of restrictions in the public deficit, the amount of new liabilities will be lower. In consequence, it will contribute to restrictions in the increase in public debt. For this reason, long-term financial planning may also have an impact on the current amount of public debt, as well as limitation of its amount in the future. In connection with the topic of the study, in the first place, the analysis covered the institution of public debt, which is of long-term nature. Then analysis was conducted with regard to the regulations of the Polish and the European financial law that relate to public debt and are associated, directly or indirectly, with many years of financial planning.

1 Krystyna Nizioł, Szczecin University (Poland).

2. Long-term aspect of public debt

The genesis of public debt is related to a long-term process of existence of the deficit of the public finance sector. Literature indicates that, in *“the economic sense, public debt might be interpreted as the cumulated sum of deficits of the public finance sector from the past. Public debt is created, first of all, as a result of operations related to financing deficits, that is issuance of securities and incurring credits and loans (...).”*² A similar perspective on public debt is present in the science on public finance, because public debt is associated with decision-making concerning public expenses which exceed the possibility of their financing from the public income. At the same time, the reasons for formation of public debt are: firstly, persistently continuing budget deficit, secondly, periods of increased public expenses, thirdly, intentionally implemented policy of maintaining public deficit as an instrument of state intervention or the policy of maintaining, at the same level, public income and public expenses without coverage in public income, fourthly, falling of public authorities into a trap of indebtedness.³ The institution of public debt is thus connected, among others, with the occurrence, in a long-term period, of public deficit whose existence is influenced, to the greatest extent, by the state budget deficit.⁴

In the normative, aspect, a long-term nature of public debt reflects, among others, the manner of calculating and financing public debt. The manner of calculating debt has been defined in Article 73, passage 1 of the Act of 27 August 2009 on public finance⁵ (hereinafter referred to as ufp), according to which the state public debt is calculated as the face value of liabilities of the units of the public finance sector, after eliminating mutual liabilities between the units of that sector (that is after consolidation). The substantive scope of public debt, that is legal ways of its incurring (the so-called debt titles) are issued securities with the value amounting to cash liabilities, incurred credits, received deposits, payable liabilities under the titles specified in the Act on public finance (Article 72, passage 1 of ufp). Analysis of the above regulations of the public finance law allows to make a remark that they reflect a long-term essence of public debt. First of all, a representative thing is the concerned perspective on debt, that is the one concerning legal ways of their incurring. In practice, the greatest share in the so-called debt titles is attributed to liabilities incurred in the form of treasury securities. According to the legal definition of treasury security as specified in Article 95, passage 1 of ufp. it is a security in which the State Treasury states that it is the debtor of the owner of such a security, and undertakes towards him or her to provide a specific service, which may be of cash or non-cash character. In Article 96 of ufp, treasury securities have been divided into the ones which may be issued as short-term treasury securities with the primary time of purchase no longer than a year (e.g. treasury vouchers) and longer than one year (e.g. treasury bonds).

2 A. Wernik, *Finanse publiczne*, Warszawa 2007, p. 106.

3 C. Kosikowski, E. Ruśkowski (eds.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2006, p. 305.

4 Therefore, the literature aptly indicates that “application of long-term budget planning as an instrument increasing the efficiency of management of public funds by governmental and local administration institutions should become the object of significant interest”, L. Patrzalek, *Przesłanki, funkcje i warunki rozwoju wieloletniego planowania budżetowego*, in: A. Pomorska (ed.), *Finanse publiczne*, Lublin 2006, p. 121.

5 *Journal of Laws* No. 159, item 1240 as amended.

The Act on public finance does not define the maximum period for which treasury securities may be issued. This means that they may be issued as treasury securities, for example with the date purchase of 10, 20, or 50 years. As a result, the management process of public debt gains special importance because it influences, among others, the actual possibility of public debt repayment. Of course, it affects, first for all, the condition of the economy of a given state, which is the main factor specifying a real possibility to finance public debt repayment in a specified amount.

3. Instruments of long-term financial planning concerning public debt regulated in the Polish public finance law

Literature indicates that long-term financial planning *“is the process of creating and decision-making with regard to activities planned in the perspective of a few years, internally consistent and related to gathering and distributing money resources in terms of implementation of the assumed goals. While long-term financial planning involves the process of creation and decision-making, a long-term financial plan is a description of the intended action or its possible variants, including occurring constraints and conditions”*.⁶ The essence of long-term financial planning are decisions concerning gathering, and spending public funds, which can also affect the level of public debt. As it has been indicated, its increase is influenced mainly by the public deficit occurring on the annual basis. According to Article 7 passage 1 and 2 of ufp, the deficit in the public finance sector is a negative difference between the public income and the public expenses agreed for the settlement period (after eliminating mutual flows between the units of that sector, that is after consolidation). As a result, it can be assumed that any decisions concerning the level of public income and public expenses which will influence the balance of the public finance sector are also associated with the amount of public debt. If deficits of the public finance sector occur permanently, then, as a consequence, the amount of public debt will increase. Therefore, a very important issue is to use long-term financial planning for the issues of broadly understood public income and public expenses, which will also affect the level of public debt in the future.

The Polish public finance law covers a number of documents which have the nature of financial plans. Of course, the primary financial plans include the budget, being the basis for the budget economy of the state – at the level of central finance⁷ and budgets of local government units – at the level of local administration finance. However, these financial plans have a short planning period, because they relate to one calendar year. In the Polish financial law, there are also other financial plans that are prepared in the temporal perspective of many years. They are prepared both on the level of public finance of the state and the local government.

6 L. Patrzalek, *Wieloletnie planowanie finansowe jako instrument polityki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, in: E. Chojna-Duch, *Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach UE*, Warszawa 2006, p. 228.

7 In the case of the state budget, it includes the global amount of income and the global amount of expenses, which decides on the primacy of financial planning, T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, p. 193.

The main instrument of long-term financial planning in the Polish public finance law, whose content includes the data concerning public debt is a long-term financial plan of the state. It is a document drawn up by the Council of Ministers. According to Article 103, passage 1 of ufp, a long-term financial plan of the state is a plan of income and expenses and of revenues and outgoings of the state budget drawn up for four budget years. Its content covers the data related to public debt, directly (its amount) and indirectly (the amount of deficit and the loan needs of the state budget and sources of their financing). It should be emphasized that a long-term financial plan of the state is drawn up for four years, and the data presented in its content are presented with division into particular budget years. That document is the basis for preparation of the draft budget act on the annual basis by the Council of Ministers. Then, it is updated on the annual basis by the Council of Ministers, within two months from the date of announcement of the budget act, and takes account of the forecast for the next three years. In the Long-term State Financial Plan for the years 2012–2015⁸ forecasts have been included concerning shaping the amount of public debt (also in relation to GDP) over this period. These forecasts are consistent with the macroeconomic and fiscal assumptions adopted in the Convergence Program – Update of 2012.⁹ On connection with the above documents, the remark can be made that both documents, i.e. the Long-term State Financial Plan and the Convergence Program – Update of 2012, complement each other. Their content includes forecasts concerning e.g. public debt, as well as specific macroeconomic data, on the basis of which conclusions are formulated concerning the future condition of the economy, including the condition of public finance.

On the level of local government finance, also the document of planning nature is drawn up, which is a long-term financial forecast of the local government unit. It is a financial plan which covers the period of a budget year, and at least three subsequent years. Its content includes data concerning public debt of the local government unit (among others, the debt amount, the method of financing its repayment, expenditures for debt service).

Another document of strategic nature, that is also indirectly associated with the long-term financial planning is the strategy of management of the State Treasury debt and the impact on the state public debt. It is drawn up for a period of 4 years by the Minister of Finance, and then, after approval by the Council of Ministers submitted to the Sejm together with justification of the draft state budget act. According to Article 75, passage 1 of ufp this strategy includes, e.g. the analysis of the level state public debt, forecasts of the level state public debt and the State Treasury debt. Therefore, the content of this document includes also contents associated indirectly with the long-term financial planning, because they refer, among others, to forecasts of the state public debt and the State Treasury debt in the period of 4 years. This is another document, apart from the previously indicated Long-term State Financial Plan

8 Wieloletni Plan Finansowy Państwa 2012–2015, Rada Ministrów, Warszawa 2012, p. 26.

9 Convergence Program. Update of 2012, Warszawa 2012.

and the Polish convergence program, which has a medium-term planning horizon and whose content includes data related to public debt.

4. Regulations concerning public debt in the European financial law related to long-term financial planning

The European financial law includes also regulations that refer to the long-term nature of public debt, and have an indirect connection with long-term financial planning. Connection of long-term financial planning with the issues of public debt were particularly visualized by the crisis in the world's economy. Its consequence was a significant growth in deficit and public debt in the European Union countries. Such a situation caused search, also on the normative ground, of such solutions which would allow to heal public finance in the EU countries. First of all, changes were introduced in the preventive and the repair part of the Stability and Growth Pact.¹⁰

First, it is important to point out the regulations of the amended Stability and Growth Pact that relate to stability programs and convergence programs, prepared by the EU states. The nature of these two kinds of programs allows to assume that they have association also with long-term financial planning. First, it is confirmed by the contents of these two documents because they include the data of forecasting nature. As an example, it is possible to indicate provisions of convergence programs specified in Article 7, passage 2 of the Council Regulation no. 1466/97/EC of 7 July 1997 on reinforcement of supervision of budget positions and supervision and coordination of economic policies, concerning variables, which should be included in such a program. They cover, among others the expected course of shaping the index of the debt in the *government* sector, quantitative assessment of activities within the budget policy and other activities within the economic policy taken or suggested to achieve the goals of the program, including the analysis of costs and benefits of important structural reforms that directly involve improvement in public finance in the long term, also by means of permanent increase in potential growth; analysis of how changes of basic economic assumptions might affect the balance and the debt of the *government* sector. Secondly, connection of stabilization programs and convergence programs with many years of financial planning is also proved by their temporal perspective. In the case of the above mentioned convergence programs, particular information regarding convergence programs included in them refer to a specific period. According to Article 7 passage 3 of the Council Regulation no. 1466/97/EC, such data as information regarding shaping the balance of the *government* sector and the debt of that sector, growth rate of public expenses, the planned path of growth in public income assuming invariable course of the policy, the planned discretionary activities on the part of income, in appropriate quantitative perspective and basic economic assumptions are submitted in the annual perspective and include, apart

10 The Stability and Growth Pact is formed by the regulations of Council Regulation of 7 July 1997 No. 1467/97 on acceleration and explanation of the procedure of excessive deficit (Journal of Laws EU. L. of 1997/209/6 with amendments), of Council Regulation No. 1466/97 aimed at strengthening supervision over the budget situation and supervision and coordination of economic policies (Journal of Laws EU L of 1997 No. 209 as amended) and the resolution of the European Council of 17 June 1997 (Journal of Laws C 236 of 2/8/1997).

from the current and the previous year at least three following years. Similar regulations have been included with regard to stabilization programs (Article 3, passage 2 of this regulation). As a result, the time horizon, both for stabilization programs and convergence programs, includes at least 5 years. To a large extent, it applies to the future period, because the data included in these documents are to include at least three following years.

Among the regulations the European law, it is also possible to indicate those that relate to public debt (or public deficit) and are indirectly related to financial planning.

The first example of such regulations is Article 2a of Council Regulation no. 1466/96 in which it was specified that each Member State of the EU has a diverse medium-term objective concerning its balance of the institutions of the sector of government and local administration institutions. As a rule, the medium-term budget objective may differ from the requirement of the balance of the sector close to the balance or the surplus. It should be emphasized that the medium-term budget objective is subject to review every 3 years. It may also be subject to further review in the case of conducting a structural reform, which will have a substantial effect on the stability of public finance.

Another example of such regulations of the European law indirectly related to long-term planning of financial risk related to public debt is Article 4 of Council Directive 2011/85/of the EU of 8 November 2011 on requirements for budget frameworks in Member States,¹¹ in which it has been specified that the Member States of the EU guarantee that the basis for budget planning are realistic macroeconomic and budget forecasts prepared on the basis of the most actual information. The basis for budget planning is the most probable macroeconomic-budget scenario or the more careful scenario. In order to support budget forecasts prepared by the EU states, the Commission presents forecasts of EU expenses on the basis of the level of expenses planned in long-term financial frameworks.

Another example of regulations of the European financial law which have indirect connection with long-term financial planning are the provisions of Council Regulation no. 1467/97 of 7 July 1997 on acceleration and explanation of the procedure of excessive deficit. According to Article 2, passage 1 point (a) of this regulation in the case when the debt exceeds the value of reference (i.e. 60% GDP), it is assumed that relation of public debt to GDP decreases sufficiently and approaches, in a satisfactory pace, the value of reference, according to Article 126, passage 2 point b of the Treaty on the functioning of the European Union,¹² if over the previous three years, its distance in respect of the value of reference was reducing with the average pace of one twentieth per year, on the basis of changes in the previous three years for which the data are available. The adopted reference value assumed in this provision (*numerical benchmark*) is used for evaluation whether the relation of the debt to GDP exceeding

11 Journal of Laws EU L of 2011. No. 306, item 41.

12 Treaty on the functioning of the European Union – consolidated version (Journal of Laws of 2004 No. 90, item 864/2 as amended).

60% GDP lowers in a satisfactory pace, i.e. whether over the past 3 years, the distance in respect of the reference value, amounting to 60% GDP has been reducing at a pace of 1/20 per year. In this case, regulation refers to ex post analysis of relations of public debt to GDP, and hence, it is the basis for formulating the assessment of the current condition of this relationship. This can be the basis also for formulation of forecasts concerning future relations of public debt to GDP. Article 2, passage 1 point a of Council Regulation no. 1467/97 has also defined that the requirement under the criterion of the debt is also deemed as fulfilled if the budget forecasts of the Commission suggests that the required reduction in the distance in respect of the reference value of the debt will take place over the three years covering two years succeeding the last year for which the data are available. In the case of a Member State covered by the procedure of excessive deficit on 8 November 2011 and for the period of three years from correction of excessive deficit, the requirement concerning the debt criterion will be deemed fulfilled, if a given Member State reaches – according to the opinion adopted by the Council on its stability program or convergence program – sufficient progress in observing this criterion. In this case, account is also taken of the forecasts concerning shaping the public debt in the period of 2 years after the year for which the data concerning of its relations to GDP are available.

5. Conclusions

A consequence of the crisis in the world's economy is the increase in public debt in many countries of the European Union. In this context, long-term financial planning, that may be one of the instruments used to limit the amount of public debt, gains special importance. Regularizations referring to public debt and having indirect or direct connection with long-term financial planning are included both in the Polish and in the European financial law.

Among the instruments of long-term financial planning in the Polish finance law, it is important, above all to point out the Long-term State Financial Plan. This document allows to include the problem of the public debt in the medium-term perspective – 4 budget years, that is exceeding the period of one budget year for which the budget act is drawn up. The Polish financial law also regulates the obligation of annual preparation of another document – management strategy for the State Treasury debt in which also in the perspective 4 years, data concerning public debt management are presented.

The European financial law also regulates the issues of the public debt, which are directly or indirectly related to long-term financial planning. The problem of excessive growth in the public debt in the European Union countries is, above all, associated with the crisis in the world's economy. Such a situation caused that changes were introduced e.g. in the Stability and Growth Pact which are to limit these unfavourable tendencies and improve condition of the public finance in the countries of the EU. As an example, it is possible to indicate the regulations of European financial law that are used for strengthening the preventive and repair parts of the Stability and Growth Pact. The changes made also have connection with public debt and, indirectly, with long-term financial planning. Council Regulation No. 1466/97/

EC also regulates, among others the content of convergence programs including also the data concerning the forecasted index of the debt of the government sector in the medium-term perspective.

The European financial law also includes regulations that are indirectly intended to limit the debt and public deficit in the countries of the EU and relate to the medium-term perspective. As an example, it is possible to indicate the necessity of review of medium-term budget goal of different countries of the EU, which takes place every 3 years. The medium-term budget goal is associated with the balance of the government sector, and thus proves meeting by an EU state the fiscal criterion of convergence concerning public deficit. Another example of regulations of the European financial law indirectly related to long-term planning of financial risk related to public debt are the regulations of Council Directive 2011/85/EU referring to macro-economic and budget forecasts that are prepared by the EU states, being the basis for budget planning.

The crisis in the world's economy emphasized the significance of the normative issues of the public debt. The genesis of the public debt is related to the long-term process, which is accumulation of public deficits for many years. Public debt is being repaid also for many years or even for decades. Therefore, long-term financial planning, that can be used as an instrument used for reducing the amount of public debt, gains special importance.

Abstract

The purpose of the study is to present the issues of public debt in the context of the issue of long-term financial planning. The genesis of the public debt is associated with processes which are of long-term nature. Its creation is influenced by long-term deficits of the public finance sector. To finance them, the state incurs obligations that accumulate in the form of public debt. As a result, the issues of public debt are inseparably related to processes in public finance, which are of a long-term nature. Also taking particular decisions concerning the amount of public income and public expenses, that is processes related to long-term financial planning, affects the amount of public debt.

Long-Term Financial Forecast for the District – Selected Procedural Issues

Małgorzata Ofiarska,¹ Zbigniew Ofiarski²

1. Introduction

In the light of the provisions of the Act of 27 August 2009 on public finance³ we can distinguish three documents of normative and planning nature which remain in certain relationships to one another, i.e. the budget, the budget resolution and the long-term financial forecast (LFF). Examination of the legal nature of the LFF and its role cannot thus take place in separation from the budget resolution and its basic components i.e. the budget.

The regulations the Public Finance Act (PFA) imply that all local government units (communes, counties, provinces) as well as associations of communes and associations of counties are obliged to adopt and accordingly update their own LFFs. This obligation rests both with the local government unit having very low budgets⁴ as well as the largest local government units, including the so-called big cities⁵ This

1 Szczecin University (Poland).

2 Szczecin University (Poland).

3 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.), hereinafter referred to as the PFA.

4 For instance, the budget income of the Boniewo Commune planned for 2012 amounts to 10.5 million PLN, while the expenses amount to 10.6 million PLN (resolution of Council of Boniewo Commune of 30 December 2011 on adoption of the budget of Boniewo Commune for 2012 and Official Journal of Kuyavian and Pomeranian Province from 2012, item 259). The income of the budget of the Rudka Commune planned for 2012 amounts to 9.7 million PLN, while the expenses amount to 8.9 million PLN (resolution Of Council of Rudka Commune of 30 December 2011 on adoption of the budget of Rudka Commune for 2012 and Official Journal of Podlasie Province from 2012, item 464).

5 For instance the income in the budget of Kraków planned for 2012 amounts to 3 491 744 706 PLN, while the expenses amount to 3 534 053 759 PLN (resolution of Kraków City Council dated 4 January 2012 on the budget of City of Krakow for 2012 and Official Journal of Lesser Poland Province from 2012, item 398). In the budget of the city of Katowice planned for 2012 the income amounts to 1 583 429 563 PLN, while the expenses amount to 2 074

obligation also covers communal associations, even those with very low budgets⁶ The discussed obligation is common and universal with regard to all categories of local government units (LGUs) and their associations, regardless of their financial potential and the scope of budgetary management.

Not deprecating the role of particular categories of LGUs, it seems that the status of the LFF of a commune is the most important. Only a commune has been directly mentioned in the Constitution of the Republic of Poland as a LGU⁷ and, apart from this, according to Art 164, passage 1 of the Constitution of the Republic of Poland it is considered the basic LGU, and thus the basic part of public tasks implemented by the local government must be transferred to communes (by way of legal acts). This is additionally confirmed by the principle of presumption of assignment of tasks to communes resulting from Article 164, passage 3 of the Constitution of the Republic of Poland.⁸

Assignment of all matters of local importance to communes, except for those which have been reserved for other entities (general competence based on the principle of general clause)⁹ significantly affects the adopted model communal income, the scope of the commune's public expenses as well as the general framework of the communal budget. However, this category of "commune" includes communes which differ in terms of area, population potential, income potential, the scope of conducted budgetary management, the level of indebtedness. Therefore, the specified phenomena, including those associated with the LFF, will assume different forms in particular communes.

The legal status of the LFF of a commune can be analysed according to various criteria, e.g. the elements of the content of performed functions, relations to the budget resolution and the budget, the effective term, feasibility of adopted assumptions, the procedure for adopting and updating this document as well as the method of its notification to the public. However, the present procedure of preparation of draft resolutions on the LFF as well as draft resolutions changing the resolution on the LFF by the communal executive body as well as adopting these resolutions by the communal regulatory authority includes elements which may raise some doubts.

534 503 PLN (resolution of Council of City of Katowice of 21 December 2011 on adoption of the budget of the city of Katowice for 2012 (Official Journal of the Silesian Province from 2012, item 579).

6 For instance, the income of the "Wielkopolska Gościinna" inter-communal association planned for 2012 amounts to 155 456 PLN, while the expenses amount to 155 056 PLN (resolution of "Wielkopolska Gościinna" Inter-Communal Tourist Association of 27 January 2012 on the financial plan for 2012 and Official Journal of Greater Poland Province from 2012, item 735). The income as well as the expenses for the Association of Communes of Northern Mazovia planned for 2012 amount to 38 000 PLN each (resolution of Assembly of Association of Communes of Northern Mazovia of 19 December 2011 on adoption of the budget for the Association of Communes of Northern Mazovia for 2012 (Official Journal of Mazovian Province from 2012, item 787).

7 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

8 P. Winczorek, Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Warszawa 2008, p. 328; J. Matwiejuk, Samorząd terytorialny, in: M. Grzybowski (ed.), Prawo konstytucyjne, Białystok 2009, p. 292.

9 J. Galster, Samorząd terytorialny i prawo wyborcze do rad gmin, rad powiatów i sejmików województw, in: Z. Witkowski (ed.), Prawo konstytucyjne, Toruń 2002, p. 483.

2. Expectations towards long-term financial forecasting in LGUs

It is assumed that the LFF should stimulate the financial policy of LGUs as an instrument extending the financial planning perspective beyond the fiscal year¹⁰ The contemporary science considers long-term planning to be a necessary instrument of modern public finances management. The following is usually presented as the advantages of long-term planning:

- possibility of more rational management of public funds leading to a growth in spending effectiveness, connections of expenses with medium and long-term priorities of LGUs, easier absorption of the EU funds, concentration of activities on medium and long-term financial stability of LGUs,
- increase in credibility, transparency and predictability of the financial policy,
- possibility to adjust to planning periods at the national as well as the EU level.

Possible difficulties in long-term planning, namely the following, are also indicated:

- long-term and costly process of introduction of long-term forecasting,
- possibility of reduction in flexibility of the financial policy – the problem of formal connection to the forecast (a too low degree of connection will lead to a situation in which the forecast will not be significant, while a too high degree will reduce the flexibility of this policy),
- selection of planning horizon – short (leads to transfer of expenses to the next years), while too long (makes the forecast more likely to be prone to errors).¹¹

It has been aptly emphasised that the LFF is a document which, apart from new solutions, also contains previous solutions acquired from the documents prepared by LGUs earlier, e.g. debt amount forecasts (an appendix to the draft budget resolution) as well as the long-term investment plan (an appendix to the budget resolution)¹² In LGUs the LFF may be used for planning, however it raises significant doubts when it comes to using it as an instrument of management of LGU finance¹³ However, high hopes are pinned on the LFF as a tool allowing to manage finances in certain areas, e.g. in the following fields: provision of long-term financial balance, debt management along with specification of safe limits of indebtedness, projection of planned level future budgetary balance, estimation of risks associated with implementation of long-term tasks in the future¹⁴ Furthermore, the LFF should be a tool supporting the effectiveness and efficiency of undertaken activities (programmes, projects, tasks)

10 W. Miemiec, *Wieloletnia prognoza finansowa – instrument wydłużenia planowania gospodarki finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2011, No. 2, p. 41–48.

11 Substantiation of draft of the Act of 27 August 2009 on public finance and form No. 1181 of the Sejm of the Republic of Poland 6th term of office.

12 J.M. Salachna, *Zakładana rola WPF i jej prawny charakter*, in: J.M. Salachna (ed.), *Budżet i wieloletnia prognoza finansowa jednostek samorządu terytorialnego – od projektu do sprawozdania*, Gdańsk 2010, p. 16.

13 J.M. Salachna, *Stan aktualny i perspektywy zmian wieloletniej prognozy finansowej jednostki samorządu terytorialnego w Polsce*, in: E. Ruśkowski (ed.), *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Białystok 2011, p. 129.

14 M. Dylewski, *Wieloletnia prognoza finansowa w jednostkach samorządu terytorialnego a budżetowanie zadaniowe*, in: T. Lubińska (ed.), *Kierunki modernizacji zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2011, p. 279.

as well as a projection of the estimated degree of implementation of tasks planned to be carried out in the future as well as help protect the financial resources as well as the efficient and effective flow of risk.¹⁵

3. Preparation of draft and adoption of resolution on communal LFF

The division of competencies between the communal authorities with regard to preparation and adoption of the LFF is similar as in the case of the budget resolution. As in the case of the budget resolution, the initiative in preparation and submission adoption of the draft resolution on the LFF and its amendment rest solely with the communal executive authority (commune head, mayor, city president), which results directly from the provisions of Article 230, passage 1 of the PFA.

Article 230 of the PFA does not provide a specific time limit within which the communal executive authority should complete the works on the draft resolution on the LFF, however, it is possible to set it having analysed the content of article 230, passage 2 of the PFA, according to which the communal executive authority presents the draft resolution on the LFF or its amendment to the following authorities along with the draft budget resolution:

- regional accounting chamber – for opinion,
- communal regulatory authority (communal council).

The requirement to present the draft resolution on the LFF along with the draft budget resolution means that the works on this draft should be basically carried out simultaneously with the works on the draft budget resolution. According to Art 238, passage 1 of the PFA these resolutions should be presented no later than on 15 November of the year preceding the fiscal year.

On the other hand, the rights of regional accounting chambers to the so-called substitute determinations regarding the LFF in the event when the communal executive authority fails to draw up a draft resolution on this matter, which causes the communal regulatory body to be deprived of being able to adopt a resolution on the LFF cannot be inferred from the binding regulations. The provision of Article 240, passage 3 of the PFA, just like Article 11, passage 2 of the Act on regional accounting chambers¹⁶ applies only to the LGU budget and cannot be interpreted in an extensive manner, hence it cannot be referred to the LFF.

According to Art 240, passage 3 of the PFA as well as Article 11, passage 2 of the Act on regional accounting chambers (RACs) in the event of failure to adopt a budget resolution by 31 January of a fiscal year, the RAC will set up the budget of the LGU with regard to its own as well as assigned tasks by the end of February of the fiscal year. The RAC board resolution on substitute arrangement of the communal budget should be treated as a broadly understood supervision act. The RAC substitute ar-

15 M. Dylewski, B. Filipiak, Kontrowersje związane ze sporządzeniem wieloletniej prognozy finansowej JST w związku z wdrożeniem budżetu zadaniowego, „Finanse Komunalne” 2010, No. 12, p. 9.

16 Act of 7 October 1992 on regional accounting chambers (consolidated text: Journal of Laws of 2001, No. 55, item 577 with amendments).

rangement of the communal budget is an extraordinary procedure used only when a commune fails to adopt a budget resolution within the legally provided time limit,¹⁷ and thus it does not include the LFF, even when the resolution on the LFF is not adopted after the communal executive authority submits a draft resolution on this matter to the communal regulatory authority.

In the light of the binding regulations of the PFA the requirement of simultaneous adoption of the budget resolution as well as the resolution on the LFF by the communal regulatory authority also cannot be inferred. According to Article 240, passage 6 of the PFA, the communal regulatory authority must adopt the resolution on the LFF no later than the budget resolution. Thus, such a resolution may be adopted before the adoption of the budget resolution well as both resolutions may be adopted at the same time. Taking account of the relationships which should occur between the abovementioned resolutions, the more reasonable solution is striving to adopt the resolution on the LFF before the budget resolution. In the aspect of hierarchy of the sources of the law the resolution on the LFF is regarded as equivalent to the LGU budget resolution. In the event of possible conflicts the *lex superior derogat legi inferiori* derogative principle cannot be used. However, the following derogative principles may be used: *lex posterior derogat legi priori* or *lex specialis derogat legi generali*.¹⁸

Following the moment of introduction of the requirement of adoption of resolutions concerning LFFs in LGUs no LGU may remain without this document¹⁹ This resolution may be amended as well as updated (Article 226, passage 1 of the PFA requires to adopt realistic content in LFFs), however, the regulatory authority of the LGU may repeal the valid resolution on the LFF, and at the same time not adopt a new resolution on this matter. The phrase “at the same time” used in Article 230, passage 7 of the PFA means that even a minimum pause during which the resolution on the LFF would not be valid at all in a given LGU must not exist.

4. Role of RAC in the procedure of preparation of draft and adoption of LFF of a commune

Adoption of the resolution on the LFF as well as the resolution on amendment of this resolution must be preceded by the RAC opinion. The communal executive authority is obliged to present the drafts of these resolutions to the RAC for opinion no later than until 15 November of the year preceding the fiscal year. These draft resolutions should be presented for opinion along with the draft budget resolution. That means that it is not possible to e.g. amend the resolution on the LFF during the first part of the fiscal year, since the draft budget resolution is not ready yet in this period, while a separate receipt of the opinion of RAC on each of those draft resolutions is unacceptable in the light of the provisions of Article 230, passage 2 and 3 of the PFA.

17 Ruling of the Provincial Administrative Court in Gdańsk of 27 May 2010, I SA/Gd 366/10, LEX No. 673154.

18 A. Wałasiak, Wątpliwości dotyczące wieloletniej prognozy finansowej, „Samorząd Terytorialny” 2011, No. 1–2, p. 43.

19 A. Babczuk, E. Pudło, Wieloletnie prognozy finansowe jednostek samorządu terytorialnego w ocenie regionalnych izb obrachunkowych, „Finanse Komunalne” 2011, No. 7–8, p. 76–84.

The competences of the RAC to issue opinions about the submitted draft resolutions on LFFs are also confirmed by the provisions of Article 13, item 12 of the Act on regional accounting chambers.

The solutions that shape the nature of RAC opinions concerning these resolutions as well as the already adopted resolutions on LFFs have been adopted in Article 230, passage 3 and 5. These are opinions of diverse nature. With regard to draft resolutions the opinion should basically apply to all elements of the content of the draft resolution on the LFF but, first of all, indicate whether the determinations adopted in these drafts (i.e. associated with the LFF as well as the budget resolution) ensure compliance with the regulations of the PFA regarding adoption and performance of budgets in subsequent years for which the commune has contracted or plans to contract debt liabilities. However, a possible negative opinion in this respect issued by the RAC will not withhold further works aimed at adoption of the resolution on the LFF.

However, it should be stressed that the RAC opinion regarding the draft resolution on the LFF is not only a form of the RAC's interest in the determinations adopted in this document. According to Article 230, passage 4 and 5 of the PFA, on the basis of the LFF as well as the draft budget resolution adopted by the commune RAC presents its opinion regarding the correctness of the planned amount of communal debt resulting from planned and contracted obligations associated with the communal debt, including the relations taken into account when determining the individual indebtedness ratio for the commune on the basis of Article 243 of the PFA, which will be in force from 1 January 2014. Therefore, referring to the already adopted resolution on the LFF the legislator has expressly directed its opinion drawn up by the RAC to a single and specific element of the content of this resolution, which, in the opinion of the legislator, may have a significant impact on construction of communal budgets in the future fiscal years. In the case of a negative RAC opinion in this respect the commune shall be obliged to adopt such amendments to the resolutions which will allow to preserve the relationship specified in Article 243 of the PFA. Using the plural, i.e. "resolutions", meaning the obligation to introduce amendments both to the resolution on LFFs as well as the budget resolution is an expression of *ratio legis*²⁰ The requirement of proper application of Article 246, passage 2 of the PFA means that the discussed opinions must be published by the commune within 7 days following the date they are received from the RAC.²¹

A negative opinion of the RAC with regard to the already adopted resolution on the LFF is therefore binding for the commune. It is an instrument of supervision of the RAC over budgetary affairs, although generally opinions are not means of supervision. According to Art. 11, passage 1, item 7 of the Act on RAC the resolutions regarding LFF affairs and their amendments have been subjected to supervisory operations performed by the RAC. According to Art. 11, passage 3 of the quoted Act in the event of an insignificant violation of the law in the resolution of the RAC, the

20 A. Walasik, *Wątpliwości dotyczące...*, p. 45.

21 The opinion is published according to the principles specified in the Act of 6 September 2001 on access to public information (Journal of Laws No. 112, item 1198 with amendments).

resolution will not be deemed null and void, but provided with a remark stating it was issued in violation of the law. After assessing whether the violation committed in the resolution corresponds to the criteria of “an insignificant violation of the law”, the supervision authority should note the circumstances of the specific case, consider the effects of this violation as well as note that the flaws which may be deemed irrelevant are the flaws in the field of procedural as well as material law the removal of which will not cause a fundamental change in the content of the resolution. This provision allows to assign the violations of the law made by the LGU qualifications corresponding to the circumstances of a specific case.²²

However, in practice the requirement of assumption of realistic determinations in the content of the LFF may cause numerous problems. The view stating that the criterion of examination of acts associated with LFFs is their compliance of their content with the law should be agreed with. The criterion of feasibility of values adopted in LFFs may or even should be the only one used in the formal perspective, which means that the correctness of predictions may be assessed only in terms of compliance with the adopted determinations of the draft budget resolution for a given year as well as the data on the amount of the already contracted debt liabilities. In all other aspects, i.e., among others, the feasibility of income and expenses (current, property) forecasted for subsequent years as well as forecasted amounts of deficits or surpluses being their result, RAC may only note the probability of their underestimation or overestimation, however, only when there are justified premises for such statements. The level of detail and the formula of explanations of the values adopted in the LFF depends only on the convention adopted by the executive authority of a given commune.²³

5. Amendments in communal LFF as well as promulgation of resolutions on LFF

The provisions of the PFA imply that the LFF must not be adopted for period shorter than a fiscal year and 3 subsequent years. The minimum period for preparation of the LFF is subject to mandatory prolongation by the period for which limits of long-term expenses are planned. According to Art. 227, passage 2 of the PFA a debt amount forecast being part of the LFF must be drawn up for a period for which liabilities have been contracted as well as are planned to be contracted. In this context, the period for which the LFFs will be drawn up is an individual matter of each LGU, which results in the fact that documents with different time horizon, however shorter than 4 years, will be valid.²⁴

The LFF is a rolling forecast, that is supplemented (prolonged) for a subsequent fiscal year, so that it would include the fiscal year and at least 3 subsequent years

22 Ruling of the Provincial Administrative Court in Warsaw of 23 June 2008, 5th SA/Wa 1249/08, LEX No. 511457.

23 J.M. Salachna, *Wieloletnia prognoza finansowa jako przedmiot kontroli i nadzoru regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2010, No. 10, p. 44.

24 J. Kotlińska, *Wieloletnia prognoza finansowa – jak rozumieć przepisy ustawowe, aby je prawidłowo stosować*, „Finanse Komunalne” 2010, No. 10, p. 7–8; E. Czołpińska, *Wieloletnia prognoza finansowa w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2010, No. 5, p. 33–43.

each time. Furthermore, the need to update the LFF and adjust it to the provisions of the presently valid draft budget resolution may appear, since it should be realistic, and thus take account of events which have or may have effect on the financial management of the LGU in a perspective reaching beyond the current fiscal year. The adoption of the rolling nature of the LFF in the PFA allows the regulatory authority of the commune to change the amounts of expenses allocated for particular projects when it is necessary to change the scope of implementation of a given project or to suspend it, or change the external conditions, based on which the forecast was originally prepared, e.g. exchange rate fluctuations.²⁵

The competences to amend the adopted LFF have been defined, first of all, by the provisions of Article 231, passage 1 and 3 as well as Article 232 of the PFA. The amounts of expenses for implementation of projects may be changed as a result of the communal regulatory authority adopting a resolution changing the scope of implementation of a project or suspending it. This provision does not regulate all, and, at the same time, objective events which determine the changes in the planned amounts intended for long-term projects. Using the a contrario implication from the disposition of the discussed regulation is therefore unauthorised (the regulation does not fully specify all cases of being required to change the amounts intended for projects). Contrary to what could prima facie result from the disposition included in article 231, passage 1 of the PFA., the indicated change made by the communal regulatory authority must not be introduced, if the communal executive authority fails to submit a relevant draft in this respect²⁶ Any different interpretation of this regulation would be in conflict with the fundamental breakdown of law-making competences of communal authorities adopted in the regulations of the Act on local government and the provisions of communal charters.

Despite the fact that Article 18, passage 2 of the Act on local government, which defines a catalogue of competences resting solely with the communal council, has not directly mentioned adoption of LFFs, it is beyond all doubt that adopting such a resolution as well as a resolution changing the resolution on the LFF is an exclusive competence of communal council²⁷ According to Art. 30, passage 2, item 1 of the Act on local government, the tasks of the communal executive authority particularly include preparation of draft communal council resolutions.

Should the communal regulatory authority decide to abort the implementation, periodically withhold the implementation or limit the material scope of a project and the expenses planned by communal executive authority in the draft budget not differ from the expenses planned for implementation of the investment project, the communal regulatory authority will be prohibited to decrease the expenses scheduled in the budget resolution for implementation of the investment project without permission of the communal executive authority. Any amendments in the LFF, except

25 Ruling of the Provincial Administrative Court in Gliwice of 24 August 2011, III SA/GI 838/11, LEX No. 1119996.

26 J.M. Salachna, *Zmiany wieloletniej prognozy finansowej JST – problemy z interpretacją obowiązujących regulacji*, „Finanse Komunalne” 2011, No. 4, p. 18.

27 Resolution of the Regional Chamber of Accounting in Kraków, dated 10 August 2011, CI-411/382/11, OwSS 2011, z. 4, item 109 and 110.

for changes in the limits of liabilities and the amounts of expenses for projects, may be introduced only by the communal executive authority.

Just like budget resolutions, resolutions on the LFF should be adopted in an open manner, since only open voting in these matters remains compliant with the principle of openness of communal financial management defined in Article 61, passage 1 of the Act on local government.²⁸

Both the PFA regulations as well as the regulations of the Act on local government do not directly define the procedure of promulgation of resolutions on the LFF. However, taking into account the close procedural associations regarding preparation of draft resolutions on the LFF as well as draft budget resolutions and then adopting these resolutions, it can be assumed that the resolution on the LFF should be promulgated following the same procedure as the budget resolution. According to Art. 61, passage 2 of the Act on local government the communal executive authority must immediately promulgate the budget resolution and the report on of its implementation following the procedure provided for the acts of local law.²⁹ An idea which states that promulgation of those resolutions is not connected with their effective date, but is a form of bringing them to the attention of the public, in association with the openness of financial management is often expressed.³⁰

Article 13 of the Act on promulgation of normative acts and certain other legal acts specifies the types of acts in provincial official journals. However, this catalogue does not include resolutions on LFFs, while it contains communal, county and provincial budget resolutions as well as reports on implementation of communal, county and provincial budgets. Hence, an immediate supplementation of this statutory catalogue with resolutions regarding LFF affairs should be postulated, since they are strictly related to budget resolutions, both in procedural as well as (first of all) material aspect.

The communal LFFs announced so far allow to formulate several general assessments and conclusions. First of all, the periods for which resolutions regarding LFF affairs are adopted in particular communes are diverse. In few cases the minimum 4-year forecasting period is assumed.³¹ Forecasts are also adopted for periods

28 Resolution of the Regional Chamber of Accounting in Warsaw of 29 March 2000, 34/K/00 "Finanse Komunalne", 2000, No. 3, p. 18.

29 Ustawa z 20 czerwca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. z 2011 r. Nr 197, poz. 1172 z późn. zm.), hereinafter referred to as PNAA.

30 M. Paczocha, Ogłaszanie samorządowych aktów prawnych, cz. I, „Finanse Komunalne” 2001, No. 5, p. 41.

31 For instance, resolution of Town Council in Łabiszynie of 30 December 2011 on adoption of the Long-Term Financial Forecast for Łabiszyn Commune for 2012–2016 period (Official Journal of Kuyavian-Pomeranian Province from 2012, item 439); resolution of Council of Domanice Commune of 30 December 2011 on the Long-Term Financial Forecast for Domanice Commune for 2012–2016 period (Official Journal of Mazovian Province from 2012, item 2268).

of a dozen or so³² and even a few dozen years.³³ The average LFF period varies between 7 and 10 years.

The content of the forecasts is usually very general, i.e. apart from the normative matter associated with the establishment of the legal basis, determination of the forecasting period as well as determination of the rights of the communal executive authority, it is limited to presentation of numeric data following the layout established in accordance with Article 226 of the PFA. However, in some cases the forecasts additionally contain detailed justifications, e.g. concerning the expected tendencies of increase or decrease in budgetary income, taking into consideration the expected rate of inflation, which may even raise certain doubts when taking account of a relatively long, i.e. 10-year forecasting period.³⁴

6. Conclusions

Introduction of LFFs is an expression of the implemented concept of long-term financial planning in LGUs. However, the adopted solutions involve many potential threats, including to the basic standard which should be met by the LFF, i.e. the feasibility of its assumptions. The longer the time horizon covered by the LFF, the less realistic it will be. The communes do not have the knowledge which would guarantee a realistic inclusion of e.g. the amounts of current income, current expenses, property income, revenue or expenditures for particular fiscal years in the content of the LFF when the forecast covers 7, 12, or even more than 20 years and such a forecasting period results from the expenses for long-term projects assumed in it.

The requirement of annual agreement of the LFF with the budget resolution for a given year³⁵ results in the fact that updates (variability) of LFFs is a common phenomenon. A constantly altered document cannot be the basis for stable communal finance management. Changes are unavoidable, since the quantities assumed in LFFs are exposed to the risk of changes in the level of inflation, interest rates, currency exchange rates, tax rules, that is phenomena and events lying beyond the control of authority of the communes.

Adoption of the legal form by the LFF resolution does not protect this document against the danger of impromptu alterations, while the provisions of Article

32 For instance, resolution of Town Council in Barcin of 28 January 2011 on adoption of the Long-Term Financial Forecast for Barcin Commune for 2011–2029 period (Official Journal of Kuyavian-Pomeranian Province no. 63, item 431 with amendments); resolution of Council of Sochocin Commune of 22 December 2011 on the Long-Term Financial Forecast for Sochocin Commune for 2012–2030 period (Official Journal of Mazovian Province from 2012, item 150).

33 Resolution of Town Council in Solec Kujawski of 29 December 2010 on adoption the Long-Term Financial Forecast for Town and Commune of Solec Kujawski for 2011–2034 period (Official Journal of Kuyavian-Pomeranian Province from 2011 No. 7, item 67).

34 For instance, resolution of Council of Drzycim Commune of 22 February 2011 on adoption of the Long-Term Financial Forecast for Drzycim Commune for 2011–2021 period (Official Journal of Kuyavian-Pomeranian Province No. 87, item 649); resolution of Council of Świdnica of 30 December 2010 on adoption the Long-Term Financial Forecast for Świdnica Commune for 2011–2021 period (Official Journal of Lubusz Province from 2011 No. 24, item 504).

35 R. Trykozko, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2010, p. 365.

232 of the PFA, which allow the communal executive authority to introduce amendments in the LFFs without the participation of the communal regulatory authority and its basic form of activity, which is the resolution-making activity, may also pose a significant threat. The only reservation resulting from Article 232 of the PFA refers to changes in the limits of liabilities and the amounts of expenses for projects included in LFFs. These limits, apart from the forecast of the amount of communal debt, are justifiably qualified as two of the most important or even constitutive parts of each LFF.³⁶ The communal executive authority may introduce all the remaining amendments in the LFF on its own, which does not imply, however, that this may be done in an arbitrary manner. It should take account of the provisions of Article 229 as well as Article 230 of the PFA in this respect, which means that it is obliged to introduce amendments caused by changes of the result of the communal budget related to the increase or reduction in the budget surplus or deficit or changes in the amounts of revenue and expenditures of the communal budget to the LFF. These alterations must be justified by the amendments introduced in the budget resolution by the communal regulatory authority and this is the reason it was acknowledged that the amendments in the LFF introduced by the communal executive authority are only technical.³⁷ Granting these competences to the executive authority is treated as an expression of strengthening the executive authority in a commune. On the other hand, practical aspects of these solutions allowing to monitor the state of implementation of various projects on a current basis as well as providing a quick and flexible response in this respect is also emphasised.³⁸

Abstract

The long-term financial forecast (LFF) of a commune is a document strictly related to its budget resolution. Preparatory works on the draft resolution on the LFF are carried out by the communal executive authority, while the resolution is adopted by its regulatory authority. The draft should be presented no later than until 15 November of the year preceding the fiscal year and receive the opinion of the regional accounting chamber supervising the budgetary affairs of the commune. The requirement of continuous updating of the LFF up to the situation resulting from the budget resolution valid in a given year has also been introduced. Any relevant changes in this respect are made by the communal authorities (executive as well as regulatory).

36 J.M. Salachna, *Stan aktualny i perspektywy zmian...*, p. 136–137.

37 K. Sawicka, *Komentarz do art. 232 u.f.p.*, in: M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych – komentarz*, Wrocław 2010, p. 620.

38 J. Leńczuk, *Komentarz do art. 232 u.f.p.*, in: P. Smoleń (ed.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, p. 1029.

Долгосрочное бюджетное планирование в Российской Федерации: результаты и тенденции

Алексей Пауль¹

Переход к многолетнему программно-целевому методу составления бюджетов представляет собой одно из центральных направлений реформирования бюджетного законодательства Российской Федерации. Соответствующая реформа началась в середине прошлого десятилетия и продолжается по настоящее время.

Вопрос о понятии и содержании бюджетного планирования является дискуссионным в науке российского финансового права. Одним из спорных моментов здесь является состав тех документов и показателей, которые составляют в рамках этой деятельности. Не всегда ясно, является ли закон (решение) о бюджете единственным документом, на составление которого направлено бюджетное планирование, или сюда необходимо включать также другие документы, которые лежат в основе бюджета или производны от него (например, долгосрочные целевые программы).

Как представляется, бюджетное планирование можно рассматривать в узком и широком смысле. Применительно к федеральному уровню ученые отмечают, что можно выделить составление проекта федерального бюджета и *непосредственное* составление проекта федерального бюджета.² В узком смысле в бюджетное планирование включается составление проектов законов (решений) о бюджете. При широком понимании бюджетного планирования сюда также следует включить подготовку иных документов, которые лежат в основе бюджета, в том числе различных программных (программно-целевых) актов.

1 Воронежский государственный университет (Россия).

2 См. Е. В. Рябова, Правовое регулирование стадии составления проекта федерального бюджета в Российской Федерации, Москва 2010, с. 37.

1. Закон (решение) о бюджете долгое время составлялся в России ежегодно на один финансовый год. Такая практика сформировалась еще в советские годы. Современная Конституция РФ содержит лишь несколько норм, посвященных бюджету. При этом какое-либо прямое указание на ежегодность утверждения бюджета или на период, на который он принимается, в ней отсутствует. В Конституции РФ также отсутствуют нормы, которые бы предусматривали принятие многолетних финансовых планов. Это, видимо, связано с тем, что ныне действующая Конституция РФ не включает специального раздела или главы, которая была бы посвящена бюджету. В ней имеются лишь отдельные положения, касающиеся составления и утверждения федерального бюджета. В частности, указывается, что Правительство Российской Федерации разрабатывает и представляет Государственной Думе федеральный бюджет и обеспечивает его исполнение; представляет Государственной Думе отчет об исполнении федерального бюджета (ст. 114 Конституции РФ), а также что обязательному рассмотрению в Совете Федерации подлежат принятые Государственной Думой федеральные законы по вопросам федерального бюджета (ст. 106 Конституции РФ). Немногочисленность норм современной Конституции РФ относительно рассмотрения и утверждения бюджета объясняется учеными “сложностями переходного периода, в который она была принята”.³

Основным нормативным актом, регулирующим бюджетные отношения в России является Бюджетный кодекс РФ.

В первоначальной редакции Бюджетного кодекса РФ существовала ст. 12, фактически закреплявшая принцип ежегодности бюджетов, в соответствии с которой годовой бюджет составлялся на один финансовый год, который соответствовал календарному году и длился с 1 января по 31 декабря.

В дальнейшем в процессе реформирования бюджетного законодательства и удлинения горизонта бюджетного планирования указанная статья была исключена.

2. При рассмотрении бюджетного планирования в широком смысле, т.е. с включением иных документов, помимо закона (решения) о бюджете, можно выявить некоторые возможности фактического отклонения от принципа ежегодности планирования бюджетных доходов и расходов.

2.1. Некоторые бюджетные расходы были обязательными и фактически подлежали финансированию за счет бюджетных средств даже в тех случаях, когда они прямо не предусматривались в законе (решении) о бюджете. Финансирование расходов, не предусмотренных в законе (решении) о бюджете, стало серьезной проблемой для российского бюджетного законодательства конца 90-х – начала 2000 годов. Причиной была нехватка финансовых ресурсов. Законодатель пытался в таких случаях предоставить приоритет закону (решению) о бюджете и не финансировать те расходы, для осуществления которых отсутствовали бюджетные средства. В старой редакции Бюджетного кодекса РФ была норма, которая предусматривала, что в случае, если законодательные или иные правовые акты устанавливают бюджетные обязательства, не предусмотренные законом (решением) о бюджете, применяется

3 И. А. Рассыльников, Бюджет и его правовое содержание: (анализ позиций Конституционного Суда РФ), „Конституционное и муниципальное право” 2007, № 14.

закон (решение) о бюджете (п. 5 ст. 83 БК РФ в старой редакции). Иными словами приоритет отдавался закону (решению) о бюджете. Кроме того, п. 4 ст. 83 БК РФ предусматривал возможность приостановления законом (решением) о бюджете действия законов, на реализацию которых отсутствовали бюджетные средства.

Указанная статья несколько раз была предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ. В результате Конституционный Суд РФ указал, что отказ государства от выполнения принятых на себя публично-правовых обязательств подрывает доверие к закону и действиям государства. В связи с этим подобное приостановление должно предусматривать определенный компенсаторный механизм.⁴ В дальнейшем Конституционный Суд РФ постановил, что закон (решение) о бюджете вообще не может приостанавливать или отменять действие актов, предусматривающих расходные обязательства.⁵

В настоящее время ст. 83 БК РФ изложена в новой редакции. Теперь отсутствие средств в бюджете не может являться основанием отказа в предоставлении бюджетных средств. Иными словами расходные обязательства в любом случае подлежат финансированию. Возможность приостановления в законе (решении) о бюджете действия актов, предусматривающих расходные обязательства, также исключена из ст. 83 БК РФ. Такое приостановление возможно теперь лишь на основании специальных законов (п. 6 ст. 192 БК РФ).

2.2. Определенные отклонения от ежегодности утверждения законов (решений) о бюджете были связаны с теми случаями, когда такие акты не утверждались до начала соответствующего финансового года. В основном это происходило в период кризисных лет в связи с противостоянием российского Правительства и Парламента.

При указанных обстоятельствах возможно было применение так называемого временного управления бюджетом (ст. 190 БК РФ). При временном управлении бюджетом финансовый орган правомочен ежемесячно доводить до главных распорядителей бюджетных средств бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств в размере, не превышающем одной двенадцатой части бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств в отчетном финансовом году. Фактически в данном случае пролонгируется действие закона (решения) о бюджете на истекший финансовый год.

2.3. Кроме того, с момента своего принятия Бюджетный кодекс РФ предусматривал возможность составления целевых программ, которые составлялись на несколько лет.

Еще в первоначальной редакции Бюджетного кодекса РФ предусматривалась правила разработки долгосрочных целевых программ (ст. 179 БК РФ). Данные программы должны были финансироваться за счет средств соответствующих бюджетов. Именно такие долгосрочные целевые программы явились предпосылками для отступления от годового бюджета и перехода к многолетнему бюджетному планированию. Это было связано с тем, что годовой бюджет не мог предусмотреть рас-

4 Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 415-О // СЗ РФ. 2004. № 2. Ст. 162.

5 Постановление Конституционного Суда РФ от 23 апреля 2004 г. № 9-П // СЗ РФ. 2004. № 19, ч. 2. Ст. 1923.

ходы на весь период реализации предусмотренных соответствующей программой расходов.

3. Основным документом, связанным с переходом российского бюджетного процесса к многолетнему бюджетному планированию, выступила Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах.

В данном документе обращалось внимание на такие негативные факты однолетнего составления бюджетов, как разработка среднесрочного финансового плана для каждого бюджетного цикла отдельно, годовом периоде планирования бюджетных расходов. Было предложено составление и утверждение законов (решений) о бюджете на три года (на очередной финансовый год и двухлетний плановый период). В рамках данного подхода бюджетный цикл начинается с рассмотрения ранее одобренных в предыдущем бюджетном цикле основных параметров среднесрочного финансового плана на соответствующий год, анализа изменения внешних факторов и условий, обоснования изменений, вносимых в основные бюджетные показатели планируемого года, а также корректировки или разработки бюджетных корректировок на последующие годы прогнозного периода.⁶

Предлагалось ввести широко известный в международной практике метод “скользящей трехлетки”, при котором ранее утвержденные проектировки второго и третьего года трехлетнего периода становятся основной следующего бюджета с ежегодным добавлением к ним проектировок нового третьего года.⁷

“Скользкая трехлетка”, с одной стороны, обеспечивает стабильность и предсказуемость бюджетных проектировок и, с другой стороны, возможность их реагирования на меняющуюся ситуацию, реструктуризацию обязательств, реализацию новых приоритетов бюджетной политики.

Впервые трехлетний бюджет был утвержден Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 198-ФЗ “О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов”. А в 2007 году в Бюджетный кодекс РФ были внесены изменения, в соответствии с которыми бюджет стал составляться не на один год, а на три года, точнее на очередной финансовый год и плановый период.⁸

4. Другим важнейшим направлением реформирования бюджетно-правового регулирования в последние годы в России стал переход преимущественно к программно-целевым методам бюджетного планирования.

Ранее в России бюджет в основном формировался путем индексации сложившихся расходов. Ожидаемые результаты бюджетных расходов не обосновывались,

6 Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах. Утверждена Постановлением Правительства РФ от 22.05.2004 г. № 249 // СЗ РФ. 2004. № 22. Ст. 2180.

7 Пояснительная записка к проекту Федерального закона “О внесении изменений в Бюджетный кодекс РФ в части регулирования бюджетного процесса и признании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации” // Информационно-справочная система Консультант Плюс.

8 Следует отметить, что субъекты РФ и муниципальные образования вправе сами определить, переходить ли на такой порядок утверждения их бюджетов или утверждать бюджет лишь на очередной финансовый год бюджетов на 3 года либо на очередной финансовый год (с составлением среднесрочного финансового плана).

а управление бюджетом сводилось главным образом к контролю соответствия фактических и плановых показателей.

Как отмечали работники Минфина России “существующая в настоящее время в России система планирования бюджетных расходов в целом основана на показателях нормативных издержек, связанных с оказанием услуг бюджетными учреждениями, и не учитывает результативности финансируемых работ”.⁹

В дальнейшем было решено использовать концепцию “управления результатами”, при которой бюджет формируется исходя из целей и планируемых результатов государственной политики. Бюджетные ассигнования имеют четкую привязку к функциям (услугам, видам деятельности), при их планировании основное внимание уделяется обоснованию конечных результатов в рамках бюджетных программ.

Как отмечалось авторами реформ, ядром новой организации бюджетного процесса должна стать широко применяемая в мире концепция (модель) “бюджетирования, ориентированного на результаты в рамках среднесрочного финансового планирования”. Ее суть заключается в распределении бюджетных ресурсов между администраторами бюджетных средств и (или) реализуемыми ими бюджетными программами с учетом или в прямой зависимости от достижения конкретных результатов (предоставления услуг) в соответствии со среднесрочными приоритетами социально-экономической политики и в пределах прогнозируемых на долгосрочную перспективу объемов бюджетных ресурсов.¹⁰

Важнейшую роль здесь призвано сыграть введенное планирование бюджетных ассигнований с учетом государственного (муниципального) задания, в котором должны будут характеризовать объем, перечень, качество и условия оказания соответствующих государственных (муниципальных) услуг физическим и юридическим лицам.

Кроме того, значительное место в реализации бюджетирования, ориентированного на результат, призваны сыграть различные целевые программы. В новой редакции БК РФ предусмотрено существование долгосрочных целевых программ, ведомственных целевых программ, а также Федеральной адресной инвестиционной программы. Именно в данных программах должны определяться прогнозируемые результаты тех или иных бюджетных расходов.

Отметим, что введение долгосрочного бюджетного планирования и переход на программно-целевые методы планирования осуществлялось в России одновременно.

5. Первоначально долгосрочное бюджетное планирование в обязательном порядке вводилось на федеральном уровне. Субъекты Федерации и муниципальные образования имели возможность самостоятельно принимать решения о переходе на новые методы бюджетного планирования. Фактически у них было два варианта: либо так же как и Федерация утверждать бюджет на очередной финансовый и двухлетний планировый период, либо сохранить однолетний бюджет, но при этом раз-

9 А.В. Улюкаев, Проблемы государственной бюджетной политики, Москва 2004, с. 403.

10 Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах.

рабатывать среднесрочный финансовый план, который законодательно не утверждался.

Однако в дальнейшем федеральные власти решили более настойчиво внедрять долгосрочное бюджетирование, ориентированное на результат, на субфедеральных уровнях. Основные подходы соответствующих мероприятий закреплены в Концепции межбюджетных отношений и организации бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации и муниципальных образованиях до 2013 года.¹¹

6. Долгосрочный (трехлетний) характер бюджетного планирования распространяется в первую очередь на расходы бюджетов. В то же время определенное влияние он оказал на бюджетные доходы. Например, в законах (решениях) о бюджете последних лет указывается общий объем прогнозируемых доходов как на очередной финансовый год, так и на двухлетний плановый период.

В то же время необходимо учитывать значение показателей общего объема доходов бюджетов. В литературе характер показателей доходов бюджетов ставится в зависимость от особенностей установления налогов, сборов и иных обязательных платежей в соответствующем государстве. Как отмечал Г. Жез, “в зависимости от законодательной системы и природы государственных доходов доходный бюджет то имеет правовое значение – и тогда он представляет собой акт-условие, – то не имеет никакого правового значения – во всяком случае, доходный бюджет никогда не бывает законом в собственном смысле”¹² Г. Еллинек писал, что “исключительно арифметическую ценность имеют вообще вотумы доходного бюджета лишь в государствах с постоянными законами о доходах”.¹³ В Российской Федерации, как известно, налоги и сборы устанавливаются законодательством о налогах и сборах. В связи с этим можно сделать вывод, что общий объем доходов, указанный в законе (решении) о бюджете, – это лишь расчетная цифра, имеющая арифметическое значение.¹⁴

Таким образом, многие доходные показатели трехлетнего бюджета не обладают обязательной силой. Непосредственное влияние на объемы доходов, поступающих в бюджет, оказывает налоговое законодательство и законодательство о неналоговых доходах. В то же время следует учитывать, что при подготовке бюджетного послания Президента РФ, которое лежит в основе составления проектов законов (решений) о бюджете, определяются основные направления не только политики бюджетных расходов, но и налоговая политика. В связи с этим бюджетное планирование неразрывно с определением направлений развития налогового законодательства.

7. Существенное влияние на бюджетное законодательство оказал международный финансовый кризис, затронувший в том числе российскую Федерацию.

11 О Концепции межбюджетных отношений и организации бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации и муниципальных образованиях до 2013 года: Распоряжение Правительства РФ от 8 августа 2009 г. № 1123-р // СЗ РФ. 2009. № 33. Ст. 4129.

12 Г. Жез, *Общая теория бюджета*, Москва 1930, с. 34.

13 Г. Еллинек, *Бюджетное право*, в: *Публично-правовые исследования: ежегодник центра публично-правовых исследований*, Т. 1., Москва 2006, с. 638.

14 Известны случаи, когда взимание обязательных платежей фактически санкционировалось актом о бюджете (подробнее см. Г. Жез, *op. cit.*, с. 31–44).

В 2009 г. были приняты несколько законов, скорректировавших порядок утверждения бюджета в условиях кризиса.

Законы (решения) о бюджете продолжали утверждаться на очередной финансовый год и плановый период. Однако было приостановлено действие норм, требующих детализации такого утверждения (утверждения по подразделам, целевым статьям и т.д.).

Кризисная ситуация в экономике и вызванная этим нестабильность привела к тому, что в 2009 г. были введены правила, позволяющие отменять бюджетные показатели на плановый период в случае снижения прогнозируемого на текущий финансовый год общего объема доходов федерального бюджета более чем на 15 процентов по сравнению с запланированным (п. 3 ст. 212 БК РФ). В том же 2009 г. данная норма была применена законодателем, и были внесены соответствующие изменения в бюджет.¹⁵

Другим последствием кризиса стал сдвиг сроков представления проекта бюджета в Парламент. Так, в 2009 г. был принят закон, который перенес сроки внесения проекта федерального бюджета в Государственную Думу с 26 августа на 1 октября. Этим же законом были пропорционально сокращены сроки рассмотрения бюджета в Парламенте.¹⁶

Кроме того, законодатель отменил ограничения, запрещающие изменять налоговое законодательство после внесения проекта бюджета в Государственную Думу. Соответствующая норма была предусмотрена п. 2 ст. 174.1 БК РФ. Однако при утверждении бюджета на 2010 год действие указанной статьи было приостановлено.

Сейчас практика трехлетнего бюджетного планирования востановлена.

Таким образом, в течение последних нескольких лет в России произошли существенные корректировки в процедуре составления проектов бюджетов. Был осуществлен переход на трехлетнее бюджетное планирование, а также введены программно-целевые методы планирования. В то же время реформы не завершены. Продолжается отработка новых механизмов на федеральном уровне, а также их распространение на уровень субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Abstract

The article is devoted to questions of long-term budgeting in Russia. For a long time Russia had had one-year budget. Though we had long-term task programs and must financed commitments provided by permanent legislation. Practice of 3-year budgeting started in 2007. At the same time there was adopted amendments to Budget Code of the Russian Federation that initiated transition from a line-item budget to a performance budget. Firstly the reforms were begun at federal level. Now The

15 О внесении изменений в Федеральный закон "О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов": Федеральный закон от 28 апреля 2009 г. № 76-ФЗ // СЗ РФ. 2009. № 18. Ст. 2156.

16 О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и статью 45 Федерального закона "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)": Федеральный закон от 19 июля 2009 г. № 192-ФЗ // СЗ РФ. 2009. № 29. Ст. 3629.

Federation is trying to spread results of the reforms to regions and municipalities. During the time of international financial crises there was cut a horizon of budgeting; russian authorities got power to cancel abudget allocations of second and third years of planned period.

Роль Парламента в бюджетном процессе Республики Беларусь

Оксана Шуницкая¹

Парламент – Национальное Собрание Республики Беларусь – является высшим представительным органом государства, основной функцией которого является принятие законов. Соответственно, в регламентации бюджетного процесса в Беларуси, ежегодном утверждении Закона о государственном бюджете Республики Беларусь, контроле за его исполнением роль названного органа является одной из ключевых.

Бюджетное планирование – составная часть бюджетного процесса, проявляющаяся, в том числе, в подготовке и принятии законов о государственном бюджете республики.

Юридическое понятие бюджета сформулировано законодателем, т.е. Парламентом Республики Беларусь в статье 2 Бюджетного Кодекса Республики Беларусь, согласно которой бюджет – это план формирования и использования денежных средств для обеспечения реализации задач и функций государства (подп. 1.2 п. 1 ст. 2).²

Для бюджетной политики любого государства важнейшей задачей является достижение сбалансированности доходной и расходной частей бюджетов, что может свидетельствовать об успешном развитии финансово-кредитной системы государства, эффективности проводимой инвестиционной политики, о социальной стабильности в обществе.³

1 Гродненский государственный университет имени Янки Купалы (Беларусь).

2 Бюджетный Кодекс Республики Беларусь от 16.07.2008 г. № 412-3: принят Палатой представителей 17.06.2008 г. одобрен Советом Республики 28.06.2008 г. // Национальный реестр правовых актов от 01.08.2008 г. № 183, рег. № 211509 от 23.07.2008 г.

3 Т.С. Бойко, С.К. Лещенко, Финансовое право: Учебное пособие, Минск 2006, с. 93.

Объектом бюджетной политики государства, определяемой наряду с другими компетентными органами государства и Парламентом, является бюджетное устройство Республики Беларусь, т.е. организация и принципы построения бюджетной системы, ее структура, взаимосвязь между отдельными звеньями. Бюджетная система – это основанная на экономических отношениях и юридических нормах совокупность бюджетов в государстве. Нормативную основу бюджетной системы белорусского государства составляет Основной закон Республики Беларусь. Согласно статье 133 Конституции Беларуси бюджетная система Республики Беларусь включает республиканский и местные бюджеты.⁴ Данное конституционное положение получило развитие в Бюджетном Кодексе Республике Беларусь, в статье которого структура бюджетной системы белорусского государства определяется как система, которая включает республиканский бюджет и местные бюджеты (п. 1 ст. 6).⁵

Правовой формой бюджета является соответствующий нормативный правовой акт, которым он утверждается. В соответствии со статьей 9 Бюджетного Кодекса Республики Беларусь республиканский бюджет утверждается законом, местные бюджеты утверждаются решениями местных Советов депутатов.⁶

В научной литературе бюджет рассматривается как многоаспектное явление, в т.ч. и как экономическая категория, и в материальном смысле, и в правовом аспекте. Обращает на себя внимание подчеркиваемый современными исследователями политический аспект бюджета.⁷ По мнению Н.Д. Эриашвили, бюджет есть политический акт. Это план управления на будущий период, программа управления, предложенная исполнительной властью на одобрение парламента. Как утверждает исследователь, в парламентарных государствах вотирование бюджета служит выражением доверия правительству со стороны большинства членов парламента, а отклонение – есть наиболее резкое выражение недоверия парламента кабинету (имеется в виду правительству). По его мнению, большинство бюджетных правил носят характер чисто политический.⁸

Политический аспект бюджета, значение его для принципа разделения властей, в особенности системы сдержек и противовесов, подчеркивали и западные исследователи. Французский ученый Г. Жез указывал, что вотирование бюджета дает возможность парламенту подвергать обсуждению деятельность и методы работы всех государственных учреждений. Тем самым бюджет получил значение политической программы: государственные власти указывают, как именно они представляют себе деятельность государственных учреждений в предстоящем году. Кроме того, парламент путем вотирования кредитов оказывает энергичное давление на правительство и тем самым побуждает его принять определенную линию поведе-

4 Конституция Республики Беларусь 1994 года: с изм. и доп., принятыми на респ. референдумах 24 нояб. 1996 г. и 17 окт. 2004 г. – 8-е изд., сер. – Минск: Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь, 2012.

5 Бюджетный Кодекс Республики Беларусь от 16.07.2008 г. № 412-3: принят Палатой представителей 17.06.2008 г. одобрен Советом Республики 28.06.2008 г. // Национальный реестр правовых актов от 01.08.2008 г. № 183, рег. № 211509 от 23.07.2008 г.

6 А.А. Пилипенко, Курс финансового права: Учебное пособие, Минск 2010, с. 201.

7 М.В. Карасева, Бюджетное и налоговое право России (политический аспект), Москва 2003.

8 Н.Д. Эриашвили, Финансовое право: учебник, Москва 2000, с. 131.

ния. Порою парламент утверждает свое право видоизменять и даже упразднить государственные учреждения путем сокращения или отказа в суммах, необходимых для их функционирования, другими словами, он иногда стремится производить органические реформы через посредство бюджета. И, наконец, благодаря бюджету парламент имеет в руках средство заставить правительство либо подчиниться воле народных представителей, либо уйти в отставку; во всяком случае, отказ в бюджетных кредитах рассматривается парламентом как особо сильное выражение его недоверия правительству. Кроме того, указывает исследователь, так как бюджет должен быть утвержден к определенному сроку, парламент, желая спешно провести некоторые законодательные мероприятия, иногда присоединяет их к бюджету, несмотря на то, что они по природе совершенно чужды последнему и даже совершенно не имеют финансового характера.⁹

Политическое значение бюджета состоит и в том, что он является фактором реализации демократических традиций, т.к. политические партии или парламентские фракции не могут реализовать свои цели без достижения приоритетов в государственном финансировании.¹⁰

Бюджет есть один из способов управления делами общества и государства. А потому большое значение при анализе бюджетных правоотношений имеет разграничение компетенции между государственными органами в указанной сфере.

Полномочия белорусских государственных органов в сфере государственного бюджетного планирования основаны на Конституции Республики Беларусь 1994 г. (с учетом изменений и дополнений 1996 г. и 2004 г.). Указанные общественные отношения также регламентируются Бюджетным Кодексом Республики Беларусь, Законом О Национальном Собрании Республики Беларусь,¹¹ иными актами законодательства.

Согласно своей Конституции Республика Беларусь представляет собой президентско – парламентскую республику. Президент Республики Беларусь избирается населением и обладает обширными полномочиями, включая следующие. В соответствии с Основным законом Республики Беларусь Глава Государства

- назначает очередные и внеочередные выборы в Палату представителей, Совет Республики и местные представительные органы (п. 2 ст. 84);
- распускает палаты в случаях и в порядке, предусмотренном Конституцией (п. 3 ст. 84);
- имеет право участвовать в работе Парламента и его органов, выступать перед ними в любое время с речью или сообщением (п. 14 ст. 84);
- назначает на должность Премьер-министра (с согласия Палаты представителей) (п. 6 ст. 84);

9 Г. Жез, *Общая теория бюджета* (пер. с фр.), Москва 1930.

10 А.А. Пилипенко, *op. cit.*, с. 204.

11 О Национальном Собрании Республики Беларусь: закон Республики Беларусь от 08.07.2008 г. № 370-З: принят Палатой представителей 28 мая 2008 г. одобрен Советом Республики 20 июня 2008 г. // Национальный реестр правовых актов. – 18.07.2008 г. № 272, рег. № 2 / 1467 от 15.07.2008 г.

- в случае двукратного отказа Палаты представителей Национального Собрания Республики Беларусь в даче согласия на назначение Премьер-министра Республики Беларусь Президент Республики Беларусь вправе распустить Палату представителей Национального Собрания Республики Беларусь и назначить новые выборы (п. 21 ст. 84);
- определяет структуру Правительства, назначает и освобождает от должности заместителей Премьер-министра, министров и других членов Правительства, принимает решение об отставке Правительства или его членов (п. 7 ст. 84);
- с согласия Совета Республики назначает на должность Генерального прокурора, Председателя и членов Правления Национального банка и освобождает их от должности (с уведомлением Совета Республики) (п. 11 ст. 84);
- обладает правом законодательной инициативы (п. 1 ст. 99);
- дает согласие на внесение в Палату представителей законопроектов, следствием принятия которых может быть сокращение государственных средств, создание или увеличение расходов (п. 2 ст. 99);
- вправе вносить предложения в Палату представителей и Совет Республики об объявлении рассмотрения проекта закона срочным (п. 3 ст. 99);
- подписывает законы; имеет право в порядке, установленном Конституцией, возвратить закон или отдельные его положения со своими возражениями в Палату представителей (п. 24 ст. 84);
- имеет право отменять акты Правительства (п. 25 ст. 84);
- издает декреты и указы нормативного характера (ст. 85).¹²

Отрешение Президента Республики Беларусь от должности возможно по Конституции белорусского государства только в связи с совершением государственной измены или в связи с совершением иного тяжкого преступления. Решение о выдвижении обвинения в отношении Президента и его расследовании считается принятым, если за него проголосовало большинство от полного состава Палаты представителей по предложению не менее 1/3 ее депутатов. Расследование обвинения организуется Советом Республики. Президент считается смещенным с должности, если за это решение проголосовало не менее 2/3 от полного состава обеих Палат парламента.¹³

Из черт, присущих парламентской республике, в белорусской Конституции закреплен принцип ответственности Правительства перед Парламентом. Данный вид ответственности Правительства перед высшим законодательным органом страны относится к политической форме. Результатом ее может стать отставка, которая реализуется преимущественно посредством двух процедур: вотума недоверия и отказа в доверии Правительства.

12 Конституция Республики Беларусь 1994 года: с изм. и доп., принятыми на респ. референдумах 24 нояб. 1996 г. и 17 окт. 2004 г. – 8-е изд., сер. – Минск: Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь, 2012.

13 Конституция Республики Беларусь 1994 года: с изм. и доп., принятыми на респ. Референдумах 24 нояб. 1996 г. и 17 окт. 2004 г. – 8-е изд., сер. – Минск: Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь, 2012.

Президент Республики Беларусь концентрирует в своих руках высшую исполнительную власть в стране. Совет Министров Республики Беларусь (Правительство) – это центральный орган государственного управления. Данная ситуация имеет позитивный аспект. В условиях кризисов, когда требуется принятие безотлагательных, целенаправленных и последовательных действий по их преодолению, решения, связанные с проведением реформ, принимаются более оперативно.

Президенту Республики Беларусь подотчетен Национальный банк Республики Беларусь, что означает то, что Глава государства утверждает Устав Национального банка, назначает с согласия Совета Республики Председателя и членов Правления национального банка, освобождает их от должности, определяет аудиторскую организацию для проведения аудита деятельности Национального банка, утверждает годовой отчет Национального банка с учетом аудиторского заключения и распределения прибыли Национального банка.¹⁴

Государственный бюджет Республики Беларусь утверждается законом, принимаемым Парламентом Республики Беларусь. Закон – это главный нормативный правовой акт современного государства. Он содержит правовые нормы, которые регламентируют наиболее значимые стороны общественной и государственной жизни. Таким образом, признается то, что общественные отношения в сфере бюджетного планирования относятся к категории важнейших.

Закон О государственном бюджете не является программным законодательным актом. Соответственно, его рассмотрение Палатами парламента осуществляется также как и рассмотрение других законов.

Принятие Закона Республики Беларусь О государственном бюджете Республики Беларусь осуществляется в соответствии с процедурой, жестко регламентированной ст. 100 Основного Закона белорусского государства, главой 6 Закона Республики Беларусь О Национальном Собрании Республики Беларусь (глава именуется «Порядок внесения, рассмотрения проектов законов и принятия законов и постановлений Палатами Национального Собрания»), постановлениями Палат Национального Собрания О Регламенте Палаты представителей Национального Собрания Республики Беларусь¹⁵ и О Регламенте Совета Республики Национального Собрания Республики Беларусь.¹⁶

Процедура принятия Закона о государственном бюджете основывается на определенных принципах, т.е. идеях, началах, лежащих в основе государственного бюджетирования. К числу указанных принципов относятся демократизм, гласность, законность и научность.

14 Банковский Кодекс Республики Беларусь от 25.10.2000 г. № 441-3: принят Палатой представителей 03.10.2000 г.; одобрен Советом Республики 12.10.2000 г. // Национальный реестр правовых актов. – 17.11.2000 г. № 106, пер. № 2/219 от 31.10.2000 г.

15 О регламенте Палаты представителей Национального Собрания Республики Беларусь: постановление Палаты представителей Национального Собрания Республики Беларусь от 09.10.2008 г. № 1033 – ПЗ/ IX // Национальный реестр правовых актов. – 17.10.2008 г. № 248, пер. № 4 / 5670 от 10.10.2008 г.

16 О регламенте Совета Республики Национального Собрания Республики Беларусь: постановление Совета Республики Национального Собрания Республики Беларусь от 19.12.2008 г. № 57 – СР 4/1 // Национальный реестр правовых актов. – 20.1.2009 г. № 15, пер. № 4 / 5869 от 29.12.2008 г.

Правом возбуждать перед парламентом вопрос об издании Закона о государственном бюджете, т.е. правом законодательной инициативы обладает Президент Республики Беларусь. Это право в данном случае выражается в форме готового законопроекта, который высший законодательный орган обязан принять к своему производству. Законопроект должен иметь необходимые обоснования.

Законопроект вносится в Палату представителей. Проект закона о бюджете Республики Беларусь на очередной финансовый год вносится Президентом в сроки и в порядке, установленные законодательными актами Республики Беларусь (проект закона об утверждении отчета об исполнении республиканского бюджета за предшествующий финансовый год – не позднее пяти месяцев со дня окончания отчетного финансового года) (ч. 1 ст. 69).¹⁷

Составлением проекта бюджета находится в ведении Правительства Республики Беларусь. Непосредственную работу по данному вопросу проводит Министерство финансов Республики Беларусь. Рассмотренный и одобренный Правительством проект бюджета представляется на рассмотрение Президента Республики Беларусь. Президент, как правило, до 1 октября года, предшествующего очередному финансовому (бюджетному) году, вносит в парламент проект закона о бюджете Республики Беларусь на очередной финансовый (бюджетный) год. В случае, если имеется необходимость внести изменения и дополнения в акты законодательства, регулирующие порядок налогообложения, Президент Республики Беларусь вносит в парламент проекты соответствующих законов либо до внесения проекта закона о бюджете Республики Беларусь на очередной финансовый (бюджетный) год либо одновременно с этим проектом.

Проект закона о бюджете Республики Беларусь на очередной финансовый год и проект закона об утверждении отчета об исполнении республиканского бюджета за предшествующий финансовый год рассматриваются в порядке, установленном для других проектов законов, если иное не предусмотрено законодательными актами Республики Беларусь и регламентами палат Национального Собрания.

Процедура рассмотрения проекта закона о бюджете Республики Беларусь на очередной финансовый (бюджетный) год регламентируется специальной главой регламента Палаты представителей Национального Собрания Республики Беларусь.¹⁸

Предварительное изучение проекта закона о бюджете осуществляется постоянной комиссией Палаты представителей – комиссией по бюджету, финансам и налоговой политике Палаты представителей Национального Собрания Республики Беларусь. Данная комиссия готовит заключение по проекту бюджета. Заключение комиссии вместе с проектом закона и другими материалами направляется депута-

17 О регламенте Палаты представителей Национального Собрания Республики Беларусь: постановление Палаты представителей Национального Собрания Республики Беларусь от 09.10.2008 г. 1033 – ПЗ/ IX // Национальный реестр правовых актов . – 17.10.2008 г. № 248, пер. № 4 / 5670 от 10.10.2008 г.

18 О регламенте Палаты представителей Национального Собрания Республики Беларусь: постановление Палаты представителей Национального Собрания Республики Беларусь от 09.10.2008 г. № 1033 – ПЗ/ IX // Национальный реестр правовых актов . – 17.10.2008 г. № 248, пер. № 4 / 5670 от 10.10.2008 г.

там Палаты представителей не позднее трех дней до их рассмотрения на заседании нижней палаты белорусского парламента.

Обсуждение законопроекта происходит на ее заседании. На этой стадии допускаются поправки, изменения, дополнения или исключения ненужных положений.

Законопроект о бюджете Республики Беларусь рассматривается в двух чтениях. При рассмотрении его во втором чтении вначале ставится на голосование общая сумма расходов, а затем – общая сумма доходов республиканского бюджета. Заем проекта закона ставится на поштатное голосование. При утверждении ассигнований по разделам и подразделам расходов республиканского бюджета первоначально обсуждаются и утверждаются поправки, предусматривающие сокращение расходов, а затем – поправки, предусматривающие их увеличение.

Проект закона о бюджете на очередной финансовый год считается принятым, если за него проголосовало большинство от полного состава Палаты представителей. Принятие законопроекта оформляется постановлением Палаты представителей Национального Собрания Республики Беларусь.

Закон о государственном бюджете Республики Беларусь принимается большинством голосов от общего числа депутатов нижней палаты парламента и в течение 5 дней передается на рассмотрение в Совете Республики, т.е. верхнюю палату парламента.

Принятые Палатой представителей проекты законов могут рассматриваться Советом Республики не более 20 дней, если иное не предусмотрено Конституцией Республики Беларусь. Согласно статьи 187 Постановления Совета Республики Национального Собрания Республики Беларусь О Регламенте Совета Республики Национального Собрания Республики Беларусь от 19.12.2008 г.¹⁹ проект Закона О республиканском бюджете на очередной финансовый год подлежит первоочередному рассмотрению в Совете Республики.

Процедура рассмотрения проекта закона О государственном бюджете в верхней палате парламента регламентируется Регламентом Совета Республики Беларусь Национального Собрания Республики Беларусь.

Основной комиссией Совета Республики, рассматривающей законопроект, является комиссия по экономике, бюджету, финансам, которая готовит соответствующее заключение.

Принятый Палатой представителей и одобренный Советом Республики Национального Собрания Республики Беларусь Закон о бюджете Республики Беларусь в десятидневный срок предоставляется Президенту Республики Беларусь на подпись.

Проект закона об утверждении отчета об исполнении республиканского бюджета за предшествующий финансовый год рассматривается Палатой представителей до рассмотрения проекта закона о бюджете Республики Беларусь на очередной

19 О регламенте Совета Республики Национального Собрания Республики Беларусь: постановление Совета Республики Национального Собрания Республики Беларусь от 19.12.2008 г. № 57 – СР 4/1 // Национальный реестр правовых актов. – 20.1.2009 г. № 15, рег. № 4 / 5869 от 29.12.2008 г.

финансовый год в одном чтении, если Палатой представителей не будет принято иное решение.

При рассмотрении проекта закона об утверждении отчета об исполнении республиканского бюджета за предшествующий финансовый год в установленном порядке заслушивается заключение Комитета государственного контроля Республики Беларусь.

Таким образом, Национальное Собрание Республики Беларусь – Парламент белорусского государства играет важнейшую роль в процессе бюджетного планирования на всех его стадиях: начиная с формулировки важнейших понятий бюджетного права до утверждения отчетов об исполнении республиканского бюджета

Abstract

The article analyses the Republic of Belarus Parliament – National Assembly role in Byelorussian state budget process. National Assembly accepts the main legal acts connected budget planning sphere, formulates the main categories which are using in these relations (budget, budget system, budget process). According to the Constitution the state bodies' competence in Republic Belarus budget process is defined. The author looks at President's, Parliaments and Government's functions in accepting annual State Budget Law in Belarus according to the legal rules.

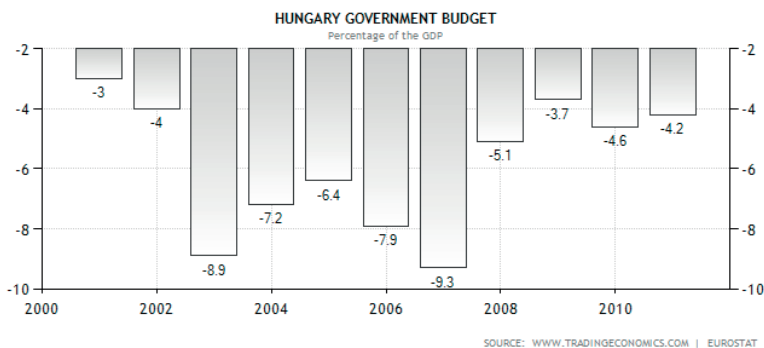
The Fiscal Council in the Hungarian Constitutional System

Peter Smuk¹

1. Introduction

The Hungarian Fiscal Council was established at time of the economic crisis, as the long term ambition was declared that the economic crises cannot be cured if the state debt is rising and the political forces are irresponsible not only promising welfare during the campaign but also implementing their policies on government.

The first serious attempts to introduce an institute that helps the government to respect the state debt into the Hungarian constitutional system were made in 2006. In Hungary, after the elections in this year a political crisis put light to the fact that the governments since 2001 were irresponsible in spending money for their political purposes, increasing the state debt. This kind of irresponsibility can be shown by these charts.



1 Széchenyi István University, Győr (Hungary).



In 2006, the sum of the state debt was also an issue in the election campaign, so the opposition and the Prime Minister (Ferenc Gyurcsány) both proposed a council that could be a “watchdog” for public finances, budget deficit and state debt. State debt determines the future of the society and the latitude of following governments. The two sides had different ideas on such a council, so the consensus was not reached in 2006. The political crisis was deepened by the world economic crises, and a minor panic period among the political parties in 2008 was necessary to achieve a qualified majority support for establishing the Council.²

2. The “first” Council – 2008

The Fiscal Council was created by the Act LXXV of 2008 on Cost-efficient State Management and Fiscal Responsibility, in Articles 7–16. The Act was adopted „in order to promote the creation and maintenance of the discipline, transparency and long-term sustainability of fiscal policy and to foster the long-term competitiveness of Hungary through fiscal means, in consideration of the requirement of justice between present and future generations and the expected growth of public expenditures owing to the aging of society in the forthcoming decades.”³

The Council had three members, who were elected by the Parliament for 9 years. The Parliament elected the persons nominated by the President of the Republic of Hungary, the President of the State Audit Office and the President of the National Bank. The member who was nominated by the President of the Republic became the President of the Council. The election took place on 16 February 2009, György Kopits (president), Gábor Oblath and Ádám Török became members of the Financial Council practically by unanimous voting. The Council also had an own bureau, with generous annual budget of 900 million HUF (over cca. 3 mill. EUR).

² P. Smuk, *Magyar közjog és politika 1989–2011*, Budapest 2011, p. 325–326.

³ See: http://www.mkogy.hu/kt/kt_eng.htm (06.10.2012).

According to the Act LXXV of 2008, the Council's task is to support the legislative work of the Parliament (Section 7 para. 1). The Act regulates the competencies of the Council, among others:

- preparing macro-economic forecasts, baseline projections for the budget figures, methodological recommendations relating to fiscal planning,
- preparing estimates, both following submission to Parliament and before the final vote, concerning the fiscal effects of the budget bills (and any other bills that may have an impact on the development of mandatory items);
- providing information, upon request, to the President of the Republic, the parliamentary commissioners, the president of the State Audit Office, the governor of the National Bank of Hungary and the committees of Parliament concerning issues within their competence.

The opinions, forecasts of the Council were public and the Council might request any information or knowledge necessary for the discharge of its duties.

To assess this regulation, we can compare it to the so called „watchdog” organs. The Council had members with highest prestige, but weak competencies. Its role was to offer expertise and inform the public if the due management of public finances was harmed or risked. It could guard transparency and so may bring up political responsibility.

These competencies were adequate to create an organ with prestige and independence, but were not sufficient to raise real limits to irresponsible fiscal policies. From the legal point of view: we could not find any constitutional barrier in front of governments (if they were able to rule the majority of the legislative), or any legal sanctions in case the promising rules of the Act “on Cost-efficient State Management and Fiscal Responsibility” were violated.

3. The “second” Council – 2011

3.1. The new constitution

It is necessary to summarize the political background of the new regulation, starting with the constitution-making process in 2010–2011. In 2010, the opposition won the elections. These resulted the 2/3 majority of Fidesz, mainly due to the „sins of the last 8 years” – as the winning party declared.

According to the high rate of state debt, it was stated that now strict provisions on fiscal policy are necessary. In the official economic policy of the government, state debt became the „public enemy number one”.⁴

Using its qualified majority, the governing party started big reforms in the legal system, including the constitution. As the government started to re-regulate the fiscal rules and declared that they want a new Council, there were serious concerns about

4 P. Smuk, Magyar..., p. 375–377.

the effectiveness and independence of the Council.⁵ The new Basic Law of Hungary⁶ was adopted in April 2011, and it has a chapter on „Public Finances” (Art. 36–44), which is completely new in Hungary on the level of the constitution. Here I mention only those provisions that are crucial to understand the position of the Fiscal Council.

Article 36 par. (4)-(5) of the Basic Law provides that the Budget Act which allows state debt to exceed half of the GDP may not be adopted. What is more, as long as state debt exceeds half of the GDP, Parliament may only adopt Budget Act which reduces the state debt (in proportion to the GDP). There are some exceptions: paragraph (6) provides that deviation „shall only be possible during a special legal order, to the extent required for mitigating the consequences of the causes, and if there is a significant and enduring national economic recession, to the extent required for redressing the balance of the national economy.”

Article 44 lays down the regulation of the “new” Fiscal Council: it supports Parliament’s legislation and examines feasibility of the State Budget. It makes a statutory contribution to the preparation of the State Budget Act, and gives prior consent for the adoption of the Budget Act in order to meet the requirements set out in Basic Law Article 36 (4)-(5). The Basic Law sets up the membership of the Council (see below) and provides that the detailed rules for the operation of the Council shall be regulated by a cardinal Act (that needs 2/3 majority in Parliament to adopt and to amend).

3.2. The new Council

As the Basic Law provided the Parliament adopted the Act nr CXCV of 2011 on the economic stability of Hungary. In Articles 15–27, the Act regulates the “second” Fiscal Council.

The Council has also 3 members. The President is appointed for 6 years by the President of the Republic (no countersignature needed). The President appointed Árpád Kovács on 12 January 2012.⁷ The second member is *ex officio* the President of the State Audit Office, now he is László Domokos. The third member is also *ex officio* the President (Governor) of the National Bank (András Simor). The Council had not got any bureau or office initially. Its members (Audit Office, National Bank) support its operation. After a short unfairness, the Office of the Parliament provided with an office for the President of the Council.

The cardinal law provides that the Fiscal Council, acting as a body, shall participate in the preparation of the Act on the Central Budget and in examining compliance with the regulations related to the amount of the state debt. The activities of the Council shall be subject only to the Basic Law and to the laws. The members of the

5 <http://www.ft.com/cms/s/0/69d5e212-00d0-11e0-aa29-00144feab49a.html#axzz1GxHaQc5i> (06.10.2012).

6 It is necessary to mention, that in the official translation the name of the constitution is “Fundamental Law”, but Hungarian scholars rather use “Basic Law” instead of this. See: <http://www.kormany.hu/download/4/c3/30000/THE%20FUNDAMENTAL%20LAW%20OF%20HUNGARY.pdf> and <http://www.nki.gov.hu/en/international-relations/download-qthe-basic-law-of-hungary-a-first-commentaryq> (06.10.2012). This translation calls the Fiscal Council as “Budget Council”, but as far as the official website of the Council calls it “Fiscal”, I use also this version. See: http://www.mkogy.hu/kt/kt_eng.htm.

7 Worth mentioning that Árpád Kovács was the President of the State Audit Office for 12 years between 1997–2009.

Council shall elaborate their opinions autonomously, and shall represent their standpoints independently of each other.

The Council makes comments on the draft of the Budget Act, decides concerning the prior approval mentioned in paragraph (3) of Article 44 of the Basic Law. This can be regarded as a right to “veto”. The Council may make comments on any issues connected to the planning and execution of the budget, the use of public funds and the state of the public finances, and makes comments on a half-yearly basis on any issues connected to the planning and execution of the budget. The cardinal Act also regulates the detailed procedure in the “discussion” of the Council and the Parliament.

Compared to the “first” Council, these competencies are rather strong. The concerns about the effectiveness of the first Council were unnecessary, this Council has effective power to enforce the so called state debt limit-rule. The Council is not only a watchdog any more, offers not only expertise, but it is also a state organ with a substantial competence: the legislative needs its prior consent in order to adopt the budget act. But from the constitutional point of view: such a power needs to be well-positioned in the system of powers.

4. Some remarks regarding the principle of division of powers

The competencies of the Fiscal Council affect the principle of the division of powers. To underline the impact of the new regulations, I draw attention to several rules from the new Basic Law.

We have to say, that the veto right of the Council (its necessary and non bypassable prior consent) is a strict limitation of the powers of the Parliament. Regarding the legislative power we cannot find any other prior consent or veto, except the competence of the Constitutional Court. (The so called “veto right” of the President of the Republic is only suspensive, and the Parliament can override it easily.)

It is a real power: not only the annual budget and the expenditures of the Government are at stake – but the dissolution of the Parliament as well. The Parliament may be dissolved if the annual State Budget Act is not accepted till 31st March, provides the new Basic Law in Article 3 par. 3b.⁸ Such power may imply also political considerations.⁹

The second remark concerns the protection of the constitution. In our case the guard of the provisions and the priority of the Basic Law is not the Constitutional Court. First, the Fiscal Council is empowered to protect the state debt rule in Art. 36 par. 4–5. Then, the Basic Law rules in Art. 37 par. 4 that as long as state debt exceeds half of the GDP, the Constitutional Court may only review the acts on the State Budget [and taxes, customs, etc.] for conformity with the Basic Law regarding the right to life and human dignity, the right to the protection of personal data, freedom

8 P. Smuk, Parliament, in: L. Csink, B. Schanda, *The Basic Law of Hungary. A first commentary*, Dublin 2012, p. 119.

9 Two „conspiracy scenarios” were mentioned by A. Jakab, *Az új Alaptörvény keletkezése és gyakorlati következményei*, Budapest 2011, p. 290–291. He concludes that even in case of unconstitutional behavior of the Council, the governing majority can prevail in the constitutional crisis.

of religion, and with the rights related to Hungarian citizenship. (If the legislative procedure has formal shortcomings, the Court can still annul these acts as well.)

We have to say that this can be regarded as an undue restriction of the competence of the Constitutional Court. Namely, fiscal acts can violate not only the mentioned human rights, but also (and mainly) the right to property. Its protection seems to be lame in the future. According to the principle of rule of law, it is also necessary for the Constitutional Courts to have the right to review every legal norm that may challenge the priority of the Constitution. In the case of Hungary, this material exception is unacceptable.¹⁰ Worth mentioning: although the wording of the Basic Law promises that the Constitutional Court will get back its competence when the state debt decreases below the half of the GDP, it is not the near or even the forecastable future. We are now at around the ratio of 80%.

If the Fiscal Council has the right to hinder the legislation and so to achieve the dissolution of the Parliament, its legal-constitutional status shall be settled according to this huge competence. The body of the Constitutional Court has more experience, tradition and regulative environment to bear such a power. I think the Hungarian Fiscal Council shall grow up to this function. And its operation needs constitutional culture as well. Let us be optimistic.

Abstract

In this paper I introduce the Hungarian Fiscal Council, as it was regulated in 2008 and in 2011. The setting up of the Fiscal Council was a response to the irresponsible fiscal policy of governments. The two regulations of the Council are different, with remarkable competencies of the second one. I argue that its veto right, along with other financial rules of the new Basic Law of Hungary, bring new and unusual aspects to the division powers in the Hungarian constitutional system.

10 The possibility to use the “open” content of the right to dignity can be an escape route, see: Z. Halasz, Public Finances, in: L. Csink, B. Schanda, A.Zs. Varga (eds), *The Basic Law of Hungary. A first commentary*, Dublin 2012, p. 293–294. But this is not satisfactory, as it needs active and creative legal argumentation instead of straight and clear competence.

Strategies of Local Government Units in Poland under Polish Law

Ryszard Sowiński¹

In recent years one of the most characteristic phenomena associated with the functioning of the public administration in Poland is the process of implementation of the concepts and tools of management that arose in business, and whose effectiveness is confirmed by a more efficient functioning of enterprises.

An example of such solutions is the introducing of risk management methods applied for years by entrepreneurs. The provisions of the Act on public finances on internal audit reflect the tools and procedures used by enterprises that treat risk management as one of the business processes.

Managerial control, whose origin in management is controlling, constitutes another example of a business solution applied in public administration.

Another example is the methodology of budget preparation based on the tasks ascribed to strategic and operational objectives. Performance budgeting, which is now being introduced in Poland, is based precisely on the models and solutions of financial planning in enterprises.

There are more examples of the application of business methods and tools for managing the public administration – employee assessment systems, IT support systems, quality management systems (e.g. ISO) – just to name a few.

One of the most important tools introduced in recent years to the state management system is the strategic management methodology.

The concept of strategic management is based on a holistic approach to the organisation. Based on the analysis of its potential (strengths and weaknesses) and the situation in its environment (macro- and microenvironment), the management de-

1 Adam Mickiewicz University in Poznań (Poland).

termines the main directions of development, formulates the main and intermediate strategic objectives, identifies the projects and tasks that are necessary for achieving the goals, allocates resources (human, material, financial) necessary for the realization of strategic projects, and sets out a timetable for their completion.

The time horizon of the development strategy of enterprises is usually 3–5 years and recently happens to get reduced, which is due to the increasingly volatile environment and related difficulties in defining long-term objectives. In public administration the concept of strategic management is also introduced at the level of the country, voivodeships (województwo), counties (powiat) and municipalities (gmina). The purpose of this paper is to define the legal framework and conditions for creating strategies arising from the peculiarities of the functioning of the public administration.

Paradoxically, the idea of strategic management, now modelled on business solutions, has initially developed on the ground of public administration – and was used in antiquity for the planning of military activity. The word “strategy”, originating in from the greek expression “strategos” was formed by the juxtaposition of two Greek words “stratos” (army) and “agon” (leader). The public function of the strategist was introduced to the public administration by Cleisthenes in 508/507 BC – originally strategists were representatives of territorial units that arose from reforms of the Greek state. Their powers were activities of military nature, but sometimes they were also granted powers in civil matters.² In the 19th century the warfare theorist Carl von Clausewitz defined strategy as the art of “the preparation of war plans and particular campaigns, and – within them – of deciding about the particular activities”.³ The dictionary definition of the term ‘strategy’ contemporarily proves its military origins by stating that strategy is the “main section of warfare, including the theory and practice of preparation and the conduct of the war, its particular campaigns and major operations”.⁴ Nowadays the definition of strategy has been broadened. According to E.M. Earl ‘strategy’ means the art of “control and use of resources of states – or coalitions of states – including its armed forces, in order to effectively secure their own vital interests”.⁵ The Idea of the strategic management of an enterprise appeared (in a form known today) relatively late, with the concept formulated by Andrews in 1971.⁶ Porter refined the definition of strategy formulated by Andrews a decade later, defining strategy as “a broad formula describing how the company intends to compete”.⁷ Henderson described the essential of the corporate strategy in the following way: „Strategy is a deliberate search for a plan of action that will develop a business’s competitive advantage and compound it”.⁸ Not delving into an in depth an analysis of the various definitions of enterprise strategy , it is to be stated

2 J.D. Davis, *Demokracja w klasycznej Grecji*, Warszawa 2003.

3 C. von Clausewitz, *O wojnie*, Warszawa 1958.

4 Nowy Leksykon PWN, Warszawa 1997.

5 E. Luecke, *Strategia*, Harvard Business Essentials, Warszawa 2005, p. 10.

6 K. Andrews, *The Concept of Corporate Strategy*, Irwin, Homewood 1987.

7 M. Porter, *Strategia konkurencji. Metody analizy sektorów i konkurentów*, Warszawa 2006.

8 B. Henderson, *The Origin of Strategy*, “Harvard Business Review”1989, No. 11–12, as cited in: E. Luecke, *Strategia*, Harvard Business Essentials, Warszawa 2005, p. 11.

that the repeating elements are the specification of the long-term objectives and the ways of their achievements and standing out from the competition in a way relevant for clients.

The idea of strategic planning in states and local government units has its long tradition, although today it experiences a renaissance, which is due to increasingly difficult challenges posed by the volatile reality, and the possibility of applying advanced methods of planning, developed by entrepreneurs, in public administration.

The process of formulating a strategy for states and local government units is progressing according to the schema similar to that used by entrepreneurs, although the tasks of the public administration and the conditions to which they are subject, make the process of formulation and implementation of a strategy a specific one.

In considering the conditions for creating and implementing strategies by states and local government units one has to consider the specificity of such entities, which distinguishes them from the organisations of the business type. The most important factors affecting the way of formulating the aims of the strategy, the process of its formulation and implementation, are, i.a.:

- regulations concerning the strategic management process and defining the objectives, the content, the framework of the strategy and the procedure of its formulation and implementation,
- the specific tasks of states and local government units, which may not be modified and which cannot be omitted,
- a wide range of subjects having interests in the strategy (stakeholders) covering significantly more subjects with a variety of (often conflicting) interests, than in the case of enterprises,
- the lack of a decision-making centre (owner), which is able to impose the objectives and ways of their implementation on the enterprise,
- changes in the management of the entity associated with the electoral cycle, with the management not always accepting and even not always understanding the essential of the strategy and its main provisions,
- the impact of the political culture on the process of formulation and implementation of strategies.

Despite the problems associated with the formulation and implementation of development strategies of states and local government units, the numerous benefits of this process, decisive for the need for its implementation and development, shall be indicated. Benefits of strategic management in the public sphere include for example:

- greater self-awareness of the decision-makers resulting from the diagnosis of the current status,
- better allocation of public funds and more efficient use of local resources (not only financial),

- the possibility of coordination of the objectives and actions, and the “cascading” of the strategic objectives on the national level (and even supranational) down to the level of the voivodships, counties and municipalities,
- organising and focusing the discussion of public issues on strategic matters and (at least partially) ensuring the continuity of the implementation of long-term objectives, despite the changes of power resulting from the electoral cycle.

Those and many other advantages of the strategic management process in the public sphere permits to argue that this process should be carefully designed and its framework should be reflected in the relevant regulations. In Polish law, these are:

- the Act on the principles of development policy,⁹
- the Act on voivodeship self-government,¹⁰
- the Act on county self-government,¹¹
- the Act on municipal self-government.¹²

The analysis of the provisions of these acts, however, leads to the conclusion that the legislator treats the issue of strategic management in different ways, depending on the nature of the entity to which the analysed provisions apply.

The most important act of law creating the framework for strategic management, both at the level of the state and the level of local government units is the Act on the principles of development policy. The objectives of the development policy, as set out in the provisions of the Act are the ensuring of a “sustainable development of the country, the regional and spatial, social and economic cohesion, the raising of the competitiveness of the economy and the creation of new jobs on a national, regional or local scale”. The provisions of the Act include a typology of strategies – divides them on long-term strategies, with a duration of no less than 15 years, medium-term strategies, with a duration of 4–10 years and other development strategies understood as documents defining the basic conditions, objectives and directions of development in the areas indicated in the medium-term development strategy of the country, relating to the development of the regions, spatial development, of sectors or areas, carried out with the aid of programmes.¹³

The content of the long-term development strategies of the country was specified in article 10 of the Act on the principles of development policy. According to its content, a long-term strategy for the development of the country must include the main trends and challenges, resulting from both the internal development of the country and changes in its external environment, a comprehensive socio-economic concept of development of the country in the long term, taking into account the social, economic, environmental, territorial and institutional, socio-economic development scenarios, internal and external circumstances, objectives, directions and priori-

9 Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz.U. z 2009 r. Nr 84, poz. 712 z późn. zm.).

10 Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590, z późn. zm.).

11 Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592).

12 Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591, z późn. zm.).

13 Further, see: R. Cieślak, E. Kornberger-Sokolowska, J. Zdanukiewicz, *Jednostki samorządu terytorialnego jako beneficjenci środków europejskich*, Warszawa 2010.

ties for the spatial development of the country and the ways of their implementation. The contents of the country development strategy must take into account the circumstances arising from Poland's membership in the European Union.

The content of the medium-term development strategy of the country should include a diagnosis of the social, economic, regional and spatial situation of the country, taking into account the state of the environment, the forecast of trends in the period covered by the strategy, information on how to take into consideration the recommendations from the evaluation report (which contains an estimation of the effects of the strategy and must be drawn up before the start of its implementation), the definition of the strategic objectives in the period of implementation of the strategy in the social, economic, regional and spatial dimension, performance indicators, the identification of the state policy guidelines, the indication of national and trans-regional problem areas requiring a state intervention and the assumptions of the implementation system and the financial framework.

Other development strategies should be consistent with the medium-term development strategy of the country and indicate in particular the diagnosis of the situation with regard to the scope of the strategic programming, the forecast of trends in the period covered by the strategy, define objectives, performance indicators, specify the directions of development interventions (according to the type of strategy – voivodeship or local) and the implementation system and the financial framework. Examples of other strategies listed in art. 14a point 1 of the act are the national strategy of regional development, the supraregional strategy and the voivodeship development strategy as referred to in article 11 of the Act from the of 5th June 1998 on voivodeship self-government.¹⁴

The authority responsible for coordination of the work, preparation and consultation of projects of long-term development strategies is the Prime Minister, or his appointee, whereas the authority responsible for the drafting of medium-term strategies is the minister competent for matters of regional development in cooperation with other ministers. Other strategies may be developed by a competent minister on his own initiative or as a result of obligations imposed on him by the Council of Ministers. The submitted project is adopted by means of a resolution of the Council of Ministers or the voivodeship assembly after being opinionated by the minister competent for matters of regional development.

The next act creating the strategic management framework at the level of the voivodeship is the Act on voivodeship self-government. Objectives, which the voivodeship development strategy should take into account, have been defined in article 11 point 1 of said act. They include nurturing the polish culture, the development and shaping of national identity, nurturing and developing of local identity, stimulating the economic activity, increasing the competitiveness and innovativeness of the voivodeship economy, the preservation of the cultural and natural values

14 Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590, z późn. zm.).

of the environment while taking into account the needs of future generations, the shaping and the maintenance of spatial order.¹⁵

The voivodeship development strategy includes a diagnosis of the socio-economic situation within the voivodeship, the specification of the strategic objectives of the development policy and sets the course of action taken by the voivodeship local government for the achievement of strategic objectives. The objectives of this strategy should be consistent with the current medium-term country development strategy, the national strategy for regional development and any other relevant supra-regional strategy (if such strategies exist), and should be consistent with the spatial development plan of the country. The the voivodeship local government is obliged to update the strategy each time, within 9 months, after the date a resolution on the adoption or updating of the plan enters into force.

The voivodeship development strategy is implemented by voivodeship programs and regional operational programs, as referred to in the Act on the principles of development policy.¹⁶

The voivodeship assembly sets the rules, the mode and the schedule of work of the preparation of a development strategy, having regard to the tasks of the local government bodies of the voivodeship in determining the voivodeship development strategy and the mode and principles of cooperation with numerous entities, such as of local government units, regional economic and professional associations, the central government (in particular the voyevoda), other voivodeships, NGOs, universities, and scientific research units, as well as with international organisations and regions of other countries.¹⁷

The legislator, formulating the objectives and the content of the development strategies in both analysed acts often uses indeterminate terms and general clauses. Such an approach is justified by the nature of the matter to be regulated. A detailed methodology of strategy development has not been established. It seems that this matter does not have to be regulated, because the methodologies of strategy development have been used for a long time and naturally standardized. It has nonetheless to be criticised that the provisions of the act do not comprehensively establish a procedure allowing a current, regular control of the degree of implementation of the strategy. The experiences of enterprises indicate that without such a procedure, the strategy ceases to be a document designating the course of the everyday actions of the organisation and most commonly becomes a collection of unrealised goals. Insofar as the provisions of the Act on the principles of development policy and the Act on voivodeship local government include basic regulations concerning the aims and the scope of the strategy of the country and the voivodeship – there is a lack of such solutions in the case of counties and municipalities.

15 Further, see: A. Szewc, *Ustawa o samorządzie województwa. Komentarz*, Warszawa 2008.

16 *Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju* (Dz.U. 2009 r. Nr 84, poz. 712 z późn. zm.), further, see: A. Szewc, *op. cit.*

17 see: S. Dudzik, *Działalność gospodarcza samorządu terytorialnego. Problematyka prawna*, Kraków 1998.

The Act on county self-government does not contain the word “strategy”, and article 2 concerning the activities and tasks of the county does not list issues concerning the preparation and implementation of development strategies. The need to have a strategy can be inferred from the content of article 4 point 1 of the Act on the principles of development policy. This provision contains a general clause stating that development policies are based on development strategies. An analysis of the content of resolutions adopted by the county councils leads to the conclusion that these resolutions are adopted on the basis of article 12 point 11 of the Act from the 5th June 1998 on on county local government which states that it is an exclusive competence of the county council to adopt resolutions in other matters specified by acts of law.¹⁸

Similarly, the Act on municipal self-government does not contain provisions concerning the municipality development strategy – there are no statutory requirements for the content and forms of a municipality development strategy. There is therefore no statutory obligation to adopt such a document, and the commonness of adoptions of municipal strategies is due, i.a., to local government activists who introduce professional management tools notwithstanding their statutory duties, and to the fact that having a formal development strategy is a factor in enabling the acquisition of financial resources from the EU. It can be stated that an unforeseen side effect of the functioning of the system of financing of local-government units from EU funds is the prevailing adoption of development strategies by municipalities and counties. These strategies are adopted in the form of resolutions and the negative side of a lack of regulations concerning such strategies is the absence of effective procedures for a regular control of their implementation. It seems that the introduction of such procedures (as have been introduced in the cases of budgetary or internal audit procedures) may be the development direction for future legislation.

The concept of managing organizations through a strategy formulated in accordance with specified standards has proved its accuracy in business. Research on enterprises clearly indicates that entrepreneurs, who have strategies and consistently implement them, achieve better results, than entrepreneurs who act intuitively “ad hoc”. The results of studies on strategic management in business lead to the conclusion that the art of the formulation and implementation of development strategies should be developed also on the ground of public administration. Its improvement can raise the quality of public life and policy and ensure a more balanced development of the country.

Abstract

In recent years one of the most characteristic phenomena associated with the functioning of the public administration in Poland is the process of implementation of the concepts and tools of management that arose in business. One of the most important tools introduced in recent years to the state management system is the strategic management methodology. The process of formulating a strategy for states and

18 Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592).

local government units is progressing according to the schema similar to that used by entrepreneurs, although the tasks of the public administration and the conditions to which they are subject, make the process of formulation and implementation of a strategy a specific one. This process should be carefully designed and its framework should be reflected in the relevant regulations.

The aim of the article is an overview of existing polish regulations concerning the process of strategic management in the public administration. In polish law, these are: the Act on the principles of development policy, the Act on voivodeship self-government, the Act on county self-government and the Act on municipal self-government. The analysis of the provisions of these acts, leads to the conclusion that the legislator treats the issue of strategic management in different ways, depending on the nature of the entity to which the analysed provisions apply.

Роль распорядителей бюджетных ассигнований в бюджетном планировании в Литовской Республике

Bronius Sudavičius¹

1. Введение

С целью выполнения общих функций в любом государстве формируется определенная власть, которая в свою очередь устанавливает систему сбора, распределения и использования необходимых для выполнения функций власти средств, основу которой составляет план доходов и ассигнований (расходов) на определенный срок – бюджет. Бюджет в Литовской Республике как правовая категория – это в установленном порядке утвержденный, вступивший в силу и обладающий статусом нормативного правового акта план доходов и ассигнований государства (самоуправления) на определенный период, т. е. это финансово-плановый правовой акт универсального характера, на основе которого составляются все другие финансовые планы государства (самоуправления).² В Литовской Республике бюджет государства (самоуправления) составляется, утверждается и исполняется руководствуясь Конституцией,³ Статутом Сейма (Парламента),⁴ Законом о бюджетном устройстве, другими правовыми актами, которые не только определяют структуру доходов и ассигнований (расходов) бюджета, но и устанавливают права и обязанности, а также пределы ответственности участников всего бюджетного процесса. Активными

1 Вильнюсский университет (Литва).

2 Как гласит ч. 13 и 14 ст. 2 Закона о бюджетном устройстве (Valstybės žinios, 1990, nr. 24–596; 2004, nr. 4–47) бюджет государства – это „утверждаемый Сеймом план доходов и ассигнований бюджета государства на бюджетный год“, а бюджет самоуправления – это „утверждаемый советом самоуправления план доходов и ассигнований бюджета самоуправления на бюджетный год“.

3 Valstybės žinios, 1992, nr. 33–1014.

4 Valstybės žinios, 1994, nr. 15–249; 1999, nr. 5–97.

участниками бюджетного процесса являются и распорядители бюджетных ассигнований, – они не только пользуются правом на получение ассигнований из определенного бюджета, но и принимают активное участие в планировании как доходной, так и расходной части бюджетов публичного сектора.

Следует заметить, что в тех случаях, когда речь идет о бюджетном планировании, зачастую в основном акцентируется роль Министерства финансов, Правительства или Сейма, как бы забывая, какое важное место в данном процессе занимают и другие участники бюджетных правоотношений – распорядители бюджетных ассигнований. В статье, основываясь на анализе действующего законодательства, практической деятельности, именно и рассматривается вопрос о пределах участия распорядителей бюджетных ассигнований в процессе бюджетного планирования.⁵

2. Понятие распорядителя бюджетных ассигнований в бюджетном законодательстве Литовской Республики

Как уже было отмечено, одним из основных источников бюджетного права в Литовской Республике является Закон о бюджетном устройстве, принятый 30 июля 1990 г. Одной из главных целей принятия этого Закона – установить правовые основы составления и исполнения бюджетов государства и самоуправлений, определить круг прав и обязанностей, а также пределы ответственности распорядителей бюджетных ассигнований.

Руководителями ассигнований бюджета государства с 1 января 2012 г. являются „руководители учреждений, указанных в утвержденном Сеймом бюджете государства (в министерствах – министры или их уполномоченные лица, в судах – председатели судов или их уполномоченные канцлеры судов), с условием, что руководимые ими учреждения соответствует определенным требованиям, перечисленным в ч. 3 ст. 4 Закона“ (ч. 1 ст. 4 Закона о бюджетном устройстве). Таким образом распорядителями ассигнований бюджета государства наряду с руководителями министерств и судов являются руководители: 1) Канцелярии Президента; 2) Канцелярии Сейма; 3) Службы Премьер-министра; 4) правительственных учреждений; 5) учреждений, подотчетных Президенту, Сейму или Правительству; 6) учреждений, руководители (коллегиальные органы управления) которых назначаются Президентом, Сеймом или Правительством; 7) Конституционного Суда, Национальной администрации судов; 8) Генеральной прокуратуры; 9) государственных университетов и государственных научно исследовательских институтов и т. д. (зачастую такие учреждения называются казенными учреждениями⁶). Следовательно, для того, чтобы субъект приобрел статус распорядителя ассигнований бюджета государства, он обязан руководить учреждением, исчерпывающий перечень которых содержится в ч. 3 ст. 4 Закона о бюджетном устройстве. Все остальные бюджетные учреждения вправе получать средства из ассигнований, закрепленных за распорядителем бюджетных

5 В статье рассматривается только вопрос об участии в бюджетном планировании распорядителей ассигнований бюджета государства.

6 Т. Конохова, О бюджетных ассигнованиях, в: Государство и право: вызовы XXI века, Москва 2010, с. 56.

ассигнований, осуществляющим права собственника конкретного бюджетного учреждения, не являющегося самостоятельным распорядителем ассигнований.

В любом случае распорядителем бюджетных ассигнований признается руководитель бюджетного учреждения. Как гласит ст. 2 Закона о бюджетных учреждениях⁷ бюджетным учреждением является создаваемое в установленном законами порядке публичное юридическое лицо с ограниченной гражданской ответственностью, осуществляющее функции государства или самоуправления и содержащееся за счет ассигнований бюджета государства или самоуправления, а также за счет средств Государственного фонда социального страхования, Фонда обязательного страхования здоровья и других государственных денежных фондов. Руководитель бюджетного учреждения является единоличным органом управления, наделенным всеми правами и обязанностями по отношению к финансам данного учреждения. Он: 1) вправе пользоваться бюджетными средствами для содержания руководимого им учреждения и финансирования предусмотренных сметами мер, а также распределять выделенные ему бюджетные средства между подведомственными учреждениями; 2) организует финансирование социально-экономических программ и утверждает расценки, нормы и условия оплаты их расходов; 3) несет ответственность за правильное составление смет расходов подведомственных учреждений, а также смет внебюджетных средств; 4) должен обеспечивать своевременную выплату начисленных работникам зарплат, своевременный расчет с бюджетом и учреждениями фонда государственного социального страхования, а также за израсходованную учреждениями энергию всех видов и иные услуги; 5) разрабатывает для подведомственных учреждений нормативы работ, услуг, штатных единиц управленческого и обслуживающего персонала, финансовые нормативы запасов материальных ценностей, инвентаря, питания, медикаментов и по согласованию с Министерством финансов утверждает и применяет их; 6) осуществляет надзор за упорядочением учета, контролирует задолженности и принимает все меры с целью их недопущения, а также анализирует отчеты подведомственных учреждений; 7) обеспечивает правильность финансовых и статистических отчетов подведомственных учреждений, а также своих финансовых и статистических отчетов и т.д.

Очевидно, что как Закон о бюджетном устройстве, так и Закон о бюджетных учреждениях под распорядителями бюджетных ассигнований подразумевает именно руководителей данных учреждений. Однако в некоторых других правовых актах, в документах статистической отчетности, в средствах информации распорядители бюджетных ассигнований нередко отождествляются с самим бюджетными учреждениями. Например, в Правилах составления и исполнения бюджетов государства и самоуправлений, утвержденных постановлением Правительства № 543 от 14 мая 2001 г.⁸ используется термин *учреждение, руководитель которого является распорядителем бюджетных ассигнований*; в информационных сообщениях о ходе составления и исполнении бюджета государства, представленных на официальном сайте Министерства финансов, указываются *ассигнования по учреждениям* и т. д. С целью внесе-

7 Valstybės žinios, 1995, nr. 104–2322; 2010, nr. 15–699.

8 Valstybės žinios, 2001, nr. 42–1455; 2004, nr. 96–3531.

ния ясности в правовое регулирование бюджетных отношений, думается, было бы целесообразно наряду с категорией руководителя бюджетных ассигнований узаконить категорию получателя (пользователя) бюджетных ассигнований.

3. Планирование (составление) бюджета государства и функции распорядителей бюджетных ассигнований

Функция составления проекта бюджета государства (далее – бюджетное планирование) возлагается на Министерство финансов, которое не только составляет проект бюджета государства на следующий бюджетный год, но и разрабатывает прогноз национального бюджета⁹ на три года.¹⁰ В целом же процесс бюджетного планирования начинается с проявления так называемой *бюджетной инициативы*, – в начале текущего года Правительство принимает постановление об утверждении календарного плана подготовки проекта бюджета государства и финансовых показателей бюджетов самоуправлений на следующий год.¹¹ Правовое значение такого постановления заключается в том, что в нем устанавливаются обязанности участников бюджетного планирования, связанные с составлением проекта бюджета государства, а также определяются конкретные сроки (далее – календарный план) выполнения работ по составлению проекта бюджета государства.

Календарный план бюджетного планирования в целом охватывает три основные группы работ по бюджетному планированию: 1) составление и уточнение макроэкономических и фискальных прогнозов; 2) составление (уточнение) приоритетных направлений деятельности Правительства, а также составление (уточнение) стратегических планов деятельности учреждений; 3) составление проекта бюджета государства и финансовых показателей бюджетов самоуправлений. В каждой группе работ календарного плана бюджетного планирования принимают участие (в той или иной мере) и распорядители бюджетных ассигнований.

Обязанность составления и уточнения макроэкономических и фискальных прогнозов,¹² необходимых для составления проекта бюджета государства (его доходной части) в целом возложена на Министерство финансов. Однако данные, необходимые для этого, Министерству финансов предоставляют в основном субъекты, в бюджетном процессе имеющие статус распорядителей бюджетных ассигнований. Так, Министерство окружающей среды предоставляет данные о планируемых объемах строительных работ; Министерство социального страхования и труда – информацию об индексах оплаты труда, о величине фонда заработной платы, об уровне безработицы; Министерство сообщения – о развитии транспорта; Министерство

9 Под национальным бюджетом в законодательстве Литовской Республики (ч. 10 ст. 2 Закона о бюджетном устройстве) подразумевается совокупность бюджета государства и бюджетов самоуправлений (за исключением средств, выделяемых бюджетам самоуправлений из бюджета государства).

10 Прогнозируемые доходы и ассигнования национального бюджета Литовской Республики утверждены постановлением Сейма № XI-0824 от 20 декабря 2011 г. „О планируемых показателях национального бюджета на 2012, 2013 и 2014 год“ (Valstybės žinios, 2011, nr. 158–7468).

11 Как правило такое постановление принимается в начале марта.

12 Сущность составления и уточнения макроэкономических и фискальных прогнозов составляет предвидение возможных перспектив развития экономики (изменение уровня инфляции, объема общего внутреннего продукта, занятости населения и т. д.).

экономики и Министерство энергетики – об основных видах экономической деятельности и т. д. Такие данные предоставляются двумя этапами – в начале марта (для составления макроэкономических и фискальных прогнозов) и в начале сентября (для уточнения установленных ранее макроэкономических и фискальных прогнозов). На основании полученных данных, а также данных об объемах планируемой финансовой помощи Европейского союза и других международных организаций Министерство финансов подготавливает проект прелиминарных показателей национального бюджета и представляет их для ознакомления Комитету по бюджету и финансам Сейма и для утверждения Правительству.

Однако основное участие распорядителей бюджетных ассигнований в процессе бюджетного планирования связано с составлением (уточнением) стратегических планов деятельности руководимых ими бюджетных учреждений.¹³ Составление стратегических планов деятельности осуществляется в соответствии с Методикой стратегического планирования, утвержденной постановлением Правительства № 827 от 6 июня 2002 г.¹⁴ Как гласит п. 2 данной Методики, стратегическое планирование – это формализованная система всего процесса стратегического управления, в ходе которого определяются направления и способы деятельности, предполагающие наиболее эффективное использование имеющихся и планируемых получить финансовые и другие ресурсы. В стратегических планах деятельности учреждений необходимо точно указать, на какие стратегические цели учреждения (руководители которых являются распорядителями бюджетных ассигнований) намерены использовать предоставляемые им бюджетные ассигнования, а также ясно выделить соответствующие стратегическим целям программы (в порядке приоритетности) деятельности, осуществление которых будет финансироваться за счет средств бюджета и их сметы.¹⁵ Именно руководители бюджетных ассигнований несут полную ответственность за то, чтобы в руководимых ими учреждениях были бы подготовлены программы, обеспечивающие достижение выдвинутых перед учреждением стратегических целей деятельности на основании эффективного использования средств бюджета.¹⁶ Целесообразность осуществления программ с точки зрения их соответствия приоритетам Правительства¹⁷ оценивает Министерство финансов и Служба Премьер-министра и предоставляют предложения по финансированию конкретных программ Комитету Правительства по стратегическому планированию.

13 Основанный на принципе стратегического планирования процесс составления бюджета государства начал внедряться в Литве с 2001 года. Т. е. именно с данного времени в Литве составляется программный бюджет, как эффективное управленческое средство по планированию, распределению и контролю бюджетных средств. A. Astrauskas, G. Česonis, *Strateginio planavimo principų diegimo Lietuvos vietos savivaldybėse etapai*, „Viešojo politika ir administravimas“ 2008, № 26, с. 28.

14 Valstybės žinios, 2002, nr. 57–2312; 2007, nr. 23–827.

15 N. Kundrotienė, R. Rekerta, *Strateginio planavimo diegimas Lietuvos viešojo administravimo institucijose*, „Viešojo politika ir administravimas“ 2002, № 3, с. 58–60.

16 A. Raipa, *Strateginis valdymas: metodologinės paieškos*, „Viešojo politika ir administravimas“ 2010, № 32, с. 151–153.

17 Приоритеты деятельности Правительства на 2012 год утверждены постановлением Правительства № 1203 от 12 октября 2011 г. (Valstybės žinios, 2011, nr. 126–5992).

Если деятельность по составлению и уточнению макроэкономических и фискальных прогнозов, а также деятельность по составлению стратегических планов и программ можно расценивать как подготовительные работы бюджетного планирования, то основной частью процесса бюджетного планирования следует считать деятельность по составлению проекта бюджета на следующий бюджетный год.¹⁸ Проект бюджета государства составляет Министерство финансов, основываясь в первую очередь на данных макроэкономических и фискальных прогнозов (доходная часть), а также на сметах программ распорядителей бюджетных ассигнований (расходная часть). Следовательно, сметы программ распорядителей бюджетных ассигнований можно считать основой составления расходной части проекта бюджета государства. Именно поэтому после утверждения Правительством прелиминарных показателей национального бюджета. Министерство финансов сообщает распорядителям бюджетных ассигнований максимальные суммы предполагаемых им выделить бюджетных ассигнований с целью уточнения стратегических программ и смет. Уточненные стратегические программы и сметы (с одобрением Министерства финансов и Службы Премьер-министра) и являются основой составления проекта бюджета в целом.

4. Заключение

Важной сферой деятельности государственной власти является бюджетное планирование. Можно заметить, что в тех случаях, когда речь идет о бюджетном планировании (составлении проекта бюджета на новый бюджетный год), зачастую в основном акцентируется роль Министерства финансов, Правительства или Сейма, и забывается, какое важное место в данном процессе занимают и другие участники бюджетных правоотношений – распорядители бюджетных ассигнований – руководители учреждений, указанных в утвержденном Сеймом бюджете государства; министры или их уполномоченные лица, председатели судов или их уполномоченные канцлеры судов, руководители государственных университетов и государственных научно исследовательских институтов и т. д.¹⁹ Следует отметить, что данные участники бюджетного процесса не только используют средства бюджета, но и активно участвуют в процессе бюджетного планировании

Процесс бюджетного планирования в целом охватывает три основные группы работ: 1) составление и уточнение макроэкономических и фискальных прогнозов; 2) составление (уточнение) приоритетных направлений деятельности Правительства, а также составление (уточнение) стратегических планов деятельности учреждений; 3) составление проекта бюджета государства и финансовых показателей бюджетов самоуправлений. И в каждой группе указанных работ бюджетного планирования

18 Согласно ч. 3 ст. 2 Закона о бюджетном устройстве бюджетный год – это бюджетный период, начинающийся 1 января и заканчивающийся 31 декабря.

19 Следует заметить, что в целях оптимизации бюджета в Литовской Республике отмечается тенденция на уменьшение числа распорядителей бюджетных ассигнований. В бюджете на 2012 год предусмотрен 161 распорядитель бюджетных ассигнований (из них – 67 руководителей судов), тогда как в бюджете 2011 года фигурировало 172 распорядителя бюджетных ассигнований. Например, статуса распорядителя бюджетных ассигнований утратили руководители Таможенного департамента, Департамента охраны государственной границы, Департамента охраны руководства, Службы по расследованию финансовых преступлений и т. д.

принимают участие, наряду с другими субъектами, и распорядители бюджетных ассигнований. Именно они предоставляют Министерству финансов данные, необходимые для составления и уточнения макроэкономических и фискальных прогнозов; именно они составляют программы, осуществление которых финансируется за счет государства; наконец именно распорядители бюджетных ассигнований составляют сметы программ, которые позднее становятся основой составления всего проекта бюджета государства.

Поэтому можно смело утверждать, что именно от распорядителей бюджетных ассигнований, от качества и обоснованности разработанных программ деятельности руководимых ими учреждений во многом зависит эффективность использования средств государства. Однако, еще и сегодня можно выделить определенные недостатки в деятельности распорядителей бюджетных ассигнований по составлению программ деятельности: 1) нередко цели программ отождествляются с функциями учреждения; 2) не всегда определяются предполагаемые результаты программы; 3) не во всех случаях финансовые ресурсы сопоставляются с планируемыми достичь результатами и т. д.

Abstract

The article deals with the question of participation of the state budget appropriation managers in the process of budget planning. According to the the Law on the budget structure of „State budget appropriation managers shall be heads of the budgetary establishments and other entities indicated in the state budget as approved by the Seimas. It is shown in the article that although the main role in budgetary planning falls to the Ministry of Finance, the Government and the Parliament, the other institutions (the state budget appropriation managers) take active participation in this process, too, – they give information to the Ministry of Finance that is necessary for planning of revenue of the budget; carry out the programmes that will be financed from the budget, etc.

Changes of the Executed Budget and the Principles of the Budget Annuality

Piotr Woltanowski,¹ Róża Kosińska²

1. Introduction

The budget of the state is -as a matter of fact- an annual plan – divergences from the aforementioned rule may be classified as those which extend the period of budget planning (such as those which are encompassed within the budget in accordance with the provisions of the article 136 of the Act on public finances³ of the limits of expenditure for multi-year programmes, or the lack of extinction along with the end of the budget year of expenditure determined within the provisions of article 181 passage 2–9). Other ones are exceptions, which shorten the period of planning and which refer to the area of the provisions of the law (the institution of budget provisory, changes within the budget introduced through the novelisation of the budget act) as well as changes within the budget being executed, which constitute the subject of this article. Changes within the budget, which is being executed, may be connected to the transfer of expenditures between the divisions of the budget classification (the provisions of article 171–172 of the Act on Public Finances), blocking of expenses and division of the assets from budget reserves as well as those assets which were not exploited. Adoption of the aforementioned solutions is to ensure the flexibility of the execution of the financial policy. However, it is also associated with risk of loosening of the financial discipline.⁴ Moreover, such an adoption justifies errors of inadequately developed methods of budget projecting in Poland and may be misused.⁵

1 Stanisław Staszic College of Public Administration in Białystok (Poland).

2 Tax Office in Siemiatycze (Poland).

3 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

4 C. Kosikowski, The repair of public finances in Poland, Białystok 2011, p. 428.

5 See. P. Woltanowski, Commentary to the article 133, 134, in: E. Ruśkowski, J.M. Salachna (eds.), Public finances practical commentary, Gdańsk 2007, p. 405 and following; P. Woltanowski, Commentary to the article 154–155,

2. Transfer of expenditure

The basic divergence from the principle of the annual period of application, which refers to the executed budget is constituted by the possibility of the execution of the transfer of expenditure. The legislator also assigns divergent competences within the aforementioned scope:

- to the Prime Minister,
- to trustees responsible for the disposition of budget sections,
- to Ministers that are responsible for the disposition of more than one part,
- to managers of entities subsidiary to the trustees of budget parts,
- to the government.

In the process of the organization of the Government work, the Prime Minister determines the detailed scope of the operation of the minister in the mode of a resolution immediately upon the establishment of the Council of Ministers and in the case of appointment of a minister at other time – immediately upon his nomination. Within the resolution the Prime Minister also determines the ministry or any other institution of public administration, which is to execute work for the benefit of the given minister. In the case of a minister who manages the given department of public administration, prime minister also defines other bodies subsidiary to the given minister or supervised by the minister. In that case of determination of the detailed scope of the activity of the minister, the Prime Minister should determine areas of actions for the minister, as well as the scope of his entitlements as the authority responsible for the disposition of the separate and determined part or parts of the budget of the state. At the same time -in the form of a resolution- the Prime Minister, executes the transfer of the planned budget incomes and expenditures between the sections, in respect to designed application of public assets defined with the Budget Act. The article number 172 of the Act on Public Finances determines the entitlements of the Prime Minister within the scope of financial management in the case of the transfer or transformation of the ministry, organs, institutions or organization entities subsidiary or supervised by the Prime Minister or the minister, under the condition that they are entities responsible for the disposition of budget sections. In the occurrence of such situation the Prime Minister may in the mode of a resolution:

- execute transfers of the planned budget income and expenditure between the portion of the budget of the state along with the observance of the planned application of public assets which stem from the budget act;
- determine limits of employment and ranges of salary expenses for employees defined as the amounts of such remunerations in the established or transformed institution in the diversification of parts as well as sections of the budget of the state.

171, 173, 177–179, in: E. Ruśkowski, J.M. Salachna (eds.), *The new Act on Public Finances along with the Act introducing practical commentary*, Gdańsk 2010, p. 505 and following.

What is to be underlined is the fact that the legislator has not provided any solution of these financial and legal problems, that may arise in result of establishment or transformation of administrative units, which are not supervised or are not subsidiary neither to the Prime Minister nor the any minister.

Ministers who are authorities responsible for the disposition of more than just one part of the budget are additionally entitled to execute the transfer of expenditure between the parts in one special unit or division of the budget of the state, should notify the Council of Ministers of such a fact. Within the aforementioned scope Council of Ministers reserves their rights to execute subsequent control of the ministerial decisions, as well as the right for cancellation of a ministerial decision the form of undertaking of a resolution.

Entities responsible for the disposition of budget parts are – in accordance to the provisions of article 171 of the Act on Public Finances – entitled to execute transfers of expenditures which do not increase the total amount of planned expenses destined for salaries and remuneration due to legal regulations of employment relation, if only such transfers are made between the chapters and paragraphs of expenditure classification in the given part and section of the budget of the state. The decrease or increase of expenditure amount devoted towards items of property requires for permission of the Minister of Finances in the case of

- the amount surpassing 100 000 PLN;
- expenses for building construction investments.

In remaining cases, it is enough to immediately notify the Minister of Finances of the fact of the execution of the transfer.⁶

All competences within the scope of the execution of the transfer of some expenditure within a single chapter may be also granted by the entities responsible for the disposition of the parts of the budget to managers of entities subsidiary to them. Nevertheless the aforementioned constitutes a possibility which is limited with a number of conditions. Managers, who receive adequate authorities subject to disposition granted by the entities responsible for the disposition of the parts of the budget of the state, are forbidden to execute transfers of expenditure of the parts of the budget of the state for the transfer of which what is required is the obtainment of the permission from the adequate minister with regards the regional development or the Minister of Finances. Therefore the aforementioned authorisation and entitlement does not encompass the fact of the decrease or increase of property expenditure:

- of the single amount of expenditure surpassing the amount of 100 000 PLN;
- expenses for building construction investments;

6 In practice the aforementioned obligation remains unfulfilled. For example: in accordance with the Analyses of the execution of the budget of the state in 2010 within the part Offices of the President of the Republic of Poland, without the required permission, the amount of 0,3 million PLN was transferred towards construction investments connected to monument buildings as part of investment purchases. Also the President of the Financial Supervision Committee executed the transfer of the amount of 4,5 million PLN prior the obtainment of the indispensable permission.

- expenditure meant for the execution of programmes financed with the application of European Union assets with the exception of expenditure with the application of assets devoted towards the execution of the Common Agricultural Policy of the European Orientation and Agricultural Guarantee Fund “Guarantee Section”, of the European Agricultural Guarantee Fund as well as the European Agricultural Fund for the Development of Rural Areas;

The additional condition for the execution of transfers is the fact of ensuring of the lack of any increase of the planned salary expenditure as well as remuneration subject to the executed employment relationship.

In the case of the introduction of the extraordinary condition upon the territory of the state or upon its portion, the Council of Ministers is entitled to execute -with the application of the mode of a resolution- transfers of the planned budget expenditure between the chapters and sections of the budget of the state in order to execute tasks stemming from the provisions leading to the introduction of the aforementioned conditions.

3. Management of assets which had yet been subject to disposition

The character similar to the transfer of expenditure is also applicable to the fact of the disposition of assets which had yet not been employed, towards the financing of multi-year programmes. The possibility for the addressing of the national treasury assets meant for the financing of multi-year programmes towards other goals has been foreseen within the provisions of the article 173 passage 2 of the Act on public finances. The decision within the aforementioned issue is to be undertaken by the Council of the Ministers (in the case of the current legislative status the obtainment of the positive opinion of the Committee of Public Finances is not required). The lack of obligation for the obtainment of the aforementioned opinion is balanced by the strict determination of the goals for the execution of which the assets may be devoted – they may be applied towards the execution of other multi-year programmes or towards satisfaction of the liabilities of the National Treasury.

4. Blocking of the planned budget expenditure

Decision on the blocking of the planned budget expenditure may be undertaken in the case of the spotting and determination:

- of any incoherence within particular entities/bodies,
- of any delays in the process of the execution of tasks,
- surplus of assets remaining to be disposed,
- infringement of the principles of financial management.

Lack of any precision within their description (perhaps with the exception of the principles of the execution of the budget) as well as the facultativeness in the under-

taking of decisions with regard the blocking of certain expenditure may lead to creation of incoherence and abusing of the provisions of article 177 of the Act on Public Finances. Within the literature addressing the given issue⁷ it is underlined that the supervision of the Minister of Finances over the decisions of the entities responsible for the disposition of the portions of the budget as well as the supervision of the Council of Ministers over the decisions undertaken by the Minister of Finances should to a certain extent prevent the occurrence often above described situation. The broadest authorization within the scope of undertaking of decision within the aforementioned cope are in the hands of the Minister of Finances, as he is able to block the planned expenditure within the scope budget of the state, with the exclusion of the expenditure of the Offices of the Parliament, Offices of the President of the Republic of Poland, the Constitution Tribunal, The Supreme Audit Office, the Supreme Court, Supreme Administration Court along with voivodship administration courts, the National Council of the Judiciary of Poland, Proxy of Children's Rights, the National Broadcasting Council, Inspector General for the Protection of Personal Data, The Institute of National Remembrance – the Commission of Prosecution of Crimes committed against the Polish Nation, the National Elections Committee as well as National Labour Inspectorate. Entities responsible for the disposition of the budget sections are entitled to issue analogical decision within the scope of their budget of the state, the fact which should be immediate communicated to the Minister of Finances. Upon the obtainment of the positive opinion of the parliamentary committee of public finance create o completely new reserve to be devoted to the execution of the particular goal and transfer into the reserve the amounts of expenditure blocked subject to delays in the execution of tasks or the surplus of possesses assets. The described reserve is of a character divergent from target reserves created based upon the provisions of article 140 passage 2 of the Act on Public Finances the fact that above all stems from the fact of the its establishment during the given budget year and not during the legislation process. The rule of the limit of 3%, which may not be surpassed by the amount of target reserves with regards to the budget expenditure, also does not apply in this case. It is directed towards the financing and satisfaction of the obligations of the National Treasury or towards goals stipulated in a separate manner within the budget act.

The provisions of the article 179 of the Act on public finances what has been regulated was the procedure of blocking of the expenditure from the budget of the state which are awarded exceptional and extraordinary character, which may only be applied in the situation of the threat of the execution of the budget act through the over sumptuous increase of the budget deficit with regards the planned deficit – threats of the planned relation of income to budget expenditure. From amongst the sample factors which could lead to the occurrence of a condition which justifies the application of the commented provision what may be enumerated are at least the breakdown of the economical situation, which could result in the lack of the possibility of the execution of the planned budget income, or adoption and passing of non

7 C. Kosikowski, E. Ruśkowski (eds.), *Public finances and financial law*, Warszawa 2008, p. 342.

realistic budget act. Foreseen within the provisions of article 179 of the Act on public finances the occurrence of blocking of the planned budget expenditure stands for withholding from the transfer of financial assets towards the execution of tasks financed from the national treasury or periodical or obligatory until the given year ban on the disposition of the portion or the whole of the planned expenditure. The Council of Ministers has been authorised for the execution of the aforementioned type of operations under the condition of the prior obtainment of the positive opinion of the committee of public finances with regards the planned decision. Blocking of the planned expenditure from the budget of the state takes place in the mode of an ordinance of the Council of Ministers. The aforementioned ordinance is to determine the portion of the budget of the state, with regards which the planned blocking is to take place (the legislator has ensured freedom with regard the choice of the part), as well as the joint amount of expenditure which is to be blocked. The final phase of the procedure of blocking of the planned expenditure from the budget of the state is the need of the determination, by the entity responsible for the disposition of the given part of the budget, of the detailed classification of expenditure, which are subject to be blocked. In practice the most frequent reason for the blocking of expenditure is the surplus of assets. During the 2008 budget year the total expenditure in the amount of 5 324,6 million PLN were blocked, within 47 sections of the budget, including within 16 budgets of voivodeships. The aforementioned was above all connected to the following parts: service and maintenance of the national debt (1 540 million PLN), in connection to the lower than expected execution of expenditure; *Zakład Ubezpieczeń Społecznych* (713,6 million PLN) subject to the surplus of assets subject to the decrease of the number of persons collecting social benefits and pensions; servicing of the foreign debt (630 million PLN), in connection to the foreseen, lower execution in comparison to the values adopted within the budget act.

5. Disposition of the assets from to the main reserve

In accordance with the provisions of the article 140 passage 1 of the Act on public finances, a general reserve is to be formed within the budget of the state, which is not to be higher than 0,2% of all budget expenditure. It may be left at the disposal of the Council of Ministers, the entitlements within which cope may be ceded in the mode of the ordinance of the Prime Minister and the Minister of Finances. The Ordinance of the Council of Ministers dated 23rd February 2010 on the disposition of the general reserve of the budget of the state⁸ entitled the Prime Minister to increase the expenditure of the particular portions from the budget of the state with the amount of 5 million PLN with the application of the assets from the general reserve. The request within the aforementioned issue is to be submitted to the Prime Minister through the Chief of the Offices of the Prime Minister by the applicable Minister or by the entity responsible for the disposition of the part of the budget. Also the Minister of Finances may upon the request of the applicable entity responsible for the disposition of the portion of the budget, increase the amount of expenditure of from the particular sec-

8 Dz.U. Nr 45, poz. 257.

tions of the budget from the general reserve assets, up to the amount of 1 million PLN in particular cases, thus also informing the Prime Minister of such fact.

Usually the general reserve does not reach the legally stipulated level of 0,2% of the total of budget expenditure, nevertheless its level is subject to considerable divergences – for example in 2009, the amount of the general reserve, planned in the amount of 90 million PLN and then increase as the result of the change of the budget act up to the amount of 137,4 million PLN constituted 0,05% of all planned expenditure of the budget of the state.⁹ Regardless of the amount of the aforementioned reserve its consumption maintains at the level of about 90–95%. The so far practices within the aforementioned scope allows to determined a series of reoccurring irregularities to be considered as incorrectness. The general reserve is applied to finance tasks, which could be planned at the phase of the preparation of the budget act within the particular sections of the budget – for example the Minister of Culture and National Heritage for three subsequent years (from 2006) requested for the awarding of general reserve assets to be devoted towards the co-financing of the annually organised festivals, with the Minister of National Education for the co-financing of the programme of support of exceptionally gifted students in Poland.¹⁰ Moreover, certain drafts of resolutions of the Council of Ministers as well as of the ordinances of the Prime Minister with regards to the disposition of the general reserve have not yet been in 2008, subjected for the expression of the Minister of Finances, from 2009 such problem does not occur. A frequent irregularity is also constituted by the execution of expenditure, with the application of general reserve assets, which are not devoted towards the execution of tasks determined to the particular organs of the state.

6. Disposition of assets from particular target reserves

Particular target reserves are created within a situation when during the process of project design and passing of the given budget act, although certain projects and tasks are determined, which are to be ensured adequate financing, nevertheless at the moment of the preparation of the act the total amount of expenditure for the given project or task is impossible to be assessed. Such a possibility is aimed at the

9 In 2008 the general reserve constituted only 0,03% of the planned expenditure of the budget of the state – in comparison to 2008 the amount of the general reserve was by 47 400,0 thousand PLN higher, which constitutes the 52,7% increase. (The analyses of the execution of the budget of the state as well as of the assumptions of the financial policy in 2009).

10 The Supreme Audit Office within the Analyses of the execution of the budget of the state as well as assumptions of the financial policy in 2009 also provides examples of similar irregularities and abuses, such as: financing of the costs of the participation of the Republic of Poland within the 2010 World EXPO Exhibition in Shanghai with the application of the assets from the general reserve, by the Ministry of the Economy; Ministry of Health financing the execution of the multi-year programme “Support of the entities of self-government administration within activities stabilizing the health care system”, co-financing of the project entitled Radio and TV programmes – the public mission, executed by the National Audiovisual Institute by the Ministry of Culture and National Heritage, financing with the application of the aforementioned assets ensuring nuclear safety as well as the radiological protection of the state with the application of ionizing radiation by the National Atomic Energy Agency, financing of the costs of maintenance and ordering works upon the Westerplatte Battlefield by the President of the Pomeranian voivodeship, organization of the Central Commemoration of the 70th anniversary of World War II as well as the execution of the phase of preparatory works of the task entitled Poland-Germany Exhibition – 1000 years of neighbouring by the Ministry of Culture and Protection of National Heritage.

introduction of adequate flexibility to the financial management of the budget. Competences within the scope of disposition of particular target reserves are above all attributable to the Ministry of Finances and in connection to the particular target reserve to be devoted towards the increase of remuneration, whereas the increase of employment levels stemming from the executed organizational changes as well as the drawing up of new tasks within the bodies of national administration finance from the budget of the state are attributable to the Council of the Ministers. The division of the particular target reserve, meant to be spent towards the financing of programmes executed with the application of the assets described within the provisions of article 5 passage 3 point 5, with the exclusion of the European Fishing Fund assets as well as towards the Common Agricultural Policy, is executed by the Minister of Finances upon the request of the minister adequate with regards the issues of the regional development affairs. In the case of assets received from the European Fishing Fund as well as towards the Common Agricultural Policy, what is indispensable is the request of ministers undertaking of decisions in connection: the fishing industry, development of rural areas as well as agricultural markets.

The additional mechanism which increases the flexibility of the execution of the assumptions of the budget of the state is the possibility for the change of the classification of expenditure as well as the change of the designed application of the given particular target reserve. A frequent occurrence within the Polish financial practice (especially in the, when the possibility of disposition of particular target reserves comes to an end) is the presentation by the entities responsible for the disposition of parts of the budget, request for the division of particular target reserves containing inadequate budget classification. Also in the case of the execution of structural programmes as well as grants towards their co-financing, there sometimes occurs that upon the phase of the division of the reserve it is impossible to determine the entity responsible for the execution of the given task, in connection to which fact the entity responsible for the disposition of the portion of the budget of the state, is able to present only the foreseen division, which is subject to subsequent modification. The mechanism regulated with the application of the provisions of article 154 passage 8 of the Act on Public Finances allows for the change of the budget classification – also including the change of the entity responsible for the execution of the task, for which the budget assets have been devoted to. Moreover, the legislator also diversified deadlines, within which the aforementioned activity may be executed in communication with the applicable minister or any other entity responsible for the disposition of the part of the budget. In connection to particular target reserves devoted towards the financing of tasks, with regards to which financial guarantees connected to financing or co-financing from the assets of the budget of the state have been granted, the change of the classification of expenditure may take place until the 20th December and in the case of particular target reserves which are to be devoted towards the execution of the financial programmes with the application of European assets as well those assets which are described within the provisions of article 5 passage 3 point 5 – until the end of the budget year. In remaining cases the obligatory deadline is the 15th November. The provisions of the regulation from passage 9 additionally enables for the certain introduction of flexibility of the budget economy,

thus entitling the Minister of Finances to execute changes into the designed application of the particular target reserve having received the positive opinion of the Committee of Public Finances. The legislator foresees that in the case of the introduction of extraordinary conditions which could occur upon the territory of the state or upon its certain parts what stops to be obligatory with regards the Minister of Finances deadlines of:

- the division of the particular target reserve designed for the financing of tasks, with regards to which the declarations of financing or co-financing with the application of the assets of the budget of the state have been placed;
- the division of the particular target reserve which is to be devoted towards the execution of programmes financed with the application of European Fishing Fund assets as well as towards the Common Agricultural Policy;
- change of the classification of particular target reserves.

Moreover, particular target reserves also in such situation may be devoted to a goal different from the one they have been designed for and they do not have to be applied in accordance with the provisions of the classification of expenditure.

In budget practice the institution of particular target reserves finds broad application, especially in the years, within which the insecurity of the planning of budget expenses is on the increase. Within the 2008 budget act they respectively amounted to 32 013,0 million PLN, thus constituting 10,4% of the planned expenditure of the budget of the state (in 2007–8,6%). In comparison to 2007 they were by 31,9% higher. The particular target reserve foreseen within the 2009 budget act in the amount of 34 473 346,00 thousand PLN, were subject to decrease by about 30% to the amount of 23 909 803,00 thousand PLN and then in coherence with the provisions of article 154 passage 6 of the Act on public finances, increased with the application of assets from the other blocked expenditure from the other areas of the budget of the state up to the amount of 26 654 461,6 thousand PLN. A year later the amount of particular target reserves, amounted only to 8 931 670,0 thousand PLN and constituted 2,97% of all expenditure of the budget of the state. Within further analyses of the execution of the budget of the state as well as of the assumptions of the financial policy the Supreme Audit Office underlined the fact of the misuse of the institution of target reserves through encompassing within them of both expenditure which is known and possible to be foreseen and attribution to the respective parts of the budget as well as expenditure to be spent towards tasks which had yet not been prepared for execution. A vivid example of the above may be constituted by the established in the 18th December 2009 a financial reserve devoted towards the financing of the liabilities of the National Treasury in the amount of 27 287,9 thousand PLN, from which only one thousand PLN was distributed due to the lack of any requests.¹¹ The considerable amount of titles and amounts encompassed within particular target reserves, changes of the addressing of reserves executed during the budget year as well as the practice of significant increase of particular target reserves during the budget year

11 The Analyses of the execution of the budget of the state as well as the Assumption of the financial policy in 2009.

limit the clarity of public finances. Disposition of particular target reserves within the last years have been significantly divergent from the designed. A radical increase of the situation mentioned in the last sentence took place in 2009, when partially as the result of the aforementioned cuts 99,8% was possible to be disposed. In 2008 the aforementioned coefficient amounted to 50,6% (for example in 2008 from the reserves towards the financing of projects with the application of European Union assets, only 6,3 billion PLN was employed i.e. by 14,9 billion PLN (by 70,4% less) than it had been planned). The reasons of the aforementioned status included:

- overestimation of their amount within the planning phase;
- lower demand for assets on behalf of the entities responsible for the disposition of the parts of the budget, including the minister applicable to regional development affairs as well as a minister with regards agriculture (14 940,8 million PLN), stemming from delays in expenditure of assets towards programmes financed with the application of European Union assets perspectives 2007–2013.

What should be underlined is that the main reasons of changes within the structure of expenditure in 2008 as well as within the previous years was in the opinion of the Supreme Audit Office disposition of assets from the reserves of the budget of the state in an inadequate manner with regard the economical groups planned within the budget act, changes within the designed application of particular target reserves resulting in the change of economical groups as well as establishment of new items of particular target reserves with the application of assets from blocked budget expenditure. Moreover, in accordance with the provisions of the document entitled „Analyses of the execution of the budget of the state as well as the assumptions of the financial policy in 2008”, assets which should be spent from the particular target reserves have frequently been obtained from the general reserve (which in 2008 has been distributed in 94,7%). The aforementioned increase of the coefficient of the exploitation of particular target reserve was in 2009 connected to, as it seems, above all the possibility for the execution by the Ministry of Finances of ongoing analyses of the needs of the entities responsible for the disposition of the parts of the budget of the state, during the process of the execution of the budget of the state (above all in the case of the aforementioned decrease of particular target reserves by 30,6% as well as the secondary process of their increase within the other portions of the budget of the state) as well as executed changes within the designed use of 17 titles of particular target reserves.

7. The distribution of the facultative reserve by the governors of voivodeships

Within the portions of the budget of the state, where the governors of voivodeships are entities responsible for the disposition of budgetary assets, what may be established is the reserve in the amount of 1% of the planned expenditure, with the exclusion of grants for the entities of territorial self-government. What should be remembered is the fact that in accordance with the provisions of article 157 of the Act on Public Finances assets which have not been divided by the presidents of voivode-

ships but which are meant for the execution of tasks ordered to the entities of public-administration through the applicable acts of the Parliament, do not belong to the facultative reserve which constitutes the subject of the commented provision. The fact of the division of reserves within the portions of the budget of the state, the entities for the disposition of which are constituted by the presidents of particular voivodeships, is to be communicated to the Minister of Finances.

8. Conclusions

The employment of the described competences within the scope of the transfer of budget expenditure, disposition of amounts which had yet not been employed, blocked assets as well as amounts from the general reserve as well as particular target reserves is paralleled by the series of alarming events reported annually by the Supreme Audit Office. All of the entitlements to the introduction of changes into the budget are misused. There is no respect for obligations to inform the Minister of Finances of the fact of the execution and employment of such changes. Executors do not fulfil the duty to obtain a legally required confirmation from the Minister of Finances prior to the execution of such activities. Such a practice is unacceptable within a democratic state and such a situation calls for necessary improvements. It is indispensable to elaborate the mechanisms of prevention for the aforementioned type of infringements of the discipline of public finances.

Abstract

Deviations from the principle of the annuality of the budget, classified as changes within the executed budget are connected to the transfer of expenditures between the divisions of the budget classification as well as blocking of expenses between the divisions of the budget classification. They also include blocking the expenditure and dividing assets from budget reserves as well as from those assets which had not been consumed so far and are not defined as budget reserves. Solutions within the aforementioned scope which are defined by regulations of the act on public finances, were designed for flexibility of the execution of financial economy – in practice they lead to the series of misuses which are highlighted in annual report of the Supreme Audit Office titled: The analyses of the execution of the budget of the state and assumptions of the financial policy. Entitlements for the modification of the executed budget are misused. Moreover there is no respect for obligations of informing the Minister of Finances of the fact of their execution. Entities that execute the aforementioned changes do not wait for the legally required approval from the Minister of Finances. It is necessary to apply preventive measures for such wrong actions and by means of it introduction of greater budget discipline within the aforementioned scope.

Среднесрочное бюджетное планирование в субъектах Российской Федерации

Наталья Воробьева¹

1. Введение

Новая система государственного управления, формируемая на основе реформ последнего десятилетия, базируется на нормативном разграничении полномочий Российской Федерации, субъектов Федерации и муниципальных образований. В процесс государственного управления внедряются современные методы и механизмы стратегического планирования и управления по результатам, идет их увязка с механизмами принятия бюджетных решений, в первую очередь в рамках программно-целевого подхода. Это способствует обеспечению долгосрочной сбалансированности и устойчивости бюджетной системы России как одного из условий реализации долгосрочных приоритетов и целей социально-экономического развития государства.

На предыдущих этапах бюджетных реформ был осуществлен переход от годового к среднесрочному финансовому планированию, в том числе по утверждению федерального, региональных² и муниципальных бюджетов на очередной финансовый год и на плановый период в формате «скользящей трехлетки». Однако в данной сфере сохранился ряд системных недостатков и нерешенных проблем, требующих своего решения, в частности – слабая увязка стратегического и бюджетного планирования на всех уровнях управления.

1 Национальный исследовательский Томский государственный университет (Россия).

2 В рамках данной научной статьи понятия «субъект Российской Федерации» и «регион» употребляются как идентичные для устранения тавтологии.

В Бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 28 июня 2012г. одной из целей бюджетной политики в 2013–2015 гг.³ назван переход к «программному бюджету» (формирование и исполнение бюджета на базе государственных программ). При этом подчеркивается, что необходима разработка бюджетной стратегии Российской Федерации на период до 2030 года, определяющей основные черты бюджетной политики при различных вариантах развития российской и мировой экономики.

Указанные мероприятия бюджетной политики в ближайшей перспективе должны быть реализованы и на уровне субъектов Российской Федерации. Для оценки существующих проблем и потенциала осуществления предлагаемых бюджетных решений следует обратиться к теоретико-правовым основам бюджетного планирования в регионах.

2. Финансовое планирование как часть региональной финансовой деятельности

Финансовая деятельность публично-правовых образований всегда выступает как планомерно организуемая деятельность, что обусловлено природой финансовых отношений. Финансовое планирование представляет собой систему научно обоснованных мероприятий по определению источников образования, критериев распределения денежных средств и направлений использования финансовых ресурсов.⁴ Финансовое планирование активно воздействует на весь воспроизводственный процесс, поскольку без учета потоков формирования и распределения денежных средств невозможно научно обосновать заданные темпы и пропорции расширенного воспроизводства, а также осуществлять контроль за данными процессами.⁵

Правовой формой финансового планирования выступают финансово-плановые акты, структура которых, порядок утверждения и исполнения закрепляются в соответствующих финансово-правовых актах. Бюджеты субъектов РФ, сметы казенных учреждений, балансы доходов и расходов региональных унитарных предприятий утверждаются соответствующими органами государственной власти в форме законов, решений, приказов и т.п. Характеризуя роль финансово-плановых актов как формы финансовой деятельности, М.А. Гурвич писал, что «несвоевременное, неполное поступление денежных средств в бюджет (...) ограничивает возможность своевременного и полного финансирования строительства, развития производства, подготовки кадров и других мероприятий, предусмотренных по бюджету».⁶

Финансово-плановые акты субъектов Федерации можно определить как акты, принимаемые уполномоченными органами государственной власти региона в процессе осуществления финансовой деятельности и содержащие плановые по-

3 Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 28.06.2012 г. «О бюджетной политике в 2013–2015 годах» [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. М., 2012. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

4 Д.А. Бекерская, Управление финансовой деятельностью бюджетных учреждений, Одесса 1986, с. 14.

5 В.М. Федосов (ред.), Государственные финансы: Учебное пособие, Киев 1991, с. 71.

6 М.А. Гурвич, Советское финансовое право, Москва 1952, с. 99.

казатели по аккумуляции, распределению и использованию денежных средств на определенный период времени. Юридическая природа финансово-плановых актов неоднородна. С одной стороны, они могут рассматриваться как вид индивидуальных актов, содержащих конкретные плановые задания субъектам и предполагающих совершение комплекса действий в течение установленного срока. С другой стороны, они содержат черты нормативно-правовых актов, поскольку в ограниченных законом случаях определяют правила поведения субъектов бюджетной сферы.⁷ Вместе с тем, финансово-плановые акты имеют юридическое значение и порождают правовые последствия, поскольку оформляются в нормативных актах государственных органов, после чего становятся обязательными для исполнения всеми субъектами, на которых рассчитаны.

При осуществлении финансового планирования используется комплекс приемов и способов, предполагающий системность для увязки всех финансовых планов в решении отдельных задач финансовой деятельности. В первую очередь следует назвать метод индексации (коэффициентов), предполагающий выполнение финансовых расчетов на основе определения различных коэффициентов, сравнения результатов прошлого периода с заданиями текущих планов.⁸ Нормативный метод заключается в расчете плановых показателей на основе установленных нормативов формирования и использования финансовых ресурсов. Наконец, балансовый метод позволяет установить взаимосвязь между источниками денежных ресурсов и направлениями их расходования, создать финансовые резервы на всех уровнях планирования для устранения возможных диспропорций в процессе выполнения финансовых планов.⁹ При расчете финансовых показателей также используются опытно-статистический, экономико-математический методы и др.

Сущность финансового планирования проявляется в его видах: бюджетном планировании, налоговом планировании, кредитном планировании, а также планировании денежного обращения.

3. Бюджетное планирование, его формы и методы

Бюджетное планирование является разновидностью финансового планирования и представляет собой планомерное определение объемов, структуры и направлений бюджетных средств в субъектах Федерации. Оно призвано показать реальные пределы допустимых затрат и обеспечить составление структуры государственных расходов путем выявления финансовых ресурсов, наличие которых предполагается в будущем и определения приоритетов, которыми будет диктоваться потребление ресурсов.¹⁰

Бюджетное планирование способствует выявлению дополнительных резервов денежных средств, снижению затрат, соблюдению режима экономии в расходо-

7 С.В. Запольский (ред.), Финансовое право: учебник, Москва 2011, с. 22–23.

8 В.М. Федосов (ред.), *op. cit.*, с. 73.

9 Подробнее о балансовом методе финансового планирования см. В.К. Сенчагов (ред.), Финансовые ресурсы народного хозяйства (Проблемы формирования и использования), Москва 1982, с. 255.

10 Д.Е. Фадеев, Теоретические вопросы и проблемы формирования конституционно-правовой основы бюджетного федерализма в РФ, «Юридический мир» 2002, № 1, с. 20.

вании. Как писал в свое время известный российский финансист М.Н. Соболев,¹¹ «бюджет – это план государственного хозяйства на предстоящий период, представляющий предположительное исчисление всех доходов и расходов государства».

Порядок составления, утверждения, исполнения региональных бюджетов закреплён в Бюджетном кодексе РФ и принимаемых на его основе федеральных и региональных нормативно-правовых актах. Это, как правило, законы о бюджетном процессе,¹² подзаконные акты исполнительных органов общей и специальной компетенции, отражающие отдельные вопросы составления и ведения бюджетных росписей, ведения реестров расходных обязательств и др.¹³ Однако содержание бюджетного планирования в большей степени выражено в финансово-плановых актах: законах о республиканских, краевых, областных бюджетах и законах о бюджетах территориальных государственных внебюджетных фондов обязательного медицинского страхования.¹⁴ В настоящее время в Российской Федерации на всех уровнях управления действует среднесрочное финансовое планирование, когда бюджеты составляются на три года – очередной финансовый год и плановый период, включающий в себя два последующих финансовых года.

Неотъемлемой частью правовой формы бюджетного планирования является также среднесрочный финансовый план субъекта РФ, под которым в соответствии со статьей 174 Бюджетного кодекса РФ понимается документ, содержащий основные параметры бюджета субъекта Федерации. Он содержит ряд параметров (прогнозируемый общий объем доходов и расходов регионального бюджета, дефицит или профицит бюджета и другие), которые должны соответствовать показателям проекта соответствующего бюджета субъекта РФ. Показатели плана носят индикативный характер и могут быть изменены при разработке и утверждении среднесрочного финансового плана на очередной финансовый год и плановый период.

Как отмечается в некоторых региональных нормативно-правовых актах, среднесрочный финансовый план используется в целях усиления взаимосвязи и согласованности финансово-бюджетной политики с экономической, инвестиционной и социальной политикой, обеспечения преемственности бюджетного процесса,

11 М.Н. Соболев, *Очерки финансовой науки (Общедоступные беседы)*, Москва 1925, с. 139.

12 См. О бюджетном процессе в Республике Бурятия: закон Республики Бурятия от 03 июля 2007 г. № 2359-III (в ред. от 23 декабря 2011 г.) // Бурятия. 2007. № 120; 2011. № 241; О бюджетном процессе в Новосибирской области: закон Новосибирской области от 07 окт. 2011 г. № 112-ОЗ (в ред. от 04 июля 2012 г.) // Ведомости Законодательного Собрания Новосибирской области. 2011. № 51; 2012. № 35.

13 См. напр. О порядке ведения реестра расходных обязательств Алтайского края: постановление Администрации Алтайского края от 20 апр. 2006 г. № 167 (ред. от 06.11.2009 г.) // Сборник законодательства Алтайского края. 2006. № 120. Ч. 2; 2010. № 172; Об утверждении Порядка разработки, утверждения и реализации ведомственных целевых программ: постановление Правительства Красноярского края от 30 нояб. 2010 г. № 602-п // Ведомости высших органов государственной власти Красноярского края. 2010. № 63(434); Об утверждении Порядка составления и ведения сводной бюджетной росписи республиканского бюджета Республики Хакасия и бюджетных росписей главных распорядителей средств республиканского бюджета Республики Хакасия: приказ Минфина Республики Хакасия от 7 дек. 2011 г. № 159-од [Электронный ресурс] // КонсультантПлюсРегион: справ. правовая система. Версия Проф. М., 2012. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

14 См. О бюджете Территориального фонда обязательного медицинского страхования Алтайского края на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов: закон Алтайского края от 1 ноября 2011 г. № 137-ЗС // Алтайская правда. 2011. № 348–349; О республиканском бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов: закон Республики Бурятия от 20 дек. 2011 г. № 2494-IV (в ред. от 10 мая 2012 г.) // Бурятия. 2011. № 240; 2012. № 4, № 7, № 48.

усиления прозрачности и эффективности механизма формирования и распределения бюджетных ресурсов.¹⁵

Бюджетное планирование использует комплекс методов, в частности, при определении объемов бюджетных ассигнований по исполнению публичных обязательств. Так, нормативный метод применяется при исчислении объема бюджетных ассигнований на выплаты по оплате труда на основе установленных нормативов. Метод индексации используется при расчете объема бюджетного ассигнования путем индексации на уровень инфляции, например, для оплаты денежного содержания работников органов государственной власти, реализации мер социальной поддержки населения.

В некоторых подзаконных актах отдельно выделяется плановый метод,¹⁶ когда объем бюджетных ассигнований устанавливается в соответствии с показателями, указанными в нормативно-правовом акте. Например, Резервный фонд Республики Бурятия формируется в текущем финансовом году в объеме, не превышающем три четверти остатков средств на счетах по учету средств бюджета на начало очередного финансового года, не имеющих целевого назначения, и (или) 50 процентов фактического поступления налоговых и неналоговых доходов республиканского бюджета, полученных сверх сумм, утвержденных законом о республиканском бюджете.¹⁷ Кроме того, для формирования резервных фондов высших исполнительных органов власти субъекта РФ объем бюджетных ассигнований рассчитывается в процентном отношении к соответствующему расчетному объему расходов (не более 3% утвержденных расходов регионального бюджета).

Как уже отмечалось, одним из основных элементов бюджетных реформ, проведенных не только в России, но и в большинстве развитых стран, стал переход к среднесрочному (многолетнему) бюджетному планированию.

4. Среднесрочное и долгосрочное бюджетное планирование

В рамках среднесрочного бюджетного планирования бюджетный цикл начинается с рассмотрения ранее одобренных в предыдущем бюджетном цикле основных параметров среднесрочного финансового плана на соответствующий год, анализа изменения внешних факторов и условий, обоснования изменений, вносимых в основные бюджетные показатели планируемого года, а также корректировки или разработки бюджетных проектировок на последующие годы прогнозного периода. При этом среднесрочный финансовый план может являться прогнозно-аналитическим документом органов исполнительной власти либо утверждается законодательно, получая статус многолетнего (укрупненного) бюджета.

15 Об утверждении Порядка разработки среднесрочного финансового плана Красноярского края: Постановление Совета администрации Красноярского края от 28.06.2006 г. N 182-п (ред. от 09.10.2007 г.) // Ведомости высших органов государственной власти Красноярского края. 2006. № 23 (116); 2007. № 46 (198).

16 Порядок планирования бюджетных ассигнований по исполнению действующих и принимаемых обязательств на очередной финансовый год и плановый период: утв. приказом Департамента финансов Томской области от 22 апр. 2008 г. № 18 // Собрание законодательства Томской области. 2008. № 5 (34).

17 Статья 30.2 Закона Республики Бурятия от 03 июля 2007 г. № 2359-III (в ред. от 23 декабря 2011 г.) «О бюджетном процессе в Республике Бурятия».

Таким образом, бюджет на очередной финансовый год является составной частью ежегодно обновляемого и смещаемого на один год вперед многолетнего (как правило, трехлетнего) финансового документа. Это, с одной стороны, обеспечивает преемственность государственной политики и предсказуемость распределения бюджетных ассигнований и, с другой стороны, позволяет вносить в них по четкой и прозрачной процедуре ежегодные корректировки в соответствии с целями государственной политики и условиями их достижения.¹⁸

К числу направлений реформирования, которые предполагалось осуществить в рамках реализации Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах, относилось совершенствование процесса среднесрочного финансового планирования на региональном и муниципальном уровнях (процедур планирования, порядка взаимодействия всех участников, взаимосвязи с программами социально-экономического развития и порядка учета в процессе планирования основных социально-экономических приоритетов территории). В Концепции отмечалось, что практика регулирования процесса среднесрочного финансового планирования в региональном законодательстве сводится, как правило, только к воспроизведению норм федерального законодательства. При этом в большом количестве субъектов РФ правовое регулирование среднесрочного финансового планирования отсутствует.

Последующие изменения, внесенные в Бюджетный кодекс РФ,¹⁹ существенно усилили и конкретизировали содержание среднесрочного финансового планирования в бюджетном процессе. На основе федеральных положений были приняты соответствующие акты и в субъектах РФ: 2007–2009 годы в этом аспекте могут быть охарактеризованы как период бурного нормотворчества в бюджетной сфере. Однако, как отмечено в Программе Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов до 2012 г.,²⁰ в кризисный период задача составления долгосрочных планов финансового развития отошла на второй план.

Со стабилизацией экономической ситуации государство вернулось к разработке долгосрочных планов экономического развития, которые должны предусматривать разные сценарии. В частности, Указом Президента РФ от 7 мая 2012 г. № 596 «О долгосрочной государственной экономической политике»²¹ предусмотрен комплекс мероприятий в области стратегического планирования социально-экономического развития, на основе которых уже принимаются соответствующие акты субъектов РФ.²²

18 Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах : одобрена Постановлением Правительства РФ от 22 мая 2004 г. № 249 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2004. № 22. Ст. 2180.

19 О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации: федер. закон от 26 апр. 2007 г. № 63-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. № 18. Ст. 2117.

20 Утверждена распоряжением Правительства РФ от 30.06.2010 г. № 1101-р (ред. от 07.12.2011 г.) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 28. Ст. 3720; 2011. № 51. Ст. 7526.

21 „Российская газета” 2012, № 102.

22 Об утверждении плана мероприятий по реализации на территории Томской области долгосрочной государственной экономической политики: Распоряжение Губернатора Томской области от 03.07.2012 г. N

Необходимость перехода к долгосрочному финансовому планированию также усиливается в связи с наличием следующих системных недостатков и нерешенных проблем, отмеченных в Программе Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов до 2012 г.

Во-первых, стратегическое планирование остается слабо увязанным с бюджетным планированием, отсутствует оценка всего набора инструментов (бюджетных, налоговых, тарифных, таможенных, нормативного регулирования), применяемых для достижения целей государственной политики. Во-вторых, по-прежнему сохраняются условия и стимулы для неоправданного увеличения бюджетных расходов, не созданы условия для мотивации органов государственной власти и органов местного самоуправления, а также бюджетных учреждений в повышении эффективности бюджетных расходов и своей деятельности в целом. При этом структура и динамика расходов остаются слабо увязанными с целями государственной политики. Кроме того, в государстве отсутствуют действенные методики оценки деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления, в том числе оценки эффективности использования ими финансовых ресурсов.

В-третьих, планирование программных и непрограммных расходов, а также капитальных и текущих расходов (за исключением федеральных целевых программ) методологически не увязано. В-четвертых, в сфере межбюджетных отношений сохраняются отдельные «необеспеченные федеральные мандаты» и неформализованные (а значит, непрозрачные) каналы предоставления межбюджетных трансфертов. Кроме того, доходная база региональных и местных бюджетов остается нестабильной при низкой заинтересованности регионов и муниципалитетов в ее наращивании. В-пятых, формальным и недостаточно увязанным с бюджетным процессом остается применение инструментов бюджетирования, ориентированного на результаты.

Основная задача долгосрочного бюджетного планирования состоит в увязке проводимой бюджетной политики с задачами по созданию долгосрочного устойчивого роста экономики и повышению уровня и качества жизни населения. Как справедливо отмечают В.В. Климанов и А.А. Михайлова, долгосрочное финансовое планирование позволяет обеспечить устойчивость бюджета в условиях неблагоприятных долгосрочных тенденций, выработать приоритетные задачи и оценить возможные ресурсы для реализации, определить возможные источники этих ресурсов. Долгосрочное планирование может также способствовать повышению эффективности расходов бюджета, выступая в то же время сдерживающим фактором для необоснованного роста расходов.²³

Таким образом, необходимость перехода к долгосрочному финансовому планированию очевидна и провозглашена в качестве цели государственной политики. Однако механизмы ее реализации могут быть разными, с учетом сложившегося в субъектах РФ опыта проведения бюджетных реформ.

193-р [Электронный ресурс] // КонсультантПлюсРегион: справ. правовая система. Версия Проф. М., 2012. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

23 В.В. Климанов, А.А. Михайлова, О формировании бюджетной стратегии на региональном и муниципальном уровне, «Финансы» 2011, № 2, с. 9–14.

5. Бюджетная стратегия и другие инструменты долгосрочной экономической политики

В целях обеспечения более тесной увязки стратегического и бюджетного планирования и целеполагания бюджетных расходов с мониторингом достижения заявленных целей предлагается принять решения по следующим основным направлениям.

Во-первых, разработка и принятие бюджетной стратегии Российской Федерации на период до 2030 года, определяющей основные черты бюджетной политики при различных вариантах развития российской и мировой экономики. При этом на период до 2020 года в бюджетной стратегии должны быть определены предельные размеры бюджетных ассигнований по государственным программам (ключевым направлениям расходов).

В рамках бюджетной стратегии необходимо конкретизировать долгосрочные базовые требования к формированию и исполнению финансовых обязательств государства, а также к налоговой системе, поэтапному совершенствованию межбюджетных отношений и повышению эффективности бюджетных расходов. Бюджетная стратегия должна обеспечить предсказуемость реакций бюджетной системы на вызовы и возможности, которые могут возникать в рамках различных вариантов развития мировой экономики, предусматривать превентивное применение адекватного набора мер при негативном воздействии внешних экономических факторов.

При формировании бюджетной стратегии необходимо учитывать как действующие расходные обязательства, так и те обязательства, возникновения которых можно ожидать на основе данных экономических и социальных прогнозов, оценки перспективного воздействия внутренних и внешних экономических, социальных и иных факторов. В бюджетной стратегии необходимо определить механизмы обеспечения связи между долгосрочными целями государственных программ, конкретными индикаторами их выполнения и бюджетными проектировками на трехлетний период.

Подготовка бюджетной стратегии РФ сопряжена с долгосрочным прогнозом социально-экономического развития России и поручена Правительству РФ до конца 2012 года. Пока не ставится вопрос о необходимости разработки бюджетных стратегий субъектов РФ, однако в некоторые региональные нормативные акты включается как одно из направлений бюджетной политики. Как отмечено в Основных направлениях бюджетной и налоговой политики Новосибирской области на 2013 год и плановый период 2014 и 2015 годов, долгосрочная бюджетная стратегия должна определять параметры бюджетной системы, в рамках которой будут формироваться ресурсы для каждой из государственных программ.²⁴

24 Распоряжение Правительства Новосибирской области от 18.06.2012 г. N 172-рп [Электронный ресурс] // КонсультантПлюсРегион: справ. правовая система. Версия Проф. М., 2012. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Во-вторых, переход к утверждению «программного бюджета» для достижения целей социально-экономического развития и обеспечения общественного контроля за их достижением. Правительство РФ должно до конца 2012 года утвердить ряд государственных программ (например: «Культура России», «Развитие транспортной системы» и др.). Переход к «программному бюджету» на федеральном уровне в полном объеме планируется осуществить в 2014 году (отдельные элементы должны быть задействованы уже в федеральном бюджете на 2013 год). Также неясно, в какие сроки субъекты РФ должны перейти к «программным бюджетам», однако очевидно, что данное мероприятие должно сопутствовать разработке и принятию долгосрочных бюджетных стратегий на региональном уровне.

В-третьих, переход к формированию и исполнению «программного бюджета» должен сопровождаться внедрением современной государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет». Она должна позволить перейти на качественно новый уровень управления государственными финансами и создать инструментарий для принятия обоснованных управленческих решений в целях повышения эффективности и результативности бюджетных расходов.

Основной целью создания и развития системы «Электронный бюджет» является обеспечение прозрачности, открытости и подотчетности деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления, а также повышение качества финансового менеджмента организаций сектора государственного управления за счет формирования единого информационного пространства и применения информационных и телекоммуникационных технологий в сфере управления общественными финансами.²⁵

В-четвертых, полномасштабное внедрение программно-целевых принципов организации деятельности органов исполнительной власти и органов местного самоуправления, что во многом связано с двумя ранее рассмотренными инструментами. Наконец, необходимо применение в полном объеме всех норм бюджетного законодательства в части формирования трехлетнего бюджета.

Реализация указанных направлений бюджетной политики на федеральном и региональном уровнях должна создать условия для повышения эффективности деятельности публично-правовых образований по выполнению государственных функций и обеспечению потребностей граждан и общества в государственных услугах, увеличению их доступности и качества.

6. Выводы

Бюджетное планирование как разновидность финансового планирования позволяет оценить источники формирования региональных бюджетов и увязать их с необходимыми направлениями расходования средств с учетом социально-экономических целей и задач. Переход к среднесрочному финансовому планированию,

25 О Концепции создания и развития государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами "Электронный бюджет": Распоряжение Правительства РФ от 20.07.2011 г. N 1275-р // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2011. № 31. Ст. 4773.

проведенный в Российской Федерации, позволил обеспечить преемственность бюджетной политики и предсказуемость бюджетных ассигнований, однако не решил всех проблем в данной сфере.

Новым вектором бюджетных реформ стала увязка приоритетов и целей социально-экономического развития с бюджетным планированием. Исполнение бюджета должно измеряться достижением целей социально-экономической политики, на финансовое обеспечение которых направляются бюджетные средства. Это диктует необходимость проведения ряда мероприятий, прежде всего на федеральном уровне, в частности, принятия долгосрочной бюджетной стратегии, перехода к «программному бюджету», внедрения системы «Электронный бюджет» и других. Немаловажная роль в реализации данной реформы принадлежит субъектам РФ, поскольку именно от принимаемых ими своевременно правовых и организационных мер будет зависеть эффективность бюджетных решений.

Abstract

The budgetary planning allows to estimate sources of formation of regional budgets and to link them with necessary directions of expenditures taking into account the social and economic purposes and tasks. Transition to the medium-term financial planning allowed to provide continuity of the budgetary policy and predictability of budgetary appropriations, however it didn't solve all problems in this sphere.

Coordination of priorities and the purposes of social and economic development with the budgetary planning became a new vector of the budgetary reforms. It dictates need of carrying out a number of actions at federal level (acceptance of long-term budgetary strategy, transition to «the program budget» and other), but the efficiency of the budgetary decisions will depend on whether the subjects of the federation will accept legal and organizational measures in due time.

Do French Solutions Can Be Useful for Improvement of Polish Conception of Performance Budget?¹

Urszula Zawadzka-Pak²

1. Genesis of performance budget

Performance budget is a financial plan of incomes and expenditures where expenditures are classified according to functional classification (e.g. functions, programs and actions), that enables linking costs of programs with obtained results measured by performance indicators. The main aim of performance budget is to make budget information more transparent and to rationalise the public spending thanks to the 3E-principle (efficiency, effectiveness and economy).

The conceptual works on increasing of the economy, the efficiency and the effectiveness of public sector have been already started in the nineteenth century in the United States and were caused by the numerous problems related to the traditional method of budgeting. The necessity of such actions was confirmed by the announcement in 1892 of the Wagner's law about constant increase of public expenditure.

The first practical implementation of the postulates of rationalisation of public expenditure took place in the middle of the 20th century, when elements of program budget were used in the U.S. Federal Budget 1950/1951, i.e. functional classification of expenditure and cost of actions. Another attempt of introducing program budget, called Planning Programming Budgeting System (PPBS) took place in the sixties of the last century, also in the United States. One of (unofficial) reason of these at-

1 The paper was prepared under the project entitled "The legal construction, the implementation and the realisation of performance budget in France and in Poland" with the financial support of National Science Centre, No. N110 189240.

2 University of Białystok (Poland).

tempt of rationalisation of public spending was to surpass the Soviet Union in space exploration, thus, important role of the NASA in the implementation of the program budget. Since 1965, the PPBS was introduced gradually in the civil administrations. Even if the PPBS, as the comprehensive approach, was given up in the eighties of the previous century, the gained experience has been used to develop further concepts of the modern performance budget.

2. Process of implementation of performance budget in France

In the sixties, the French administration carefully analysed the American attempts of the implementation of the PPBS and on the basis of these solutions has adopted its own version, called the *rationalisation of public choices* (fr. *Rationalisation des choix budgétaires*, in short RCB). In France, contrary to the United States, any official guidelines did not define the procedures of the implementation of the RCB, the ministries were neither obliged to apply this new method of budgetary programming. Although in the early eighties, the RCB was practically not more used, the application of that method allowed to create the solid theoretical basis of the first program budgets and to gained the valuable experiences in the application of the functional classification, the performance objectives and indicators. Moreover, the application of the method of RCB allowed to elaborate more than 500 analyses of public policies, some of them had a real influence on the process of decisions making and on the modernisation of the public sector management.

The first ministerial program budgets have been elaborated already in 1957. The link between the functional classification of program budget, the traditional classification and with the budgetary accounting became possible in 1972. Since 1978 all ministries had its own program budgets (called “whites” because of the colour of the cover of these documents) that were attached to the Financial Act. From 1997, these additional documents have not been more prepared when the rationalisation of expenditure started to base on more transparent, basis annexes to the Financial Acts (so called “blue” ones). Afterwards, the government ministries started to prepare so-called “budgetary aggregates” (published, in turn, in the “green” budget annexes) abandoned in 2004.

All of the above-mentioned documents have been developed next to the traditional budget that has been finally replaced by the performance one by the organic law from 2 April 2001 (fr. *loi organique relative aux lois des finances*, in short LOLF) that fully has entered in force the 1 January 2006.

In France, the institutions of the highest level have been involved in the process of implementation of performance budget, including President, Government, Parliament, the National Audit Office (fr. *Cour des comptes*).

3. Process of introduction of the performance budget in Poland

Poland has no similar experience in the program budgeting that France gained thanks to the application of the RCB method. While such reforms were undertaken in the United States, France and in the other countries, it was not possible to intro-

duce similar resolutions in Poland govern by the communistic party that realised conception of central multiyear planning. However, the experiences of budgetary programming undertaken in the 20th century especially in France and the United States were widely described and analysed by Polish academics.

Having no such experiences, the Polish administration that starts to implement the new approach needs to learn from the beginning this new method of planning of public spending. So, before taking decision about the shape of the Polish performance budget, the foreign solutions have been analysed using benchmarking. At the beginning of these reforms, French model of performance budget seemed even to be a model of Polish solutions.³ However, the analysis of the whole conception leads to the conclusion that the approach adopted in Poland is an original conception rather than the solution inspired by any foreign solutions.

The method of the benchmarking was used in both analysed countries to get to know about the applications of the performance budget in other countries (the French model is based on the Anglo-Saxon solutions, mostly British and Canadian ones). In Poland many different approach of performance budget have been analysed before introduction of the performance budget (the research visits have been carried out e.g. in Great Britain, Norway, Slovakia, Finland, Portugal). These researches enabled to get to know the conception of the performance budget, even if any of these models was not directly transmitted to Poland.

The first attempt of introduction in Poland the elements of modern method of budgetary programming was undertaken in 2005 when in the result of the amendments made to the Public Finance Act first provisions about performance budget were added. New Public Finances Act from 2009 has implemented further elements of performance budget methodology: a new budget expenditures classification rules and the principles of budget reporting and budget control. New legal institutions were created that deal with performance budget and new distinct responsibilities were defined for entities of public sector. The latest provisions of Public Finances Act came into force the 1 January 2013, however, still (so-called) the performance budget is the additional plan to traditional one – the only one in force. Putting the performance budget in Poland in justification of the Budgetary Act that has only the informative function witnesses about the prudent character of the introduction the performance budget. As C. Kosikowski⁴ justly points out, these provisions constitute only announcement of introduction of performance budgeting. The decision about replacement the traditional budget by performance budget has not been taken yet.

4. Propositions of application in Poland the French solutions in the domain of the performance budget

The performance budget in one of the instruments of the New Public Management. Thus, there are some universal characteristics, common to every performance

3 In the past French solutions have partially become the model of legal solutions adopted in Poland (e.g. structure of self-government units).

4 C. Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Zagadnienia egzaminacyjne i seminaryjne*, Warszawa 2012.

budget introduced in every country all over the world. There are also common problems in its implementation concerning e.g. definition of the performance indicators. Having analysed the first attempts of the implementation of performance budget in France and in Poland it can be concluded that due to much richer French experience in the application of modern methods of budgetary programming, solutions adopted in France are much more advanced than in Poland. The process of the introduction of performance budget and the elements of its legal construction in both countries are similar in very general way. The similitudes concern only the existence of the basic elements of performance budget (e.g. functional classification, objectives and indicators), the very general issues (e.g. link between annual and multi-annual programming of expenditures, computer support of the reforms) or voluntary implementation of performance budget at the local level next to traditional one. The vast majority of specific solutions adopted in France and in Poland are different.

The research conducted in the frame of above-mentioned scientific project financed by the Polish Ministry of Science and Higher Education, which aimed at the identification of ways of improvement of legal structure, implementation and functioning of the performance budget in Poland on the basis of the French solutions led to the presented below conclusions.⁵

Firstly, the performance budget should authorize to collect revenues. So the performance budget actually implemented in Poland could not replace the traditional one, because it does not include the revenue side. At this stage of its implementation it is understandable because only expenditures can compose the programmes of performance budget. In addition, there are some obligations of putting in the Budget Act supplementary information (such as the amount of average wages in the public sector, the amount of the grants to local entities of public sector). Therefore, it seems logical that the replacement the traditional budget by the performance one, as it took place in France, should consist of the substitution of the traditional structure of the expenditure by the performance one and leaving the rest of Budget Act unchanged (the income provisions and other ones).

Secondly, the performance budget should authorise to make expenditures. Therefore, the overall spending limit for functions and programmes should be indicated in the Budget Act and more detailed expenditure classification should be placed in its annexes. In addition, selected categories of expenditures (salaries or more broadly – current expenditure) should constitute the sub-limits determined in the binding annexes of Budget Act. The detailed structure of expenditures (actions), the objectives and indicators should be included in the second part of justification of the Budget Act. Thanks to such solution, failure to accomplishment of planned values of indicators will not mean that the performance budget was not executed correctly (because the provisions of justification are not binding from legal and financial point of view), whereas obtained information can be used in decision-making process and can help to allocate public funds in subsequent years.

5 For more details see: U.K. Zawadzka-Pąk, *Konstrukcja prawna, wdrażanie i funkcjonowanie budżetu zadaniowego we Francji i w Polsce*. PhD thesis, Białystok 2012.

Thirdly, the replacement of the traditional budget by the performance one should take place only when the reforms will be well prepared (the implementation of unstructured changes may compromise all idea and ruin all efforts⁶). The implementation of performance budget should be a gradual process that allows to eliminate, at least partially, wrong solutions before the introduction of total budget in legal terms (as incorrect indicators) or to modify the initial assumptions (e.g. the structure of the performance budget). On the other hand, maintaining the situation when the so-called performance budget (as a part of budget justification) contains not-binding assumptions about the allocation of public spending while the Parliament has no influence on its content, can lead to, reasonable but dangerous for the future of performance budget conclusions, that it should remain a matter of the government and in the future should not at all replace the traditional budget.⁷

Fourthly, there is no doubt that some elements of the performance budget (cost of programmes, values of indicators) should be planned not only in annual horizon, but also in multi-year framework. In both analysed countries, the functional expenditure programming is realised not only in annual but also in long-term perspective. In France, through the laws of programming of public finances (fr. *loi de programmation des finances publiques*), in Poland via government's resolutions called Long-term Financial Plan of the State (pol. *Wieloletni Plan Finansowy Państwa*, in short *WPFP*). The French programming laws are elaborated for four years, but the multiyear performance budget that is a part of these law, is elaborated for three years. The Polish *WPFP* is elaborated for four years, however it is adjusted to annual budget every year (*sic!*). The French and Polish multiannual plans indicate limits of expenditures of the highest level of functional classification (the Polish *WPFP* contains additionally the principals objectives and indicators). Even if in both countries there are multi-annuals limits of expenditures there are still problems of respecting it. So in France High Council on the Public Finances (fr. *Haut Conseil des finances publiques*) was created that supervises respecting of planned limits of expenditures. Such council could be also created in Poland to strengthen multiannual character of programming.

Fifthly, the structure of functional classification of expenditures should enable the introduction of transparent rules of accountability for achievement of planned results. In the first stage the functional classification should be transform in that way that only one minister was responsible for a programme, so also for realisation of its objectives and indicators. In the second stage, more advanced form of performance budget should be applied that will enable, on the basis of ministerial programmes, to construct interdepartmental ones that constitute an extremely useful tool of measurement of global results of public policies.

Sixthly, it is necessary to increase the autonomy of public sector managers in management of public funds, so as the performance budget was not only the docu-

6 S. Owsiak, Węzłowe problemy i dylematy związane ze stosowaniem budżetu zadaniowego w Polsce, in: B. Woźniak, M. Postuła (eds.), *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, Warszawa 2012, p. 29–30.

7 Por. A. Borodo, *Budżet zadaniowy w Polsce – wybrane aspekty prawne*, in: H. Liwińczuk (ed.), *Ius fiscale: Studia z dziedziny prawa finansów*. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Marianowi Weralskiemu, Warszawa 2012.

ment for the information purposes. In this aim the global spending limits at the level of programmes should be set and, to maintain the sufficient level of control over certain categories of expenditures, the principle of “asymmetric fungibility” of expenditures should be introduced. Such solution will enable not only the measurement of the results achieved, but also the achievement the planned value of indicators by public managers. It is also important to indicate namely entities accountable for every programme and action.

Seventhly, significant improvements should concern the indicators. There is no doubt that in almost every country introducing the performance budget construction of indicators cause difficulties. The problem results from the fact that the conception of performance budget comes from the private sector.⁸ During the conceptualisation of the public performance budget it was necessary to adopt this method to the specific character of public sector because the public and the private sectors realise different aims. Enterprises are focused on profit, while the state on the public service. Thus, the desired results of activity of state and local government is the efficiency and effectiveness of public service delivery. In the private sector, market economy is able to achieve an efficient allocation of resources thanks to “the invisible hand of competition”.⁹ Only the producers who produce their goods effectively and efficiently, whose quality and price are able to convince potential customers to purchase their goods, remain on the market. Therefore, only companies that bring profit persist. For obvious reasons, to evaluate the functioning of the state, the criterion of profit cannot be used, therefore it becomes necessary to use other criteria. For this purpose various measures of performance (indicators) are used, unfortunately the ideal equivalent of profit do not exist.

Indicators can supply a very large range of data about different issues and areas, however these information always should concern significant – form the point of effectiveness and efficiency of public sector – aspects. Whereas our analysis of Polish indicators revealed dangerous tendency of measuring the facts of little importance. Among the reasons of that can be identified: difficulties in the construction of indicators that provide relevant information, unwillingness or impossibility to conduct broader analysis necessary to measure the value of the indicator as well the deliberate construction of indicators in such a way that information important from the point of view of efficiency and effectiveness never see the light of the day. To prevent such dangerous phenomena, the engagement of Polish Parliament, the Supreme Chamber of Control (pl. *Najwyższa Izba Kontroli*) and eventually other specialized bodies (as French *Interministeriel Comité d’Audit des Programmes*) in the process of improvement of performance budget is crucial.

What is more, in performance budget indicators should not be defined at every level of functional classification, their number should be limited. The analysis of objectives and indicators of functions led to the conclusion that the vast majority of them is a copy or a slight modification of objectives and indicators of programmes.

8 T. Lubińska, *Budżet a finanse publiczne*, Warszawa 2010, p. 126.

9 A. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, London 1776.

So it seems reasonable to renounce from indicators of functions and instead of that, to describe planned results of function by the set of the most representative for function – indicators of programmes. Such set of indicators can be placed in WPPF.

It should also be noted that in the methodology used in Poland for the preparation of the performance budget for 2013, significant changes were made comparatively to the previous years. Some of the implemented solutions are now similar to those already used in France (including planning of values of indicators for few years, reducing the performance budget structure to two levels and the extension of the executive budgeting system to the two levels). Some other propositions of academics relating to the introduction of solutions commonly used in other countries (e.g. the ministerial nature of programmes, increase of using outcomes indicators instead of output ones) still were not introduced in practice. However the directions of these changes proves that Polish conception of performance budget approaches – in small steps – to French one and that it is possible (and desirable) to take advantage of reach French experience.

Finally, last but not least, to implement successfully the performance budget in Poland is also necessary to adopt a new intellectual attitude¹⁰ that should characterize every democratic country. Thus it becomes necessary to change the way of thinking about public funds, which only partially (and usually in ineffective way) can be imposed by legislation. The key to the success of the reform is the acceptance by the employees of public administration that should become managers of the public sector, by the Parliament, that should use the performance budget to control effectiveness and efficiency of public spending, and finally, by the citizens themselves who have the right to transparent information about the results of spending their taxes.

Abstract

The paper indicates the possibilities of amelioration of legal construction, the process of implementation and the functioning of performance budget in Poland on the basis of French solutions. In this aim, e.g. the genesis of French and Polish solutions in that domains will be compared, as well the difficulties in the implementation of performance budget in Poland will be identified.

10 See: M. Bouvier, L'État intelligent et la nouvelle gouvernance financière publique, „Revue Française des Finances Publiques” 2008, No. 102.

Chapter III

Short and Long-Term Legal and Policy Instruments in the Tax, Banking, Monetary and Financial Market Policies of Central and Eastern European Countries

Раздел III

Инструменты годового и многолетнего планирования в налоговой, банковской и валютной политике, а также в политике финансового рынка стран Центральной и Восточной Европы

Changes in the Regulation of VAT in the European Union

*Pavel Biriukov*¹

From the first days of existing of the EU a lot of attention was given to harmonization of indirect taxation (especially to VAT). How accentuates A.S. Zaharov the difference in regulation of indirect taxation is exactly the most significant barrier between free movement of goods, works and services.² The harmonization of indirect taxation was designated as separate aim of European integration in sc. 113 of Treaty on European Union³ (in amendment of Treaty of Lisbon).

In present time the fundament of legal regulation of VAT within the European Union is the Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax⁴ (further–Directive № 112). Afterwards several documents were enacted which implements this Directive.

So, Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008⁵ amending Directive № 112 in point of place of service’s realization. From 1 January 2010 services are consider to be realized in location of the customer. Correspondingly service’s realization is laid on VAT in the country of the customer according to principle of “opposite taxation”. This norm is used in point of customers which are taxpayers (Business to Business). However if taxpayer realizes the service to tax-dodger (Business to Consumer) than former rules are used: place of service’s realization is the location of service provider.

1 Voronezh State University (Russia).

2 См. А.С. Захаров, Налоговая политика ЕС: правовые основы, „Закон” 2007, № 9, с. 71.

3 Official Journal. C 191. 29 July 1992.

4 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. Official Journal of EU. L 347. 11.12.2006. p. 1–118.

5 Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC.

Thereby company which receives services from company from another country of European Union or even beyond EU will must to cut in fine and pay VAT on received services on tax rate of country where the company is registered.

In point of deal between companies—residents of EU also the principle of “opposite taxation” is used. Customer declares himself in tax bodies like a vendor and like a customer. Vendor puts payment order on cost of goods and services without VAT. Customer must to cut in fine tax, pay it and report to tax bodies. Customer in declaration indicates the afeer of tax to payment and afeer of tax to rebate. At the same time if customer is absolved from payment of VAT or is not on accountability as a VAT-payer (does not have VAT number) he cannot have a rebate. All of afeer must be paid in budget by the executor.

There is some exclusion for several kind of services. There are: a) services which are associated with fixed assets are realized in location of this assets; b) services about transportation of the passengers are realized in location of transportation; c) services in areas of culture, arts, sport, science, education and etc. including the auxiliary services such as organization of exhibitions and fairs are realized in location of actual realization; d) catering. This kind of services is also realized in location of actual realization.

Council Directive 2009/69/EC of 25 June 2009⁶ strengthen measures for struggle with VAT evasion linked to imports. Directive settles the conditions that allow to absolve VAT when from delivery of goods to one country follow its delivery to another country—member of EU. According to the acting order import is absolved from VAT if after it goods will be delivered to the location of trader which works in another EU country. Poorly through-out employment of this norm by several countries became the reason of difficulties in actual tracking of goods. As a result scales usage of this absolve in “rotary schemes” of VAT evasion.

According to the Directive importer is absolved from VAT if he gives to the competent state body on which territory import is bringing the next information:

- identification number of importer VAT-payer, which is conferred by the country-importer of goods:
- identification number of customer VAT-payer to the address of which the delivery of goods is realized which is conferred in another country-member of EU or his own number which is conferred in country – the final receiver of goods
- documentary confirmation that imported goods are intended for delivery from country-importer to another EU country.

It is considered that assignment of such information allows to limit the usage of “rotary schemes”. European commission adds specific importance to struggle with VAT machinations, as a result of which countries – members of EU lose approximately 200–250 billion euro in a year. Meanwhile loss (the main part of which dues to

6 Council Directive 2009/69/EC of 25 June 2009 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards tax evasion linked to imports. Official Journal of EU. L. 175/12, 4.7.2009.

“rotary schemes”) takes approximately 40 billion euro in a year, which is 10% of all tax funds.

Council Directive 2010/88/EU of 7 December 2010⁷ put up the standard level of VAT. In period from 1 January 2011 till 31 December 2015 it must be not less than 15%. Appearance of this norm was connected with growing difference between rates which are put up by legislation of various EU countries. Till 1 January 2011 countries–members of EU must adjust its national legislation to accordance with this Directive. So in Austria the minimal rate of VAT is 20% (§ 10 of VAT Act⁸) and in UK–17,5% (sc. 2 of VAT Act⁹).

In pursuance of Council Directive no 112 in 2010 was passed Council Regulation № 904 of the Administrative cooperation and combating fraud in the sphere of VAT.¹⁰ Regulation shall be binding in all its parts and directly applicable in all member-states.

In accordance with Regulation № 904, each Member State of the EU should have been up to December 1, 2010 to determine the authority, which will execute conditions of the Regulation. In addition, the state had to establish central information offices for the exchange information. Based upon the Regulation the exchange of information is carrying out on the base of a query. The answer to the request should be granted as quickly as possible, but not later than three months after treatment. Regulation also allows the exchange of information without prior request. In accordance with the Regulation a single electronic system, which includes information about all VAT numbers of taxpayers, customers, the total cost of goods and others is created.

On the 31 January of 2012 European commission passed the Regulation, detailing rules of Regulation № 904.¹¹ For example, information about unregistered organizations and new vehicles is considered as information provided without request of data.

In July 2010, an Adjusted EU Directive on VAT¹² was officially published. It establishes a new order, whereby the paper and electronic invoices have the same legal force. The Directive removes obstacles to the use of electronic invoices and sets the dates of invoices registration, allowing an accelerated mode of information exchange within the EU. In particular, now procedures to ensure the integrity and validity of electronic invoices are not standardized. In previous editions of the Directive was a list of acceptable methods, which included, *inter alia*, an enhanced digital signature. To ensure the integrity and validity of electronic invoices, you can use the log. Direc-

7 Council Directive 2010/88/EU of 7 December 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, with regard to the duration of the obligation to respect a minimum standard rate. Official Journal of EU. L 326. 10.12.2010. p. 1–2.

8 Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994), StF. BGBl. 1994. No. 663. Value Added Tax Act 1994. www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/section/2 (дата обращения: 15.06.2012).

10 Council Regulation (EU) No. 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax. Official Journal of EU. L 268/1. 12.10.2010.

11 Commission Implementing Regulation (EU) No. 79/2012 of 31 January 2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Regulation (EU) No. 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax. Official Journal of EU. L 029. 01.02.2012. P. 13–32.

12 Council Directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing. Official Journal of EU. L 189/1, 22.7.2010.

tive allows storage of invoices in another EU country. However, the procedure for the storage of invoices is determined by the State in which the taxpayer is registered.

The contents of the invoice are generally determined by the state where the recipient of the goods (services) is situated. In the application of the mechanism of VAT payments not in the place of incorporation but in the place of purchase (the principle of “reverse taxation”) the contents of invoices determined by the laws of the State in which the registered supplier of goods (services) is situated. The invoice should be set no later than the 15th day of the month following the month in which delivery was made. Deliveries of more than a month are considered “completed” at the end of each calendar month. Thus, the invoice must be made up at least once a month.

Small and medium-sized companies have an opportunity of VAT payment and receive its return on the fact of actual receipt of payment for the goods (without regard to invoicing). Member States shall implement the adjusted Directive to January 1, 2013

An important role in VAT payment regulation plays Regulation № 282/2011 of 15 March 2011 r.¹³ The Regulation implements some rules of 2006 Directive. Specifically it discloses the concept of “Electronically supplied services” (article 7). Electronically supplied services shall include services which are delivered over the Internet or an electronic network and the nature of which renders their supply essentially automated and involving minimal human intervention, and impossible to ensure in the absence of information technology. In particular, they include:

- 1) the supply of digitised products generally, including software and changes to or upgrades of software;
- 2) services providing or supporting a business or personal presence on an electronic network such as a website or a webpage;
- 3) services automatically generated from a computer via the Internet or an electronic network, in response to specific data input by the recipient;
- 4) the transfer for consideration of the right to put goods or services up for sale on an Internet site operating as an online market on which potential buyers make their bids by an automated procedure and on which the parties are notified of a sale by electronic mail automatically generated from a computer;
- 5) Internet Service Packages (ISP) of information in which the telecommunications component forms an ancillary and subordinate part (i.e. packages going beyond mere Internet access and including other elements such as content pages giving access to news, weather or travel reports; playgrounds; website hosting; access to online debates etc.);

Also article 6 of the Regulation gives definition to the concept of Restaurant and catering services.

13 Council Implementing Regulation (EU) No. 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. Official Journal of EU. L 077. 23.03.2011. p. 1–22.

Restaurant and catering services mean services consisting of the supply of prepared or unprepared food or beverages or both, for human consumption, accompanied by sufficient support services allowing for the immediate consumption thereof. The provision of food or beverages or both is only one component of the whole in which services shall predominate. Restaurant services are the supply of such services on the premises of the supplier, and catering services are the supply of such services off the premises of the supplier.

Great value in the Regulation is reflected to the concept of status, capacity and location of the buyer. It should be taken in mind that rules of the Regulation largely overlap with rules of the Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008, already mentioned above. Regulation divides consumers into two groups: customers, created in the EU, consumers created outside the EU (Article 18) The first group includes taxpayers who reported to the supplier a VAT number and the provider has received confirmation of the validity of this number (validity can be tested with the help of the site¹⁴). If the buyer has not received VAT number, the supplier must accept any other sufficient proof that the buyer is a taxpayer. Buyers that are created outside the EU must provide existing in their countries analog of VAT number, as well as other evidence that they are taxpayers.

Particular attention in the reform of the VAT Institute of in the EU is paid to the creation of the Common consolidated corporate tax base (CCCTB).¹⁵ The project was announced by the European Commission in March of this year. According to experts, the differences in corporate tax systems in 27 EU countries significantly hamper the development of transnational corporations. Nowadays they must carry out the legislation of each country where they are doing business, in the face of serious differences in national legal systems. They have to deal simultaneously with 27 different tax authorities. Incredible difficulties arise in determining the order of taxation of transactions within the group because of transfer pricing, companies do not have the legal possibility to compensate for losses in one country with profit which they received in another country. All of this leads to high expenses of large firms. For small companies such differences actually become an insurmountable obstacle for operations in neighboring countries.

Single base of corporate tax will allow companies to submit tax declarations by the principle of one window, ie appears availability of assign single consolidated tax declaration about all company activities on the territory of the EU into tax authority of any one state. Companies will be able to fulfill the requirements of a unified system of calculating taxable income, consolidating profits and losses in all EU countries, where they do business.

Initiative of CCCTB represents single set of taxation norms in part of volume of taxable income of transnational corporation's detection. New rules suppose that taxable base can be divided on a certain parts in all countries, where business is lead-

14 www.ec.europa.eu/taxation_customs/vies/ (Date: 17.06.2012).

15 Opinion of the Committee of the Regions on the "Common consolidated corporate tax base (CCCTB)". Official Journal of EU. C 054. 23.02.2012. p. 65–69.

ing. Proposed that calculation of these parts will be executed by a special formula, taking into account values of assets, expenses on a labor payment and volume of sales in each country. Each of these indicators will have the same value in the formula. After taxable base assessment to countries, profit share in a respective country is imposed by taxes at a set value of a corporate tax. Therefore necessity of transfer prices counting in in-house operations is falling away. Companies will be able to consolidate their own reports over a five year period, with automatically prolongation of the conditions for three years, if only decision about rejection of a selected condition and return to the ordinary system of taxation administration will not be made.

In accordance with intention CCCTB every state–member of the EU will reserve the right to establish rate of corporate tax on their own choice. Idea of CCCTB initiated discussion as far back as in 2001, concrete suggestions were made in 2008, however remained as a project because of Ireland's position. They were included into agenda of the EU again at the October of the last year.

In the case of suggestions of the European Commission acceptance by legislative authorities of the EU, companies will be able to apply new rules by option if they will consider this more profitable for them. It is not ruled out, that company is able to make a decision to save previous principles of taxation.

By the opinion of EU experts wide-ranging application of new taxation system at the expense of simplification of tax administration proceedings will permit to reduce costs of European companies and can substantially abate amount of paid taxes. It is supposed in the European Commission that CCCTB will raise competitiveness of the EU in the world arena and, consequently will make the EU more attractive for investors outside the EU.

Thus, documents of the EU institutions about VAT regulation are modified in last years. Meanwhile norms of regulations minutely exposing Council Directive 2006/112 and directing concrete implementation measures to member-states of the EU are of special interest. Regulations have direct action and straightly regulate relations in the sphere of VAT payment.

Abstract

The article deals with questions of contemporary VAT legislative regulation in the European Union. Main attention is paid to Council Implementing Regulation (EU) No. 282/2011 of 15 March 2011, in particular to electronically supplied services, place of taxable transactions and place of supply of goods. Other legislative acts of the EU which were passed during last years are examined in the article too. The article is also devoted to problems of electronic invoices and creation of Common consolidated corporate tax base.

Possible Changes of Legal Regulation of Budget Determination of Taxes, Fees and Other Similar Financial Considerations in the Czech Republic

Radim Boháč¹

1. Introduction

The legislation of budgetary determination of taxes, charges and other similar financial considerations is a very important political issue. Based on this legislation the revenue from taxes, charges and other similar financial considerations is divided into particular public budgets.

Currently in the Czech Republic there is a debate on changing the budgetary determination of taxes, which should provide more financial resources from shared taxes for smaller municipalities. On the contrary, four largest cities in the Czech Republic (e.g. Prague, Brno, Ostrava, and Pilsen)² should worse off.

The aim of this article is not to describe and evaluate this proposal, but to focus on budgetary determination of taxes, charges and other similar financial considerations from theoretical point of view and to suggest possible changes in legislation.

In the first part I focus on taxes, charges and other similar financial considerations briefly. The second part deals with budgetary determination of taxes, charges and other similar financial considerations as an element of tax, charge or other similar financial consideration structure in order to conclude whether the budgetary determination is or is not the element of the structure of tax, charge or other similar

¹ Charles University in Prague (the Czech Republic).

² Vlada. cz. Vláda schválila novelu zákona o rozpočtovém určení daní. Available on: www.vlada.cz (2012–05–23).

financial consideration. The third part is devoted to legislation of budgetary determination of taxes, charges and other similar financial considerations in the legal order of the Czech Republic. After describing and evaluating the legislation, some possible changes of this legislation are suggested. The last part deals with procedural aspects related to budgetary determination of taxes, charges and other similar financial considerations. Also in this part there is a description and evaluation of legislation and changes de lege ferenda are proposed as well.

2. Taxes, charges and other similar financial considerations

In the Czech Republic there is, concerning the definition of tax, an elaborated theory, both legal and economical. Currently it is possible to deduce following main characteristics of taxes. Taxes are

- 1) financial considerations (paying tax in non-cash form is not possible),
- 2) legal (taxes can be imposed only pursuant to law),
- 3) involuntary (it is a duty to pay taxes),
- 4) non-refundable (taxes are not returned to taxpayers),
- 5) non-specific (tax payment is not assigned for specific purpose),
- 6) non-equivalent (it absents an immediate consideration by public authority),
- 7) non-sanction (tax is not considered a penalty for failure to fulfill obligations),
- 8) administrated by the state or by other public law entities (public corporations),
- 9) revenue of public budgets.

Based on stated it is possible to create the following general definition of taxes. Taxes are non-specific, non-refundable, non-equivalent and non-sanction mandatory financial considerations imposed pursuant to law and administrated by the state or by other public law entities which are the revenues of public budgets.

In contrast, charges can be characterized with following features. Charges are

- 1) financial considerations (paying charge in non-cash form is not possible),
- 2) legal (charges can be imposed only pursuant to law),
- 3) involuntary (it is a duty to pay charges),
- 4) non-refundable (charges are not returned to charges-payers),
- 5) specific (charge payment should be assigned for specific purpose),
- 6) equivalent (immediate consideration by public authority is provided),
- 7) non-sanction (charge is not considered a penalty for failure to fulfill obligations),
- 8) administrated by the state or by other public law entities (public corporations),
- 9) revenue of public budgets.

Based on stated it is possible to create the following general definition of charges. Charges are specific, non-refundable, equivalent and non-sanction mandatory financial considerations imposed pursuant to law and administrated by the state or by other public law entities which are the revenues of public budgets.

Similar financial considerations are financial considerations which are not termed as tax or charge; however they meet most of foregoing points of tax or charge. Typically these financial considerations are designated as levies, customs, payments, contributions etc.

Every tax, charge or other similar financial consideration is defined by specific structural elements. Particular authors state different structural elements and classify them differently. Usually the structure elements are specified only with taxes, not with charges and other financial considerations.

Structural elements of taxes, charges and other financial considerations are difficult to define. However we can imagine them as basic building blocks of any tax, charge or other similar financial consideration; without these this financial considerations would not exist, would not be defined. These elements should include budgetary determination of taxes, charges and other similar financial considerations.

3. Budgetary determination as an element of structure of tax, charge or other financial consideration

The specialized literature discusses budgetary determination of taxes more within passages related to public budgets' revenues, than within passages related to taxes, charges and other similar financial considerations.

Prague financial law textbook³ in the chapter on elements of the legal structure of taxes and charges does not cover budgetary determination, nor in other parts does the book explicitly mention the budgetary determination as an element of the structure of tax, charge or other similar financial consideration. The budgetary determination is covered in chapter on budgetary law. Neither the Brno-Pilsen financial law textbook⁴ does include the budgetary determination into basic elements of tax technique. The same is true in the case of Slovak tax law textbook⁵ that provides a wide range of tax elements, but the budgetary determination is not included either.

Economic publication Public finance⁶ regulates so called tax requirements, but the budgetary determination is not included. The budgetary determination of taxes is briefly discussed in the section on public budgets.

Conversely, Brno tax law textbook⁷ includes the budgetary determination into structural elements of the tax. Budgetary determination is defined as *"it means to which of public funds (budgets) goes the revenue of tax and whether the whole revenue goes to specified fund or whether funds share the revenue in certain proportion"*.

3 M. Bakeš, M. Karfíková, P. Kotáb, H. Marková, Finanční právo. 5. upravené vydání, Praha 2009.

4 P. Jánošíková, P. Mrkývka, I. Tomazič et al., Finanční a daňové právo, Plzeň 2009.

5 V. Babčák, Daňové právo Slovenskej republiky, Bratislava 2010.

6 J. Peková, Veřejné finance: úvod do problematiky, Praha 2008, p. 145 an.

7 M. Radvan et al., Finanční právo a finanční správa: Berní právo, Brno 2008, p. 33.

It is obvious that only one specialized publication explicitly includes the budgetary determination of taxes into elements of tax structure. However I believe that it should be considered as a structural element of tax, charge and other similar financial consideration because without it every tax, charge and other similar financial consideration would lose its meaning. It would be then just determined and collected but it would not happen to be revenue of certain public budget.

The budgetary determination of taxes, charges and other similar financial considerations could be characterized as determination of public budget that receives the revenue of tax, charge or other similar financial consideration. It is the essential structure element of any tax, charge or other similar financial consideration.

From a theoretical point of view it can be considered that the budgetary determination of certain tax, charge or other similar financial consideration will be adjusted along with other basic elements of such tax, charge or other similar financial considerations. Another possibility is to adjust the budgetary determination of all taxes, charges or other similar financial considerations in one legal regulation governing the budgetary determination. The third option could be a regulation where the budgetary determination of taxes, charges or other similar financial considerations, which all flow to one budget, will be regulated together with other elements of tax structure of these taxes, charges or other similar financial considerations and the regulation of taxes, charges or other similar financial considerations, which are shared by public budgets, will be included in one separate special law. The combination of above mentioned options could be also possible. The current legislation does not comprise any of above mentioned options. This is a solution which is in my opinion, from theoretical point of view, not the ideal one.

4. Legal regulation of budgetary determination in the legal order of the Czech Republic

Regarding legal regulation of budgetary determination of taxes in the legal order of the Czech Republic, this regulation is not incorporated into one legal act. Generally, it could be said that taxes are revenues of the state budget; this results from Sec. 6 (1) (a) of the budgetary rules,⁸ that provides that *“revenues of the state budget consist of tax revenues including accessory, unless a special law provides otherwise”*. This is a general rule that could be changed by special rules stated in other laws. Cited provision does not refer to taxes only, but also to tax accessory while it refers to the Act on Taxes and Charges Administration,⁹ which is already abolished. It should be added that according to the Tax Procedure Code the term tax also includes the tax accessory¹⁰ while the term tax accessory means interests, penalties, fines and cost of the proceedings if they are imposed or if they are based on tax laws. Concerning this case it is, in my opinion, useless to state that the term tax contains accessory. It can be

8 Act No. 218/2000 Coll., on Budgetary Rules and amending certain related acts (budgetary rules), as amended.

9 Specifically, the provisions of Sec. 58 of Act No. 337/1992 Coll., on Taxes and Charges Administration, as amended.

10 See Sec. 2 (4) of the Tax Procedure Code.

concluded that if the tax should not be considered as the revenue of the state budget, another legal regulation than the budgetary rules¹¹ must then provide that the tax is the revenue of other budget (budgets). The special legal regulation, that is *lex specialis* to Sec. 6 (1) (a) of the budgetary rules, is the Act on Budgetary Determination of Taxes.¹² This Act governs the budgetary determination of value added tax, excise taxes (this is only the excise tax on mineral oils in fact), income tax, real estate tax and road tax,¹³ but not in complex, as it governs only the parts concerning the revenues of the taxes which are not revenues of the state budget.

Real estate tax and road tax flow to other than the state budget, real estate tax to municipal budgets and road tax to the budget of the State Fund of Transport Infrastructure. For other taxes (income tax, value added tax and excise tax on mineral oils) the Act on Budgetary Determination of Taxes provides that only certain part of their revenue goes to other than the state budget.

Personal income tax is, for the purpose of its budgetary determination, divided into three groups. The first group is the personal income tax from employment and functional benefits paid by employer as a tax payer, except for personal income taxes collected by a special rate deduction. The revenue of this part of personal income tax is divided between the state budget (approx. 69%), regional budgets (approx. 9%) and municipal budgets (approx. 22%), while concerning the municipal budgets the amount of employees in the municipality is taken into consideration as well. The second group is the personal income tax collected by a special rate deduction which is also divided between the state budget (approx. 70%), regional budgets (approx. 9%) and municipal budgets (approx. 21%). The third group comprises personal income tax which is not included in above mentioned two groups. Municipal budgets receive 30% of revenue of this part of personal income tax; concretely the receiving municipality is the one with permanent residence of certain individual. The remaining part is divided between the state budget (approx. 70%), regional budgets (approx. 9%) and municipal budgets (approx. 21%).

Also the corporate income tax is divided between the state budget (approx. 70%), regional budgets (approx. 9%) and municipal budgets (approx. 21%). An exception is the corporate income tax imposed on the certain municipality or region that is the revenue of respective region or municipality with the exception of the difference between the tax assessed or additionally assessed to the municipality by the tax administrator and tax granted or subsequently granted to the municipality and tax accessory.

Concerning value added tax, i.e. the most profitable tax in the Czech Republic, the revenue of this tax is shared by the state budget (approx. 70%), regional budgets (approx. 9%) and municipal budgets (approx. 21%). The revenue of excise tax

11 From a theoretical point of view, it cannot be excluded to establish budgetary rules itself, but from a practical standpoint this is factually impossible.

12 Act No. 243/2000 Coll., on Budgetary Determination of Revenues of some Taxes to local government units and some state funds (the Act on Budgetary Determination of Taxes), as amended.

13 See Sec. 1 of the Act on Budgetary Determination of Taxes.

on mineral oils is divided between the state budget (approx. 91%) and the budget of the State Fund of Transport Infrastructure.

Tax system of the Czech Republic currently contains a total amount of 16 taxes¹⁴ and 12¹⁵ of these 16 taxes are exclusive revenues of one public budget. Concerning these taxes it would be appropriate for the budgetary determination of these taxes to be regulated directly in the law which also regulates the respective tax. For example, the budgetary determination of real estate tax would be regulated in the Act on Real Estate Tax,¹⁶ budgetary determination of road tax would be regulated in the Act on Road Tax,¹⁷ etc. Only 4 taxes in the tax system of the Czech Republic are shared taxes. The specific example of these taxes is the excise tax on mineral oils that is shared by the state budget and by the budget of the State Fund of Transport Infrastructure. Other shared taxes are shared by the state budget, municipal budgets and regional budgets, while the legal regulation of budgetary sharing is quite complicated. This is especially because the revenue needs to be divided not only between the state budget, municipal budgets and regional budgets, but also between individual municipal budgets and individual regional budgets. Furthermore, the budgetary determination of personal income tax is also complicated, because revenue of this tax is at first internally divided into particular groups, and then each of these groups is budgetary shared in a different way. For these reasons, it seems to be the best to regulate the budgetary determination of excise tax on mineral oils in the Act on Excise Duties.¹⁸ It would be appropriate to regulate the budgetary determination of remaining shared taxes (i.e. income taxes and value added tax) in a special law regulating the budgetary determination of these taxes. From a theoretical point of view, it would be a system, in which the budgetary determination of taxes, whose revenue flows into one budget, would be regulated in a law regulating these taxes, and the budgetary determination of taxes, whose revenue is shared by more public budgets, would be regulated in a special law. The only exception would be the budgetary determination of excise tax on mineral oils, which would also be regulated in corresponding tax law, i.e. in the Act on Excise Taxes.

Regarding the legal regulation of budgetary determination of charges in the Czech legal system, this regulation is not unified. Within the Czech legal system, charges can be divided into state charges, local charges and other charges.¹⁹

The state charges include court charges and administrative charges. Court charges are under provision of Sec. 6 (1) (g) of the Budgetary Rules revenues of the state budget. Concerning the administrative charges, the situation is more complicated. General provisions of Sec. 6 sub. (1) (g) of the Budgetary Rules provides that the administrative charges are revenues of the state budget. However, not all administrative charges are revenues of the state budget, because there are provisions special to

14 These are 7 direct taxes; value added tax, 5 excise duties and 3 energy taxes.

15 These are all direct taxes except for income tax, excise taxes except for tax on mineral oils and energy taxes.

16 Act No. 338/1992 Coll., on Real Estate Tax, as amended.

17 Act No. 16/1993 Coll., on Road Tax, as amended.

18 Act No. 353/2003 Coll., on Excise Taxes, as amended.

19 See M. Bakeš, M. Karfíková, P. Kotá, H. Marková, *Finanční právo*. 5. upravené vydání, Praha 2009.

this general provision. Firstly, there are provisions of Sec. 7 sub. (1) (d) and Sec. 8 (1) (d) of the Budgetary Rules of Territorial Budgets²⁰ which provides that if the municipality or region executes state administration, the revenues of this activity (including revenues of administrative charges) are revenues of the municipal or regional budget. Finally, the provision of Sec. 49a (1) of the Act on the Czech National Bank²¹ stipulates that the administrative charges for the acts of the Czech National Bank are revenue of the Czech National Bank.

The group of other charges includes an inhomogeneous group of financial considerations described as “charges”. Examples include charges under the Water Act, charges associated with the protection of air, time charge for the use of certain types of road, spa charge, etc. Budgetary determination of those other charges is usually regulated in the legislation regulating certain charge. Revenue of these charges is often shared by more public budgets (e.g. regional budget and the budget of the State Environmental Fund, etc.).

As evident, in case of charges several approaches to determining their budgetary determination can be found. There is a general rule for court charges and administrative charges, regulated in the Budgetary Rules, which provide that these charges are revenue of the state budget. In case of administrative charges the general rule is broken in favor of the budgets of municipalities, regions and the Czech National Bank, in laws regulating the budgetary management of municipal budgets, regional budgets and budget of the Czech National Bank. A norm on the budgetary determination of court and administrative charges cannot be found in law regulating these charges. Regarding other charges, the budgetary determination is regulated along with its legal regulation. In my opinion, this fragmented approach is not suitable. In this case I would consider following rule as an ideal one: The budgetary determination of charges would be regulated along with the legal regulation of corresponding charges in a similar way as by other charges. This approach would mean that the budgetary determination of court charges would be regulated in the Act on Court Charges²² and the budgetary determination of administrative charges in the Act on Administrative Charges.²³

In the Czech Republic, the category of other similar financial considerations includes especially levies, customs, payments, contributions. The budgetary determination is usually regulated along with legal regulation of corresponding financial consideration. An example is the levy of lotteries and other similar games or payments under the Mining Act. An exception in this respect is customs, which budgetary determination is provided in Sec. 6 (1) (c) of the Budgetary Rules. This provision stipulates that revenues of proportions of customs, which is under the law of the European Union left to the member states to cover the costs associated with collection of the customs and revenues of sanctions and levies of execution costs in customs

20 Act No. 250/2000 Coll., on Budgetary Rules of Territorial Budgets, as amended.

21 Act No. 6/1993 Coll., on the Czech National Bank, as amended.

22 Act No. 549/1991 Coll., on Court Charges, as amended.

23 Act No. 634/2004 Coll., on Administrative Charges, as amended.

procedure, are revenue of the state budget. The remaining part of the customs revenue creates revenue of the budget of the European Union.

In case of other similar financial considerations it seems that the best solution is to regulate budgetary determination of particular financial consideration along with its legal regulation. The system would be the same as in case of charges.

5. Procedural aspects related to budgetary determination

As already mentioned above, the budgetary determination can be understood as a structural element of any tax, charge or other similar financial consideration. However, it is necessary to distinguish the actual process that occurs in the transfer of revenues of taxes, charges and other similar financial considerations to the relevant public budgets. This issue already belongs to the procedural law as the administration of taxes, charges and other similar financial considerations.

The general legislation governing the administration of taxes, charges and other similar financial considerations, the Tax Procedure Code, regulates in Sec. 257 and 258 the transfer of tax revenues.²⁴ These sections govern the basic rule that if the tax administrator administers taxes, whose revenues belong to other public budget than the one which includes the accounts administrated by the administrator, the administrator will transfer tax revenues in accordance to the budgetary determination and within the terms prescribed by law. This law is the Act on Budgetary Determination of Taxes, or more precisely, its Sec. 6 regulating the transfer of tax revenues. Under this provision, the tax administrator transfers tax revenue intended for the recipient at least once a month, if the sum to be transferred is higher than CZK 500, and this rule applies to the so called shared taxes. In case of taxes, which belong exclusively to a budget different from the state budget, the tax administrator transfers tax revenues from those taxes to the recipients within 1 month from the date on which these means were credited on a taxpayer's personal account.

Sec. 6 of the Act on Budgetary Determination of Taxes includes subsection 5, which determines, that by the tax transfers of tax revenues not listed in Sec. 1 of the Act on Budgetary Determination of Taxes, which are intended to recipients under special laws, the tax administrator shall apply *mutatis mutandis* Sec. 6 of this Act. Sec. 257(1) of the Tax Procedure Code in connection with Sec. 6(5) of the Act on Budgetary Determination of Taxes means that the Tax Procedure Code and Sec. 6 of the Act on Budgetary Determination of Taxes applies to all transfers of any revenues from taxes, charges or other similar financial considerations.

From a theoretical point of view, the situation described above is not ideal. Much clearer and more systematic would be to comprehensively regulate the general regulation of transfer of revenues from taxes, charges and other similar financial considerations in the Tax Procedure Code only. This would mean to include the Sec. 6 of the

24 Tax under the Tax Procedure Code means the financial consideration described by law as tax, customs or charge; financial consideration, in case that law stipulates, that it is administered under this law, and financial consideration within divided administration. Tax includes also tax deduction, tax loss or other mean of taxation and the tax accessory.

Act on Budgetary Determination of Taxes into the Tax Procedure Code. The particular laws regulating taxes, charges and other similar financial considerations could then include special provisions to these general procedural rules.

6. Conclusions

This article deals with legal regulation of the budgetary determination of taxes, charges and other similar financial considerations in the Czech Republic.

The budgetary determination of taxes, charges and other similar financial considerations can be characterized as determination of public budget that receives revenues from tax, charge or other similar financial consideration. It is the essential structural element of any tax, charge or other similar financial consideration.

The budgetary determination of taxes is not regulated uniformly within the Czech legal system. I suggest creating a system in which the budgetary determination of taxes, whose revenue goes into one budget, would be regulated in a law regulating these taxes, and the budgetary determination of taxes, whose revenue is shared by more public budgets, would be regulated by a special law. The only exception would be the budgetary determination of excise tax on mineral oils, which would also be regulated in corresponding tax law, i.e. in the Act on Excises Taxes.

Neither the budgetary determination of charges and other similar financial considerations has a uniform legal regulation. In this case I would consider following rule as ideal: The budgetary determination of charges would be regulated along with the legal regulation of corresponding charges in a similar way as by other charges. Even in case of other similar financial considerations it seems that the best solution is to regulate budgetary determination of particular financial consideration along with its legal regulation.

Regarding the procedural aspects of budgetary determination, I came to the conclusion that much clearer and more systematic would be to regulate the general legislation of transfer of the tax revenues, revenues from charges and other similar financial considerations comprehensively in the Tax Procedure Code only and the particular acts regulating taxes, charges and other financial considerations would then include special provisions towards to these general procedural rules.

Abstract

The legislation of budgetary determination of taxes, charges and other similar financial considerations is a very important political issue. Based on this legislation the revenue from taxes, charges and other similar financial considerations is divided into particular public budgets. The article deals with the budgetary determination of taxes, charges and other similar financial considerations as a structural element of tax, charge or other similar financial consideration in order to conclude whether the budgetary determination is a structural element of tax, charge or other similar financial consideration or not. The third part is devoted to legislation of budgetary determination of taxes, charges and other similar financial considerations in legal order

of the Czech Republic. After describing and evaluating the legislation, some possible changes of this legislation are suggested. Finally the last part deals with procedural aspects related to budgetary determination of taxes, charges and other similar financial considerations. Also in this part there is a description and evaluation of legislation and then changes *de lege ferenda* are proposed as well.

Перспективы развития банковского законодательства регулирующего банковский надзор

Елена Черникова¹

Банковская система и ее возможности должны быть адекватны тем вызовам, которые стоят перед страной и государством, ориентироваться на запросы граждан во всех социально значимых сферах общественной жизни, способствовать разрешению широкого спектра жизненно – важных вопросов. Одновременно работа банков призвана давать дополнительные импульсы росту, модернизации и структурной перестройке экономики. Данные идеи непосредственно определены высшим руководством Российской Федерации и заложены в основах Стратегии развития банковского сектора до 2015 года.²

В развитии современного банковского законодательства данный документ может играть не последнюю роль, в связи, с чем его содержание подлежит теоретической проработке.

Главной идеей Стратегии является изменение модели развития российского банковского сектора.

К сожалению, общественным сознанием банковский сектор, банки оцениваются в первую очередь в роли финансовых посредников, и значительно реже в качестве источников экономического роста, модернизации и структурной перестройки экономики, социальной эволюции. Подобное восприятие характерно как для России, так и для мира в целом, и связано с публичными представлениями общества о банках, рынке банковских и финансовых услуг, репутацией «виновников экономиче-

1 Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Десятый арбитражный апелляционный суд, Москва (Россия).

2 В.В. Путин, На совещании по стратегии развития банковского сектора до 2015 года, <http://premier.gov.ru/events/news/13933>.

ских кризисов» и жесткого предпринимательства. В рассматриваемом стратегическом документе банковский сектор, по-прежнему рассматривается как важнейший элемент системы финансового посредничества в Российской Федерации.

На наш взгляд, задачей экономической и правовой теории является просвещение общественного сознания на этот счет.

В финансово-правовой теории постановка вопроса о рассмотрении банковской системы Российской Федерации в качестве составной части единой денежно-кредитной сферы России не нова, и обоснована Я.А. Гейвандовым, исходя из социально-правовой природы банковской деятельности и банковской системы.³ В развитие данной позиции можно продолжить, что в силу формально-юридического определения банковской систему обоснованно считать частью социально-экономической системы государства в целом, поскольку все ее субъекты, в том числе в силу закона включены в структурный состав последней, как органичный компонент денежно-кредитной системы России и экономической системы страны в целом.

В экономической теории А.М. Тавасиевым обоснован взгляд на банковскую систему как входящую в более широкую систему – экономику страны в целом. Это, с одной стороны означает, что «банковская система в важнейших своих параметрах должна соответствовать так называемому реальному сектору экономики..., а слабая банковская система способна тормозить развитие последнего».⁴

Единство обеих доктрин состоит в том, что системное рассмотрение названных явлений обусловлено потребностями комплексного государственного управляющего воздействия на экономические и социальные отношения, и направлено на недопустимость автономного рассмотрения проблем одной системы по отношению к другой и попыток раздельного их разрешения. Банковский сектор должен формироваться, а банковская деятельность регулироваться «исходя из первенства закономерностей, потребностей и возможностей системы в целом (экономики в целом) по отношению к закономерностям, потребностям и интересам подсистемы (банковского сектора)... банковский сектор, не соответствующий остальной экономике (включая домашние хозяйства), обществу в целом не нужен. ... деятельность банков должна быть эффективной не только для них самих, но и для их клиентов, для экономики (общества) в целом»,⁵ отмечает А.М. Тавасиев в то же время, Я.А. Гейвандов подчеркивает, что «субъекты, осуществляющие банковскую деятельность, являясь составной частью единой денежно-кредитной сферы России, одновременно образуют самостоятельную группу институтов, именуемых банковской системой. При этом, проблемы возникающие в последней негативно влияют на всю денежно-кредитную сферу»,⁶ а мы позволим себе продолжить, и незамедлительно отражаются на состоянии российской экономики и социальном состоянии общества в целом. Поэтому «государственное регулирующее воздействие на банковскую систему надлежит оценивать в комплексе – как часть единого механизма регулирования де-

3 А.Я. Гейвандов, Социальные и правовые основы банковской системы Российской Федерации, Москва 2003, с. 13–32.

4 А.М. Тавасиев, Антикризисное управление кредитными организациями, Москва 2010, с. 8.

5 Там же, с. 8.

6 А.Я. Гейвандов, *op. cit.*, с. 32.

нежно-кредитной сферы, необходимость существования которого зафиксировать в федеральном законодательстве. Однако это отнюдь не исключает существования особых отличительных признаков, присущих банковской системе России, а также формам и методам ее регулирования».⁷

Одним из ключевых вопросов экономической политики любого государства являются повышение надежности, конкурентоспособности национальной кредитной системы, формирование современного рынка банковских услуг. Данное обстоятельство неоднократно отмечал В.В. Путин.⁸

Основным содержанием реформы банковского сектора в Стратегии развития банковского сектора Российской Федерации до 2015 года определено изменение качества банковской деятельности, включающее расширение перечня и модернизацию способов предоставления услуг и повышение устойчивости ведения банковского бизнеса.⁹ Указанные цели предполагают переход от преимущественно экстенсивной модели банковской деятельности (имевшей место в период развития мирового финансового кризиса) к интенсивной форме ее развития.

Реальная практика функционирования денежно-кредитной сферы российской экономики, свидетельствует, что банковская система включает в себя достаточно широкий спектр различных институтов и организаций. Механизм банковского надзора обоснованно относить к структурным и конституционным элементам этой системы, поскольку им обеспечиваются одновременно ее финансовая устойчивость и экономики в целом.

В содержании современной единой государственной денежно-кредитной политики на 2010 и период 2011 и 2012 годов, а также в Стратегии развития банковского сектора Российской Федерации до 2015 года отсутствуют целостный подход к юридическому определению содержания современной банковской деятельности и банковской системы, при этом заявлен курс на изменение модели развития банковского сектора.

Интенсивная модель банковской деятельности характеризуется следующим. Предлагаются: более активное использование информационных технологий, модернизация и расширение на их основе инфраструктуры банковского сектора; расширение перечня современных банковских услуг, предоставляемых населению и предприятиям; рациональное ведение бизнеса, в условиях высокой конкуренции; соблюдение принципов транспарентности и рыночной дисциплины банков; развитие систем корпоративного управления и управления рисками, ориентированными на лучшую международную практику; внедрение эффективной, риск-ориентированной системы банковского регулирования и банковского надзора.

Переход к интенсивной модели банковской деятельности и реальная практика развития денежно-кредитных отношений в стране требуют научно-теоретической разработки всех указанных ее компонентов и механизмов. В условиях преодоления кризисных явлений для всех участников рынка является важным высокая степень

7 Там же, с. 32.

8 <http://premier.gov.ru/events/news/13933/>.

9 www.cbr.ru.

управления рисками в банковской системе, а именно своевременное выявление, идентификация всех рисков, консервативная оценка возможных последствий принимаемых управленческих решений и разработка адекватных мер защиты от рисков. В первую очередь имеются механизмы банковского надзора.

На глубоком теоретическом уровне необходима проработка сущности упомянутых категорий, характеристика, классификация в целях их правового обеспечения и совершенствования механизма управления ими.

Изменение модели развития банковского сектора включает в себя комплекс мероприятий, направленных на совершенствование банковского регулирования и банковского надзора.

Как отмечено в Стратегии развития банковского сектора основным недостатком современного банковского надзора является реализация регулятором при его осуществлении в значительной степени формальных подходов. Одной из причин указанного недостатка указывается ограниченность правовых возможностей Банка России, как органа банковского надзора, по реализации содержательных подходов к оценке рисков кредитных организаций. С одной стороны, в существенной степени российское законодательство не отвечает международным стандартам в части осуществления надзора на консолидированной основе и определения (в целях ограничения концентрации рисков) критериев связанности заемщиков между собой и связанности заемщиков с банком. Также не соответствует международным подходам к осуществлению эффективного надзора перечень имеющихся в распоряжении банка России мер надзорного реагирования. Анализ действующего банковского законодательства и теоретических позиций различных авторов, позволяют также отметить, что с надзорной деятельности, к сожалению, конкурирует проверочная деятельность и банковский мониторинг, позволяющие осуществлять наблюдение за состоянием банковской сферы, производить оценку ее результатов и прогнозирование ее развития.

Прежде всего, в них следует развивать содержательную составляющую. Также необходимо приведение правовых условий и существующей практики осуществления банковского регулирования и банковского надзора в соответствие с международными стандартами (Базельские соглашения о банковском регулировании и надзоре). Важно отметить, что вся эта работа должна дополняться формированием системы регулирования и надзора (контроля) за деятельностью всех организаций, оказывающих финансовые услуги, исходя из принципа пропорциональности предъявляемых требований системной значимости организаций и уровню принимаемых ими рисков.

Согласно действующему российскому законодательству банковская деятельность, является предметом банковского надзора. Именно этим объясняется его классификация в соответствии со спецификой ее нормативного и экономического содержания.

Для финансово-правовой науки и правоприменительной практики первостепенное значение имеет классификация по нормативному критерию, поскольку степень правового обеспечения механизма банковского надзора напрямую связана

с уровнем стабильности и устойчивости функционирования банковской системы в целом. Одновременно важным при осуществлении банковского надзора является соблюдение регулятором прав и законных интересов субъектов банковской деятельности – кредитных организаций.

В основе подходов к проблемам развития банковской деятельности и банковской системы Российской Федерации в условиях реформы банковского сектора, исходя из современного содержания этих общественных явлений, а также реальной практики их развития и экономики в целом, на наш взгляд, глубокого теоретического осмысления требует вопрос о роли и месте экспресс-тестирования банковской деятельности в механизме банковского надзора и банковского регулирования.

В связи со сказанным, особого внимания требуют вопросы укрепления правовой основы реализации Банком России задач по правовому регулированию банковской деятельности и банковскому надзору. Прежде всего, это вопросы изменения банковского законодательства в части установления полномочий Банка России по осуществлению содержательного регулирования и надзора, внедрения в проверочные механизмы консолидированной основы оценки рисков, применения мер надзорного реагирования и процедур их применения, соответствующих международным стандартам.

Государственное управление банковской сферой экономики на основе беспристрастной законодательно выверенной системы и современных технологий является как для России, так и для любой страны с развитой экономикой, желаемой целью. Сокращение объема государственного управления при отсутствии его замещения самоуправленческими механизмами гражданского общества, а в отношении банковской деятельности в силу ее специфики, такое замещение ограничено, ведет к неустойчивым состояниям. Управленческий кризис в период преодоления последствий экономического, недопустим. В связи с чем, в финансово-правовой теории подлежит разработке научно обоснованная методология консолидации контрольной, надзорной и проверочной деятельности за банковской системой на основе научного и эффективного управления. При этом, на наш взгляд, в ее основе могут находиться принципы стимулирования, ответственности и дисциплины, четкого исполнения принятых решений, строго контроля и санкций, государственно-административной этики и культуры. Вопросы идентификации и оценки рисков, и прежде всего имеющих системный характер и природу, а также содержательной основы и интенсивности банковского надзора исходя из риск-ориентированных подходов, требуют особого внимания и глубокого теоретического осмысления, и дальнейшего законодательного закрепления. Не претендуя на всеобъемлющую полноту и истинность авторских изысканий, основываясь на изложенном теоретическом материале, мы полагаем, что особенности правового регулирования банковской деятельности предопределены спецификой ее содержания, банковская деятельность опосредуется банковскими отношениями, данные понятия, в первую очередь, относятся к категориям финансового права, являются межотраслевым и подлежат комплексному правовому регулированию.

Abstract

This article presents a complex theoretical and legal analysis of the problems in regulation of banking activity and in the Russian banking system past financial crisis. The paper shows the most important activity of banks in conditions of the economic crisis and development the system of banks in Russia.

Is a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) an Alternative to Polish Holding Companies?

*Dominik Gajewski*¹

1. At the time of global economy, holding companies gain more and more significance. They are the ones to begin trends in the functioning of economic entities. Especially the cross-border holding companies have immense importance. They have become the most predominantly taken legal form. However, operation of holding companies is hampered by a variety of tax jurisdictions which differ from one another considerably. This problem is also observable in the European Union.

The main postulate of the European Union law is complete abolishment of barriers to the functioning of the internal market. One of these barriers is the lack of regulations referring to the cross-border activity of holding companies. The tax base for companies forming such a group is calculated in line with the rules operative in the countries in which each of these companies has a registered office. Determining what part of the total income of the group ought to be attributed to a given company and the country of its residence presents serious difficulties, especially considering the complicated rules and procedures applicable to transfer pricing. In consequence, cross-border activity results in increased administrative costs related to taxation. What is more, there is a risk that capital groups of companies might employ available measures allowing them to avoid or evade taxation.

The expectations of the groups of companies have been addressed by the European Commission by creating the concept of Common Consolidated Corporate Tax Base² in order to solve this problem. The main purpose of the CCCTB is to launch

1 Warsaw School of Economics (Poland).

2 A Common Consolidated EU Corporate Tax Base, Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004.

the process of consolidation. This process is to consist in consolidation of tax bases of affiliated entities after they have been calculated in line with common rules. The sole method of consolidation would be based on various approaches to the issue, nonetheless, irrespective of the technique adopted, the final outcome of consolidation would be the establishment of a consolidated tax base. This base would consist of the total income subject to taxation generated by the CCTB Group undergoing consolidation. Intergroup transactions would not be included in the consolidated tax base thus leaving them untaxed. Only transactions with entities not going through consolidation would exert influence over the tax base. Thus the tax base would no longer be the individual income of separate companies calculated on the arm's length basis since intragroup transactions would be untaxed. Therefore, entities within a CCCTB Group undergoing consolidation would not be forced to apply regulations concerning transfer pricing for their intragroup transactions. Moreover, one of the effects of consolidation would be compensation of losses incurred by one company with the profits of the other members of the Group and the payments they make to one another (transfer of dividends, interest, licence receivables) would not be subject to taxation.

It is assumed that introducing the CCCTB is optional, which means that a community system for taxation of holdings (based on the CCCTB) co-exists with systems in particular states in the European Union. In consequence, according to the rules of the CCCTB, an entity not belonging to a CCCTB Group will be taxed in line with different rules (i.e., domestic regulations) than entities being part of the Group.

The CCCTB is applicable in the case of four categories of entities:

- individual entities which may establish companies in the EU member states as well as individual fixed places in the EU that belong to a company whose country of residence is not an EU member country;³
- affiliated entities, including the entities whose level of affiliation amounts to over 20 per cent;⁴
- CCCTB Groups comprised of entities with the level of affiliation over the threshold of 50 per cent;
- CCCTB Groups undergoing consolidation, which are established by companies with the level of affiliation over the threshold of 75 per cent.⁵

All the entities belonging to these four categories are granted the right to calculate the tax base in line with the same rules, however, only the entities forming the CCCTB Group undergoing consolidation face the possibility to apply the regulations on consolidation of the common tax base and its apportionment.

The matter of high significance is determining the legal form of the entities applying the CCCTB. The subjective scope of the CCCTB should be worked out by way of relating to domestic regulations with simultaneous application of the mutual rec-

3 CCCTB: possible elements of a technical outline, CCCTB/WP057/doc/en, Brussels, 26.7.2007 r., p. 4.

4 Ibidem.

5 Ibidem.

ognition principle by the member countries as regards regulations with respect to this matter.

Application of the CCCTB will be possible for companies in the member states which are enumerated in the annex to the directive on the CCCTB and which are subject to taxation with corporate taxes enumerated in another annex to the directive (or any other tax replaceable by any of these taxes).⁶ The CCCTB will also be applicable to companies in third-countries (enumerated on an exemplary and not exhaustive list), if these companies have the legal form similar to the form of EU companies subject to taxation with the taxes enumerated in the annexes to the directive and owing fixed places on the territory of a member state.⁷ Thus consolidation would be possible for residents as well as non-residents of the EU for the purpose of taxation of their foreign fixed places situated on the territory of the EU.⁸

The CCCTB is relevant for both the entities conducting cross-border activity and the ones operating only on the territory of one country; such activity may be achieved individually as well as in a group of affiliated entities.⁹

It is assumed that under the CCCTB, after consolidation has been performed, the share of each company in the consolidated tax base is calculated on the basis of the adopted method of apportionment. Subsequently, tax is imposed on an apportioned share in accordance with the rates applicable in the member states of particular companies. The CCCTB is only limited to harmonisation of the rules for calculating the tax base. It does not, however, aim at harmonisation of tax rates.

Under the CCCTB, the member countries would still set the tax rates and thus preserve some influence over the amount of income they gain from corporate taxation. These tax rates would be imposed on their apportioned share in the common consolidated tax base. It seems that among the methods of apportionment of the CCCTB, the adoption of the method based on the formula (formulary apportionment) is the most probable. In this method, the point of departure for allocation of income for the purpose of taxation is the consolidated outcome of the activity of affiliated entities; the income is apportioned with the use of an appropriate formula and the apportioned shares are allocated to the particular members of the group.¹⁰

Apportionment according to the formula may be defined as a method for calculating the corporate tax base for an individual entrepreneur or a group of entrepreneurs; this tax base is attributed to a member country in line with the formula determining the proportional share of a given country on the basis of corporate taxation of an entrepreneur or entrepreneurs by way of referring to a factor or factors that reflect (or are supposed to reflect) the main activity generating income on the territory of a country.¹¹

6 Ibidem, p. 5.

7 The method of the subjective scope of the CCCTB is analogous to the method adopted in the Council Directive 90/434/EEC, 90/435/EEC, and 2003/49/EC.

8 CCCTB: possible elements of a technical outline, CCCTB/WP057/doc/en, Brussels, 26.7.2007 r., p. 5–6.

9 Ibidem.

10 H. Hamaekers, K. Holmes, J. Gluchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa, 2006, p. 59.

11 W. Hellerstein, *The Case for Formulary Apportionment*, *International Transfer Pricing Journal*, t. 3, p. 105.

2. The CCCTB should be differentiated from the concept of taxation of groups of companies where a tax group is considered a unity for the purposes of taxation. In line with the theory of economic unity, companies forming a group are not included in the subjective scope of taxation and only the total result achieved by the group as the effect of economic unity¹² is subject to taxation. Members of the tax group “lose” their autonomy to the benefit of the group they form. This idea is known and applied in many EU countries. In Poland, its implementation is manifested by an establishment of a capital tax group (CTG) which is a taxpayer of the corporate income tax.¹³

The main advantage brought by establishing a CTG is the possibility of settlement of losses as a group in the same year in which it has been incurred and not in successive years as in the case of companies that effectuate settlement individually. Such a measure allows for not only fast but also complete settlement of losses. This vital asset of a CTG is achieved as a result of calculating the tax base for a group as an excess of the aggregate of incomes of the companies being the group members over the aggregate of losses incurred by the rest of the companies. Additionally, it is possible to actively influence the level of revenue of each of the group’s member company and its costs due to the fact that intragroup transactions are not subject to the regulations on transfer pricing. Another valuable advantage resulting from establishing of a CTG is exemption of the parent company in the group from tax on dividends and other capital gains transferred to it by the subsidiaries in the group. This fact contributes to the freedom of allocating funds among the companies belonging to a CTG. There is also no risk of double taxation in the case of transferring assets free of charge among companies in a group (e.g. as a donation).

Nevertheless, in order for companies to establish a CTG, an array of statutory requirements has to be met by them. At least two companies are required to form a CTG, i.e. a limited liability company and/or a joint-stock company. As a result, neither a partnership nor a transparent partnership may be a member of such a group. The companies forming a CTG must have a registered office on the territory of Poland. This means that international holding companies that effectuate cross-border settlements may not form a tax group. Moreover, average capital of each company comprising a group must amount to at least 1 million PLN.¹⁴ The next condition to be observed in establishing a CTG is related to the fact that a parent company directly owns 95 per cent of shares in the share capital of the subsidiaries. Additionally, subsidiaries may not possess any shares in other companies forming a group. By way of imposing this requirement, legal regulations force companies forming a CTG to have an organised capital structure with an explicit position of the parent company.¹⁵

12 Extensively: H. Litwińczuk, P. Karwat, W. Pietrasiewicz, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2008, p. 246–261.

13 Article 1a of the corporate income tax act of 15 February 1992 (*Journal of Laws of 2001 No. 74 item 397 as amended*) – CIT.

14 D. Gajewski, *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych*, Warszawa 2005, p. 138–140.

15 J. Marciniuk (ed.), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2010, p. 23.

Furthermore, in the period of a CTG's operation, the companies forming the group must not enjoy any relationships with other affiliated entities which are not CTG's members, if such relationships would lead to a transfer of income in line with the act¹⁶ and as a result the application of the transfer pricing mechanism. Thus the penalty of losing the status of a group is imposed if transfer of income to or from companies outside a CTG occurs. The sole existence of such relationships between the companies does not result in forfeiture of the CTG status. Transfer pricing regulations are not applicable for CTGs, which is one of the major advantages of it.

Maintaining the status of a CTG is dependent on achieving a portion of at least 3 per cent of income in the revenue (which is the so called profitability condition) for each tax year. This income constitutes an excess of the aggregate of income of all companies forming a group over the aggregate of their losses. The profitability threshold for a CTG may be set only after a tax year has passed. Only then it is possible to assert the loss of the status of a tax group due to breach of the rule concerning the level of profitability.¹⁷

Even though a CTG has an exceptional tax status, a group also benefits from many legal regulations applicable to all other taxpayers. This means e.g., that a CTG may choose a tax year which does not correspond to a calendar year.¹⁸

The legal provisions for CTGs are the only ones adopted by Polish holding companies. Apart from this system, there is no other instrument in Poland which could be included among the tax regulations on holding companies. However, one should bear in mind that CTGs are meant only for domestic holding companies. Cross-border holding companies have absolutely no possibility of effectuating settlement taking into account their nature – i.e. their international capital relationships.

3. Since the CCCTB system is meant to remove the tax barriers to functioning of cross-border holding companies, it will become a very important regulation for the European (and Polish) capital groups making cross-border settlements. The CCCTB Group will be especially important for the European holding companies. The companies being part of such a group will be the main beneficiaries of this system as they will be relieved of a costly and burdensome obligation to apply the transfer pricing regulations to their intragroup transactions and will be granted the right to cross-border compensation of their losses. Likewise, CTGs also benefit from the same possibilities, however, only within the domestic holdings. The tax base under the CCCTB system will be calculated not only in accordance with common rules postulated in the directive but it will also be consolidated, i.e. the intragroup transactions will not be subject to taxation. The consolidated tax base of the CCCTB Group will be apportioned among countries where the companies in the group have their registered offices in line with the so called formulary apportionment. The main difference between a CCCTB Group and a CTG is the existence of the cross-border factor in the first group. The CCCTB will not be available for domestic capital groups which

16 Article 11.1 CIT.

17 Extensively: W. Modzelewski, *Prawnopodatkowe ograniczenia polityki zerowego bilansu podatkowego w podatkowych grupach kapitałowych*, „Monitor Podatkowy” 1996, No. 11, p. 24–27.

18 J. Marciniuk (ed.), *op. cit.*, p. 27.

do not meet this requirement, especially the ones that do not have any subsidiaries in other EU countries. Companies applying for the status of a CCCTB Group will also have to satisfy the conditions concerning the ownership structure. An analogous requirement is to be met when establishing a CTG. The parent company in the CCCTB Group must possess – as regards a subsidiary – a share in capital of at least 75 per cent, a share in voting rights of 50 per cent, and a share in profit of at least 75 per cent. As far as CTGs are concerned, the share of the parent company in the subsidiaries is 95 per cent which is a considerably high threshold limiting the possibility of using this taxation method by holding companies.

The status of a CCCTB Group will certainly be attractive for Polish companies which may not include the companies having a registered office outside Poland in their group because of domestic regulations on CTGs preventing it. Establishing a Polish parent company of a CCCTB Group formed of Polish and foreign (but only EU) subsidiaries will not only offer the possibility to calculate a tax base for the whole group in line with common rules stipulated in the directive but also a chance to make cross-border settlements of losses (e.g. reduction of the income of a Polish company by the losses incurred by foreign companies in the group) and a way to cease to apply transfer pricing regulations to internal transactions. It is also noteworthy that the requirements for establishing a CCCTB Group are not corresponding to many strict conditions for creating a CTG, for instance – they do not introduce an index of a share of income in revenue and the average share capital to be owned by each company in the group. If a Polish company enters a CCCTB group either as a parent company or a subsidiary, its income subject to taxation with the tax rate applicable in Poland will be calculated in accordance with the formulary apportionment and does not have to correspond to the income determined in line with the regulations stipulated in the corporate income tax act.

It is worth noting that the majority of EU member countries put forward solutions analogous to the Polish CTG.¹⁹ What is more, they also do allow foreign companies to be members of such groups. It is, therefore, possible to conclude that the CCCTB system will have a comparable impact on the statutory regulations of other EU member countries as well.

There is a similarity observable between the assumptions of a CTG and the CCCTB system as far as the objective scope is concerned. It consists in the possibility of both systems to allow benefiting from compensating the losses of one company with the income of other ones in the group. Additionally, both systems provide companies with the possibility of unconstrained allocation of revenue and costs within the group of companies. Finally, the most important benefit the members of both tax groups face is as follows; due to the fact that the whole group is treated as one entity for tax purposes, it is possible to set transfer prices for settlement among enti-

19 Netherlands – fiscale eenheid, w Hiszpanii – regimen de declaration consolidada, France – regime de l'integration fiscale, or groupes de societes, Great Britain – group relief, capital gains group, group income, Germany – Organschaft, Denmark – sambeskatning. Extensively: H. Litwińczuk, *Opodatkowanie koncernów. Rozwiązania w państwach Unii Europejskiej*, „Przegląd Podatkowy” 1995, No. 3, p. 18–23.

ties within a group freely. Thus, intragroup settlements exert no influence over the results of a tax group as a whole.

The CCCTB Groups will not be established by domestic holdings which do not have foreign companies within them. The capital tax group will still constitute a more attractive option for these companies. Whereas holding companies with foreign companies being members of the group, should find the CCCTB system beneficial.

The only question remains whether holding companies will be interested in abandoning their current cross-border tax policies based on optimisation of taxation to the benefit of the CCCTB system which is not flawless.

Further, the CCCTB system is still not an official project of a Directive and its future may be threatened by the crisis taking place in the EU.

Abstract

The aim of this paper is the analysis of the project of a directive concerning the common consolidated corporate tax base (CCCTB). The CCCTB is a system addressing the needs of holding companies conducting cross-border activity in the EU and outside its frontiers. It is significant to present the influence of the CCCTB on Polish holding companies conducting cross-border activity. Next, an assessment of the CCCTB system is provided in the light of Polish legal regulations concerning taxation of capital groups. The advantages and drawbacks of the CCCTB are described. The paper indicates the differences and similarities between a CTG and the CCCTB and the influence they exert over Polish holding companies.

Definition and Legal Nature of Time Limits in the Light of Polish Tax Law

Edward Juchniewicz,¹ Małgorzata Stwoł²

All social relations that are regulated in the law (including tax law) exist in time space. The term “time period” is almost universally accepted as a legal institution.³ It is a subject of research in various fields of law. In terms of natural sciences the term – “time period” – derives from the more abstractive category of time,⁴ which in science in the classical sense is treated as a physical quantity determining the sequence of events and intervals between events occurring in the same place. Time – as a major of studies relates generally to the natural sciences and philosophy. Also this is a reason why we have so many scientific conceptions of time. We do have also a lot of definitions and time standards – in the meaning how we can measure a time period. Quite strongest conception that makes any work about time questionable – is a definition of time as something unreal (time illusion).⁵

In the context of many definitions – the time can be understood as: the moment, the point in time, part of time, duration, the set of all points and time periods, the fourth coordinate of space-time theory of relativity.⁶

1 University of Gdańsk (Poland).

2 Gdynia Maritime University (Poland).

3 Time period in Polish language can be translated as “termin”, which has in Polish several meanings. Time period – “time for the execution of a task; also: a specific date when something happen”; “a word or phrase (term) with special meaning in a particular area”, source: Słownik PWN Online 2012. Also in English at least few words can be used for the definition: a time deadline, a term, time period, time limit, payment period (strictly in context of tax law) – all these words are used in this publication interchangeably.

4 Time is the continuing sequence of events occurring in apparently irreversible succession from the past through the present to the future, and a measure of the durations and frequencies of events and the intervals between them., source: <http://en.wikipedia.org/wiki/Time> [last visited 18.06.2012].

5 See John Ellis McTaggart, *The Unreality of Time*, published by *A Quarterly Review of Psychology and Philosophy* 17 (1908): 456–473, source: <http://www.ditext.com/mctaggart/time.html> [last visited: 18.06.2012].

6 See more about different time conceptions in light of law, П.М. Рабинович, *Время в правовом регулировании: Философско-юридические аспекты*, “Правоведение” 1990, № 3, с. 19–27.

Time is a sort of river of passing events, and strong is its current; no sooner is a thing brought to sight than it is swept by and another takes its place, and this too will be swept away.
Marcus Aurelius (121–180 A.D.)⁷

In legal language the term “time period” has different forms. This also makes for us a special difficulty to draw a complete objective definition of such an important legal institution. The ambiguity of different concepts of time period in the law is a reason of disputes existence. Commonly known is a discussion on the location for the distinguishing legal facts in the context of legal events and acts. One of the elements of the dispute is to answer the question whether the time period is a separate legal fact and equivalent to the legal event or not.⁸

Frequently by time period in law we mean the coming of a particular day, week, month, year or expiry of the period of time. But to define the time period in the law we do not need always define it by specifying a particular day, week, month and year. A fully adequate reference for the time period can be relation to a particular event which will be conditional upon the creation of legal consequences.⁹

The tax deadline should be characterized as a particularly complex legal institution, presented in the literature with a narrow sense (classical) and wide one. In narrow concept, the term generally understood as a tax payment period or moment of time in which the party of tax proceedings pursues the powers and duties under the law. In this narrow description the tax deadline should also be treated as a separate element of the legal structure of taxation. The requirements set by science and the legislature with regard to regulation imposing taxes also include the date of tax payments as a compulsory part of the structure of taxation.¹⁰

In the broad sense of the term – tax deadline – in the context of the time period or moment in time, may shape the legal situation of different actors, not only the situation of the tax parties. As an example for broad definition we could mention a core principle of tax law developed by the Constitutional Court in 1994 and 1995. It is a ban for legislator to make any changes in the tax law during a tax year (only unfavorable changes for taxpayers – favorable are allowed).¹¹ Time period to make changes in the tax law, relates to obligations of state legislator (parliament) and is beyond the scope of tax proceedings.

7 source:<http://www.quotations.com/time.pdf> [last visited: 18.06.2012].

8 See more E.A. Суханов (ред.), Гражданское право, Москва 2005, с. 624–625.

9 The final deadline of employment contract, which is signed for fixed period of time do not need to be marked by indicating the certain day, from which the contract is terminated. This term may be defined as an event that in a given situation the contracting parties shall provide, knowing the circumstances justifying the term of the agreement as causing the termination of the employment contract., OSNCK 1957/4/118, source: Lex Omega Intranet 2012.; The legislator reserves – as a condition for the validity of the preliminary contract – specify the time at which a promised contract should be made, he wanted to avoid a situation, when the contracting parties remain in the uncertainty of their further relationships. However, it is fully enough an approximate indication of the time (eg, “the spring”), and even the time dependence of a future event not further specified at the time, but enough that it will occur in the future. OSNC 1964/7–8/152, source: Lex Omega Intranet 2012.

10 See more M.C. Карасева, Финансовое право, Москва 2004, с. 62–63.

11 See more: R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008, p. 139–140.

In the same category of examples relating to the broad definition of tax deadlines we can include legal principle – *lex retro non agit* (the law does not operate retroactively).¹² This is the principle of acquired rights, the principle of respect in the course of interests and an order to establish an appropriate *vacatio legis*.¹³ It should be admitted that all of described above principles of law come and depend from passed period of time, from the broad definition of tax deadlines.

Tax deadlines are divided into different categories. Objects of tax deadlines classification can be: the purpose – for which specific terms were fixed tax regulations (the tax deadlines may vary due to various taxes and how they are paid¹⁴), a method of tax deadlines description, a method of tax deadlines calculation and the ability to make changes in the tax terms.

An important classification of the tax deadlines is their division into procedural and substantive. By procedural term we understand the process to make a procedural action by the parties of tax proceedings. These periods of time also have a lot of classification in the law. There are statutory tax deadlines (under the provisions of tax statutes) and the deadlines set by the tax authorities; or the terms for actions which are binding the tax authority and the terms for actions which are binding the parties of tax proceeding.¹⁵

In the light of law the tax deadline should be regarded as one of the main instruments to regulate the legal relationships.

In the Polish tax law the legislator accepts various forms of legal terms. As an example we can mention the deadline for income tax return submission – 30th April of the following tax year;¹⁶ also the time limit for payment of a tax shall be 14 days from the day of serving the decision assessing the amount of tax obligation;¹⁷ the tax authority shall suspend the proceedings: in case of death of a party, if the proceedings are not subject to discontinuance (it is an example of the regulation of legal relations by reference of certain events – not dates (specially social events)).¹⁸

Taking into account diverse nature of time limits (deadlines) in the law – basic feature applicable for various branches of law (including tax law) is to establish specific legal principles of time measurement and calculation. The rules for calculating the tax deadlines are defined in the tax ordinance act. Tax law has its own rules for the calculation of tax time limits (tax deadlines) – that gives them the nature of self-reliance and independence from other branches of law. The location of these princi-

12 See Trybunału Konstytucyjnego Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego U 1/86 OTK 1986/1/2, Orzeczenie K 1/88 OTK 1988/1/6, Orzeczenie K 5/90 OTK 1990/1/4, Orzeczenie K 13/94 OTK 1995/1/6; See examples how this principle described in other legal systems – Ex post facto law, source: <http://en.wikipedia.org> [last visited: 18.06.2012].

13 This principle has wider meaning than indicated above ban to make changes in tax law during a tax year; *vacatio legis* is a technical term in both Canon and civil law which refers to the period between the promulgation of a law and the time the law takes legal effect., source: http://en.wikipedia.org/wiki/Vacatio_legis [last visited: 18.06.2012].

14 See more E.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова, Налоговое право, Москва 2005, с. 36–37.

15 A. Kamińska, Terminy załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym i ich konsekwencje dla podatników – wybrane zagadnienia, „Monitor Podatkowy” 1999, No. 6.

16 Art. 45 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

17 Art. 74 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej.

18 Art. 201 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej.

ples in the statute gives them power of shaping legal implications in relations to all the institutions of the tax law. Article 2 of the tax ordinance act reaffirms this principle, stating that the provisions of this statute shall apply to taxes, charges and non-tax dues to the state budget and to the budgets of territorial self-government units, for whose assessment or determination tax authorities are authorized. Therefore we cannot apply in relation to the tax relationships principles developed for other sectors of law. The structure of the tax rules for calculating the time limits are as follows:

1. If the start of a time period determined in days is a certain event, the day on which the event took place shall not be taken into account when counting the said period. The lapse of the last day of the specified number of days shall be considered the end of the time period.
2. Time periods determined in weeks shall end upon the lapse of this day of the last week which corresponds to the starting day of the time period.
3. Time periods determined in months shall end upon the lapse of this day of the last month which corresponds to the starting day of the time period and where there is no such day in the last month – on the last day of this month.
4. Time periods determined in years shall end upon the lapse of this day of the last year which corresponds to the starting day of the time period and where there is no such day in the last year – on the day which would directly precede the said day.
5. If the last day of a time period is a Saturday or a holiday under statutory law, the last day of the time period shall be considered the day immediately following the holiday or holidays.
6. A time period shall be considered observed if, before its lapse, a letter was:
 - sent by electronic communications means, upon acknowledgement of submission, to a tax authority or to an information technology support unit of the tax administration;
 - posted in a Polish postal establishment of a public operator or filed with a Polish consular office;
 - filed by a soldier or member of crew of a sea-going vessel with the commanders of the military unit or with the captain of the vessel;
 - filed by a person deprived of liberty with the penal institution's administration;
 - filed by an arrested person with the administration of the pre-trial arrest house.¹⁹

19 Art. 12 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej; See author's position on the specific rules for calculating the tax deadlines – in light of the art. 12 § 6 of the tax ordinance act, must be assumed that even at the last second of the day, which is the final day of the tax deadline by which the taxpayer had a duty to disclose the subject of the tax, the tax base or fill a declaration, it is possible to submit a statement disclosing the subject and the tax base. See more K. Buk, *Uchylene się od opodatkowania w świetle Kodeksu karnego skarbowego*, „Doradztwo Podatkowe” 2006, No. 7–8.

By creating rules for calculating the tax terms and placing them in the statutes of tax laws is a manifestation of the implementation of legal certainty and the certainty of taxation postulated by Adam Smith.²⁰ The formal certainty is reflected across the precise beginning of the time period and the end of this term; also detail clarification of the legal relations and legal consequences of regulated time limits and the precise definition of the entities which are bind tax time limits.

The obligation to comply with the tax deadlines for tax parties (taxpayers) is essentially conditioned by the emergence of adverse legal consequences in case of failure to tax deadlines. In fact, included in the law a time limit (tax deadline) is not a stimulant to pay the tax due specific date. An essential element of legal structure of tax liability is a description of legal sanctions for not making tax payment on time. If we do not pay taxes on time we can be sanctioned with tax and penal fiscal code sanctions, or we can loss some other rights that may be reflected in other areas of law (eg. the effects of tax arrears in the public procurement procedure for the potential contractor). In this perspective, the tax time limit is much less important and has its principal expression in the field of legal consequences (including taxation – and has economic nature). It is worth noting that the desired demand of tax law theory is to establish clear, convenient and reasonable legal principles for calculation of the tax time limits.

The mandatory nature of the tax payment within the period of time also follows directly from the Polish Constitution.²¹ In accordance with Article 84 of the Polish Constitution – everyone shall comply with his responsibilities and public duties, including the payment of taxes, as specified by statute. The implementation of the obligation under above described rule of law on the one hand is a guarantee of a stable financial condition of the state; on the other hand it is the realization of taxation certainty (Adam Smith's principle of taxation). It creates appropriate behavior for all parties of tax proceedings and tax authorities.

The tax payment within the specified period of time is one of the compulsory elements of the legal structure of taxation and the extinguishment of tax liability. Deadline for tax payment in the meaning described above is regulated by the law on tax ordinance act.²² The exact tax deadlines for various taxes are subject to rules of substantive tax law. For example, the tax deadline for payment of income tax from natural persons is governed by the law as an exact calendar day.

Passage of time in tax payments should be treated as main part of the creation of tax liability. Payment of some amount for taxes purposes before tax deadlines is a taxpayer's right, not his obligation. This situation creates another legal institution of tax law – overpayment.²³

20 See more about tax law principles and taxation principles: E. Juchniewicz, M. Stwoł, *Konstytucyjne zasady prawa podatkowego na przykładzie Konstytucji Rosyjskiej Federacji z 12 grudnia 1993 roku*, in: J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, Lublin 2009.

21 *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*

22 See art. 60–63 of law on tax ordinance act from 27 August 1997; in the light of tax ordinance act we do have a division of tax payment – cash and non-cash tax payments, see more Leonard Etel, *Komentarz do art. 60 ustawy – Ordynacja podatkowa*, Lex Omega Intranet 2012.

23 Art. 72 of law on tax ordinance act from 27 August 1997.

Effect of tax deadlines may have a theoretical nature and functional nature. Component of the legal structure of tax arrears are taxes not paid on time. In principle a failure of tax deadlines is core element of creation of tax arrears. Basically, we analyze the tax arrears in the perspective of non-compliance with tax deadlines.²⁴ With the creation of tax arrears we get another new institution – tax responsibility. Arkhipov (Архипов) in his scientific research work introduces his own classification of the tax deadlines, including *tax deadlines-definitions*. *Tax deadlines-definitions* are category of legal norms, which presents essence of legal institutions through the description of time period or moment in time.²⁵

The complex legal nature of tax deadlines has a dimension not only in the light of the above outlined characteristics. Architecture of tax deadlines include such institutions as the limitation of tax liability,²⁶ deferred payment of tax as a tax relief,²⁷ the rescheduling of tax arrears,²⁸ the restoration of time limits,²⁹ time moments for costs and revenues in the law on income tax from individuals and legal entities, the tax depreciation periods of fixed assets and others. These examples illustrate the diverse composition of the structure of the tax deadlines, whose individual elements and features are only appropriate for tax law.

Abstract

The tax deadlines (tax time limits) should be characterized as a particularly complex legal institution, presented in the literature with a narrow sense (classical) and wide one. In narrow concept, the tax pay periods generally could be described as a period of time or time moment when the party of tax proceedings (eg. taxpayer) pursues the powers and duties under the provisions of tax law. Broad meaning of tax deadline – is a time period or moment of time which shapes legal position of different subjects (not only the tax parties) in the context of taxation and tax law. Particular importance of tax deadlines regulations is their close relationship with timely supply of budget revenues (state fiscal policy) and stability of financial system.

24 See more about legal nature of tax arrears in L. Etel, Jak prawidłowo naliczyć odsetki za zwłokę?, "Prawo i Podatki" 2006, No. 1; Tax arrears is independent of the reasons for its creation, including the fault or no fault in the timely tax payment by the taxpayer, tax remitter or tax collector. I SA/Gd 298/10, źródło: Lex Omega Intranet 2012; see also about tax deadlines for non cash payments in Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 lutego 2004 r. III SA 1314/02; see also US example – In Freeman v. United States, the executor of a decedent's estate sought a refund of penalties paid for filing a late return. In a suit in the United States District Court for the Eastern District of Pennsylvania, the estate argued that the illness of the estate's attorney constituted "reasonable cause" for late filing, and thus any penalties under IRC § 6651(a) were improper. The court disagreed with the estate, and the penalty was upheld. The Freeman case is a clear reminder that executors have certain responsibilities that they cannot delegate to others., source: Crawford, Bridget J., The Dog Ate My Estate Tax Return (February 27, 2012). Tax Notes, Vol. 134, p. 1187, February 27, 2012. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2007316> [last visited: 18.06.2012].

25 See Сроки в налоговом праве, тема диссертации – автореферат по ВАК 12.00.14, кандидат юридических наук Архипов, Андрей Анатольевич, źródło: <http://www.dissercat.com/content/sroki-v-nalogovom-prave> [18.06.2012].

26 Art. 68 Ordynacji podatkowej.

27 Art. 67a Ordynacji podatkowej.

28 Art. 67a Ordynacji podatkowej.

29 Chapter 7 Ordynacji podatkowej.

Налоги – доходы публичного бюджета

Marie Karfiková,¹ Zdeněk Karfik²

1. Понятие и суть налога

Понятие «налог» в настоящее время, бесспорно, стало одним из важнейших общественных феноменов. Вопросы налогов, как таковых, а также вопросы отдельных элементов налоговых правоотношений и элементов правовой конструкции налога, включают в себя не только правовой, но и экономический аспект. Вследствие этого нельзя обойти вниманием и социальные, социологические и психологические явления, являющиеся сопровождающими явлениями этого института. Объем и направление нашей статьи не позволяют нам уделить внимание конструкции налога в далеком прошлом. В сегодняшнем понимании налога мы можем отнести это понятие к периоду 18-го столетия. В настоящее время понятие налога включает в себя только обязанность исполнения обязательств с помощью денежных средств, а исполнение налоговых обязательств посредством продуктов натурального хозяйства или посредством какой-либо деятельности, например, отработки барщины или военной службы, уже не рассматривается. Определение понятия «налог» развивалось в соответствии со степенью знаний в области финансовой науки и, разумеется, в соответствии с развитием языкового выражения.

Понятие налога, прежде всего, принимая во внимание остальные виды доходов публичного бюджета, особенно пошлины, разъясняется в целом ряде работ, посвященных финансовой науке. Например, в работах приверженцев так называемой классической школы, представителем которой в Англии был Адам Смит, или в работах новейшей немецкой финансовой науки, пересматривающей классическую народнохозяйственную теорию.

1 Университет имени Карла в Праге (Чешская Республика).

2 Адвокат, Прага (Чешская Республика).

Налоговой проблематикой и определением понятия «налог» также занимаются представители финансовой или народнохозяйственной школы до и после возникновения Чехословакии, например, Кайзл и Энглиш. Йозеф Кайзл определяет налоги «как взносы, которые в соответствии с законом всеобщего действия обязаны платить все граждане или некоторая часть граждан для возмещения расходов на управление, не оплаченные или не могущие быть оплаченными посредством других доходов».³ Карл Энглиш в своих работах определяет налоги⁴ как вынужденные отчисления отдельных частных хозяйств – предприятий, домашних хозяйств и т.д. – в государственную экономику, установленные в соответствии с величиной их дохода и предназначенные для финансирования нужд общества».⁵

Определение понятия «налог» можно найти в работах и других представителей финансовой науки, как, например, Драховски, Вибрал и Функ. Вилем Функ определяет налоги «как пособия, требуемые публичными корпорациями для оплаты их всеобщих нужд от тех частных хозяйств, у которых имеют место некоторые обстоятельства, определенные правовыми нормами, и это независимо от того, используют ли эти хозяйства данные публичные учреждения, а если используют, то в какой мере».⁶

Подобным образом мы могли бы продолжать определять понятие «налог» и цитировать современные работы представителей как финансового и налогового права, так и финансов. Несмотря на ряд определений налога, позволим себе сделать определенное обобщение, утверждая, что «налог» – это определенный законом, обязательный и принудительный платеж в публичный бюджет, который отличается нецелевым и неэквивалентным характером, т.е. назначается как односторонняя обязанность без права имеющего данное обязательство налогового субъекта на какие-либо эквивалентные платежи со стороны государства. Налоги платятся регулярно в определенных интервалах или при определенных обстоятельствах, таких как наследование, дарение или перевод недвижимости.

В соответствии с положениями части 11, пункт 5, Списка основных прав и свобод,⁷ как составной части конституционного порядка Чешской республики, «налоги можно назначать только на основании закона». По своему характеру налог является безвозвратным, неэквивалентным и нецелевым платежом. Налог всегда является доходом публичного бюджета. Указанные первичные признаки налога основываются на факте, что налоговый субъект за сумму, которую он заплатит государству в качестве налогового обязательства, не получит адекватную компенсацию. Понятие компенсации в случае налогов неприменимо, ее нельзя четко определить или назвать, о конкретной компенсации в истинном смысле слова говорить нель-

3 Й. Кайзл, Финансовая наука. Часть II, кн. 3, Доходы производственные, кн. 4, Доходы налоговые: Пошлины, Общая теория налогов, Прага 1892, с. 89.

4 См. М. Карфилова, З. Карфик, Бюджетная и налоговая реформа по Карлу Энглишу, „Právník“ 2012, № 4, с. 392–402.

5 К. Энглиш, Народная экономика (избранные главы), Прага 1994, с. 26 и след.

6 В. Функ, Финансовая наука, Прага 1929, с. 66.

7 Постановление президиума Чешского национального совета № 2/1993 Свода законов, о провозглашении СПИСКА ОСНОВНЫХ ПРАВ И СВОБОД как составной части конституционного порядка Чешской республики, (в дальнейшем – «Список основных прав и свобод»).

зя. То же самое касается и нецелевого характера уплаты налогов, когда финансовые средства, которые отчисляет налоговый субъект, не предназначены для финансирования конкретной цели, а поступают в публичный бюджет в качестве дохода, и лишь после перераспределения становятся расходом публичного бюджета. Из самой сути налога также можно обосновать и принудительность налога, когда налоговый субъект не может сам решать, когда и насколько большое налоговое обязательство он будет иметь.

Законы о налогах⁸ кроме того определяют основные признаки налогового правоотношения, которое всегда является отношением субъекта, имеющего налоговые обязательства, с одной стороны, и правомочного публично-правового субъекта с другой стороны, а также элементы правовой конструкции налога. Налоговые нормы, несомненно, являются частью правового законодательства Чешской республики, в дальнейшем «правовое законодательство». В специальной литературе дается следующее определение термина «правовое законодательство»: система источников права, содержащих правовые нормы определенного государства (или содружества государств). Правовое законодательство относится к континентальному типу правовой культуры.⁹ Правовое законодательство – это совокупность всех правовых правил, действующих на определенной территории.¹⁰

Правовое регулирование налоговых норм или налоговой системы Чешской республики, существовавшей с определенными изменениями до сегодняшнего дня, т.е. в течение прошедших двадцати лет, осуществлялось законом о системе налогообложения,¹¹ который был принят 15.4.1992 года. Новая налоговая система¹² принесла с собой новые виды налогов; некоторые из них не имели эквивалентов в предыдущей системе (например, дорожный налог), некоторые представляют собой абсолютно новый тип налогов (например, налог на добавленную стоимость или налоги на доходы), некоторые налоги были значительным образом «переработаны» (например, налог на земельный участок в рамках налога на недвижимость), а другие одновременно со значительным изменением стали «самостоятельными» (например, потребительские налоги). Коротко говоря, в новой системе в своем первоначальном виде не сохранился ни один из «старых» налогов.

8 См. М. Карфикова, Роль налогового законодательства в правовой системе, в: Теоретические вопросы финансового права, Прага 2004, с. 103 и след.

9 А. Герлох, Юридический словарь, 3-е значительно расширенное издание, Прага 2009, с. 793.

10 Научная энциклопедия Отто, ассоциация Научной энциклопедии Отто, Paseka 2002, с. 76.

11 Закон № 212/1992 Свода законов, о системе налогообложения, в редакции закона № 302/1993 Свода законов, (в дальнейшем – «закон о системе налогообложения»).

12 Налоговую систему Чешской республики образуют: налог на добавленную стоимость, потребительские налоги (налог на минеральные масла, налог на спирт, налог на пиво, налог на вино и промежуточные продукты, налог на табачные изделия), энергетические налоги (налог на природный газ и некоторые другие газы, налог на твердое топливо, налог на электроэнергию), налоги на доходы (налоги на доходы физических лиц, налоги на доходы юридических лиц), налог на недвижимость (налог на земельные участки, налог на строительство), дорожный налог, налог на наследство, налог на дарение, налог на перевод недвижимости.

2. Цель налога

Причиной существования налогов является необходимость получения средств для финансирования публичного сектора – для финансирования государства и органов государственного управления, таких как, например: армия и военная оборона в целом, поддержание общественного порядка, включая охрану прав, имущества и т.д., создание и сохранение инфраструктуры, расходы на работу государственного управления и перераспределение богатства.

В частности, государства используют налоги для частичного или полного финансирования некоторых общественных служб, таких как, например: пенсии по старости и уход за престарелыми (обычно это представляет собой самый большой расход государства), медицинское обслуживание (обычно второй по величине расход государства), образование, социальная защита, пособия по безработице, охрана природного богатства и окружающей среды, общественный транспорт и т.д. Эти службы могут финансироваться из налогов полностью или лишь дополнять налоги, например, индивидуальное страхование или накопление, которые, однако, иногда предписаны законом (т.е. до определенной меры представляют собой еще одну форму налогообложения). Посредством изменения параметров налоговой системы государства могут влиять сразу на несколько целей: перераспределение богатства между слоями населения с разным уровнем дохода, влияние на течение макроэкономики – такие методы называют фискальной политикой государства, т.е. влияние на потребление разного товара и услуг и т.д.

Что касается цели налога, можно констатировать, что законы о налогах не должны вступать в противоречие с конституционным принципом равенства, не должны вести к скрытой конфискации и не должны вмешиваться в имущественные субстанции (т.е. не должны производить давящий эффект). Кроме того, законодатель не имеет право посредством дальнейшего налогообложения снижать ниже определенной границы то имущество, которое служит основой индивидуального формирования жизни налогоплательщика. В этом смысле вопрос уместности и необходимости данных мер значительным образом зависит от воли законодателя, несущего за свои решения политическую ответственность. Законодатель имеет большую свободу в выборе средств, т.е. в выборе предмета, меры и объема налога.

3. Налоговая обязанность – вмешательство в право собственности

В результате налоговой обязанности, с одной стороны, налогоплательщик претерпевает имущественный ущерб, а с другой стороны, государство в то же время получает имущественную выгоду – речь идет о поступлениях в публичный бюджет.

Аспекты приемлемости налоговой обязанности можно найти и в деятельности Конституционного суда, связанной с принятием решений. Конституционный суд¹³ регулярно занимается проблематикой конституционности налогов. В своих устойчивых правовых взглядах он приводит отправные нормы, касающиеся охраны собственности. По его мнению, необходимость охраны права собственности

13 Конституционный суд ЧР, обозначение решения: Pl. ÚS 29/08, дата решения: 21 апреля 2009 года.

вытекает из того факта, что право собственности является важной предпосылкой самореализации человека, обеспечивающей ему независимость и создающей пространство для реализации его свободы. Однако равно как и другие основные права, право собственности тоже может быть ограничено, а именно в случае столкновения с другим основным правом или в случае необходимости защиты утвержденных в конституционном порядке общественных интересов. Вмешательство в гарантию собственности как основного права возможно только посредством императивного метода правового регулирования, к которому предъявляются требования, отвечающие параметрам теста пропорциональности. Такое правовое регулирование должно также соответствовать требованиям, вытекающим из принципов правового государства, и поэтому должно быть четким и доступным, его последствия должны быть предсказуемыми, должны ограничивать дискреционные полномочия исполнительных органов, а также должна быть предоставлена возможность осуществить оценку деятельности исполнительных органов, касающейся вмешательства в собственность независимыми и беспристрастными судами. Вмешательство общественной власти в автономную сферу личности, которую определяет и право собственности, является позвольительным в целях защиты утвержденных в конституционном порядке общественных интересов, суть которых в отношении налогов заключается в сборе финансовых средств для обеспечения разных видов общественного достояния. Легитимность налогообложения вытекает, кроме прочего, из того, что результаты налогообложения используются и для защиты и создания условий для развития собственности, причем эту защиту и создание условий, разумеется, необходимо откуда-то оплачивать. Что касается налогов, сам Список основных прав и свобод предполагает ограничение права собственности, так как он дает законодателю право облагать ее налогом. Все это дает ему широкий простор для принятия решений в отношении предмета, меры и объема налога. Вопрос уместности и необходимости данных мер значительным образом зависит от воли законодателя, несущего за свои решения политическую ответственность.

Тем не менее, вышеприведенные заключения не означают абсолютный произвол законодателя, так как для того, чтобы налог был признан соответствующим Конституции, по мнению Конституционного суда должны быть выполнены следующие условия:

1. Налог не должен вступать в противоречие с конституционным принципом акцессорного и неакцессорного равенства. Акцессорное равенство проявляется в отношении к другому основному праву или свободе, в то время как неакцессорное равенство заключается во всеобщем равенстве перед законом. При этом Конституционный суд подразумевает под равенством не абсолютное, а относительное значение: принципы равенства в правах следует понимать таким образом, что правовые различия между субъектами, заключающиеся в доступе к определенным правам, не должны быть проявлением произвола.
2. Имущественные налоги не должны вести к скрытой конфискации и не должны вмешиваться в имущественные субстанции (т.е. не должны производить давящий эффект).

3. Ссылаясь на юриспруденцию Федерального конституционного суда, далее упоминается и о другом критерии, а именно то, что специальной охране подлежит имущество, служащее для обеспечения личного пропитания собственника и его семьи. Законодатель не имеет право посредством дальнейшего налогообложения снижать ниже определенной границы то имущество, которое служит основой индивидуального формирования жизни налогоплательщика. Однако оправдание существования основного экзистенциального минимума не вытекает только из права владеть имуществом, но, прежде всего, из основного права и одновременно из основной объективной конституционной ценности в виде человеческого достоинства, в соответствии с которой государство обязано оставить или обеспечить каждому гражданину основные принадлежности, необходимые для достойного человеческого существования.

К этому мы можем добавить, что Конституционный суд своим суждением об уместности публичной политики не может заменить суждение выбранного демократическим путем законодателя, имеющего широкие возможности усмотрения, а также несет политическую ответственность за возможную ошибочность выбранного решения. Другими словами, в области налогов законодатель может предпринимать и нерациональные шаги. Однако, с другой стороны, в ситуации, когда закон позволяет двойное толкование, нельзя обойти вниманием тот факт, что в области публичного права государственные органы могут делать только то, что им определено позволяет закон; из этого следует, что при назначении и взыскании налога согласно закону, т.е. фактически при отнятии части приобретенного имущества, органы государственной власти в соответствии с частью 4, пункт 4, Списка обязаны учитывать суть и смысл основных прав и свобод – то есть в сомнительных случаях принимать более мягкое решение (*in dubio mitius*).

При решении проблематики бюджетных доходов государство наиболее пристальное внимание уделяет налоговым доходам, так как их доля в общих бюджетных доходах является самой высокой. Налоговая система должна быть отражением основных существующих экономических отношений в обществе, выражением целей и намерений финансовой политики государства. Налоговая система у нас, как и в любой другой стране мира, формировалась и продолжает формироваться под влиянием множества факторов: экономических, политических и социальных. Согласно современным взглядам, хорошая налоговая система должна быть построена таким образом, чтобы она соответствовала требованиям к справедливому распределению налогового бремени, эффективности использования источников, целям макроэкономической политики и простому администрированию.

4. Публичный бюджет

Понятие «публичный бюджет» в целях налоговых правил¹⁴ определено более широко, чем в законе об управлении налогами и пошлинами.¹⁵ Правовое законода-

14 Закон № 280/2009 Свода законов, налоговые правила (в дальнейшем – «налоговые правила»).

15 Закон № 337/1992 Свода законов, об управлении налогами и пошлинами, который был аннулирован налоговыми правилами.

тельство Чешской республики не имеет общего определения понятия «публичный бюджет», мы говорим о так называемой системе публичных бюджетов, общим признаком которых является то, что они относятся к публичным бюджетам. Современное правовое регулирование – бюджетные правила¹⁶ – не содержит характеристику бюджетной системы.

В одном из толкований под бюджетной системой подразумевается система публичных бюджетов и система бюджетных отношений внутри бюджетной системы. Публичные бюджеты имеют определенные общие черты, среди которых, в частности, общее правовое регулирование в принципиальных вопросах, общая внутренняя структура, определенная бюджетной совокупностью, одинаковые основные принципы в правилах хозяйствования, правовая защита от незаконного использования или задерживания бюджетных средств, контрольный надзор с точки зрения бюджетной дисциплины и обязанность предоставлять данные при оценке результатов хозяйствования.¹⁷ На основании бюджетных правил речь идет о системе бюджетов на общегосударственном уровне: государственный бюджет, среднесрочная перспектива государственного бюджета, среднесрочные пределы расходов государственного бюджета, государственные финансовые активы и пассивы, бюджеты организационных структур государства, бюджеты организаций, основанных на взносах, учрежденных организационными структурами государства, бюджеты государственных фондов, ведение государственной казны и государственного долга, хозяйствование с помощью средств, сосредоточенных в Национальном фонде, бюджет Земельного фонда ЧР, бюджеты медицинских страховых компаний.¹⁸ На местном уровне речь идет о системе бюджетов: бюджеты областей, бюджеты населенных пунктов, бюджеты добровольных союзов населенных пунктов, бюджеты статутарных городов, бюджет города Прага,¹⁹ магистратов и районов города. Положения § 2 налоговых правил по-новому определяют, что подразумевается под «публичным бюджетом», хотя и только в целях налоговых правил. Это государственный бюджет, государственные финансовые активы или резервный фонд организационной структуры государства, бюджет территориальной самоуправляемой единицы, бюджет государственного фонда или Национальный фонд, бюджет Европейского союза или бюджет, определенный законом. В общем понимании государственный бюджет – это содержание всех доходов и расходов, а также связи с остальными бюджетами. Такими связями являются финансовые отношения в виде дотаций, возвратных финансовых пособий, или, наоборот, платежей.²⁰

Еще одним возможным определением государственного бюджета является его толкование в качестве финансового плана или программы государства на определенный период времени, в Чешской республике на фискальный, т.е. календарный

16 Закон № 218/2000 Свода законов, о бюджетных правилах и об изменениях некоторых соответствующих законов (бюджетные правила).

17 См. П. Мркивка и коллеги, Финансовое право и финансовое управление – налоговое управление, Брно 2004.

18 См. закон № 218/2000 Свода законов, о бюджетных правилах и об изменениях некоторых соответствующих законов (бюджетные правила).

19 Закон № 131/2000 Свода законов, о городе Прага.

20 См. М. Бакеш, М. Карфикова, П. Котаб, Г. Маркова и коллеги, Финансовое право, 5-ое издание, Прага 2009.

год, которая ежегодно составляется и утверждается в виде закона, и в соответствии с которой создается и распределяется общий или центральный денежный фонд государства, предназначенный для оплаты его нужд. Государственный бюджет утверждается Палатой депутатов Парламента Чешской республики в виде закона.

Государственный бюджет представляет собой финансовые отношения, обеспечивающие финансирование некоторых функций государства в бюджетном году. Для этой цели государственный бюджет сосредоточивает бюджетные доходы, определенные преимущественно бюджетными правилами. Государственный бюджет включает в себя ожидаемые доходы, приблизительные расходы государственного бюджета в бюджетном году, финансирующие статьи, а также дотационные отношения с бюджетами территориальных самоуправляемых единиц и государственных фондов.²¹ Ключевым законом является закон о бюджетном назначении налогов,²² который определяет, куда направляются доходы отдельных видов налогов. Закон о бюджетном назначении налогов регулирует вопросы бюджетного назначения лишь некоторых видов налогов (налога на добавленную стоимость, потребительского налога, налога на прибыль, налога на недвижимость и дорожного налога), в остальных случаях (налог на наследство, налог на дарение, налог на перевод недвижимости) доход является поступлением в государственный бюджет.²³

Национальный фонд является специфическим видом фонда. Национальный фонд можно охарактеризовать как совокупность денежных средств, которые Европейские сообщества доверяют Чешской республике для реализации программ или проектов, финансируемых совместно из бюджета Европейского союза. Денежные средства, сосредоточенные в Национальном фонде, используются в соответствии с принципами бюджетной перспективы и обязательствами, вытекающими для Чешской республики из законодательства Европейских сообществ или из международного договора. Национальный фонд не является ни юридическим лицом, ни государственным фондом. Министерство финансов посредством Национального фонда координирует управление денежными потоками и соблюдение процессов, регулирующих реализацию совместных программ Чешской республики и Европейских сообществ.²⁴

Бюджет Европейского союза вытекает из Лиссабонского договора, заменяющего Договор о Европейском союзе и Договор об учреждении Европейского сообщества, а в законе о бюджетных правилах Чешской республики рассматривается связь с бюджетом Европейского союза как в области доходов, так и в области расходов.²⁵

21 См. П. Мрживка и коллеги, *op. cit.*

22 Закон № 243/2000 Свода законов, о бюджетном назначении некоторых налогов территориальным самоуправляемым единицам и некоторым государственным фондам.

23 См. М. Бакеш, М. Карфилова, П. Котаб, Г. Маркова и коллеги, *op. cit.*

24 См. Там же.

25 См. часть 313 и последующие Договора о Европейском союзе и Договора о функционировании Европейского союза, в котором учтены изменения, внесенные Лиссабонским договором, подписанным 13 декабря 2007 года в Лиссабоне и вступившим в законную силу 1 декабря 2009 года.

5. Заключение

Снижение налогового бремени, повышение экономической свободы, упрощение обязательной административной деятельности, улучшение законодательства и юстиции – все это является шагами, с помощью которых государства могут улучшать предпринимательскую среду. Низкие налоги в сочетании с простой налоговой системой дают отечественной экономике необходимый импульс для развития предпринимательства, и в то же время служат приманкой для привлечения иностранных инвестиций. Это является основным аргументом для снижения прямых налогов. Налоговый провал компенсируется повышением косвенных налогов. Если отечественная экономика процветает, то общий налоговый доход государства является высоким и при более низких ставках налога (фирмы имеют более высокую прибыль). Развитые страны мира снижают ставки прямых налогов. Высокая задолженность европейских стран и дефицитные государственные бюджеты за последние три года нашли выражение в повышении налога на добавленную стоимость (в дальнейшем – «НДС») в Европейском союзе. Во время кризиса финансовое давление на государственные казны значительно повысилось. В некоторых странах в течение последних трех лет увеличилась ставка НДС. Снижение прямых налогов и увеличение привлекательности предпринимательской среды некоторые страны компенсировали увеличением ставки НДС. Повышение косвенных налогов является мировой тенденцией, так как более высокие косвенные налоги влияют на отечественную экономику менее неблагоприятно, чем повышение прямых налогов (налог на прибыль юридических лиц или налогообложение труда). По этой причине во время экономического кризиса многие страны в целях значительного увеличения государственных доходов повысили основную ставку НДС.²⁶ В Чешской республике в настоящее время действуют следующие ставки НДС для налогооблагаемой прибыли или принятой оплаты: основная ставка налога в размере 20% или пониженная ставка налога в размере 14%. До конца 2007 года для налогооблагаемой прибыли была действительна основная ставка налога в размере 19% или пониженная ставка налога в размере 5%. До конца 2009 года для налогооблагаемой прибыли или принятой оплаты действовала основная ставка налога в размере 19% или пониженная ставка налога в размере 9%. До конца 2011 года для налогооблагаемой прибыли или принятой оплаты действовала основная ставка налога в размере 20% или пониженная ставка налога в размере 10%. С 1 января 2013 года для налогооблагаемой прибыли или принятой оплаты будет действительна ставка налога в размере 17,5%.

Abstract

The article presents the issues related to the state budget revenues coming from taxes. Reducing the tax burden, increasing economic freedom, simplification of administrative procedures do good to improve business activity. Low taxes, combined with a simplified tax system are a necessary incentive to the development of economic activities in the country, and at the same time can be used as a "bait" for for-

26 Евросоюз, Taxation trends in the European Union, STAT/11/100, 1 июля 2011 года.

eign investment. However, high levels of debt in European countries resulted in an increase of indirect taxes. In the last three years a decline in revenue for state budgets from direct taxes has been noticed. The indebted states responded by increasing the basic VAT rates, which are less beneficial to the economy than raising the thresholds for direct taxation.

Annuality Aspects in Polish Tax Law Against the Background of Specific British Legal Solutions

*Paweł Klimek*¹

1. Introduction

Professor Karol Ostrowski distinguished the following types of taxes: income (*dochodowe*), turnover (*obrotowe*), wealth (*majątkowe*)² and one-off (*jednorazowe*) or gradually (*stopniowe*) payable – in instalments or through advances.³ These classifications are based on the subject and period of taxation criteria. This paper analyses selected aspects of the above mentioned classifications in the Polish and British tax system. Due to its limited scope it does not fully focus on the first classification and is restricted to income taxes and taxes on free of charge acquisition of wealth, capital or property rights (*majątkowe od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych*).

2. Taxes on free of charge acquisition of wealth, capital or property rights

The subject of succession and donation tax (*podatek od spadków i darowizn*)⁴ is the free of charge acquisition of wealth, capital or property rights in the legal ways described by the section (*artykuł*) 1 of Succession and Donation Tax Act such as: succession, donation, right of prescription (*zasiedzenie*), dissolution of joint ownership, annuity, usufruct and easement. Polish legal doctrine most commonly claims that it is a type of wealth or capital tax, whose nature is based on taxpayer wealth or capital

1 Andrzej Frycz Modrzewski Krakow University (Poland).

2 K. Ostrowski, *Prawo Finansowe*, Warszawa 1970, p. 147.

3 *Ibidem*, p. 161.

4 This tax is regulated by ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 z późn. zm.).

increase.⁵ Therefore, this tax is also considered to be a betterment tax (*podatek od przyrostu masy majątku*). However, determination of its nature is not evident and remains contentious both in the Polish legal doctrine⁶ and practice. The Voivodeship Administrative Court (*Wojewódzki Sąd Administracyjny*) in Warsaw in its judgment of 15th of June 2005⁷ stated that „the double taxation agreements on income and on capital (...) do not apply to the succession and donation tax. The succession and donation tax is not a tax on capital which is referred to bilateral double taxation agreements”.

In view of these discrepancies, the above mentioned tax can be also considered a type of income tax, or at least it has some features make it similar to income tax.⁸ In fact free of charge acquisition of wealth or capital is very similar to income gain (in both cases the taxpayer is the financial beneficiary). Nonetheless the free of charge acquisition of wealth cannot entail transferor's feedback acquisition. What is more, the tax base structure of both succession and donation tax and income tax is very similar because in both cases the taxpayer is entitled to a reduction of tax basis. Therefore the market value of acquired capital or property rights (*wartość rynkowa nabytego prawa majątkowego*) can be compared to the gross income (*przychód*) and the costs of gaining of gross income (*koszty uzyskania przychodu*) can be compared to debts and liabilities (*długi i ciężary*).⁹

On the other hand, the succession and donation tax is a one-off payable tax in contrast to annual income tax which is payable gradually. Therefore the meaning of taxation period criterion is controversial and difficult to establish for the succession and donation tax, because there are difficulties with the nature and method of determining the value of “recurring services” (*świadczenia powtarzające się*).¹⁰

The term of recurring services has not been defined in the Succession and Donation Tax Act. It is a term used in the Polish civil law, which distinguishes the following types of services: single (*jednorazowe*), which are performed as a single activity even if that activity consist of several actions (e.g. payment in instalments), periodic (*okresowe*) in which the debtor is obliged to perform several single services (e.g. property rent payments) and continuous (*ciągłe*), in which the debtor is obliged to perform continuous maintenance (e.g. landlord's service of tenancy).¹¹ In view of this classification it should be noted that the term of recurring services applies to both periodic and continuous services.

The above conclusion may cause problems in the legal practice e.g. with taxation of rents paid by tenants of real estate acquired by inheritance (regardless of whether they are considered property rights acquired free of charge or debts and liabilities).

5 R. Mastalski, *Prawo Podatkowe*, Warszawa 2009, p. 626.

6 Some authors says also that this tax is a turnover tax: J. Małecki, *Podatek od spadków i darowizn*, in: A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, p. 594–595.

7 III SA/Wa 868/05, Lex No. 175286.

8 Some authors says that Polish personal income tax is based on the theory of betterment tax (teoria przyrostu czystego majątku). R. Mastalski, *op. cit.*, p. 398.

9 Section 9 of ustawa z 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.) Hereinafter called the Personal Income Tax Act.

10 P. Smoleń, *Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn*, Lublin 2006, p. 153.

11 W. Czachórski, *Zobowiązania*, Warszawa 2007, p. 76–77.

Therefore it should be noted that Polish tax authorities in practice restrict the subject scope of succession and donation tax and consider the acquisition of rented real estate by heirs only as the acquisition of a source of income.¹²

The Succession and Donation Tax Act divides recurring services into two categories: the recurring services whose value can be assessed (section 13) and recurring services whose value is impossible to assess (section 12) at the moment when tax liability emerges. This classification is not transparent and has not been explained in the above mentioned act, what may cause inaccurate tax assessment e.g. of the value of service arising from a contract for an indefinite period. However, in such a case section 13 subsection (*ustęp*) 1 point (*punkt*) 10 imposes the method of calculating the value of such recurring service as it would be performed over 10 years.

When the value of recurring services is impossible to assess at the moment when tax liability emerges, their value has to be assessed gradually while these services are performance (*w miarę wykonywania tych świadczeń*). However, succession and donation tax is not payable gradually and its assessment has to be done once, which generally results in the postponement of the tax assessment.

Furthermore, in the Polish civil law doctrine it is assumed that, with a few exceptions such as: easement of accommodation (*służebność mieszkania*), easement on real estate (*służebność gruntowa*), it is impossible to acquire recurring services covered by the succession and donation tax subject scope.¹³ However, it should be noted that subject scope of this tax includes also free of charge acquisition of capital or property rights that may take place on the ground of different then Polish legal system if an individual who acquires the said capital or property rights abroad is a Polish citizen or resident.¹⁴

Therefore it is worth mentioning that taxation of free of charge acquisition of capital or property rights by trust¹⁵ or settlement¹⁶ by succession and donation tax is impossible because such a method of acquisition has not been mentioned in the Succession and Donation Tax Act¹⁷ and the use of analogical interpretation in the Polish tax legislation is considered a flagrant violation of law.¹⁸ Therefore free of charge acquisition of capital or property rights by trust or settlement has to be considered

12 P. Smoleń, op. cit., p. 155.

13 E.g. donation's regulations apply to free of charge annuity, but it does not make the free of charge annuity a type of donation. Ibidem, p. 154.

14 Section 2 of Succession and Donation Tax Act.

15 "Which is an arrangement in which a settlor transfers wealth to one or more trustees, who will hold it for the benefit of one or more persons (the beneficiaries, who may include trustee(s) or the settlor) who are entitled to enforce the trust, if necessary by action in court". E. Martin, J. Law (eds.), Dictionary of Law, Oxford 2006, p. 548. This legal institution which is based on interpersonal trust is considered in British legal doctrine as paramount contribution of equity system to British jurisprudence and is frequently used as disposition on death.

16 Which is an arrangement similar to trust – based on real estate transfer. E. Martin, J. Law (eds.), op. cit., p. 492.

17 Vide. an incorrect individual tax law interpretation issued by Director of The Board of Taxes (Dyrektor Izby Skarbowej) in Warsaw of 22nd of June 2010, IPPB 2/436–132/10–2/AF, which allows the beneficiary of trust to use the relief regulated in section 4a of Succession and Donation Tax Act. All of the individual tax law interpretations made by Directors of Boards of Taxes are available on the web page: www.sip.mf.gov.pl.

18 Vide. decision of Supreme Administrative Court (Naczelny Sąd Administracyjny) of 16th of July 1997, III SA 508/96, „Monitor Podatkowy” 1998, No. 6, p. 288.

taxable with personal income tax.¹⁹ It should also be noted that real or legal facts which do not result in tax liability under the succession and donation tax may result in liability under personal income tax – even if these facts occurred on the ground of foreign (different than Polish) legal institutions, but take effect within the domain of succession law or transfer free of charge capital or property rights to other individuals.

Another interesting issue is the possibility of taxation of income from the estate which is not divided among heirs (*spadek wakujący*). It was introduced in Poland in the interwar period²⁰ and is disallowed nowadays because the temporary administrator of estate (*zarządca masy spadkowej*) is not liable to personal income tax.²¹ Therefore the income gained from such estate has to be distributed among heirs and can be taxed after they receive it.²²

Furthermore the period of taxation criteria is very important on the ground of succession and donation tax because it prevents tax avoidance in the situation where the capital or property rights transfer is done partly and takes multiple formal steps. The applicable minimum in case of this tax corresponds to the value of capital or property acquired free of charge from one transferor in the period of five years.²³

The period of taxation criterion is also very important in case of the British inheritance tax, which is payable by the transferor before the moment of his or her death, or by transfer beneficiaries, personal representatives and settlement trustees after the transferor's death.²⁴

The subject of inheritance tax is the free of charge disposition of capital or property rights made by an individual residing in United Kingdom, except for dispositions exempt from that tax.²⁵ The broad catalogue of tax exempt dispositions includes *inter alia*:²⁶ dispositions without gratuitous intent (e.g. genuine commercial transactions which give rise to a loss and so cause a reduction in the value of the transferor's estate), dispositions made during the transferor's lifetime for the maintenance of his or her family (including spouses, civil partners, children before 18th birthday or older continuing full time education), the first £3000 lifetime transfers made in any tax year and "small gifts" to individuals with a value of up to £250 (but this exemption cannot be used to exempt a part of a gift with a value exceeding £250).²⁷

19 Vide. individual tax law interpretation issued by Director of The Board of Taxes in Warsaw of 16th of June 2011, IPPB2/415-266/11-6/MK.

20 Section 1 subsection 1 point 1 ustawy z 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym (Dz.U. z 1936 r. Nr 2, poz. 6 z późn. zm.). Vide. R. Langrod, A. Franz, Państwowy podatek dochodowy, Warszawa 1933, p. 2.

21 Section 636 of Act of Parliament of 23rd of April 1964 Code of Civil Procedure (Kodeks postępowania cywilnego) published in Dziennik Ustaw No. 43, item 296 including changes.

22 Vide. Individual tax interpretation issued by Director of The Board of Taxes in Bydgoszcz of 17th of March 2008, ITPB 1/415-785/07/MK.

23 Section 9 of Succession and Donation Tax Act. Vide. A. Nita, Czynniki czasu w prawie podatkowym, Arche s.c., Gdansk 2007, p. 73-88.

24 Section 216 subsection 1 of Inheritance Tax Act 1984 c. 51. All British Parliament acts of law are available on the web page: www.legislation.gov.uk.

25 Sections: 1, 2 and 3 of Inheritance Tax Act. It is worth noting that the broad method of subject scope determining allows the taxation of every way of free of charge wealth acquisition.

26 Sections: 10, 11, 19 and 20 of Inheritance Tax Act.

27 A. Melville, Taxation – Finance Act 2011, Gosport 2012, p. 494.

The period of taxation criterion is also important for inheritance tax because of the category of potentially exempt transfers such as dispositions to another individual, trust for the benefit of a disabled person or trust for the benefit of a bereaved minor (in certain cases).²⁸ A potentially exempt transfer becomes an exempt transfer if it was made within seven years before the date of death of the transferor.²⁹

3. Income taxes

The period of taxation criterion for income tax is important from the point of view of two elements: the moment of generating income³⁰ and the taxable period.

In the Polish tax law the legislator has used the term "tax year" in the Personal Income Tax Act, the Act of Parliament of 20th of November 1998 about flat-rate income tax on several categories of income by individuals (*o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*)³¹ and the Act of Parliament of 24th of August 2006 about tonnage income tax (*o podatku tonażowym*).³² However, it has not been explain when does the "tax year" start and end. Therefore in such cases section 11 of Act of Parliament of 29th of August 1997 on Tax Ordinance (*Ordynacja podatkowa*)³³ has to be applied. It states that tax year is the calendar year, unless other acts of law provide otherwise.

There is such a provision in the section 8 of the Act of Parliament of 15th February 1992 about the corporate income tax (*o podatku dochodowym od osób prawnych*).³⁴ It states that the tax year can be a period of twelve consecutive calendar months different than a calendar year, if provided for in a document such as articles of corporation.

In the British tax law the section 4 subsection 4 of Income Tax Act³⁵ states that the term „tax year” is the period from 6th of April to 5th of April of the following calendar year, while the section 2 subsection 1 of Taxation of Chargeable Gains Act³⁶ states that capital gains obtained in the year of assessment are taxable. However section 288 subsection 1 of the above mentioned act stipulates that the year of assessment coincides with the income or corporate income tax year. Furthermore, the section 3 subsection 1 of British Corporation Tax Act³⁷ instead of the term of tax year provides for the term of financial year, which is the period from 1st of April of a given year until 31st of March of the following calendar year.

Consequently, none of the above mentioned periods coincides with the calendar year, and in case of income tax and capital gains tax neither with the beginning and

28 Section 3A subsection 1A of Inheritance Tax Act.

29 Section 3A subsection 4 of Inheritance Tax Act.

30 Which can be determined by cash method (income arises when is actually received by taxpayer) which is the rule on the ground of Polish income taxes or by accrual basis method (the income arises when is due, even if it has not been actually received by the taxpayer) which is an exception from the rule applied to business income.

31 Dz.U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.

32 Dz.U. Nr 138, poz. 1353 z późn. zm.

33 Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60.

34 Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.

35 2007 c. 3.

36 1992 c. 12.

37 2010 c. 4.

the end of a calendar month. This situation results from the fact that the British financial year is a legal institution older than the oldest income tax in the world – which is also the British income tax.³⁸ Before 1752 the financial year begun on 1st of April and ended on 31st of March. However in 1752 the fiscal year began on the Lady Day (25th of March) and ended on 5th of April 1753, which prevented the Treasury from the loss of 11 days of tax revenues, resulting from the shift from the Julian to the Georgian calendar introduced by the Calendar Act.³⁹

What is more, the tax year for an individual taxpayer usually differs from the ones defined above for business income because in the British acts of law it is a priority that the tax year coincides with turnover year, which basically should also coincide with the calendar year⁴⁰ even for individuals.⁴¹

4. Conclusions

The period of taxation criterion entails implementation of complicated and difficult legal solutions related to once-off payable capital or property free of charge acquisition taxes and may lead to inaccurate tax assessment or its postponement. These inconveniences could be resolved by the definition of tax year as found in the succession and donation tax on recurring services. The period of taxation criterion also entails beneficiary's uncertainty whether they will be obliged to pay inheritance tax.

Regardless of the doctrine considerations (which are mainly of theoretical importance) and the quoted decision of Voivodeship Administrative Court in Warsaw (which does not allow to apply the double taxation agreements on income and on capital in relation to the succession and donation tax) the subject scope of this tax is similar to that of personal income tax.

Both in Poland and United Kingdom, in case of donation and inheritance acquisition legal persons are taxed not on the basis of the wealth, capital or property rights free of charge acquisition tax but on the basis of the corporate income tax. Therefore, abolition of the wealth, capital or property rights free of charge acquisition taxes and replacing them with personal income taxes may be considered in both legal systems.⁴² Tax reform based on the presented *de lege ferenda* postulate would enable wider implementation of convenience of taxation principle.⁴³ For this reason this suggestion should become a subject of discussion in legislation, practice and legal doctrines. However, it should be noted that potential tax reform of the wealth, capital or property rights free of charge acquisition and personal income taxes should take place on the basis of European Union law following a thorough analysis of member states tax systems, which would in turn lead to further harmonisation of direct

38 Introduced by Finance Act 1799 c. 11. B. Sabine, *A History of Income Tax*, London 1966, reprint: 2006, p. 28.

39 1751 c. 30.

40 Section 4 of British Corporation Tax Act and section 288 of Taxation of Chargeable Gains Act.

41 Sections from 199 to 202 of the Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 p. 5.

42 Vide. P. Smoleń, *op. cit.*, p. 6.

43 Vide. A. Gomułowicz, *Myśl podatkowa Adama Smitha*, in: A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i Prawo podatkowe*, Warszawa 2010, p. 38. About the convenience of taxation vide. also: P. Klimek, *Możliwości podmiotowe rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce a w Wielkiej Brytanii*, „Państwo i Społeczeństwo” 2010, No. 4, p. 131–139.

taxation, which seems to be somewhat neglected when compared to harmonisation of indirect taxes.

The option of the tax year and turnover year period adjustment in the Polish tax system exists only for the corporate income tax in contrary to the British tax system where this adjustment is available both for individuals and legal persons which receive business income. This legal solution is one of the reasons of Poland's 127th position (among 183) in the ranking of ease of paying taxes for economies around the world 2012 created by the World Bank, International Monetary Fund and PriceWaterhouseCoopers Ltd.⁴⁴ The United Kingdom occupies 18th position in the same ranking. Therefore the possibility of tax year and turnover year period adjustment should be implemented into the Polish personal income tax system.

Abstract

The paper analyses selected aspects of income taxes and taxes on free of charge acquisition of wealth, capital or property rights, which are one-off or gradually payable (such as Polish: personal income tax, corporate income tax, tonnage income tax or succession and donation tax and British: income tax, corporation tax, capital gains tax or inheritance tax).

In conclusion it contains *de lege ferenda* postulate of abolition of the wealth, capital or property rights free of charge acquisition taxes in both legal systems and proposition of replacing them with personal income taxes. It also suggests that potential tax reform should take place on the basis of European Union law.

44 www.pwc.com/gx/en/paying-taxes.

Tax Resolutions and their Annual Character

Ewa Koniuszewska,¹ Katarzyna Świąch²

1. Introductory remarks

In the legal state in force, passing tax resolutions takes place at the level of a basic unit of local government. Although the provisions of the local government acts reserve passing resolutions in matters concerning taxes and fees within limits stipulated in the acts³ to the sole competence of legislative and control units of a local government, only communes have their own incomes with a tax character.

It is emphasised in the doctrine that a resolution of a local authority is such a form of activities of a collegial local government body, the result of which is an act of will of this authority taken during its meeting by vote, as a rule to solve a given public matter with a local or regional character being a subject of a meeting, most often with a binding result.⁴ It is also noted that the legislator uses a notion of “a resolution” in three meanings in the local government acts. The first one, treats a resolution as a way of behaviour of the whole of members of a collegial body taking a declaration of will. Thus, it is a sum of individual or group behaviour of members of a group authority during making a decision characteristic of all collegial bodies. In the second of the meanings, a resolution is a contents of a decision (declaration of will) that members of a collegial body are in favour or against. The third definition of a notion “resolution” comes down to a document containing a written text understood as a legal act issued by appropriate institutional bodies with a defined position in the system of sources of legislation.⁵

1 Szczecin University (Poland).

2 Szczecin University (Poland).

3 Art. 1 pkt 2 pkt 8 Ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.).

4 A. Szewc, T. Szewc, *Uchwalodawcza działalność organów samorządu terytorialnego*, Warszawa 1999, p. 48–49.

5 I. Krześnicki, *Technika redagowania uchwał w jednostkach samorządu terytorialnego z przykładami*, Gdańsk 2008, p. 15.

The literature of the subject is abundant in various concepts for classification of local government units' resolutions determined by an adopted criterion. The resolutions are classified as: being local law acts and internal management acts, legislative and non-legislative, constitutive and declaratory, procedural and substantive. An object of regulation can also be an indicator of resolutions typology which allows to determine: communes' statutes, budget and budget-related resolutions including tax resolutions, resolutions concerning property management, resolutions concerning spatial planning, personal resolutions.⁶ The division into local law acts and internal management acts should be granted priority among the mentioned classification of local government units resolutions, as it is justified in the Constitution and local government acts.⁷ The typology of resolutions referring to an objective criterion, allowing to distinguish tax resolutions, is of not less significance for the analysed issues.

According to the provisions of the Constitution, local law acts are sources of law of the Republic of Poland universally binding in the area of activity of authorities that established them passed by local governments and local agencies of central government on the basis and within authorisation contained in the Act. It is indicated in the literature that they have to meet two conditions: they have to be passed by an authority whose local competence encompasses only part of the state's territory and the authority has a competence to pass universally binding regulations. Characteristic features of local law acts are: a possibility to regulate the behaviour of all categories of addressees, indispensability of clear statutory authorisation to issue a normative act, an obligation to transfer an issued act to a supervisory body, and an obligation to announce it in accordance with the law.⁸

2. Tax resolutions – notion and nature

Tax resolution are local tax law acts. The doctrine presents the latter as legislative acts issued by local authorities and binding only in the area of their operation and concerning tax issues.⁹ A specific nature of those acts in the subjective and objective perspectives is emphasised here. The entitlement to issue them was entrusted by the legislator to few bodies (commune councils) and at the same time a small possibility to influence that law was granted to them. The subject of local law enactments was also limited by the Constitution and the Acts, which left a small margin of freedom to local authorities in shaping legal structure of taxes.¹⁰

A tax resolution is a source of local tax law if its subject is a tax matter, that is an issue related to a tax legal structure, principles of tax procedure aiming at calculation and collection of a tax, and organisation and competence of tax authorities. Moreo-

6 J. Czerw in: J. Czerw, I. Krześnicki, *Działalność uchwałodawcza rady gminy ze wzorami uchwał, procedur i pism*, Warszawa 2007, p. 121 et seq.

7 Art. 87 pkt 2 and art. 94 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

8 M. Kotulski, *Akty prawa miejscowego stanowione przez samorząd terytorialny*, "Samorząd Terytorialny" 2001, No. 11, p. 28.

9 L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, p. 25–26.

10 *Ibidem*, p. 26.

ver, the scope of matters regulated with a tax resolution must fall into limits determined by the principle of limited tax governance of a commune. Thus, a commune council may only pass such a tax resolution for passing of which it possesses a clear competence stipulated in the Act.¹¹

A tax resolution is an effect of a series of activities consisting in ordered stages of a resolution-passing procedure. It should be noted, however, that organic acts do not contain provisions determining a frame regulation of the resolution-passing procedure. The legislator has not determined subjects with resolution-passing initiative, has not regulated a standard procedure with a draft resolution, or has not specified the principles of resolution-passing technique appropriate for passing resolutions by bodies of local government units.¹² Therefore, creation and shaping of a resolution-passing procedure model was left to the doctrine and, first of all, to practice. It is indicated in the subject's literature that the following stages can be distinguished in the resolution-passing procedure: undertaking a resolution-passing initiative and initiating proceedings, preparation of a draft resolution, giving an opinion on a draft resolution by a commune council committee or by other bodies and subjects, adopting a resolution by a commune council, announcing and a resolution becoming effective.¹³ However, a characteristic of individual stages of a resolution-passing procedure made on the basis of the analysis of statutes of self-governing communities goes beyond the frames of this paper.

A fact should be noted that neither the provisions of the Act or the rulings of communes' statutes do not directly determine the time in which the works on draft resolutions should be initiated and when they should finish. However, outlining time frames for a resolution-passing procedure is significant only while passing tax resolutions with an annual character.¹⁴ Resolutions which are passed annually are mainly resolutions concerning tax rates and local fees.

A question arises in the context of an annual character of tax resolutions and an obligation of passing them resulting from the Act on Taxes and Local Fees¹⁵ if in case of a passive attitude of a decision-making and control body provisions of art. 101a section 1 of the Act on Commune Self-Government will find their application. Art. 101a section 1 of the mentioned Act creates a possibility to appeal to an administrative court against a non-performance of activities imposed by the law to anyone whose legal interest or entitlements were infringed by this omission. An opinion dominates in the doctrine, according to which resolution-passing activities of local government bodies mandated by law are also included in the expression "activities mandated by law".¹⁶ Thus, the effect of an appropriate law regulation obligating a commune

11 R. Dowgier, M. Popławski, *Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach*, Warszawa 2009, p. 16–17.

12 A. Szewc, T. Szewc, *op. cit.*, p. 56–57.

13 J. Czerw, *op. cit.*, p. 195.

14 R. Dowgier, M. Popławski, *op. cit.*, p. 61.

15 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn zm.).

16 G. Jyż, in: A. Szewc, G. Jyż, Z. Piławski, *Samorząd gminny. Komentarz*, Warszawa 2005, p. 617, A. Rzążewska, *Zaskarżanie uchwał samorządu terytorialnego do Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa-Zielona Góra, p. 70 et seq.; M. Wincenciak, *Skarga powszechna na akty i czynności organów samorządu gminnego, a także na przejawy ich beczynności*, „Samorząd Terytorialny” 2010, No. 1–2, p. 108.

body to pass a resolution in the field of public administration determines the application of provisions of art. 101a section 1 of the Commune Local Government Act. It is stressed in the subject's literature that the obligation of a commune council to pass tax resolutions resulting from the statutory regulation belongs to the activities mandated by law.¹⁷ A complaint, under art. 101a section 1 of the Commune Government Act, may be lodged by a person who is entitled by law to demand a specific actions from a commune body reflecting an obligation of this body.¹⁸ Consequently, allowing a complaint by the Court will require the necessity to reveal the regulation a specific activity of a local government unit bodies results from and will also require proving a causal connection between inactivity of competent authorities in performing those activities and infringement of a complaining person's legal interest or right.¹⁹

It should be noticed that a complaint lodged under art. 101a section 1 of the Commune Government Act is only permissible in a matter concerning public administration. It results from the fact that the provisions of art. 101 of the mentioned Act are applied correspondingly. As art. 101 section 1 permits to lodge a complaint only against those resolutions of a commune which have been passed in a matter concerning public administration, so correspondingly: complaints against authorities' inertia consisting in the failure to pass a resolution, is also only permissible in matters within this scope.²⁰ Tax resolutions concern matters within the scope of public administration because they regulate issues concerning fulfilling tax obligations, which are of public law character.²¹

The right to lodge a complaint of anybody whose legal interest or right were violated due to the failure to pass a resolution by a competent commune body can be inferred from the instruction resulting from the text of art. 101a section 1 of the Act to correspondingly apply the provisions of art. 101. Therefore, only this subject whose legal interest or rights have been violated by a commune body's inactivity is authorised to lodge a complaint at the administrative court.²² It should be emphasised that the violation of a legal interest or right should have an objective character, so it cannot result only from the appellant's statements. Thus, the court's duty will be to find this interest and to examine whether it has been objectively violated, which excludes the possibility of basing on the complainant's statements and requiring to prove this violation by an appellant. Moreover, an appellant cannot be obligated to prove the interest violation in a way binding for the court also because it would be contrary to a general principle according to which a party does not have to prove their interest neither while initiating an administrative procedure nor while starting an administrative court procedure.²³

17 L. Etel, *Uchwały...*, op. cit., p. 260.

18 Judgement of the Supreme Administrative Court dated 24th August 2011, I OSK 1423/10, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

19 M. Rządewska, op. cit., p. 71–72.

20 Decision of the Provincial Administrative Court dated 20th June 2007, II SAB/Rz 10/07, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

21 L. Etel, *Uchwały...*, p. 259.

22 Also B. Dolnicki, in: *Ustawa o samorządzie powiatowym. Komentarz*, B. Dolnicki (ed.), Kraków 2005, p. 501.

23 Judgement of Provincial Administrative Court dated 5th March 2010, II SAB/Kr 9/10, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

It should be considered, however, if a complaint against inactivity of a commune council will find its application in a situation of a failure to pass a tax resolution by this body. Since actually, a lack of a tax resolution causes that in most cases no obligation to pay taxes arises, which does not violate a taxpayer's legal interest or right.²⁴ It seems that the question asked this way should be answered positively. Because a failure to pass a tax resolution results in an obligation to apply tax rates in force in the previous year. But remaining provisions of this resolution will not be applied, such as the ones stipulating subjective exemptions. So, such a situation may lead to violation of a taxpayer legal interest or right, which justifies lodging a complaint against inactivity of a given community's legislative and control authority to the administrative court.²⁵

Effective lodging a complaint to the court depends on meeting additional requirements, which include: previous call to an appropriate commune's authority for passing the resolution in question and the expiry of the deadline for this action. Failure to fulfil the conditions will result in the dismissal of the complaint by the court.²⁶

3. Annual character of tax resolutions

The analysis of legal solutions determining the annual character of tax resolutions of local government units should be preceded by introductory remarks concerning the cyclical nature of financial economy in general. It should be assumed that those solutions are in a direct relation. First of all, it should be indicated that efficient completion of public tasks by local government units is, to a large degree, conditioned by the amount of financial assets at their disposal. This in turn, depends on a series of factors, among which a financial policy carried out by a local government unit can be mentioned. It should be added here that a scope of this policy is directly proportional to a degree of financial independence of a local government unit. The latter, however, cannot be identified with a financial self-sufficiency which would require collecting incomes balancing expenditures.²⁷ Without discussing significant issues of financial self-sufficiency of local government units as going beyond of the scope of this paper, it should be stressed that it is a Constitutional value. Whereas in accordance with system acts and the Act on Public Finances,²⁸ the basis of independent financial economy of local government units is their tax resolutions. It should be noticed in this context that a legal character of tax resolutions is subject of discussions in the literature of financial law²⁹ and, among others, it is indicated that those resolutions are normative acts of local law containing norms of law commonly binding in this area, so they also contain a collection of authorisations to issue executive acts

24 L. Etel, *Uchwały...*, p. 260.

25 Cf. *Ibidem*, p. 87.

26 G. Jyż, *op. cit.*, p. 617.

27 J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Katowice 2003, p. 45.

28 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

29 E. Ruśkowski, J.M. Salachna (eds.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2007, p. 465; A. Borodo, *Legalna definicja budżetu JST i jego prawny charakter*, in: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (eds.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2003, p. 373.

and carrying out financial operations.³⁰ One of characteristic features of those resolutions is a limited period of their effectiveness to one budget year. A budget year is a calendar year. Due to this, provisions of a budget resolution are effective from 1st January until 31st December of a calendar year. The procedure of its preparation and passing has been adjusted to the cycle of a resolution effectiveness. It is also worth noting that with the Act on Public Finances presently in force, regulations concerning a long-term financial prognosis of a local government unit were introduced. A fundamental motive for adopting them was the increase of stability of financial economy of local government units, predictability of their financial system, and also adjusting national financial plans to many years' periods of financial programming in the European Union.³¹

As it was mentioned, the basis of financial economy of local government units is their budgets. It should be added that it is an annual plan for incomes and expenses as well as revenues and expenditures of this unit. Income sources of local government units are regulated by the Act on Incomes of Local Government Units.³² One of the sources of own incomes indicated in this Act are tax incomes.

As it has already been indicated, the only local government unit to which the tax governance was granted, understood as the right of local government bodies to establish the amounts of local taxes³³ in the scope indicated in the Act, is a commune. However, depending on the tax that constitutes its income, the scope of governance of a commune's bodies to shape its amount was differently determined. It should also be noted that the tax resolutions typology, made basing on the criterion of a subject of regulation, allows to distinguish the following resolutions:

- 1) in matters concerning establishing rates of taxes and fees,
- 2) introducing tax exemptions and concessions,
- 3) determining method and conditions of payment,
- 4) introducing payments.³⁴

Analysing the annuality of tax resolutions of a commune, we should first of all refer to the provisions of the Act on Local Taxes and Fees. According to the mentioned Act, the legislative body of a commune has a competence to pass resolutions in all areas indicated above. In particular, those tax resolutions are worth attention the provisions of which directly influence the amount of tax incomes and therefore they concern tax rates and tax exemptions. The fundamental difference in a commune council activities results in this case from the fact that determining tax rates is its statutory obligation, whereas a catalogue of subjective exemptions may, but does not have to, be extended by it.

30 E. Chojna–Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2010, p. 357.

31 *Ibidem*, p. 359.

32 Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 z późn. zm.).

33 W. Miemiec, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, p. 106.

34 L. Etel, *Uchwały...*, p. 77.

The obligation to pass a resolution establishing tax rates determines here an annual character of a tax resolution in this respect.

As it results from the provisions of the Act, tax and local fees rates are, as a principle, annual rates, while a tax year is a calendar year.

Taking into consideration the annual character of budget incomes, resolution-passing procedure, and the period of the budget resolution effectiveness, it may be stated that a tax resolution, in the respect of shaping tax rates, is a local law act with an annual period of effectiveness. It also concerns a situation when a rate of one local fee is a daily rate. Then, a rate stipulated in a resolution in a given tax year is taken into consideration.

However, this is a principle with an exception. Namely, we mean a norm in force under art. 20a of the Act on Local Taxes and Fees. According to the mentioned regulation, when local taxes or fees rates are not passed, as a principle rates in force in the year preceding the tax year are applied. First of all, the mentioned regulation confirms an obligation to pass a tax resolution for a tax year, and secondly it decides about tax rates effectiveness in view of a failure to pass the rates for the next year. But the provisions of the mentioned art. 20a of the Act are not precise, and especially because of the lack of a clear definition what we should understand as "failure to pass", they may become a cause of next interpretational doubts.³⁵ However, despite those reservations, it should be considered as indispensable to include the principle in the indicated respect in a resolution.

Also the view according to which a change of tax rates during a tax year is only possible when they are lowered should be fully shared.³⁶

In the context of considerations concerning an annual character of tax resolutions, it should be noticed that their provisions, both in shaping of a catalogue of tax exemptions and determining a method of local taxes and fees payment, does not have to be regulations with an annual period of effectiveness. However, the condition for their multi-annuality is passing a separate resolution in this respect. Determining those elements in a resolution concerning tax rates as a principle decides about an annual character of the regulation.³⁷

Taxes that can be decreased by force of a resolution of a commune council are also farm tax³⁸ and forest tax.³⁹ However, despite the annual character of rates of the mentioned taxes, commune councils resolutions resulting in their decrease can typically be in force for more than one year (or until passing the next resolution in this respect). It depends, however, on a commune council's decision expressed in the contents and method of a tax resolution formulation.⁴⁰ Principles analogous to the presented ones and referring to local taxes and fees should be applied in the respect

35 Cf. L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 2003, p. 164–165.

36 Cf. L. Etel, *Uchwały...*, p. 79.

37 Cf. *Ibidem*, p. 77.

38 Ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm).

39 Ustawa z 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.).

40 Cf. L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005, p. 412.

of tax resolutions whose standardising subject include tax exemptions (concessions) and the tax payment method.

Summing up, it should be stated that we can talk about an annual character of tax resolutions of local government units mainly in reference to a commune council's resolutions passed in the respect of shaping the amount of local taxes and fees rates. The remaining regulations making up a scope of a commune tax governance may, but they do not have to, take up a shape of regulations typically in force only during a tax year. However, in each case, a tax year is a calendar year. It may be accepted then, that an obligation (or its lack) of annual passing tax resolutions has an effect on the tax governance of local government units. Despite a similar catalogue of statutory entitlements in the tax resolutions in subject, principles of the requirement of cyclical nature of passed tax resolutions remain different. It may be stated, however, that a basic reason for this state of affairs is a tax structure, but not aware actions of a legislator aiming at determining the scope of tax governance of a local government unit.

Abstract

Tax resolution are local tax law acts. A specific nature of those acts in the subjective and objective perspectives is emphasized here. A tax resolution is a source of local tax law if its subject is a tax matter, that is an issue related to a tax legal structure, principles of tax procedure aiming at calculation and collection of a tax, and organization and competence of tax authorities. A tax resolution is an effect of a series of activities consisting in ordered stages of a resolution-passing procedure. Summing up, it should be stated that we can talk about an annual character of tax resolutions of local government units mainly in reference to a commune council's resolutions passed in the respect of shaping the amount of local taxes and fees rates.

Ежегодность в НДС

Róża Kosińska,¹ Piotr Woltanowski²

Основополагающим принципом налога на добавленную стоимость является нейтральность этого налога для предпринимателей. Реализация его осуществляется, между прочим, путем применения налоговых вычетов начисленного налога.

Согласно ст. 86, абз. 1 Закона от 11 марта 2004 года о налогах на товары и услуги³ «в объеме, в котором товары и услуги используются в налогооблагаемых операциях, налогоплательщик, указанный в ст. 15, имеет право уменьшить сумму причитающегося к уплате налога на сумму начисленного налога, с оговоркой ст. 114, ст. 119 п. 4, ст. 120 абз. 17 и 19, а также ст. 124». Согласно этому положению право на вычет начисленного НДС, имеет налогоплательщик в таком объеме, в каком приобретенные товары и услуги используются в налогооблагаемых операциях. При закупках связанных с освобожденной от НДС продажей такой вычет не возможен. Приведенные выше правила распространяются также на налогоплательщиков, занимающихся так называемой смешанной деятельностью, т.е. обложенной налогом и освобожденной от НДС. В соответствии с правилами, вытекающими из указанного Закона о НДС, если не представляется возможным выделить весь или часть начисленного налога, в отношении которых имеется право уменьшить сумму причитающегося налога, а также деятельности, в отношении которых такое право не предоставлено, налогоплательщик должен вычесть сумму, используя так называемый коэффициент продажи. Исчисление этого коэффициента неоднократно предоставляет налогоплательщикам много проблем. При смешанной продаже пропорциональный вычет обозначает определение процентного отношения по обороту за предшествующий налоговый год, по отношению к которому определяется пропорция. По окончании года налогоплательщик обязан сверить размер оборота и откорректировать пропорцию по продажам в данном году, в соответствии со ст. 91 Закона об

1 Налоговое управление в г. Семятыче (Польша).

2 Высшая Школа Публичной Администрации имени Станислава Сташица в Белостоке (Польша).

3 (Dz.U. z 2011 г. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) – далее в качестве Закона о НДС.

НДС. Как вытекает из ст. 90, п. 3 и 4 Закона об НДС, «Пропорция, названная в абз. 2 определяется как доля годового оборота от деятельности, в связи с которой имеется право уменьшить сумму налога, в общем обороте, получаемым от деятельности, в связи с которой налогоплательщик имеет право уменьшить сумму причитающегося налога, а также деятельности, в связи с которой налогоплательщик не имеет такого права. Пропорция (...) определяется в процентах от годового оборота, полученного за предшествующий налоговый год, в отношении которого пропорция должна быть определена. Пропорция округляется до ближайшего целого числа» В соответствии со ст. 90, абз. 10 Закона о НДС, в редакции действующей до 31 марта 2011г.⁴ при условии, если определенная таким образом пропорция:

1. Превысила 98% – налогоплательщик имел право сделать вывод, что пропорция составляет 100% и уменьшить сумму причитающегося налога, на полную сумму начисленного налога;
2. Не превысила 2% – налогоплательщик не вправе уменьшить сумму причитающегося налога, на сумму начисленного налога;

По состоянию на 1 апреля 2011 г. вышеупомянутое положение ст. 90 абз. 10 получило новую форму. В настоящее время из приведенной ст. 90 абз. 10 Закона о НДС, вытекает, что если упомянутая пропорция:

1. «превысила 98%, а также сумма начисленного налога не подлежащего вычету, возникшая в результате применения этой пропорции, в масштабе года, составляла менее 500 злотых – налогоплательщик вправе считать, что эта пропорция составляет 100%;
2. Не превысила 2% – налогоплательщик вправе считать, что пропорция составляет 0%.

Следует подчеркнуть, что законодатель не указывает прямо, должны ли налогоплательщики, упомянутый выше предел 500 зл следить в течение года, или только в конце года. Если предположить, что ограничение вычета должно применяться в момент превышения указанного предела в течение года, возникают сомнения в том, разве ли в связи с его превышением налогоплательщик должен откорректировать обратно НДС за предыдущие месяцы (то есть, когда предел не превышал, а налогоплательщик имел право на полный вычет начисленного налога), или только на данный момент ограничить сумму налогового вычета? По этому вопросу право молчит.

Ссылаясь на принципы расчета вышеуказанной пропорции следует отметить, что, вводя новые требования по округлению до 100%, законодатель значительно ограничил право на вычет НДС, что может повлиять на реализацию упомянутого в начале принципа налоговой нейтральности. Невозможно не заметить, что изменения в методике расчета коэффициента продаж были введены в закон в течение налогового года. Несмотря на то, что налоговым периодом по НДС является календарный месяц, изменение способа определения коэффициента продаж оказывает

4 Внесены изменения в закон от 18 марта 2011 г. о изменении закона о налоге на товары и услуги, а также закона – Закон о мерах (Dz.U. Nr 64, poz. 332).

влияние на вычет налога на добавленную стоимость в течение всего налогового года. Кажется, что изменение ст. 90, абз. 10 Закона о НДС введены в течение налогового года являются отрицанием принципа не применения закона в ретроспективном плане.

С учетом приведенных выше положений выступает обязанность ежегодной корректировки, если начисленный налог:

- был вычтен налогоплательщиком на основе исходной пропорции;
- был вычтен налогоплательщиком в целом, в связи с округлением исходной пропорции до 100% на основе ст. 90, абз. 10, п. 1 Закона о НДС;
- был вычтен налогоплательщиком в целом в связи с началом осуществления операций, которые освобождают от уплаты налога в течение года (это относится к налогоплательщикам, которые ранее не проводили операций, освобожденных от уплаты налога);
- не был вычтен налогоплательщиком из-за округления исходной пропорции до 0% (на основе ст. 90, абз. 10, п. 2 Закона о НДС);
- был вычтен пропорционально одному из предшествующих лет налоговому году при приобретении основных средств или нематериальных активов и правовых ценностей.

Необходимость провести корректировку не выступит, если: окончательная пропорция за налоговый год, оказывается такой же, как исходная, в случае элементов имущества требующих корректировки – окончательная пропорция за налоговый год окажется такой же, как исходная пропорция применяемая в год приобретения этих элементов имущества.

ПРИМЕР

Налогоплательщик осуществляет как облагаемые, так и освобождаемые от обложения НДС операции. В результате обязан вычесть пропорциональную часть начисленного налога. В 2010 году применялась ним исходная пропорция в размере 77%, а окончательная пропорция для 2010 года составила 75%. Таким образом он не был ни обязан, ни вправе подавать годовую корректировку за 2010 год.

Тот же налогоплательщик в 2011г. применял исходную пропорцию в размере 75%, окончательная пропорция составила 73%. В связи с изменениями правил должен был сделать годовую корректировку за 2011 год (несмотря на то, что разница между применяемой в 2011 г. исходной пропорцией и рассчитанной на 2011 год окончательной пропорцией не превысила 2 процентных баллов).

В 2011 году налогоплательщики впервые внесли корректировки в тех случаях, когда разница между исходной пропорцией, применяемой в течение года и окончательной пропорцией в конце года составила 1 или 2 процентных бала. Это изменение по отношению к корректировке проводимой в предыдущие годы. Поскольку из ст. 91, абз. 1 в редакции действующей до конца марта 2011г. следовало, что годовая корректировка не выполняется, если разница между исходной пропорцией применяемой в течение года и окончательной пропорцией рассчитанной для завершеного года превышает 2 процентных бала. Как уже раньше упоминалось, это поло-

жение изменилось 1 апреля 2011 г., а новая редакция Закона о НДС, ст. 91, абз. 1, впервые применена для корректировок за 2011 г.

Положения, касающиеся корректировки начисленного налога всегда были спорными. Один из спорных вопросов – это, соответствует ли законодательству Сообщества ст. 90, абз. 1 Закона о НДС – требующая пропуска в расчетах налога начисленного для вычета, если исходная пропорция, исчислена на основе оборотов за предыдущий год, не превысит 2%. Воеводский административный суд в г. Варшаве определил,⁵ что принцип приоритета права Сообщества над национальным законодательством относится и к административным органам государств-членов. В оценке упомянутого ВАС «в случае конфликта норм применяется право Сообщества, не отменяя тем же противоречивую норму».⁶ Суд указал также, что в соответствии с Директивой 112, государства – члены могут решить по вопросу налога НДС, который не подлежит вычету налогоплательщиком и его сумма незначительна, что он будет считаться нулевым. «Это отступление было оговорено в пользу налогоплательщика, позволяя ему вычесть сумму больше, чем в результате применения пропорции».⁷ Таким образом, «вышеуказанное положение позволило государствам-членам принять решение, в соответствии с которым высокий уровень пропорции, приводящий к снижению сумм НДС, которые не будут подлежать вычету, по сути, дает налогоплательщику право на вычет всей (100%) суммы начисленного НДС».⁸ ВАС подчеркнул также, что ст. 90, абз. 10, п. 2 Закона о НДС содержит исключение права на вычет, не предусмотренного правилами Директивы 112, что в результате приводит к нарушению принципа нейтральности НДС. Зато при оценке ст. 91, абз. 1 Закона о НДС ВАС указал несоответствие ст. 175, абз. 3 Директивы 112. Отметил также, что любые ограничения по требованию корректировки противоречат установленному законоположению Сообщества. Положения, касающиеся корректировки начисленного налога вызывают так много сомнений в их толковании, что даже Министр финансов в целях обеспечения единообразного применения налогового законодательства налоговыми органами, решил интерпретировать одно из положений, а именно ст. 91 абз. 7 Закона о НДС по корректировке начисленного налога, в связи с изменением назначения приобретенных товаров. В процессе этой интерпретации постановил, что «упомянутое положение применяется налогоплательщиком также при покупке товаров и услуг для использования в подлежащей налогообложению деятельности, и имел он право на вычет всей суммы налога начисленного при их покупке, а затем было изменено назначение товаров, путем использования их для действий исключительно освобожденных от налогов. Когда изменение права на вычет распространяется на используемые налогоплательщиком основные средства с начальной стоимостью свыше 15 000 злотых, корректировку надо выполнять за отдельные годы оставшегося периода корректировки, в налоговой декларации за первый период года, следующего за налоговым годом, в котором произошло изменение.

5 Решение ВАС в Варшаве от 23 ноября 2009 г., № дела III SA/Wa 1369/09, www.podatki.egospodarka.pl от 2012.06.04 г.

6 Там же.

7 Там же.

8 Решение ВАС в Варшаве от 23 ноября 2009 г., № дела III SA/Wa 1369/09, www.podatki.egospodarka.pl от 2012.06.04 г.

Годовая корректировка будет касаться одной пятой или при недвижимости одной десятой части налога начисленного при их приобретении или производстве – в соответствии со ст. 91 абз. 2 и 3 Закона. Что касается других товаров, используемых налогоплательщиком в хозяйственной деятельности, применяется соответственно ст. 91 абз. 1 и 3, так что при изменении право на вычет, корректировка должна производиться один раз в декларации за первый расчетный период года, следующего за налоговым годом, в котором произведен вычет и произошло изменение права на такой вычет. Обязательство корректировки, упомянутой в ст. 91 абз. 7 относится ко всем налогоплательщикам, и тем, кто зарегистрирован в качестве действующих плательщиков НДС, и тем кто освобожден от налога. Это означает необходимость подавать декларацию даже для налогоплательщиков, которые освобождены от обязанности подавать декларацию в соответствии со ст. 99 абз. 7 Закона о налоге на товары и услуги. Положения ст. 91 абз. 3 и 7, являются таким образом особыми положениями по отношению к ст. 99, абз. 7. В случае коммерческих товаров, в соответствии со ст. 86 абз. 1 вышеназванного Закона, налогоплательщик имеет право уменьшить НДС только в таком объеме, в котором товары и услуги используются для операций, подлежащих налогообложению. Это означает, что право на вычет обусловлено операциями купли-продажи. Таким образом, право на вычет налога не принадлежит налогоплательщикам, которые приобрели коммерческие товары целью облагаемой налогом перепродажи, и их доставка позже была освобождена от налогов (субъектных или предметных), а также в любой момент не стали служить выполнению налогооблагаемой деятельности, но действиям не подлежащим вычету. Поскольку условие, упомянутое в ст. 86, абз. 1 Закона, не выполнено, налогоплательщик должен откорректировать удержанный раньше налог независимо от периода, в котором произойдет изменение в праве на вычет. Это также относится и к сырью и материалам, предназначенным для производства товаров или услуг, не указанных в ст. 91 абз. 2, вышеуказанного Закон, которые на дату изменения права на вычет не были использованы для налогооблагаемых сделок».⁹ Очередный возникший вопрос – это как определить сумму годовой корректировки НДС, если в течение части года налогоплательщик имел право на полный вычет начисленного налога, в то же время в течение оставшейся части лишь частично. Из-за слишком многим спорных вопросов, а также небольшой объем данного исследования, вопрос остается в сфере обсуждений, без формулировки конечных выводов.

Из упомянутых уже сомнений вытекает, что законодательный орган вводя обсуждаемые положения Закона о НДС в таком не в ином виде, не совсем предвидел все последствия этого. Дополнительно ограничивая налоговые вычеты оставил много непонятого.

Посмотрев на тему с практической точки зрения, следует отметить несколько важных элементов, связанных с корректировкой начисленного налога. Проводя анализ деятельности, для которой имеется право на вычет налога, и которая найдет свое место в пропорции (конкретно в числителе дроби), на основании записей За-

кона об НДС¹⁰ надо констатировать, что это будут прежде всего поставки товаров и услуг, произведенные в стране, поставки товаров внутри Сообщества, экспорт товаров, поставки товаров и услуг за пределами страны, которые дают право на вычет начисленного налога, безвозмездные услуги подлежащие налогообложению, дотации, субсидии, а также доплаты, которые оказывают непосредственное влияние на цену товара или услуги. К обсуждаемому числителю нельзя однако причислить оборота, полученного от поставок товаров и услуг, которые в соответствии с положениями о подоходном налоге причисляются налогоплательщиком к основным средствам, а также нематериальным активам и правовым ценностям, подлежащим амортизации, земель и прав на вечное пользование землей, если они причислены к основным средствам налогоплательщика – используемых в бизнесе. Знаменатель пропорции будет же включать стоимость оборота из числителя пропорции, а также продажную стоимость, в отношении которой налогоплательщик не имеет права на налоговые вычеты. Субъект выполняющий годовую корректировку начисленного налога должен иметь в виду, что приведенные выше правила корректировки будут распространяться на покупки, которые не являются основными средствами или нематериальными активами и правовыми ценностями, подлежащими амортизации на сумму, превышающую 15 000 злотых, а также недвижимость. В отношении имущества, приобретенного и использованного как в освобожденной от налога так и обложенной налогом продаже, корректировку начисленного налога (по приобретению) проводят в период 10 лет, начиная с года, в котором недвижимость стала использоваться. Корректировке подлежит 1/10 от суммы начисленного налога. Для основных средств стоимостью выше 15 000 злотых корректировку проводят в период 5 лет, начиная с года, в котором основное средство стало использоваться. При учете закупки (для бухгалтерского учета НДС), налогоплательщик должен решить, к каким видам деятельности принадлежит. Нет никаких сомнений, по вопросу вычета НДС, если закупка непосредственно связана с данной деятельностью, ее главным диапазоном. Тогда производится вычет. В этом случае соотношение с облагаемой налогом продажей заметно и неоспариваемо. Аналогична ситуация, когда однозначно устанавливаем отсутствие связи закупки с деятельностью. Ситуация осложняется, когда покупку невозможно четко отнести к конкретному виду деятельности. Налог НДС на эту закупку подлежит частичному вычету на основе структуры продажи. В отчетный период, в который покупка осуществляется, налогоплательщик предварительно вычитает часть начисленного налога, соответствующую доле обложенной налогом продажи в продаже в целом за предыдущий налоговый год. Доля продаж определяется в соответствии с абз. 3 ст. 90 Закона о НДС, как доля годового оборота от налогооблагаемых операций в общем объеме товарооборота.

Графически расчет пропорции представим по следующей формуле: в числителе дроби-облагаемый оборот, достигнутый в предыдущим налоговым году x 100, в знаменателе – облагаемый и необлагаемый налогом оборот за предыдущий налоговый год. Если будет установлено, что доля налогооблагаемых продаж в общем объеме продаж в прошлом году превысила 98%, а также сумма начисленного

10 Смотри Раздел 2 упомянутого Закона о НДС п.з. Частичный вычет налога и корректировка начисленного налога.

налога не подлежащая вычету, вытекающая в ходе применения этой пропорции, в течение года, составила менее 500 зл, налогоплательщик может считать, что эта пропорция составила 100% и может вычесть НДС в полном объеме. Если налогоплательщик в предыдущем налоговом году, не занимался смешанной деятельностью, не достиг оборота или этот оборот был ниже, чем 30 000 злотых, для исчисления суммы начисленного налога подлежащего вычету, принимает оценочную пропорцию, по прогнозам согласованным с начальником налоговой. Согласование прогноза принимает форму протокола. Такая ситуация может возникнуть, если налогоплательщик начинает свою деятельность или изменит её профиль. Для согласования определенной оценочной пропорции, налогоплательщик должен подать заявление начальнику соответствующей налоговой. После рассмотрения заявления составляется протокол, указывающий оценочный прогноз для определения начисленного для вычета налога.

В аспекте вышепредставленных обсуждений, надо сказать что положения касающиеся корректировки начисленного налога вызывают много сомнений в их толковании. Они всегда были спорными. Годичность НДС имеет принципиальное значение для реализации прав налогоплательщиков, а также принципов нейтральности этого налога.

Abstract

The fundamental principle of VAT is the neutrality in this tax for entrepreneurs. The implementation of this principle is possible among others via the mechanism of lowering output tax by input tax. Current regulations of VAT Act concerning the corrections of input tax arouse a number of interpretational doubts and practical problems for taxpayers. The discussion of their shape seems to be endless.

By introducing on 01.04.2011 new rule of rounding to 100% quotient which is mentioned in article 90 section 10 of VAT Act, legislator has decreased in a considerable way the right to deduce VAT, which may influence the implementation of the principle of neutrality of this tax mentioned at the beginning. The change in the way of calculating the sales quotient was introduced during tax year. It may than violate another principle that the law is not retroactive.

Province Administrative Court in Warszawa in its judgment of 23rd November 2009 case No. III SA/Wa 1369/09 emphasized that article 90 section 10 point 2 of VAT Act includes only the right to deduce, which is not given in the regulations of Directive 112, which results in the infringement of the neutrality of VAT. Taking this into account, we may assume that annuality in VAT is significant for the implementation of taxpayers' rights and the principle of the neutrality in this tax.

Short-Term Financial Instruments in Public Debt (Case of France and Poland)

Mariola Lemonnier¹

1. Introduction

The level of public debt in France reached a € 692.7 billion at the end of second quarter 2011. This debt accounts for all governments and all types of debt (short-term securities, bonds, bank loans). Reported to the wealth created in France, public debt reached 86.2% of GDP.

The public sector in France has three ways to finance it: the long-term market (bonds), money market (short-term debt, issued for less than a year) and bank credit. The first two channels are used by the state and – to a lesser extent – social security organizations (but rates are generally close). The credit is preferred instrument of local government.

The debt crisis hit the bond market particularly hard. Funding via the French government bonds accounted for 71% of the outstanding debt. The money market (15% of outstanding) less fragile even if rates rose again. Bank credit (12% of total) is not directly impacted. But to find bank credit, it is still necessary that a bank lends. However, French banks are facing a very difficult environment, with an interbank crisis and persistent pressure on balance sheets.

The contagion of France, with the sharp rise in spreads, directly or indirectly affects all channels of government financing. The risk is under control with rates remain low (3.6% at 10 years) but it must be recognized that the impact can destabilize not only the accounts of the state but those of social security and local government.

1 University of Warmia and Mazury in Olsztyn (Poland).

The debt instruments by which the State uses to finance the budget deficit, or repay the loans matured, are today of various kinds.² The monetary financing instruments, historically, in all countries where the central bank is or is not independent of the executive in general and particularly in France, the short-term financing of the state, has long relied on credits granted by the central bank. The Treasury cover daily cash through advances requested from the central bank. The central bank plays the role in this system of last resort financial state. Although banned in the countries of the European Union after the Maastricht Treaty establishing the European Monetary Union, in favor of a certain kind of independence of central banks towards to the executive powers as the United States.

Direct aid of central banks to ensure the government's cash management service, tends to disappear in most countries, one under the agreement to form a regional economic groupings (EU for example). The other countries do the same in the conditionalities of multilateral interventions specifically the IMF and World Bank. However, indirect support may exist, they are essentially an indirect underwriting securities, either by refinancing the banks which have in the portfolio the government securities or by intervening in markets to regulate liquidity by buying or taking in pension government securities, which may contribute to the success of emissions of state bonds.

2. "Financing instruments" – how to finance the debt/ short or medium term policy?

In the system allowing the central bank to intervene with the Treasury, is participating in the money creation of two kinds. The treasury current account on appeal to the banking system unlike treasury bills provide a quick way of borrowing from the banking sector and controls the evolution of credits.³ These treasury bills participate in the process of money creation since the exchange of these securities. Banks make available to the Treasury money supply that finance government spending. These bills have inflationary monetary influence and constituted the reason for restricting the instrument. The long-term borrowings: mainly consist of Treasury bonds, the long-term loans. Loans are generally issued by tender, for an initial period not less than five years.

In France, this formula is identical to the Comparable Treasury Bond with maturities of at least seven years; Loans of the Federation (Bundesanleihen) Obligations of the Federation (Bundesobligationen) and Bundesschatzbriefe in Germany with maturities of at least eight respectively, five and six years.⁴ These loans may even be sometimes very long term as Treasury Bonds (T-Bond) issued by the Treasury of the United States for a term at least ten, thirty years or more. The medium-term loans issued for a period ranging between one and five years, this formula is identified in France by the Treasury Bill Interest Annual. The short-term borrowing, Treasury

2 A. Pezard, *Droit des marchés monétaire et boursier*, Paris 1994, p. 25.

3 Z. Fedorowicz, *Rynek pieniądza i rynek kapitału*, Warszawa 2004, p. 53 and following.

4 Ph. Stoeffel-Munck, *Les obligations*, Paris 2009, p. 78.

Bill (T-Bills), these loans are not exceeding one year. These loans, once next to the advances of the Central Bank now very narrow sectional or prohibited because generating inflation, are the part of government debt, known as negotiable and figures prominently in the total public debt.

2.1. T-Bonds in Poland

Treasury bills, bonds, or municipal bonds, are classic examples of public financial instruments. They constitute one of the important tools of public debt service.⁵ A bond is in Polish law a security issued in a series wherein the issuer states that it is the bond owner's (bondholder's) debtor and commits to make a given performance in favour of the latter.

Securities issued in a series shall be construed to denote securities representing economic rights divided into a specified number of equal units. The bond should entail in particular:

- 1) reference to the legal grounds of the issue,
- 2) the issuer's name (business name) and registered offices, the place and number of the entry in the relevant registry or an indication of the local self-government unit, association of such units or the Capital City of Warsaw, which are the issuer,
- 3) the name of the bond and the purpose of its issuance if it is specified,
- 4) the par value and the sequential number of the bond,
 - a description of the issuer's performances with an indication in particular of the amount of these performances or the manner in which they are to be determined, the dates, manners and places of their fulfillment,
- 5) the designation of the bondholder for a registered bond,
- 6) possible ban or limitation on selling a registered bond,
- 7) the date from which interest shall be computed, the interest rate, the interest payment dates and the site of payment, if the terms of the issue envisage interest, and the terms of redemption,
- 8) the scope and form of collateral or information about the lack thereof,
- 9) the place and date of issuance of the bond,
- 10) the signatures of the persons authorized to contract liabilities on behalf of the issuer, where these signatures may be reproduced mechanically.

Bonds may not take the form of a document if the issuer so resolves. The rights attaching to bonds, which do not take the form of a document shall arise at the moment when the entry is made to the records and are vested in the person indicated therein as the bondholder.⁶

⁵ See: C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe* (eds.), Warszawa 2006, p. 295.
⁶ J. Kołacz, *Prawo papierów wartościowych i rynku kapitałowego*, Warszawa 2007, p. 63 and following.

The issuer bonds based on the Polish law definitions are for example joint stock companies and limited liability companies. Both companies should be organized for commercial purposes confirmed on the company's operations. Other entities authorized to issue bonds are state-owned enterprises, cooperatives and banks. Entity which has the right to issue bonds also is the Treasury.⁷

Municipality may issue bonds, districts, provinces, their associations, the city of Warsaw, financial institutions, which is a member of the RP or NBP, or one of the countries of the OECD, or the central bank of that country, or the institutions with which Poland has concluded an agreement governing the activities of these institutions on the territory of Poland.

The most classic and present in any legal system is a Treasury bonds. The legal basis of T-bonds is the Law of 27 August 2009 on public finances (Journal of Laws No. 157, item. In 1240, as amended. D.), which indicates the issuer's T-bonds, the Minister of Finance. Detailed terms of issue are set out in the two Regulations of the Minister of Finance, Regulation of 20 December 2010 on the conditions of issuing Treasury bonds offered at wholesale (Journal of U.250, poz.1680) of 3 December 2010 on conditions for issuing Treasury bonds offered in retail OJ 237, pos., 1573).

Another type of bonds are bonds targeted at foreign markets. Bonds issued by the Treasury or NBP may be traded outside the regulated market without the intermediation of companies and banks conducting brokerage activities. A system of registration of such securities shall be conducted at the option of the issuer by the National Depository for Securities or NBP.

An additional source of law is the law governing the operation of local government, municipal and regional. In addition, the Act also provides the basis for the Bonds, which distinguishes three types of municipal bonds. Subscription, which shall not apply to the Polish Law on Public Offer, Conditions Governing the Introduction of Financial Instruments to Organized Trading and the Public Companies. The bond issue leads to a liability by issuing bonds.⁸

2.2. Treasury bills

Treasury bills are securities issued to finance the public debt, guaranteed state obligations.

Treasury bills are an important element of the Polish money market. According to the Law on public finance treasury bill is a short-term security offered in the domestic primary market at a discount. Treasury bills are the classic debt securities issued to finance the public debt, guaranteed obligations of the state).

The nominal value of one bill is 10 000 PLN. T – bill can be acquired by residents and non-residents who are legal entities or natural persons and companies which have no legal personality.

7 Por. H. Wasilewska, T. Korczak, Obligacje skarbowe jako instrument rynku kapitałowego, „Bank i Kredyt” 1998, No. 4; S. Thiel, T. Zwoliński, Akcje i obligacje korporacyjne w publicznym obrocie papierami wartościowymi, Warszawa 2004; L. Sobolewski, Ustawa o obligacjach. Komentarz, Warszawa 1997; I. Weiss, Obligacje, Warszawa 1997.

8 See: S. Antkiewicz, Polski rynek obligacji i innych dłużnych papierów wartościowych, Gdańsk 2009, p. 43.

The essential feature of the bill as a debt instruments is their marketability, and the demand is not associated with a competitive interest rate on interbank deposits. The certificates are granted loans by the central bank and other entities.⁹

Treasury bills are dematerialized securities issued for the period from 1 week to 52 weeks.¹⁰ The nominal value of bills specifies a list of issue. Primary market is based on the bills auction held by the issuing agent. Turnover on the secondary market is organized around dealers, commercial banks in the interbank market offering Treasury bills.

NBP is the issue agent under the agreement concluded with the Minister of Finance. Bills are sold and repurchased by the Minister of Finance at a discount at auctions held by the issuing agent. Primary market is based on the bills auctions and organized by NBP.

Participation in tendering is open only entities with the status of a bidder should be requested at the issuing agent. The condition is achieved during the three months preceding the auction, purchased gift certificates with a value of 0.2 all the bills sold at auctions during this period.

The subject does not fill the conditions in the previous quarter loses the status of the participant. Agent shall issue at the end of each quarter verifying entities – participants. The entity that has lost the status of a participant can not participate in auctions as a participant for two the next two quarters after the quarter in which the status of the participant lost.

Dates and how to share the model offers to buy T-bills specifies a list of emission. Issuing a letter and information about the tender is made public in newspapers across the country or through the media including bank information systems.

Market participants can buy the original bills on their own or someone else's behalf. In the latter case, the buyer of bills by tender is an entity on whose behalf the participant made an offer. Bidders are required to have or make offer on their own or another's behalf.

The nominal value of bills offer submitted in their own and others' behalf, including not less than 100 000, respectively. Acquisition of treasury bills in someone else's name is based on a civil contract between the bidder and the entity which is not a participant on whose behalf the bonds will be purchased in the tender.

The offer to purchase bills in the tender shall be the tender price at which bidders are willing to buy. Offers are subject to strict requirements specified in § 15 of the Minister of Finance, 16 /08/99. Offers not lodged in accordance with the terms or wrong of accounts are rejected and do not participate in the tender.

The bill is a security. The tender price is therefore lower than the nominal value of the bill. Offers with price higher than the lowest accepted price of the tender is

9 Uchwała nr 29/2009 Zarządu NBP a dnia 16.04.2009, w sprawie wprowadzenia „Regulaminu prowadzenia przez Narodowy Bank Polski rachunków i kont depozytowych papierów wartościowych oraz obsługi operacji na papierach wartościowych i ich rejestracji na rachunkach i kontaktach depozytowych tych papierów, Dziennik Urzędowy Narodowego Banku Polskiego z 20 kwietnia 2009 r. Nr 7, poz. 7.

10 See: M. Lemonnier, Instrumenty zarządzania finansowego, Wybrane zagadnienia prawne, Siedlce 2003, p. 37.

accepted. Offers with price equal to the lowest may be accepted depending on the degree of reduction of bids given by the issuing agent.¹¹

Issuing agent shall notify the participants of the acceptance or rejection of bids by the available means of communication or within two days of the auction issue confirmation of acceptance or rejection of the offer. After the tender agent announces the results of the tender in the same way as news of the offering letter. Such information includes, among other things – the nominal value of bills offered at par value of the bills that made the offer, the nominal value of accepted bids, the lowest price tender, the highest price of the tender, the rate of reduction of bids, the weighted average yield on bills.

Tenderer should have a deposit account in the Central Register of Treasury bills and bank account at the Polish National Bank.¹²

The obligation to pay the bills rests with the participant, even if the tender offer is made on behalf of another person by the bidder. Payment for the bills shall be effected by debiting the bidder with the amount resulting from the purchase price and the number of bills purchased.

Deadline for payment is given in the list of issue no later than the second day after the auction. In case of partial recovery for the bills and the adoption of at least two bids, shall be paid for bills that are farthest redemption dates and the highest bidding price. If you are in the same circumstances a bidder has placed a bid on behalf of another entity, is deemed to be in the first place pay for the bills to which the tender is submitted, on behalf of another party.

If the payment of money has not been made within the participant is required to pay the purchase price and interest at twice reference rate. Seven days after the deadline for receipt of purchase and not the amount that is considered abandoned after purchase. The effect of this procedure is the exclusion of a participant in Treasury auctions during the year from the date on which payment should be made.

The Issuer may redeem the bills prior to maturity. This operation is also carried out by tender. Bill redeemed or repurchased by the issuer are subject to redemption.

The essential feature of the bill is their marketability and demand is not associated with a competitive interest rate on interbank deposits. A lien certificates are granted loans by the central bank and other entities.

In addition to the money market are Treasury bills and commercial paper, discount notes, certificates of deposit, and non-securities and non-transferable, although *de facto* in circulation, inter-bank deposits.¹³

Money markets are markets in which funds obtained through borrowing or issuance. Much of this is a negotiable instrument, some of them belong to the instruments with a high degree of liquidity, it means that they can be immediately or within 24 hours turned into cash.

11 B. Pietrzak, Z. Polański, System finansowy w Polsce lata dziewięćdziesiąte, Warszawa 2001, p. 150.

12 Ibidem, p. 164.

13 P. Roth, Rynki walutowe i pieniężne, Warszawa 2000, p. 168.

The money market is not a centralized market, there are floors to trade money market instruments. Secondary market participants interact with the information sent electronically, information networks or through individual brokers.

3. Financial debt management

Financial instruments for public debt can be divided into debt financing operating instruments and instruments for public debt management.¹⁴

In addition to the purchase / sale of Treasury bills in the money market shall be conditional transactions involving the redemption of Treasury bills (or the return of a loan) sold (or borrowed) under this condition and in a certain maturity by the issuer – these are transactions in repurchase agreement-called-repo and SBB (sell-buy-back) when it comes to sales. Conditional transactions Reverse repo is the opposite (Buy sell back) or buy a resale condition.¹⁵

The conditional contracts are given two prices for example – the sale and repurchase. Treasury bills sold to secure the deposit, which means that the degree of transaction risk is low. So transaction allows for cheaper financing to participants in the transaction. Repo and reverse repo operations are the same and the difference depending on who initiates the transaction. When the bank sells and buys it for him repo operations, for the transaction partner is the inverse operation. Subject of the transaction may also be other public securities with low credit risk.

Conditional transactions may be concluded the central bank and then provide some kind of open market operations. The repo and reverse repo viewed from the perspective of the central bank when it is a party to the transaction. The objective pursued was to set a conditional transactions of treasury bill yields, and above all, setting the reference rate on the market. The level of T-bills yield depends on the policy of central bank interest rates and also on the size of government policy and financial debt.

The debt management is, after issuing the bonds on the primary market, then to the secondary market, to reduce the cost by the use of means or intervention techniques, more and more diversified. This management, based largely on United States was used in France since 2000 in a special account (trading account “active management of debt and cash of the State”). This method of financing the budget deficit was long used in France thanks to the close link between the executive (responsible for monetary policy) and the Bank of France. It was forbidden by the Maastricht Treaty in its direct form, since the second-tier banks have underwritten public securities and may be refinanced by the ESCB (European System of Central Banks).¹⁶

The section of the balance in the French budget, since 1991, followed by a decree of the Prime Minister, authorize the Department of Finance (including the Agence France Trésor and recently the Public Debt Fund) to intervene, by various methods,

14 See: K. Marchewka-Bartkowiak, Zarządzanie długiem publicznym w krajach Unii Europejskiej i w Polsce, Warszawa 2003.

15 A. Sławiński, J. Osiński, Operacje otwartego rynku banku centralnego, Warszawa 1995, p. 35.

16 See: C. Kosikowski, Prawo finansowe w Unii Europejskiej, Bydgoszcz 2007, p. 32 and following.

the secondary market. The debt management processes used in the past by specific financial market, is now at the center of the Treasury or the administration responsible for the management of public debt. Is used by all countries with access to the capital markets. In particular, it led the French treasury to surround himself from 1987, financial institutions, "Treasury Securities Specialist" as the primary dealers in the United States, responsible, in exchange for some benefits, to advise and assist financial institutions in titles management. This active management of debt has two main two objectives:

- to make the market of government securities more liquid and therefore more attractive for investors, which can help reduce the cost of borrowing,
- in context of competition, free movement of capital and financial needs public, investor confidence seems politically and financially important.

The Caisse de la Dette Publique- the Caisse of the Public Debt is required to provide, in coordination with the Agence France Trésor (the organization responsible for issuing government bonds) debt management. The Institution of Caisse of the Public Debt may, "make on the financial markets all operations contributing to the quality of the signature of the State". It may purchase securities issued by the State or guaranteed by the latter, in view of their conservation, their depreciation or assignment¹⁷

Intervention techniques for the management of public debt are very varied and are similar to traditional financial instruments, it may be:

- Repurchases closer to maturity or enjoy a discount of instruments. The Bank of England responsible for managing the public debt until 1998, has purchase a part of government securities on the secondary market before the arrival of maturity.

For securities that the Treasury is under repurchase agreements (bonds with a clause of redemption) which allows the Treasury to acquire cash. The Treasury may also perform the operation "*repo*" of placing temporary liquidity. There is the opportunity to "non-competitive bids" when calling the Treasury, and the ability to dismember or regroup the fungible Treasury bonds (Obligations Assimilables du Trésor -OATs) or derivative transactions: swap on currency, interest rate, purchase and / or sale of options or futures on the state securities.

- Operation of arbitration, in which management can buy some bonds and sell others, depending on the expected changes in interest rates, which can generate gains for the Treasury.
- Of-sale lending transaction, which is to make available to third party with a clause of recovery, or sell, securities whose values are most appreciated. Allowing thereby facilitating market liquidity.

Interface between government and financial markets, Agence France Trésor (AFT) is responsible for debt management and treasury of the state. It only manages the government debt. AFT national service created February 8, 2001, is responsible

17 R. Millet, A. Minguet, *Micro-structure et rénovation des marchés financiers en Europe*, Paris 1995, p. 229 and following.

for the implementation of the national program, with the exception of appropriations for the burden of non-negotiable debt, which fall under the general direction of the Public Accounting. AFT is assisted and advised by a strategic consulting, composed of individuals from diverse backgrounds, and by specialists in Treasury securities on issuing policy of the state and treasury management, and more generally on any matter concerning the functioning of financial markets.

The Bank of France assumed the role of the Treasury account holder and supports, on behalf of the Treasury, the material organization of auctions of Treasury securities. Relations between the State and the Bank of France are governed by an agreement in April 2002.

The law of 3 January 1973 on reform of the statutes of the Banque de France provides in Article 25 that "The Treasury can not be presenting its own effects in the Bank of France". Since then, the state intervenes in financial markets, via Agence France Trésor (AFT), to borrow up to its financing needs. In the indicative program of state funding for 2011. AFT precise that the state must fund a budget deficit forecast of 91.6 billion euros, ensure repayment of 94.8 billion euros of debt in the medium and long term, as well as 0, 6 billion of debt assumed by the State. Its financing requirement is 187 billion euros. The Case of the public debt, public administrative institution created by the Finance Act 2003 (formerly the Sinking Fund in public debt) may be performed, the financial markets, all operations contributing to the quality of the signing of the State, particularly in the secondary market – mainly to ensure liquidity. The composition of the marketable debt of the state was rationalized in 1985 by creating three categories of standardized securities: the Treasury bonds (OATs), treasury bills at annual interest (BTAN) and Treasury bills fixed rate and discount paper (BTF). Monitoring the issuance policy and cash management of the state is achieved through management indicators developed by the AFT and now integrated into the program performance of the budget law. These are indicators of internal references that compare the impact of decisions of the AFT during the year compared to a strategy in which AFT relinquish any tactical choice.

Since there is a competition between Implicit States (or sovereigns issuers) to sell the debt at the best price, analysts and rating agencies attach enough importance to the indicator showing changes in interest rate spreads between the different transmitters. To determine the parameters of optimal management of debt, measures of cost and risk are made by analysts the Treasury Department from simulations of a large number of macro-financial scenarios which are applied several strategies debt, corresponding to different shares of stock of indexed debt.

Taking to the early consideration risk factor, risk changes in interest rates can sometimes be detrimental to the forecast budget for debt service variable rate, also risks related to exchange rate for the external debt , gave birth to the concept of risk management. From April 16 /2012 , investors have a new instrument to acquire the French debt. To guard against risk, they can commit to buy treasury bonds at a future date but at a fixed price. This introduction, a polemic against speculative French

debt. Eurex offers a hedging instrument for a debt.¹⁸ This is an umbrella salesman before the rain.

Abstract

Author of the article asks what instruments finance the national debt in France against the Polish solutions. Especially how to finance the debt using short or medium term policy. The first issue concerns the nature and manner of public debt management for financial instruments. The second argument relates to the restrictions against instruments and their trading. Moreover, the author points to the question of whether reducing the role of instruments such as treasury bills to finance the public debt is needed, although does not answer the question. Another issue relates to the organization of modern French practice trading in financial instruments. The French themselves reflect on the possible consequences of speculating on the public debt of France. Worthy of note is an indication of the role played by the Agence France Trésor on public debt market.

18 Compare: E. Wymeersch (ed.), *Alternative Investment Fund Regulation*, Netherlands, USA, UK; especially- A. Couret, France, p. 111 and following, M. Lemonnier, Poland, p. 269 and following.

Annuality of the Budget's Economy of a Local Government Unit in Relation to the Long Dispute over the Collection of Taxes and Local Fees

Wojciech Morawski,¹ Tomasz Brzezicki²

1. Introduction

The object of this study is not strictly understood principle of annuality of the budget's economy, but a fact that budgetary regulations do not take a dynamism of taxable person-authority relationship into consideration. The budgetary legislator assumed that shaping this relationship ends at the moment of earning income. He engages only how to „close” budgetary planning in annual or longer time span. Due to principle of annuality of the budget's economy, the authority of local government units try to balance the finance just in annual perspective. Due to the fact that income need not to be definitive, because the necessity of repayment may arise, there appears a problem how to prepare the budget to possibility that taxable person – authority relationship may be changed radically in the situation where amount of budget revenue needs to be paid back in consequence of unsuccessful dispute with taxable person. This problem acquires growing importance, in particular in the case of small public-law subjects, as municipalities, because the disputes they enter into concern relatively large (in proportion to their budgets) amounts of taxes and fees.

1 Nicolaus Copernicus University, Toruń (Poland).

2 Nicolaus Copernicus University, Toruń (Poland).

2. **Annuality of the budget's economy of a local government unit in relation to revenue derived from taxes and fees**

In Poland, taxes and local fees are of major importance in budget's economy of municipalities. Mostly municipalities enter into disputes concerning taxes and local fees. As a result, this study is mainly focused on municipalities' situation and, to a lesser extent, on the problems of others local governments units.

Polish legislator aims to guarantee the regularity of budgetary tax receipts of municipalities. Real property tax is imposed in annual period of time, but thanks to instalment system of its payment, the receipts of this tax are spread over the whole tax year.³

Relative regularity of tax receipts imbalanced in some municipalities in recent years. Such situation occurred to municipalities which decided to tax objects, which were never reported for taxation before. Foremostly, the objects in question are industrial buildings, such as electro filters in power plants (or even whole power plants), underground mine workings, wind power plants, coking plants, transformer stations, etc. Taxpayers usually taxed only building elements of those objects, while municipalities claimed, that those object should have been taxed as a whole. Due to the fact that the tax base in case of buildings is its value (calculated in different ways) and the rate amounts to 2% of its value, there would be a big difference in revenue from taxation. There is a possibility in the Polish tax law to collect not only for the year in which the authority implies that the taxpayer has been taxed too „lenient”,⁴ but also for five years back. In result, in a year in which the municipality taxes the object, it is possible for that municipality to get 12 % of the value of the object. Such irregularity of receipts connected with sudden inflows does not cause many problems.

Contributions derived from personal income tax and corporate income tax inflow constantly. Of course, those inflows are not equal, but they are not one-off inflows.

The rest of taxes is not distributed in time (e.g. civil law transactions tax and inheritance and gift tax), but they are not of great importance.

Fees charged by municipalities quite often have episodic character. They are associated with some events. For example, a betterment levy is a result from public investment. Moment of its collection depends somehow on municipality.

However, it does not exclude a situation, in which an obligation of local government unit to refund these charges may arise. The above statement is connected with a circumstance of collecting them by way of an administrative decision. It means, that in case of elimination of such decision from the legal transactions, appears an obligation to refund the charge which was already collected. Within the above scope, the local government unit is not able to predict any additional budgetary burden for this purpose.

3 Art. 6. ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.).

4 Articles 68 and 70 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordyndacja podatkowa (Dz.U. 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), Tax Ordinance.

3. Regularity of receipts – irregularity of refunds of taxes and fees overpayments

With regard to refunds of taxes and fees which are unduly collected, there is completely different situation. At least in two cases appears particularly difficult problem for municipality. Firstly, when taxpayers paid taxes or fees for a longer time and they did not know that the payment was undue. In that case, they could submit an application to refund an overpayment for the last six years.⁵ As a consequence, budgetary revenues which were spread over a few years, need to be refunded in one budgetary year. Secondly – it is a situation, when tax authorities applied interpretation of law which was favourable for them, and then this interpretation would have been not confirmed by judicial decisions of administrative courts. It is stipulated in the Polish law that, as a rule, only the final decision is enforceable,⁶ e.i. the decision which was not a subject to an appeal to second instance authority or the appeal was denied.

In this situation, the problem is not only the fact that tax authorities go back in tax assessment usually to the five-year period preceding the year when they changed their view about interpretation. It is essential that paid back amount is usually increased by amount of interest on overpayments, costs of proceedings, and even enforcement costs, when taxpayer did not pay it voluntarily. Apart from that, tax authority imposes taxes for subsequent years in the time when tax dispute before appeal authorities and administrative courts lasted. As a consequence of that, while dispute is being solved, the scope of it in fact extends far beyond the last six years (how it usually happens in case of statement of overpayment).

In all cases above, refund of budgetary income that was earned earlier, does not take place in a year of its collecting. In an economic sense, refund of revenue takes place in a budgetary year which passed. However, legally it means that we deal with expenditure connected to the year in which refund occurs.

4. Effects of municipality loss in a situation of previous implementation of budgetary revenue – case connected with a disputes over underground mine workings taxation

A perfect example of problems connected with tax refund necessity is a dispute over taxation of undergrounds mine workings with real property tax.

That dispute lasts in Poland for almost 20 years while changes of the legal regulations and concepts of judicial decisions of administrative courts occurred. It seems to be unnecessary to analyse them in details. It should be noted that in this dispute we could separate a few periods. In every period different views on the problem of underground mine workings taxation were presented. Firstly, in the period till 31.12.2002, underground mine workings were not taxed in practice. Then, other view

5 Article 79 of the Tax Ordinance. Currently, the limitation period of the right to submit an application to establish an overpayment is correlated with the period of limitation of tax obligation.

6 Article 239 f of the Tax Ordinance.

were presented in some judgements.⁷ Finally, the opinion that underground mine workings are not taxed with real property tax, formed, when the resolution dated 2.7.2001 of Supreme Administrative Court⁸ and the resolution of Supreme Court dated 12.3.2002⁹ were issued. Correspondingly, the matter was discussed in doctrine.¹⁰ Few months after forming advantageous for taxpayers jurisprudence, on 1.1.2003, the Local Tax and Fees Act was substantially amended. As a result of that amendment, the opinion that undergrounds mine workings are over taxation with real property tax was reborn.¹¹

In consequence, the administrative courts began to pass the judgments which lead to taxation of underground mine workings. The next explicit turning point was the date of 13.09.2011 when the Constitutional Tribunal's judgment was given.¹² Tribunal proclaimed that provisions of Local Tax and Fees Act are compatible with the provisions of the Constitution, but only with the restriction that underground mine workings are not over taxation with real property tax. In consequence, the administrative courts' judgements that are given after that, present a very restrictively approach to taxation of equipments in mine workings and obviously deny taxation of whole mine workings.

From the legal perspective, this dispute should be regarded as very interesting, even because of the fact that judicial concepts of administrative courts changed several times. However, from the budget's economy of municipalities perspective it was dramatic, especially for small municipalities of Upper Silesia.

It is worth to illustrate the situation of those municipalities with specific data. Amounts of duties would be relativized to the amounts of planned budgetary incomes for a year 2011. It should be added that those amounts are partially overstated, as municipalities still count on derivation incomes from underground mine workings taxation.

It is worth to begin with presenting those dues, which are related to period from 1994 to 1996, and were not returned till now, despite the lapse of time.¹³ These data apply only for the selected municipalities and include duties for only one mining company.

7 Resolution of 11.29.1999, the Supreme Administrative Court, FPK 3/99, OSP 2000, No. 3, item 37.

8 (FPS 2/01).

9 (III ZP 34/01), OSNP 2002, No. 23, item 561.

10 B. Brzeziński, M. Kalinowski, Glosa do uchwały składu 7 sędziów NSA z 2 lipca 2001 r., FPS 2/01, 2001, POP, No. 1, p. 79–85; A. Hanusz, Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości a wyrobiska górnicze, Glosa 2001, No. 2, p. 20–28; L. Etel, Pojęcie wyrobiska górniczego w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, „Państwo i prawo” 2002, No. 7, p. 77–84; R. Mastalski, Opodatkowanie budowli w wyrobiskach górniczych, PP 2001, No. 12, p. 37–39; A. Lipiński, Podziemne wyrobisko górnicze a podatek od nieruchomości. Glosa do wyroku NSA z 6 listopada 1996 r., Glosa 1998, No. 8, p. 16–20.

11 We omit the fact, that the authors who were for underground mine workings taxation argued that mine workings will not be taxed in whole, but only objects in them will be taxed.

12 P 33/09.

13 We omit analysis of the problem why the amount which in the light of jurisprudence of administrative courts indisputably belong to taxpayers, still was not returned for so long. It is clearly seen the imperfection of the Polish procedural provisions which permit tax authority to extend tax refund.

Annuality of the Budget's Economy of a Local Government Unit...

KW S.A. duties resulting from disputed real property tax from the mine workings
for the years 1994–1996.

No.	Name of the municipality	Principal (ex interest)	Budgetary revenue/budgetary expenditure planned for 2011 year
1.	Bojszowy	2 587 633,90	27 613 315,00 PLN/ 26 316 368,00 PLN
2.	Brzeszcze	2 480 611,90	54 098 805,82 PLN/ 54 655 278,83 PLN
3.	Miedźna	6 619 113,10	50.803.562 PLN/ 51.313.000 PLN

The table above does not reflect the dramatic financial situation of these communities. It is because at the same time, taxpayer claims the interests' refund equal to almost 40.000.000 PLN (this amount increases gradually). As a result, the claims against Miedźna municipality amounts about half of its annual income.

With regard to the disputes related to the period after 2003 year, it is difficult to indicate the specific amounts that municipalities would have to return. Although the Constitutional Tribunal in its judgment of 13.09.2011 (P 33/09) gave an opinion that whole underground mine workings are not over taxation, but admitted the possibility that particular devices in these workings can be taxed. Currently, the dispute is whether and to what extent these devices can be taxed. The table below presents the amounts claimed by taxpayer which could be reduced. However, changing of amount of duty usually would not be large, because the mine workings, and not their devices, gave to municipalities the largest tax revenue. The amounts that are shown below include the entire amount of due which was sometimes enforced by the municipality, thus includes also the enforcement costs.

KW S.A. duties resulting from disputed real property tax from the mine workings
for the years 1994–1996.

No.	Name of the municipality	Duties for years 2003–2008	Budget revenue planned/budgetary expenditure for 2011.
1.	Miedźna	3.456.162 PLN	50.803.562 PLN/51.313.000 PLN
2.	Gierałtowiec	5.407.496 PLN	39.097.544 PLN/37.517.600 PLN
3.	Bieruń	9.666.881 PLN	78.228.538 PLN/90.551.594 PLN
4.	Pszów	9.102.887 PLN	33.679.728 PLN/35.355.812 PLN
5.	Marklowice	6.743.164 PLN	18.150.000 PLN/19.960.000 PLN
6.	Świerklany	6.744.667 PLN	38.282.040 PLN/43.629.806 PLN

Note: The excess of income over expenditure does not need to mean that municipality has a "surplus" of funds. Such surplus may be necessary, because municipality just with these funds, finances repayment of earlier incurred credit.

Totally, for years 2003–2008, one mining company claims duties amounting to 131.476.510 PLN plus interests.

5. Dispute over the fee for vehicle car

The dispute over taxation of underground mine workings presented above, can be considered as caused in some way by municipalities, since they demanded the payment of tax on underground mine workings. Obviously, it needs to be taken into account that they based on quite uniform and advantageous for municipalities jurisprudence of administrative courts. However, we can indicate an example of long-term dispute over payment of fee, in case which the local governments units are not to blame for its formation. We could even conclude that it was fault of another entity – the state.

In accordance with article 77 of the Road Traffic Act¹⁴ the manufacturer or importer of new vehicles is obliged to issue a vehicle card for each motor vehicle which enters the market on the territory of the Republic of Poland. In a case of used cars imported to Poland, the vehicle card is issued by starost “for a fee and after payment a registration fee”.¹⁵ This regulation did not cause any problems until the judgement of the Constitutional Tribunal of 17.01.2006.¹⁶ The amount of the fee was prescribed in the implementing regulation to the Road Traffic Act and its payment was a condition of issuance of the vehicle card. Possible dispute over payment a fee was taking place in a context of the issue of vehicle card. In this judgement, the Tribunal denied constitutionality of the regulation of Minister of Infrastructure of 28.07.2003 on the charges for vehicle card.¹⁷ To simplify, Tribunal admitted that amount of fee is excessive, what caused people who paid it earlier to try to get it back. Due to this fact, the problem appeared in which proceeding the authority which received application for refund of the fee should decide about a claim for refund of fee and in which way the refusal of refund of the fee may be questioned. The dispute concerned not the issue of whether the Tax Ordinance should be applied, but whether this claim for refund is governed by the public law. As a result, the fee was reduced from 500 PN to 75 PLN. The problem was that the poviats/counties collected the fee which has been excessive by the Minister, and after the Tribunal’s judgment they had to refund that fee. Obviously, before Tribunal’s judgement, nobody expected the necessity of the refund.

The amounts that counties have to refund are differential – usually it is a few million PLNs,¹⁸ which is usually a few percent of count revenue. In practice, the majority of expenses are fixed, and they could not be really reduced. Therefore, it is very difficult to save funds for reimbursements. The Government does not find any rea-

14 Dz.U. z 2005 r. Nr 108, poz. 908, z późn zm.

15 Art. 77 par. 3 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2005 r. Nr 108, poz. 908, z późn. zm.).

16 Judgment of the Constitutional Tribunal of 17 January 2006, U 6/04, OTK-A 2006, No. 1, pos. 3.

17 Dz.U. Nr 137, poz. 1310.

18 No. 1354 interpellation to the Minister of Transport, Building Industry and Maritime Economy in a matter of refund of fees for the vehicle card <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ7.nsf/main/7B85797C>.

son for which counties would have got a compensation for expenses connected with refunds.¹⁹ As a result, counties try to sue the State Treasury by way of civil law.²⁰

6. Is it possible to avoid a trap – financial aspect

Certainly, the causes of problems described above, to a significant degree, are beyond sphere of municipalities' activity. They do not have any impact on whether tax law provisions are clear. In this situation, the question appears if there are any instruments which would allow the municipalities to avoid a trap connected with the collection of tax revenue, which the dispute before court is pending.

Unfortunately, the budgetary law provisions do not include instruments which would take into account the "uncertainty" of earned income. Municipality cannot create – in legal meaning – the funds reserve for possible reimbursements of tax overpayments.

Obviously, in the fact, they can create such "reserves",²¹ for example by maintaining the budgetary surplus. However, this surplus may be used for any purpose in next year, and does not have to "wait" for the end of dispute before administrative court.

Keeping this factual "reserve" in budget is rather difficult, even because of political reasons. Most of municipalities in Poland are indebted, and this is the reason that keeping "reserves" may be criticised. Apart from that, the political pressure on spending such fund is obvious. The *voit* (mayor, president) does not have possibility to oppose against will of municipal council which would like to eliminate the budget surplus planned in budget draft. In accordance with Article 240 paragraph 2 of the Law on Public Finances, without the consent of the board of local government unit (here: the *voit*, mayor, president), the legislative body of the local government unit cannot introduce any change to the budget draft of local government unit that can cause reduce the revenue or increase spending, and, at the same time, increase deficit of local government units budget. Thus, if the municipal council decides to increase expenditures, but it does not cause deficit in budget, it cannot be stopped before it.

Taking account possible tax or fees refunds in the long-term forecast of local government unit could shelter the local government unit budget. In accordance with Article 226 of the Law on Public Finances in such forecast at least current revenue and current expenditure of local government units, including debt service, guarantees and suretyships need to be taken into account. The controversy is whether it can en-

19 Reply of Secretary of State of Ministry of Transport, Building Industry and Maritime Economy – upon authorization by the minister – to the interpellation No. 1354 in a matter of refund of fees for the vehicle card.

20 By way of class action, the proceeding is commenced. http://www.samorzad.pap.pl/palio/html.run?_Instance=cms_samorząd.pap.pl&_PageID=2&s=depesza&dz=redakcyjne.powiat&dep=103381&data=&_Checksum=1011605949.

21 Which cannot be identified with earmarked reserves and with general reserves, which function in budget resolution and are used to finance variety and unpredictable expenditure, which may occur during financial year. Reserve, within the meaning of the financial law, means fund „to spend”, rather than fund that would be retained in anticipation of expenses that may be incurred in the future.

compass possible amounts which are only hypothetical expenses, for which, the unit is at the moment convinced – since dispute before administrative court is pending – that they would not have to pay them.

It seems that budget law does not give instruments which would allow local government units to “prepare” for possible tax and local fees refund.

7. Delay of implementation of disputable revenue as a way to avoid a problem

Actually, the only solution to the problem could be delay of implementation of revenue until it becomes indisputable. The local government unit may require tax payment at the time when decision becomes final, it means that it is upheld by the appeal authority. The Polish law imposes on local government unit the obligation to execution.²² Delay of implementation of revenue could potentially cause deterioration of local government units status as creditors, because the risk of insolvency of the taxpayer may increase and the taxpayer gets the time to hide assets etc.

Potential solution need to take into account the aspect of securing the interests of local government unit. In Polish legal system, the ideal solution seems to be application of securing the performance of tax obligations. In accordance with Article 239f paragraph 1 Tax Ordinance, a tax authority of the first instance shall suspend the enforcement of a final decision in the case of filing a complaint with the administrative court until the decision of the administrative court becomes final:

- 1) upon request – after accepting security on the performance of the obligation arising from the decision with default interest, which security is referred to in Article 33d § 2 – up to the amount of the security and the duration of it, or
- 2) *ex officio* – after the final entry of a compulsory mortgage or the entry of a treasury lien with the priority of satisfaction, which secures the performance of obligations arising from the decision, with default interest – up to the amount reflecting the value of the subject of compulsory mortgage or treasury lien.

The provisions of the Polish law enable to choose form of the tax security. Taxable person may always submit an application for so called “voluntary” securing the performance of tax obligations. The forms of it are stipulated in Article 33d paragraph 2 Tax Ordinance quoted above.

A taxpayer may provide the security in form of:

- 1) bank guarantee or insurance guarantee;
- 2) bank suretyship;
- 3) a bill of exchange guaranteed by a bank;
- 4) a cheque marked by its drawer’s domestic bank;

22 Art. 6 par. 1 of the Act on the execution proceedings in administration.

- 5) a registered pledge on rights attached to securities issued by the State Treasury or National Bank of Poland – according to their nominal value;
- 6) crediting a deposit account of the tax authority;
- 7) written irrevocable authorization granted to the tax authority, confirmed by a bank or a cooperative savings and credit fund, to have financial means accumulated in a term-deposit account at an exclusive disposal.

Especially, the last form can be attractive for both parties, even because of the reason that taxpayer still “is earning” on funds collected on the account. Under these conditions, the local government unit can argue the dispute without a risk that in case of loss it would not only have to refund tax collected, but also settle a taxpayer's claim because of damage caused by execution of undue tax.

Unfortunately, in practice, municipalities always are unwilling to all forms of the tax obligations security. In effect, practically unprecedented are the situations of suspension enforceability of decision as a result of approving voluntary security.

Abstract

The annual budgetary planning horizon is dissimilar from the realities of tax disputes, which, by their nature, exceed beyond such short period of time. Budget law does not include instruments which would allow the local government units to prepare for possible loss in such dispute. The only solution seems to be resignation from immediate earning income from taxes, until the time of dispute resolution by administrative court. In practice, such solution is not applied by local government units. The current problems connected with refund of real property tax on underground mine workings can induce the local government units to reflect on this issue.

Особенности украинской налоговой политики в контексте среднесрочного бюджетного планирования

*Андрій Мостовий*¹

1. Введение

Полноценное и эффективное функционирование бюджетной системы определяется нормами регулируемыми весь комплекс финансовых правоотношений государства. Стоит отметить, что в Украине на данном этапе происходят активные процессы реформирования системы финансовых правоотношений. Основой реформирования нормативной базы финансовой деятельности украинского государства является «Программа экономических реформ Украины на 2010–2014 годы» (далее – Программа).² Принятая в 2009 году Комитетом экономического развития, возглавляемого Президентом Украины, Программа выступает основным документом, определяющим направление политики государства в сфере экономического развития страны.

Во введении к Программе указано, что реформы направлены на построение современной, устойчивой, открытой и конкурентоспособной в мировом масштабе экономики, формирование профессиональной и эффективной системы государственного управления, и наконец – на повышение благосостояния украинских граждан. Для достижения поставленной цели Программой предусмотрен широкий набор стратегических преобразований по пяти направлениям:

1 Львовский национальный университет имени Ивана Франка (Украина).

2 Программа экономических реформ Украины на 2010–2014 года, <http://www.president.gov.ua>.

1. Создание базовых предпосылок экономического роста через удержание низкого уровня инфляции, стабилизации государственных финансов и создания устойчивой финансовой системы.
2. Формирование режима максимального содействия бизнесу путем уменьшения вмешательства государства в экономику, снижения административных барьеров для его развития, модернизации налоговой системы и углубления международной экономической интеграции Украины.
3. Модернизация инфраструктуры и базовых секторов путем устранения устоявшихся структурных проблем в энергетической, угольной, нефтегазовой отраслях и жилищно-коммунальном хозяйстве, а также развития транспортной инфраструктуры и рынка земли. Переход от дотаций к самокупаемости производства и социальных услуг.
4. Сохранение и развитие человеческого и социального капитала путем повышения эффективности и стабильности социальной защиты, улучшения качества и доступности образования и медицинского обслуживания.
5. Повышение эффективности государственного управления путем реформирования государственной службы и исполнительной власти.

В рамках первого направления преобразований предполагается: стабилизация государственного бюджета, реформа налоговой системы, развитие финансового сектора, и реформа межбюджетных отношений. Комплексный подход в рамках изменений финансовых правоотношений обусловлен не только устаревшим законодательством, но и требованиями времени. Последствия мирового экономического кризиса, усиления контроля над расходованием бюджетных средств, введение в большинстве стран мира долгосрочного бюджетного планирования, а также необходимость комплексного реформирования устаревшей налоговой системы обусловили активную разработку и внедрение нового финансового законодательства.

Стабилизация государственного бюджета, в соответствии с Программой, предполагается путем внедрения программно-целевого метода бюджетного планирования. Данное положение является продолжением направления реформирования бюджетной системы начатой в 2000 году.³

Работы над кодификацией налогового законодательства закончились на второй год после принятия Программы. Принятый в 2010 году и введен в действие в 2011 году Налоговый кодекс Украины (далее НКУ) не только объединяет большинство налогового законодательства, но и вводит новое правовое регулирование налоговых правоотношений. Данный нормативный акт регулирует отношения, возникающие в сфере взимания налогов и сборов, в частности, определяет исчерпывающий перечень налогов и сборов, взимаемых в Украине, и порядок их администрирования, плательщиков налогов и сборов, их права и обязанности, компетенцию контролирующих органов, полномочия и обязанности их должностных лиц во время

3 См. Закон Украины «О государственном прогнозировании и разработке программ экономического и социального развития Украины» от 23.03.2000 г. № 1602-III; и Распоряжение КМУ «Об одобрении Концепции применения программно-целевого метода в бюджетном процессе» от 14.09.2002 г. № 538 и ст. 20 БК Украины.

осуществления налогового контроля, а также ответственность за нарушение налогового законодательства.⁴

2. Принципы налогового законодательства Украины

На изменения в правовом регулировании налоговых правоотношений указывают новые принципы налогового законодательства, по сравнению с отмененными принципами налогообложения Закона «О системе налогообложения».⁵

2.1. Первым принципом, определенным НКУ является принцип всеобщности налогообложения. Данный принцип является дублированием нормы Конституции Украины, согласно которой каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом.⁶ Предписаниями НКУ вносятся уточнения, и указывается об обязанности лица уплачивать налоги и сборы, установленные НКУ, законами по вопросам таможенного дела, плательщиком которых он является согласно положениям НКУ.

Согласно нормам НКУ лица обязаны к уплате соответствующих налогов и сборов называются налогоплательщиками. Согласно статье 15 НКУ, налогоплательщиками признаются физические лица (резиденты и нерезиденты Украины), юридические лица (резиденты и нерезиденты Украины) и их обособленные подразделения, которые имеют, получают (передают) объекты налогообложения или осуществляют деятельность (операции), что является объектом налогообложения согласно Кодексу или налоговым законам, и на которых возложена обязанность по уплате налогов и сборов согласно Кодексу. Нормами налогового права предусмотрены отдельные группы налогоплательщиков, это в частности: резиденты, нерезиденты, крупные налогоплательщики, и отдельную группу составляют налоговые агенты. В зависимости от места жительства физического лица или места регистрации юридического лица, определяются категории резидентов и нерезидентов. Налоговый агент является лицом, обязанным начислить и уплатить налог вместо налогоплательщика и действуют в рамках применения налога на доходы физических лиц (работодатели, нотариусы), туристического сбора (специально уполномоченные местной администрацией лица) и налога, взимаемого за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ передвижными источниками загрязнения (импортеры и продавцы топлива). В зависимости от объемов дохода или суммы уплаченных налогов в бюджет выделяют отдельную группу - крупный налогоплательщик.⁷ Выделение отдельных групп налогоплательщиков в налоговом праве Украины осуществлены для достижения оптимизации и экономии процесса администрирования отдельных видов налогов.

4 п.п.1.1. НКУ от 02.12.2012 г. № 2755-VI.

5 Сравни ст. 3 Закона Украины «О системе налогообложения» и ст. 4 НКУ.

6 Ст. 67 Конституции Украины от 28.06.1996 г. № 254к/96-ВР.

7 пп.14.1.24 НКУ: юридическое лицо, у которого объем дохода от всех видов деятельности за последние четыре последовательных налоговых (отчетные) квартала превышает пятьсот миллионов гривен или общая сумма уплаченных в Государственный бюджет Украины налогов по платежам, контролируемым органами государственной налоговой службы, за такой же период превышает двенадцать миллионов гривен.

Вторая часть данного принципа о применении исключительно тех налогов и сборов, которые предусмотрены НКУ, не нашла своего применения на практике. Перечень общегосударственных и местных налогов и сборов предусмотрено в статьях 9 и 10 НКУ. Непонятным в данном случае является взимания таких видов сборов как государственная пошлина, или единый сбор, которые в НКУ не предусмотрены.⁸

2.2. Следующий принцип указывает о равенстве перед законом всех налогоплательщиков независимо от социальной, расовой, национальной, религиозной принадлежности, формы собственности юридического лица, гражданства физического лица, места происхождения капитала. Данный принцип является отраслевым по отношению к конституционной нормы о равенстве граждан в их правах и обязанностях.⁹ Равенство всех плательщиков обеспечивается также через международное сотрудничество Украины в рамках сотрудничества по устранению двойного налогообложения.¹⁰ В рамках применения данного принципа встает вопрос о существовании особого статуса крупных налогоплательщиков. На сегодняшний день не утихают дискуссии относительно выделения данной группы плательщиков. Для их обслуживания созданы отдельные подразделения налоговых администраций, где они должны самостоятельно, или по решению центрального органа исполнительной власти, реализующим государственную налоговую политику (далее – ГНСУ) регистрироваться и платить налоги, также данные плательщики наделены особым правом на заключение договоров с ГНСУ о ценообразовании для целей налогообложения.

2.3. Неотвратимость наступления определенной законом ответственности в случае нарушения налогового законодательства, как принцип налогового законодательства получил свое расширенное толкование в главе 11 и 12 НКУ. В Кодексе определяется финансовая ответственность за налоговые правонарушения в форме пени и штрафов.¹¹ В свою очередь за нарушение налогового законодательства в Украине предусмотрено также административную и уголовную ответственности.¹² Наложение взысканий в рамках финансовой ответственности проводится работниками ГНСУ путем оформления и направления налогоплательщику налогового требования.

2.4. Новеллой НКУ является закрепленный принцип презумпции правомерности решений налогоплательщика. Согласно данному принципу, в случае, если норма закона или другого нормативно-правового акта, изданного на основании закона, или если нормы разных законов или разных нормативно-правовых актов допускают неоднозначную (множественную) трактовку прав и обязанностей налогоплатель-

8 Сравни. ст.ст. 9, 10 НКУ и Декрет КМУ «О государственной пошлине» от 21.01.1993 г. № 7–93, Закон Украины «О едином сборе, который взимается в пунктах пропуска через государственную границу Украины» от 04.11.1999 г. № 1212-XIV.

9 Ст. 24 Конституции Украины от 28.06.1996 г. № 254к/96-ВР.

10 Подробнее см. ст.13 НКУ и Письмо ГНА Украины «О международных договорах об избегании двойного налогообложения» от 12.01.2012 г. № 811/7/12–1017.

11 Ст. 111 НКУ.

12 См. ст.ст. 1641, 1642 Кодекса Украины об административных правонарушениях и ст. 212 Уголовного кодекса Украины.

щиков или контролирующих органов, вследствие чего есть возможность принять решение в пользу как налогоплательщика, так и контролирующего органа, решение должно быть принято в пользу налогоплательщика. Данный принцип получил уже свое практическое применение в судебной практике.¹³

2.5. Следующий принцип налогового законодательства будит наиболее сомнений в его эффективности. Принцип **фискальной достаточности налогового законодательства** требует при установлении налогов и сборов учета необходимости достижения сбалансированности расходов бюджета с его поступлениями. В то же время в Бюджетном кодексе предусмотрено принцип сбалансированности, в основу которого положено соответствие между полномочиями на осуществление государственных расходов и объемом поступлений бюджета.¹⁴ Следовательно можно сделать вывод о наличии конкуренции между двумя отраслями национального права, нормы первой из которых ограничивают государственные расходы согласно поступлениям, а вторая в свою очередь ограничивает налоговую систему согласно государственными расходами. Указанные положения украинского законодательства, на сегодняшний день выдаются нелогичными, поскольку сбалансированный бюджет по характеру своего воздействия на экономику является сдерживающим. Кроме указанного, следует обратить внимание на неэффективность осуществления государственного планирования налоговых поступлений, что в свою очередь оказывает непосредственное влияние на планирование и эффективное выполнение расходной части бюджета.¹⁵

2.6. Принцип **социальной справедливости** указывает на необходимость установления налогов и сборов в соответствии с платежеспособностью налогоплательщиков. Реализация данного принципа нашла свое отражение в применении налоговых льгот. Налоговые льготы предоставляются путем: а) налогового вычета (скидки), что уменьшает налогооблагаемую базу к начислению налога и сбора б) уменьшение налогового обязательства после начисления налога и сбора в) установление пониженной ставки налога и сбора; г) освобождение от уплаты налога и сбора.

2.7. **Экономичность налогообложения** как принцип налогового права обуславливает установление налогов и сборов, только в случае если объем поступлений от уплаты которых в бюджет значительно превышает затраты на их администрирование. С целью реализации данного принципа в рамках принятого НКУ было уменьшено общее количество налогов и сборов вместо 29 общегосударственных и 14 местных обязательных платежей введено соответственно 18 и 5 платежей.¹⁶

2.8. **Нейтральность налогообложения** - установление налогов и сборов способом, который не влияет на увеличение или уменьшение конкурентоспособности налогоплательщика. Данный принцип на сегодняшний день может получить новый этап применения. В рамках реформирования налоговой системы Украины

13 См. например Письмо Высшего административного суда Украины от 06.05.2011 г. № 742/11/13-11.

14 См. ст. 7 Бюджетного кодекса Украины от 21.06.2001 г. № 2542-III.

15 Ширше см. Ю. М. Воробйов, Л.З. Сітшаєва Прогнозування податкових надходжень в контексті Податкового кодексу України, „Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції” 2010, № 4(9).

16 См. Податкова реформа в Україні: перші підсумки та результати, офіційний сайт Українського союзу промисловців та підприємців, <http://www.uspp.org.ua/kodeks/15.podatkova-reforma-v-ukraini-pershii-pidsumki-ta-rezultati.htm>.

проведено совместное обсуждение программы «Концептуальные изменения налоговой системы», которыми в частности предусматривается отмена льгот по таким налогам, как налог на прибыль и налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц.¹⁷

2.9. Принцип стабильности ограничивает внесение изменений в любые элементы налогов и сборов не позднее чем за шесть месяцев до начала нового бюджетного периода, в котором будут действовать новые правила и ставки, при этом налоги и сборы, их ставки, а также налоговые льготы не могут изменяться течение бюджетного года. На практике данный принцип нарушается, как и до момента принятия НКУ, так и после вступления его в силу. Обе составляющие данного принципа, правило шестимесячного срока принятия изменений и вступления их в силу только после 1 января нового бюджетного года практически не учитываются законодателем. Примером являются Законы Украины о внесении изменений в Налоговый кодекс, которыми вводились новые правила налогообложения, менялись налоговые ставки отдельно взятых налогов. С момента принятия в НКУ были внесены изменения около тридцатью Законами.¹⁸

2.10. Равномерность и удобство уплаты - установление сроков уплаты налогов и сборов, исходя из необходимости обеспечения своевременного поступления средств в бюджеты для осуществления расходов бюджета и удобства их уплаты плательщиками.

2.11. Единый подход к установлению налогов и сборов - определение на законодательном уровне всех обязательных элементов налога. Нормами НКУ предусмотрено единые элементы для всех налогов и сборов. Данные элементы разделены на две группы, обязательные и факультативные. Во время установления налога обязательно определяются следующие элементы: плательщики налога, объект налогообложения, база налогообложения, ставка налога, порядок исчисления налога, налоговый период, срок и порядок уплаты налога, срок и порядок представления отчетности об исчислении и уплате налога. Без обязательных элементов налог не может применяться. В то же время, последний девятый элемент - льготы, факультативный, что означает отсутствие обязанности его определения для каждого вида налога.

3. Выводы

Предусмотренные в НКУ одиннадцать принципов на сегодняшний день не нашли еще полной реализации в нормах налогового права. Много противоречий и пробелов Кодекса исправляются путем внесения частых изменений. Таковую ситуацию можно было спрогнозировать, поскольку поспешные работы над разработкой и принятием данного нормативного акта не могли обеспечить всесторонний и полный охват всех проблем широкого круга налоговых правоотношений.

17 См. С. Крюкова, К. Сиченко, Фискалы меняют налоговый кодекс. Текст проекта изменений, <http://www.epravda.com.ua/publications/2012/07/12/329202/>.

18 Последние изменения были внесены Законом от 06.07.2012 г. № 5180-VI (который вступил в силу 01.08.2012 г.).

Прежде всего, стоит указать на отмененные принципы налоговой системы, которые, как считаем, имеют определяющую роль в процессах становления эффективной налоговой политики, не только с целью реализации фискальной составляющей, но и для обеспечения устойчивого экономического развития государства.

В нормах НКУ отсутствуют принципы через которые реализуется стимулирующая функция налогов. По сравнению с отмененным Законом в НКУ были полностью проигнорированы принципы: стимулирование научно-технического прогресса, технологического обновления производства, выхода отечественного товаропроизводителя на мировой рынок высокотехнологической продукции, а также стимулирование предпринимательской производственной деятельности и инвестиционной активности. Также автор Кодекса изменил принцип экономической обоснованности - установление налогов и сборов (обязательных платежей) на основании показателей развития национальной экономики и финансовых возможностей с учетом необходимости достижения сбалансированности расходов бюджета с его доходами на принцип фискальной достаточности. Такие особенности действующей системы принципов нашли свое отражение, как в тексте нормативного акта, так и на практике расходования налоговых поступлений.

В подтверждение данного тезиса можно привести пример недавно принятых законов о внесении изменений в Государственный бюджет. Согласно Закону № 4968 от 19.06.2012р.¹⁹ увеличено расходную часть (соответственно и сумму дефицита бюджета) на 1 млрд. гривен и в то же время Законом № 5022 от 22.06.2012р.²⁰ избыток от налоговых поступлений направлено не на инвестирование в экономику, а на расширение штата государственных служащих. Как видно из данного примера, отсутствие четкого механизма и контроля расходования налоговых поступлений могут свести на нет, любые попытки кардинального реформирования налоговой системы государства. Возможным выходом было бы установление четкого механизма рейтинговой оценки государственных программ в соответствии с необходимостью финансового обеспечения через налоговой поступления.

Как указывалось выше, постоянные изменения, без учета стимулирующей функции налогов провоцируют не только недоборы в бюджет, но и упадок национальной экономики и изменение ее ориентации на зависимость от иностранных рынков. В основном акте, который определяет современное направление налоговой политики Программе экономических реформ на 2010–2014 года Президента Украины указывается на сложность налоговой системы Украины, что существенно ухудшает конкурентоспособность украинской экономики, о чем свидетельствует позиция Украины в международном рейтинге простоты ведения бизнеса (181 место из 183 в рейтинге по показателю «уплата налогов» в 2010 г.), то даже после принятия НКУ место в рейтинге 2012 не изменилось.²¹

19 Закон Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О государственном бюджете на 2012 год» от 19.06.2012 г. № 4968 – VI.

20 Закон Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О государственном бюджете на 2012 год» от 22.06.2012 г. № 5022 – VI.

21 См. рейтинг Всемирного банка, <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine/>.

Указанные проблемы подтверждаются разработками в направлении реформирования налоговой системы, предложенные Министерством финансов Украины и ГНСУ.

На выполнение Программы Президента ГНСУ был разработан документ «Концептуальные изменения налоговой системы» с целью уменьшения количества малоэффективных налогов, определения целесообразности величины ставок налогов, расширения объектов налогообложения, ревизии льгот и улучшение системы администрирования налогов.

Изменения коснутся структуры и основной законодательной и нормативно-правовой базы, регулирующей налогообложение. Кроме того, предусматривается необходимость создания несколько новых порядков и изменений в формы отчетности, что является значительным по сравнению с объемом, подлежащих трансформации в результате реализации данных изменений.

Изменения имеют две цели:

Первая цель - наиболее полное использование стимулирующей функции налогов.

Вторая цель - ликвидация условий существования «теневого сектора» экономики.

Достижение реализации стимулирующей функции налогов предусматривается через увеличение легальной налогооблагаемой базы, т.е. увеличение объемов производства.

Увеличение легальной налогооблагаемой базы, как предполагается, будет достигаться путем оптимизации налогообложения и уменьшения налогового давления на налогоплательщиков. Уменьшение налогового давления будет происходить через снижение ставок таких налогов как на доходы физических лиц, на прибыль и на добавленную стоимость. Представителями налоговой службы предлагается расширить шкалу прогрессивного налогообложения на доходы физических лиц с имеющейся двухступенчатой на трехступенчатую (соответственно 10, 15, 20%), а также уменьшить и дифференцировать ставку налога на добавленную стоимость с 20% до 12 и 7% соответственно. Планируются также изменения относительно акцизного налога, путем увеличения ставки на алкогольные и табачные изделия, уменьшение ставки единого социального взноса, упразднение льгот по налогу на прибыль и отмена налоговой социальной льготы в рамках налога на доходы физических лиц. Все указанные выше изменения основным своим направлением должны обеспечить реализацию стимулирующей функции налогов и устранения структурных диспропорций в экономике.

Ожидается, что указанные изменения будут стимулировать развитие обрабатывающих отраслей промышленности и производства товаров народного потребления, то есть отраслей с более высокой долей добавленной стоимости. Рост таких отраслей способствует образованию новых рабочих мест, что позволит снизить уровень безработицы. Экономическое развитие государства автоматически приведет к увеличению и стабильности налоговых поступлений в бюджет.

Предложенные правительством изменения налогового законодательства, имеют достаточно односторонний характер, поскольку не учитывают процедурную составляющую взимания налогов в Украине. Уменьшение ставок налогов должно

сопровождаться созданием прозрачной схемы администрирования налогов контролирующими органами.

Помимо предложенных изменений в рамках налогового законодательства с целью совершенствования эффективного использования бюджетных средств важным является установление взаимосвязи доходной и расходной частей бюджета в рамках обеспечения эффективного использования налоговых поступлений посредством определения градации по важности финансирования бюджетных программ.

Abstract

This article covers the basics of implementation of the tax policy in Ukraine. The main attention is devoted to the principles defined in the Tax Code. Based on the comparative characteristics of canceled after 2010 tax rules presented positive and problematic aspects of Ukrainian tax policy in the context of budget planning and its economic effects.

Interpretations of Tax Law in Individual Cases as a Tool for Stabilizing Tax Settlements¹

Jakub Pachecka,² Artur Gostomski³

1. Introduction

Tax regulations, which define scope of burden and also entrepreneurs' obligations, are important for conducting economic activities. There are no doubts that there are tensions and misunderstandings between the tax environment and the company, which finally affect the company's financial situation and widely understood safety. Analysis of the tax surrounding from the legal perspective often leads the taxpayer to the conclusion, that actions of the legislator result in additional risk because they may result in introducing complicated, incoherent, ill-considered and contradictory regulations.⁴ Meanwhile certainty of law, security of law, trust in the state and its law regulations require that the norms of law and tax burden laid on the citizens are clear and understandable enough to foresee the tax burden.

High degree of complication of the tax law regulations, in relation to governing characteristics of actions taken by the tax authorities make the taxpayers search for, and use instruments, which guarantee stability of tax settlements by ensuring predictability of decisions issued by the tax authorities in the long perspective. Existence of such tools should also be in the good interest of the tax authorities searching for fast and cheap solution of tax disputes. In the Polish tax system written/advanced interpretation of the tax law is such a tool.

1 The article was developed under the project entitled „The impact of institutions on tax on finance companies” (Contract No. 0041/B/H03/2011/40). The project funded by the National Science Centre.

2 University of Economics in Katowice, Ministry of Finance (Poland).

3 University of Economics in Katowice, Ministry of Finance (Poland).

4 B. Ciupek, *Zasada sprawiedliwości wobec fiskalnej funkcji podatku*, in: J. Ostaszewski, *O nowy ład podatkowy w Polsce*, Warszawa 2007, p. 187–188.

In the context of stabilizing tax settlements it is more important to guarantee that the results of complying with information received from the tax authority will not bring any negative consequences rather than provide access to information and clarifications.

The aim of this article is to explain a framework of the system of issuing interpretations of the tax law, which is presently in force in Poland, with special attention paid to protection, which such interpretations provide to taxpayer in respect to economic activities.

2. Significance of interpretation of tax law

Official interpretation of tax law is especially important in those tax regimes, where taxpayers are obliged to tax self-assessment, which means that risk of incorrect calculation lays on the taxpayers.⁵ In such circumstances official interpretation is a way of helping taxpayers in the process of application of complex tax regulations. Number and changes of tax regulations do not create reliant environment for tax compliance. This in turn, leads to lack of predictability as to the direction presented in the interpretation and application of tax laws, and in practice can hinder tax planning beyond one tax year horizon.

The objective of interpretation of tax regulation is putting in practice basic principle, which is trust in state institutions and its regulations. In the publications it is underlined that official interpretation of the tax law it is an important element for ensuring stability of the law, which in the light of the theoretical studies is highly stressed by the European Court of Justice and equal to the foreseeable effect of the law.⁶ Official interpretation of the tax law should therefore, provide an answer to doubts related to possible interpretation of law, thus informing taxpayer with praxis for application of the tax regulations by the tax administration. Significance of official interpretations is especially visible by the protection it offers to the applicant, who acting according to guidance set out in the interpretation, expects warranty against negative consequences of his decisions.

3. Basic elements of the model for issuing individual official interpretations of tax law in Poland

Official interpretations of tax regulations were introduced in the Polish legal system on the 1st of January 1998 in the Tax Ordinance.⁷ By introducing such regulations, the Government answered to a demand, especially from entrepreneurs, who had problems with interpreting and applying tax regulations.⁸ During first years responsibility for issuing individual interpretations of tax law laid on the 1st instance tax bodies. Further changes in the regulations introduced rule that following inter-

5 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, p. 124.

6 *Ibidem*, p. 130.

7 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn zm.).

8 K. Winiarski, *Interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego. Kształtowanie się instytucji*, „Doradca Podatkowy obrońca praw podatnika”, Katowice 2009, t. III, p. 101.

pretation issued by tax organs should not bring any harm to the applicant and that the interpretations were to be published on the Internet web site.

As a result of lack of uniformity among the tax bodies in interpreting regulations, which led to variations in the approach to tax regulations in various regions,⁹ from 1 July 2007 substantial changes were introduced in regulations concerning interpretation of the tax law. In order to provide uniform interpretation of the tax law, competence to issue interpretations were reserved to the Minister of Finance. However, due to scope of this task, in practice 5 directors of tax chambers deals with that issue. Interpretations are issued in the name and on behalf of the Minister of Finance. Moreover, a special set of procedures and IT tools has been created in order to sustain uniformity among the interpretations.

Present model is based on wide access to such interpretations. Application for official interpretation of the tax regulation can be filed by an "interested party", which in practice means anybody who wants to receive tax administration's view on way and scope in which tax regulations should be applied in that individual case. Regulations restrict however, that case presented in the application cannot be subject to tax proceeding, tax audit or tax administration decision at the time the application is submitted. What is more, applicant may request answer only as to his own legal situation and not situation of other entities or persons. Application may also be filed by individuals planning to establish a company as well as entrepreneurs who want to create affiliates or representation.

Application may concern already existing situation and also future actions considered by an applicant. Applicant is obliged to present completely his situation or planned actions and to present his position in relation to the issue. During the procedure, tax administration makes evaluation of the applicant's position in the light of the law regulations in force. Evaluation, may be positive or negative, but in case when applicant's position was viewed as not correct, the tax administration is obliged to present correct solution to the problem along with legal justification of such solution. Evaluation may not rise any doubts as to its meaning and interpretation should be concrete and unambiguous so that applicant can act accordingly.

Consequences of the proceeding during interpreting tax law are however, different from those in the tax proceeding. Main difference is that during tax proceeding tax administration is obliged to view all circumstances, whereas in the interpretation proceeding action of the tax administration is limited only to written answer about scope of application of tax law in the case presented by an applicant. Basic condition for viewing an application is a fee in amount of 40 PLN (ca. 10 Euro) for each case (factual or future). Tax chamber issues such interpretation without delay, however not later than 3 months from the date when application was submitted.

Special case foreseen in the regulations is so called „silent” interpretation (*de facto rulings, deemed approval, the principle of tacit approval*), when tax administration is not able to provide interpretation of tax law within the 3-month period. Lack of re-

9 See. i.e. W. Nykiel, D. Strzelec, Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, cz. 1, „Przegląd Podatkowy” 2007, No. 5, p. 35.

sponse from the tax administration means that the case was seen in a positive way, i.e. issuing interpretation sustaining full applicant's position. It means that possible interpretation issued by the tax administration is "replaced" with the applicant's position stated in the application. This solution should prevent tax administration from idleness or exceeding deadline for providing an answer.

When issued, individual interpretations are immediately sent to those bodies of the tax administration, which are competent for all matters being in scope of the interpretation. Interpretations are obligatorily published on the website, so that anyone can get familiar with position of the tax administration about given issue.

Publication of the interpretations is also a way to put in practice basic functionality such as the information. When speaking about informative function, it is necessary to underline that in all modern tax systems, the right to information is one of the taxpayer's basic rights. Individual interpretation is assumed to provide taxpayers with information about way the law should be interpreted and applied in specific tax cases.

The present Polish model for interpretations of tax law provides for possibility of appeal in the administrative court, which acting as supervisory body for administration can revoke such interpretation. Interpretation can be revoked on the grounds of material law, procedural law or institutional law. Court control over interpretations of tax law is especially important from tax settlement perspective, because taxpayers can access interpretations, which have been audited by independent courts.

Besides court control, regulations also provide for administrative review of the interpretations. The Minister of Finance may change interpretation on his own when interpretation is incorrect according to courts' decision or decisions issued by Constitutional Tribunal or European Court of Justice. Administrative procedure for verifying individual interpretations of tax law can only be applied by the Minister of Finance. This procedure is a consequence of a rule specifying one-resort rule in the interpretation proceeding.

Changes in the interpretations can be seen as destabilizing factor in the tax settlements carried out on the basis of previous interpretation. However, it should be underlined that the aim of changed interpretation is to eliminate incorrect rulings from a legal system. Evaluation whether interpretation is correct or incorrect is made, before all, from the perspective of administrative courts' rulings, tribunal's rulings or rulings made by the European Court of Justice.

Change made by the Minister of Finance shall not restrict rights of the taxpayer in scope of using court control. Taxpayer has the right to the appeal against changed interpretation to administrative court. Moreover, the Polish law foresees possibility to use changed interpretation, however in the strictly defined time frame. Such solution sufficiently eliminates risk that the taxpayers will be surprised by the new interpretation and allows to adjust taxpayer's settlements to the new rules. Compliance with a content of new interpretation (changed interpretation) also provides grounds for legal protection.

4. Legal protection as a guarantee for stability in tax settlements

The fact that taxpayer received official interpretation of tax law, does not give him full guarantee from the tax settlement point of view. There still is a possibility that the tax inspector or tax office will have different understanding of tax regulations and will challenge such interpretation. Therefore, tax procedures applied in many countries, also in Poland, foresee various legal solutions (rules), which protect taxpayers against consequences arising from challenging tax settlements based on the received interpretation. Common denominator for those solutions (rules) is providing taxpayer with certainty that complying with interpretation of tax law will release him from negative consequences of possible changes or challenges of such interpretation.

Protection provided to taxpayer: puts into practice basic ideas and functions of the interpretations of the tax regulations: trust in the law regulations and trust in the state. Having legal protection, taxpayer receives a guarantee that the tax settlements based on the content of the interpretation will not lead and result in negative financial consequences. It is underlined that due to the guarantee offered to taxpayers official interpretations of tax law are so attractive to taxpayers.¹⁰

When presenting to a readers rules of legal protections, which are in force in Poland with regard to interpretations of tax law, it is important to say that at the beginning, when this system was in force, interpretations were not binding for the taxpayers, but they were binding for units of the tax administration and fiscal administration. Units of the tax administration could not issue a decision, which would not be in line with interpretation issued for a taxpayer. Before issuing such decision, a tax office would have to change interpretation, which would start rather difficult process.¹¹

According to present tax regulations, interpretations are not binding neither for taxpayers nor for the tax administration. Non-binding character of the interpretation means that although taxpayer received interpretation, which is in his favor, it does not mean that tax inspector cannot start tax proceeding and issue a decision, where amount of taxes due will be specified, in contrary to the interpretation (or: without even taking into consideration what was the position of the Minister of Finance in the interpretation). However when the tax inspector issues a decision, which is not in line with such interpretation, he is obliged to respect all legal protection foreseen for an applicant.

In this case, system of binding interpretations of tax law was replaced with system of legal protection for the taxpayer against challenging such interpretation. In this system it is assumed that penal fiscal sanctions, interests, and payment of tax arising from case described in the interpretation of tax law would be excluded as a way of punishment. Possibility to enjoy such protection is strictly dependant on taxpayer's full compliance with wording of interpretation and exactly the same conditions

10 H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Warszawa 2011, p. 129 and references.

11 Tax regulations which were in force at that time required bodies of the tax administration to prove serious violation of the provisions of the common law.

and transactions described in the application and later, transactions made in reality. It needs to be stressed that when circumstances in reality are different from those described in the application, applicant cannot count on legal protection. Question whether circumstances remained the same is then a subject to a tax proceeding, which should lead to establishing correct assessment of tax to be paid.

Basic rule in the Polish system of legal protection states that complying with interpretation in individual case before it is changed or before writ of administrative court decision revoking this interpretation is delivered to the relevant tax office, cannot harm the applicant even in case, when it is not taken into consideration while reviewing tax case. Therefore, in the Polish system of interpretation of tax law, tax settlements based on the content of such interpretation are protected in the following cases:

- 1) the tax inspector ignored the interpretation,
- 2) Minister of Finance changed interpretation that was already in possession of the applicant,
- 3) administrative court revoked interpretation.

In the Polish legal system it is assumed that until interpretation is in force, regulations concerning legal protection of interpretations grant priority to the rule of trust in the state bodies before the principle of the rule of law.

Scope of legal protection depends however on the moment when legal effects of legal consequences related to the event, which was subject to interpretation, took place. If the effects of the interpretation took place before interpretation was delivered to applicant, compliance with interpretation does not exempt the applicant from obligation to pay the tax. In such a situation legal protection will cover only release from sanctions for fraud and tax offences as well as release from interest for late payment.

When in turn, financial effects take place after individual interpretation is delivered, then complying with its content gives the taxpayer grounds to apply for tax payment release. Release from tax payment covers a tax, which should be paid, but due to complying with interpretation the tax was not paid in full amount. Establishing whether tax calculated on the basis of the received interpretation was paid properly, is seen as an evaluation of event which was subject to interpretation, presented in the changing interpretation or final court judgment revoking interpretation or evaluation presented in the decision of the tax inspector and tax bodies.

Amount of tax, which should be subject to release shall be stated in the decision of the tax bodies. Such decision is issued as an answer to the application of taxpayer who complied with interpretation. If, however taxpayer paid the tax in the scope of the release, tax administration determines amount of overpaid tax. Regulations precisely define also time framework of such release. According to those regulations, release from tax payment covers:

- in case of yearly annual settlement – period until end of tax year, when the changed general interpretation of tax law was published, or changed individual

interpretation was delivered, or tax administration received copy of the sustained court ruling revoking individual interpretation;

- in case of quarterly tax settlement – period until end of quarter, when the changed general interpretation of tax law was published, or changed individual interpretation was delivered, or tax administration received copy of the sustained court ruling revoking individual interpretation and next quarter;
- in case of monthly tax settlement – period until end of month, when the changed general interpretation of tax law was published, or changed individual interpretation was delivered, or tax administration received copy of the sustained court ruling revoking individual interpretation and next month.

In the Polish tax system of interpreting tax law, companies which act on the basis of official interpretation of tax law issued before its establishment, are subject to equal protection offered by individual interpretations of tax regulations. Such interpretation can be issued as a response to application submitted by a person who plans to establish such company. Protection covers also branch or permanent representation, which complied with interpretations issued for a person who planned to establish such branch or permanent representation.

When evaluating legal protection related to compliance with interpretation of tax regulations, it should be noted that there is a difference in scope depending whether interpretation relates to plans for future or events which have already happened. More narrow protection is offered to companies which already finalized transactions before receiving interpretation of tax law. Full protection will be offered to taxpayers who finalized transactions after they have received official interpretation relating to this transaction.

Difference in approach is justified by the fact that in the first of described cases interpretation would not influence actions taken by the applicant. Therefore such applicant cannot expect tax release since he made his tax settlement on his own without guidance from the tax administration. In case when taxpayer settled his tax situation after receiving interpretation and according to its content, taxpayer acts in a good faith and in trust of the state. In such a case incorrect tax settlement should not result in any financial burden.

5. Conclusions

Elements of the individual interpretations of tax law presented in the text make it a very important tool for clarification of doubts about application of tax law. Although present in system for individual interpretations of tax law in Poland, tax administration is not bound by the interpretation, at the same time the system creates special legal protection for applicants. This system ensures that when taxpayer complies with received interpretation he will not be affected by negative consequences, even when interpretation is changed, revoked or challenged by the tax administration. Issued interpretations influence the way the tax administration acts in the later stage, therefore interpretation of tax regulations can be regarded as a basic tool for tax settlements. It also proved by a number of individual tax interpretations issued

within a year and an increase in the number of issued interpretations between 2007 and 2011.¹²

Abstract

Objective of this article is to familiarize reader with a framework of the system of issuing interpretations of the tax law, which is presently in force in Poland. The text discusses significance of interpretation of tax law in those tax regimes, where taxpayers are obliged to tax self-assessment. Above all it underlines that the official interpretation of a tax law is a way of helping taxpayers in the process of application of complex tax regulations in practice. Interpretations of tax regulation is meant to put into practice basic principle, which is trust in state institutions and its regulations. Special attention is paid to protection, which such interpretations provide to taxpayer in respect to economic activities. Such analysis led the authors to the conclusion that interpretations of tax law in individual cases should be considered relevant and important tool for stabilizing tax settlements.

12 In 2008 there were 24 515 interpretations issued, in 2009–28 151, in 2010–30 918, and in 2011–35 909 – data are collected by the Tax Information Unit in the Ministry of Finance.

Annual and Long-Term Budgeting through Local Taxes in the Czech Republic

Michal Radvan¹

1. Introduction

One of the most important revenues of local budgets all over the world are local taxes. Local tax seems to be a suitable instrument for local self-government units to influence the revenue according to the needs of municipalities, regions, etc. Self-government units have usually rights to impose or abolish local taxes, they can set the tax base and the tax rate, create exemptions and other correction components. Moreover, to adopt, change, or abolish local law is usually much easier and quicker than to do the same with legal acts at the national level. The aim of this paper is to confirm or reject the hypothesis that municipalities in the Czech Republic have enough legal competences and sufficient privileges to influence their local taxes revenue and local taxes are suitable instrument for annual and/or long-term budgeting. For this aim it is necessary to define local tax. Later I will mention constitutional and international background for local taxes and describe possibilities of Czech municipalities to influence local taxes. The research methods of analyze and synthesis and in several cases the comparison method are to be used.

2. Local Tax

In this chapter I would like to define local tax, as this term is used quite often in both research publications and popular papers. The widest definition of local tax is by Králik and Jakubovič.² These Slovak authors define local taxes as a kind of mandatory fiscal payments of individuals and legal entities. They are one of the sources

¹ Masaryk University, Brno (the Czech Republic).

² J. Králik, D. Jakubovič, *Finančné právo*, Bratislava 2004, p. 50.

of the local budget. They are collected from the local population or legal entities with the point of the seat, place, etc. in given municipality. In addition to the functions of supplementary sources of the local budget they may be the main source of the revenue. Peková³ defines similarly some of the characteristics of taxes for local budgets, for example, a stable tax base and the resulting long-term stable revenue, low risk of tax evasion and easily detectable tax liability, the inability to convert the revenue into another municipality or region, to ensure certain tax revenue and administrative modesty. The only criterion for local tax according to these researchers is budget destination. But it would mean that all shared taxes including value added tax or income taxes, administrative fees and ecological charges are local taxes as some part of the revenue goes as well to the local budgets, no matter who administers and collects these taxes.

Marková⁴ recognizes local tax, if it is considered as the instrument of the adaptation of the revenue base of local self-government, the objectives and priorities of local people. She defines the criteria which should local taxes have and as an essential criterion she indicates possessive criterion (tax revenue is the income of the municipality) and the criterion of rate (the amount of tax rates is set by the municipality). The additional criteria are criterion of revenue (tax is administered by the municipality; that is why we should better talk about the administration criterion) and the criterion of decision-making (the municipality defines the tax base). No local taxes levied in the European Union, however, do meet all the criteria, and therefore the question is how many criteria must be met in order to consider a levy as a local tax. If we opted only to the first criterion, all shared taxes would be local taxes. While the second criterion would be consulted, local taxes are for example all vested taxes, with some, though limited fiscal powers (for example, local taxes, and partly real estate tax). Using of the third criterion local taxes are all local taxes, but not the real estate tax. This also applies to the fourth criterion.

Babčák⁵ uses even five aspects crucial for the designation of local taxes:

- 1) the municipality must be authorized to decide on the establishment or cancellation of local taxes;
- 2) the municipality must be authorized to decide on certain structural elements of the tax (the taxpayer, subject, tax base, tax rate, the date of the tax return, payment conditions);
- 3) the municipality must be able to significantly influence the revenue of local taxes (the power to increase or decrease basic rates, exemptions, relieves);
- 4) the revenue must be the original income of the budget of the municipality, without any possibility to use the revenue for the needs of another budgets;

3 J. Peková, *Hospodaření a finance územní samosprávy*, Praha 2004, p. 264.

4 H. Marková, *Vlastní nebo sdílené daně obcím?*, in: P. Kandalec, L. Kyncl, M. Radvan, D. Sehnálek, K. Svobodová, D. Šramková, J. Valdhan, E. Žatecká (eds.), *Days of public law: sborník příspěvků z mezinárodní konference (CD-ROM)*, Brno 2007. p. 2.

5 V. Babčák, *Miestne dane a miestne poplatky – stav a perspektiva*, in: M. Radvan, P. Mrkývka (eds.), *Financování územní samosprávy ve sjednocující se Evropě – Sborník 1. Mezinárodního právníckého symposia (CD-ROM)*, Brno 2005, p. 1–6.

5) local tax must come from local sources.

However, local taxes, as defined by Babčák seem not to exist. For example Slovak local fee on municipal waste known as the local tax is obligatory by law.

Mrkývka,⁶ similarly as Babčák, gives three possible models in the construction of local taxes:

- 1) local taxes are all the taxes with the revenue to the local budgets;
- 2) local taxes are introduced and administered by local self-government units;
- 3) local self-government unit is required to collect all local taxes, municipalities have the option in accordance with local conditions to adjust the taxation of corrective elements (exemptions, reductions, increasing taxes).

The first model is referred to at least rigid, respectively freest, close to the view of Králik, Jakubovič, or Peková. According to that, as the local tax we could consider the Czech real estate tax. The second model of local taxes defines the Czech local charges and a third characteristic describes municipal taxes proposed in the Czech Republic in 2000.

In my view is the question of defining local taxes issue purely theoretical and not much practical. There is no doubt that the municipality must be able to assess some local taxes, however, that their right will be limited by law with regard to Article 11, paragraph 5 of The Charter of Fundamental Rights and Freedoms. And in this case it is more a political question as to whether and in what form and to what extent the municipalities will receive options to assess and / or collect local taxes. If I read above mentioned definitions and on this basis I should create my own definition, the local tax would be a financial levy, determined to municipal budget that can be influenced (talking about tax base, tax rates or one of the correction elements) by the municipality. It is not crucial whether the taxpayer obtains from the municipality any consideration or if it is a regular or a single levy – local taxes include the tax in the strict sense, so the charges (fees). According to this definition, the catalogue of local taxes in the Czech Republic includes real estate tax and local charges.

3. Constitutional and International Background for Local Taxes

Local taxes are closely connected with the question of the economic autonomy of local self-government. Local self-government is guaranteed according to Article 8 of the Constitution. The right of local communities to self-government (provided that economic independence is an essential requirement for fair local government) also includes the authorization to expect that legislators will promote economic autonomy. Economic independence is clearly reflected in the provisions of Article 101, paragraph 3 of the Constitution, which provides that local self-government units as public corporations may have their own property and operate under their own budgets.

6 P. Mrkývka, Některé úvahy o materiálním základu veřejné správy, „Časopis pro právní vědu a praxi“ 2003, No. 2, p. 156.

Economic autonomy of local self-governments is also guaranteed by European legislation – the European Charter of Local Self-Government. This document, in its Article 9, entitled “Financial Resources of Local Authorities” represents some principles of economic independence:

1. *“Local authorities shall be entitled, within national economic policy, to adequate financial resources of their own, of which they may dispose freely within the framework of their powers.”* In the Czech Republic include the right to the own financial resources the Constitution, as well as the Budgetary rules on local budgets or Act on Municipalities.
2. *“Local authorities’ financial resources shall be commensurate with the responsibilities provided for by the Constitution and the law.”* It should be noted that this rule should be observed constantly, regardless of changes in legislation. Perhaps that is why there are frequent views tension between the state and local authorities when the other side points to the increase in power without adequate financial compensation.
3. *“Part at least of the financial resources of local authorities shall derive from local taxes and charges of which, within the limits of statute, they have the power to determine the rate.”* The definition of local tax was given above.
4. *“The financial systems on which resources available to local authorities are based shall be of a sufficiently diversified and buoyant nature to enable them to keep pace as far as practically possible with the real evolution of the cost of carrying out their tasks.”* It should be noted that the diversity of potential incomes of the municipalities is maintained. List of income opportunities can be found in small budgetary rules, other sources of funding may be provided through the National Fund, or various forms of irrecoverable incomes (grants, loans, and the issue of municipal bonds). However, we can hardly speak about flexibility in the Czech Republic.
5. *“The protection of financially weaker local authorities calls for the institution of financial equalization procedures or equivalent measures which are designed to correct the effects of the unequal distribution of potential sources of finance and of the financial burden they must support. Such procedures or measures shall not diminish the discretion local authorities may exercise within their own sphere of responsibility.”* The problem is the differentiation of territorial units of the richer and poorer, which is the case of the many causes of whether affected (support for the construction leading to higher real estate tax revenue, their own economic activity), or not affected (setting the allocation of proceeds of centrally collected taxes) by the municipalities. Marková⁷ refers to the balancing of conflicting principles of deserving and of solidarity when the latter is aimed at balancing the gap between poor and rich regions.

7 H. Marková, Finanční zdroje místních společenství a Evropská charta místní samosprávy v podmínkách ČR (Financial resources of local communities and the European Charter of Local Self-Government in terms of the Czech Republic), in: M. Radvan, P. Mrkvyka (eds.), Financování územní samosprávy ve sjednocující se Evropě – Sborník 1. Mezinárodního právníckého symposia (CD-ROM), Brno 2005, p. 5.

6. *“Local authorities shall be consulted, in an appropriate manner, on the way in which redistributed resources are to be allocated to them.”* The debate is undoubtedly kept, and recently more and more views and needs of municipalities are taken into account.
7. *“As far as possible, grants to local authorities shall not be earmarked for the financing of specific projects. The provision of grants shall not remove the basic freedom of local authorities to exercise policy discretion within their own jurisdiction.”* This rule, of course, does not forbid subsidies in individual cases, but tries to minimize them in proportion to non-specific ones.
8. *“For the purpose of borrowing for capital investment, local authorities shall have access to the national capital market within the limits of the law.”* Grants, loans and bond issue are one of the possible sources of local self-government incomes. To all these possibilities, however, municipalities have approached with caution, because in all property relations the municipality acts in its own name, on its account, and above with its responsibility.

About how seriously the issue of economic autonomy of local self-government units in the Czech Republic is taken, you can make the view in the context of the fact that the Czech Republic in ratifying the European Charter of Local Self-Government made the notification, that the Czech Republic does not consider itself bound by provisions i. a. Article 9, paragraphs 3, 5 and 6. Rules set in European Charter of Local Self-Government are not self-executing and self-government units cannot argue with them neither at the national courts, nor at European judicial bodies.⁸

For example Peková⁹ draws attention to the fact that for certain quality of the territorial self-government, it is necessary not only to manage its finances in certain basic principles (such as the management of the annual budget, a sufficient degree of local or regional autonomy, the principle of solidarity between richer and poorer communities, the transparency of the financial system and the associated possibility of public control, stability of the system and its rules, administrative efficiency and modesty). In this context, it should be also noted that both the current government proposals for the “Law on Local Taxes” on the basis that the role of local taxes should not be negligible, local taxes should create sufficient potential of local taxes for public services and extend the possibilities of municipalities to effectively regulate local development, were returned, respectively rejected by the Chamber of Deputies. Local self-government units are still bounded by the rule set in Article 11, paragraph 5 of The Charter of Fundamental Rights and Freedoms: *“All taxes and charges must be set according to law.”* And legal acts offers for municipalities only to impose local charges with the maximum limits of tax rates and three coefficients and two exemptions in real estate tax regulation. Regions even do not have any rights like that to impose local taxes.

Following table shows the share of local taxes on tax revenues in the Czech Republic:

8 See Findings of the Constitutional Court No. 34/02.

9 J. Peková, *Hospodaření a finance územní samosprávy*, Praha 2004, p. 197–200.

Table 1: Local Taxes Revenue in the Czech Republic

Billions CZK	2008	2009	2010
Real Estate Tax	5,10	6,36	8,66
Local Charges	6,77	6,56	6,78
Total	11,87	12,92	15,44
Total Tax Revenue	764,9	665,7	690,8
Total Tax Revenue of Municipalities	204,2	180,3	180,1
Local Taxes in % to Total Tax Revenue of Municipalities	5,81 %	7,17 %	8,57 %
Local Taxes in % to Total Tax Revenue	1,55 %	1,94 %	2,24 %

Source: Own research of the author using materials of the Ministry of Finance and Czech Statistical Office.

As it appears, municipalities and mainly regions are in drawing up their budgets dependent on the allocation of revenue (income tax, VAT), and their own options are very limited. Finally, even real estate tax by one hundred percent goes to municipal budgets, it is not administered by municipalities. The disposition of municipalities with taxes and the amount is modest, too. How Pařízková¹⁰ notes, until the municipalities will not be able to at least partially influence the amount of tax revenue, there will still be a threat for their autonomous actions.

4. Possibilities of Czech Municipalities to Influence Local Taxes

As there are two groups of local taxes, the following text is divided into two parts. The first one is dealing with real estate tax; the second one includes local charges according to the catalogue set by Act no. 565/1990 Sb., Local Charges Act, as amended.

4.1. Real Estate Tax

Municipalities in the Czech Republic can influence real estate tax according to Act no. 338/1992 Sb., on Real Estate Tax, as amended, in two ways:

- 1) exemptions:
 - a) exemption of real estate attached by natural disaster;
 - b) exemption of agricultural lands;
- 2) possibilities to apply or change coefficients that can influence the tax rate:
 - a) location rent;
 - b) municipal coefficient;
 - c) local coefficient.

When eliminating the consequences of a natural disaster, a municipality may, by its generally binding ordinance, fully or partly (as a percentage) exempt the real

10 I. Pařízková, Finance územních samosprávných celků, Brno 1998, p. 116.

estates, which are located within its area and which were affected by a natural disaster from real estate tax for a period of up to five years. The exemption may be effective not only for the year of the disaster and for the following years, but even for one previous taxable period. The only condition for the ordinance is to take effect no later than 31 March of the taxable period following the year when there was the disaster. Such retroactivity could cause many problems in administration and for the taxpayers; on the other hand, there are not many municipalities using this opportunity as it is quite difficult to prove that the real estate was somehow affected by the disaster and municipality usually needs more revenue to improve its property affected by the disaster.

The arable lands, hop-gardens, vineyards, orchards and permanent grass growths (agricultural lands) can also be exempted from the municipality's generally binding ordinance. This exemption cannot be applied to lands in a developed area and a built-up area of the municipality. These lands must be determined in the ordinance by the parcel number and the cadaster area. This kind of exemption is used very rarely. The reasons are negative fiscal effects (high number of agricultural lands in villages) and administratively-technical aspects (low number of these lands in cities).

The less the exemptions are used, the more frequent are the coefficients. The coefficient called location rent – a coefficient according to the number of inhabitants – is used only for several kinds of real estates: development lands, residential buildings, other structures that provide facilities for residential buildings, flats and non-residential premises not used for the running of businesses and as garages. The location rent multiplies the standard tax rate. The basic value of the coefficient is set in the act and the value is between 1.0 and 4.5. The municipalities have the right to increase (up to one level) or reduce (down to three levels) a basic coefficient by a generally binding ordinance.

The municipal coefficient can be used for houses and family houses used for individual recreation, other structures that provide facilities for houses and family houses used for individual recreation, garages, structures for business activities, non-residential premises used for business activities and as garages. If the municipal coefficient is used, it eliminates location rent use. The municipalities have the right to set this coefficient by their generally binding ordinance for particular types of structures. The value of the coefficient is at 1.5 and it multiplies at the standard tax rate.

The municipalities have new rights to increase the real estate tax from the beginning of 2009. They can set a local coefficient at 2, 3, 4 or 5 by a generally binding ordinance for all real estates in their area, excluding agricultural lands. This coefficient multiplies the tax duty of the taxpayer for particular kinds of lands, buildings, non-residential premises and flats. Only 7 % of municipalities in the Czech Republic are using this option. The reasons are mostly political; and some municipalities argue that they do not want to increase the tax for all real estate, especially residential one.

All the generally binding ordinances, excluding the one exempt the real estates affected by a natural disaster, must become valid no later than 1 October of the pre-

ceding taxable period and take effect no later than 1 January of the following taxable period. They must not be retroactive.

4.2. Local Charges

Every municipality in the Czech Republic has a possibility to levy local charges (local fees) by the generally binding ordinance. The catalogue set by Local Charges Act includes following local charges:

- 1) dog charge;
- 2) charge for spa and recreation stay;
- 3) charge for using public places;
- 4) charge on entrance (admission);
- 5) charge for housing capacity;
- 6) charge on communal waste;
- 7) charge for permission to enter selected places by motor vehicle;
- 8) charge on the evaluation of building land.

This list is comprehensive and the municipality cannot levy any other charge. Not every municipality levies every local charge. The town council has an opportunity to decide whether the municipality will levy the local charge and it can define conditions for levying, the charge rate, charge maturity, eventual exemptions, etc. The ordinance may not exceed the conditions defined by the Local Charges Act (for example absolute charge rate or the definition of taxpayer). There are no conditions like for real estate tax ordinances when the ordinance must become valid and take effect, but especially for those charges with the taxable period of one calendar year (dogs and communal waste) I strongly recommend effectiveness to 1 January of the taxable period. Ordinances must not be retroactive.

5. Conclusions

It is evident that local taxes in the Czech Republic have minor role in the self-government units financing. There are several possibilities for municipalities to influence their budget incomes through local taxes, but none options like that for regions. Local self-government units are dependent on the transfers of shared taxes (PIT, CIT, VAT) from central budget in drawing up their budgets and their own options are very limited. I have to reject the hypothesis that municipalities in the Czech Republic have enough legal competences and sufficient privileges to influence their local taxes revenue. Shared taxes are the base for local budgeting and local taxes are not suitable instrument for neither annual, nor long-term budgeting.

Abstract

This paper defines local tax as a financial levy, determined to municipal budget that can be influenced by the municipality (or region). Shortly the constitutional and international background for local taxes was mentioned and possibilities of Czech

municipalities to influence local taxes (real estate tax and local charges) were described. It is evident that local taxes in the Czech Republic have minor role in the self-government units financing. There are several possibilities for municipalities, but none for regions. Local self-government units are dependent on the transfers of shared taxes (PIT, CIT, VAT) from central budget in drawing up their budgets and their own options are very limited. The hypothesis that municipalities in the Czech Republic have enough legal competences and sufficient privileges to influence their local taxes revenue was rejected. Shared taxes are the base for local budgeting and local taxes are not suitable instrument for neither annual, nor long-term budgeting.

Polish and European Union Proposals Regarding the Banking Sector Resolution

*Sebastian Skuza*¹

1. Introduction

The EU Member States faced a difficult challenge during the last financial crisis. On one hand, they were concerned with the bankruptcy of systemically important banks, which might result in collapse of the entire economy. On the other hand, they were not prepared to face the so-called *too big to fail* banks problem, since they did not have efficient crisis management tools for a systemic financial crisis in the banking sector. In that situation, the only efficient action was to save the banks by using public funds, despite the knowledge that such actions had negative consequences, that is: budget costs and increasing the so-called *moral hazard*.

The EU Member States did not have the appropriate legal solutions that allowed the bank bankruptcy to appear as a safe and efficient solution. In case of bank bankruptcies the only applicable regulations were the general regulations of the law on bankruptcy, which didn't fit with the nature of the banking sector, because bankruptcy proceedings generally protect the creditors and not the financial system stability. Furthermore, the bankruptcy process begins too late, that is when the entity is already insolvent.²

The EU Member States did not have sufficient private sector funds, which could be accumulated in e.g. special restructuring funds or guaranteed deposit systems, or could have been obtained by them if necessary. Thus it was necessary to undertake extraordinary actions requiring the usage of public funds, e.g. in the form of bank

1 University of Warsaw (Poland).

2 K. Szeląg, Zarządzanie kryzysowe w sektorze bankowym: istniejące i proponowane rozwiązania w Unii Europejskiej, unpublished materials.

liability guarantees or their recapitalisation. Note that cross-border crisis management – in case of such banks as Fortis and Dexia, in Benelux countries and France in 2008 and 2009 – requires the involvement of appropriate authorities from different countries, who might act according to different regulations of law and have different goals.³

Being aware of the negative economic and social consequences of the bankruptcy of systemically important banks, some of the countries decided to aid the entities that were in danger of losing liquidity with budget funds. Thus all taxpayers carried the burden of saving the financial institutions that were at risk, which – particularly in the context of significant mistakes in risk management that resulted in banks themselves contributing to the initiation of the crisis – had to bring about social doubts regarding whether the aid actions undertaken by the governments were justified. According to the calculations of the European Commission, the financial aid given to the banking sector by the Member States governments from the beginning of the crisis to only December 2009 reached the equivalent of 13% of the European Union GDP.⁴

The aforementioned factors resulted in many countries considering imposing on banks and other financial institutions various new encumbrances in the form of taxes or fees, securing additional budget injections, equalizing the costs of stabilizing the financial sector, or accumulating them in order to fund actions that would secure the stability of the financial market in the future. Thus many of the EU Member States have implemented such normative solutions, or are during the legislative process for their implementation. Among them are the biggest economies of Europe: Germany, the United Kingdom and France.

The choice of the model for encumbering the financial sector with public levies in each EU member country was made dependent of, among others, budget expenses for financial sector's curative actions and the current budget position of those countries. For example, a special restructuring fund was implemented in Sweden, while a model encumbering the state budget directly was implemented by, among others, the United Kingdom and Hungary. In case of the United Kingdom, the objective of implementing such model was to compensate the expenses made from the budget funds to support some of the financial institutions. The Hungarian solution aimed to provide an additional income source.

3 Ibidem.

4 Communication from the Commission of 20th October 2010 to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee, the Committee of the Regions and the European Central Bank: An EU Framework for Crisis Management in the Financial Sector, COM (2010) 579, p. 2.

Table 1. Taxes and bank fees in chosen European Union Member States

Country	Objective	Beneficiary	Tax rate and base	Projected yearly income
United Kingdom	State budget injection	State budget	0.02% – 0,04% of the balance sum, reduced by capitals and insured deposits, part of the obligations and liquid assets	2.3–2.5 billion GBP
Germany	Stability of the financial sector	Restructuring fund	0.02% – 0,04% of the balance sum, reduced by capitals and deposits	1.3 billion Euro
Sweden	Stability of the financial sector	Stabilisation fund	0.018% – 0.036% of year-end obligations and reserves	0.6–0.7 billion USD
France	State budget injection	State budget	0.25% of the regulatory capital	0.5–0.8 billion Euro
Hungary	State budget injection	State budget	0.15% – 0.5% of net assets	0.65 billion Euro

Source: M. Król, *Podatek bankowy*, „Głos banków spółdzielczych” 2011, No. 25, p. 39–42.

Actions of each EU member country have contributed to the undertaking of works on the community level, aiming to harmonise domestic solutions regarding the processes and tools for managing the banking sector crisis. Starting from the communication of 26th May 2010,⁵ the European Commission pointed that it was necessary to create restructuring funds (*bank resolution funds*) „[...] built up on the basis of contributions from banks ex ante”.⁶ Such funds would „facilitate the resolution of failing banks in ways which avoid contagion, allow the bank to be wound down in an orderly manner and in a timeframe which avoids the ‘fire sale’ of assets”. The presented proposition for creating funds and collecting bank fees was met with acceptance by the member states, which – during the European Council of 17th June 2010 – unanimously agreed that implementing the system of fees and taxes for the financial institutions is necessary for dividing the effects of the banking sector crisis equally. The EC upheld its stance in the Communication of 20th October 2010 to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee, the Committee of the Regions and the European Central Bank: An EU Framework for Crisis Management in the Financial Sector.⁷

5 Communication from the Commission of 26th May 2010 to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the European Central Bank: Bank Resolution Funds, COM (2010) 254.

6 Ibidem, p. 9.

7 Communication from the Commission of 20th October 2010 to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee, the Committee of the Regions and the European Central Bank: An EU Framework for Crisis Management in the Financial Sector, COM (2010) 579.

Thus on the 6th June 2012 the EC published a draft for the directive specifying the EU framework for restructuring and orderly winding down bank institutions (*resolution*).

2. Draft for the directive on restructuring and orderly winding down bank institutions

This draft for the directive is to be a response for the experiences from the previous phase of the financial crisis, which showed that public authorities must be equipped with tools for preventing systemic damages caused by uncontrolled bankruptcy of financial institutions, without using public funds, thus not risking charging the taxpayers with related costs. The EC stated that, besides strict regulations limiting the possibility of a bank finding itself in a critical situation, it is necessary to implement a reliable mechanism for reintroducing the market discipline principles, as well as limiting the so-called moral hazard, which is based on concealing the true condition and deferring necessary changes while benefiting from the protection against bankruptcy provided by default for the entities from the banking sector.

The draft for the directive contains each stage of early intervention, restructuring process and orderly winding down of financial institutions. The regulation's draft also specifies the rules of cross-border crisis management in context of EU banking groups, the rules for co-operating with third countries, and the mechanisms for financing the costs of actions undertaken as a part of the restructuring process and resolution.

2.1. The process of orderly winding down the banking groups

The thematic scope of the draft for the directive presented by the EC is related to the crisis management of banks and investment firms, which is a broader term than the process of an orderly wind-down, and also contains recovery and early intervention activities, as well as activities preceding the curative process, which should increase its effectiveness. The resolutions of the draft for the directive show that the EC adopted the stance that the activities shall be undertaken at the bank group level (and not single banks). Should the criteria for beginning the resolution process be applicable, the host country body will be obligated to inform the resolution body of the home country and other members of the resolution college, as well as to propose appropriate actions. Should the home country body decide that the risk of bankruptcy and the resolution actions proposed by the host country body have negative influence on the group or other entities of the group, the resolution body of the home country will have the right to propose a scheme of action regarding the group to the resolution college within 24 hours. This scheme should specify activities to be undertaken by resolution bodies appropriate to the home entity and/or group entities in order to preserve the value of the group as a whole, to reduce the impact on financial stability in countries where the group is operating, and to reduce the use of public funds; the method of coordinating activities and the financial plan shall be decided in accordance with rules corresponding to the resolution plans.

Should a college member refuse to adopt this scheme, there will be a possibility to refer the matter to the EBA, which will be obliged to make a decision within 24 hours. Such decision would be binding for the college members.

2.2. The subjective scope of the planned solutions

The solutions proposed by the EC would be generally applicable to loan institutions and investment firms as specified in the Directive 2006/48/WE. In Polish environment, the definition of a loan institution will consist of „an enterprise whose activities consist of receiving deposits or other funds subject to repayment by the public, and of providing loans as a principal“. Second of the above-mentioned entity groups are the investment firms. In the information memorandum for the draft for the directive, the EC quotes Lehman Brothers as an example justifying inclusion of this category of entities in the scope of binding of the planned regulations. The above-mentioned example refers to investment banks, which *de facto* are not present in Poland. In Poland it would mean inclusion brokerage houses in the subjective scope of the directive.

2.3. Financing the process of orderly wind-downs

The draft for the directive projects three ways of using the funds from guaranteed deposit systems in the resolution process:

- withdrawal of guaranteed funds in accordance with the Directive 94/19/WE;
- providing the availability of guaranteed funds in case of using the resolution tools;
- financing the costs of the resolution process.

The Directive would also obligate the host countries to include the possibility to co-finance the resolution process in context of the whole group during planning of the solutions for financing the resolution processes.

The EC proposal would also introduce compulsory loans of at most half of the funds accumulated in the mechanism for financing cross-border resolution, should the funds accumulated in the relevant country prove to be insufficient. Refusal to lend could only occur if the funds for such lend would prove to be insufficient for financing the foreseeable processes of the orderly wind-down.

2.4. Waiver or conversion of obligations

The instrument for waiving or converting the obligations would allow performing a partial or complete waiver of unsecured obligations or their conversion to shares or other equity instruments. The above-mentioned tool would absorb the losses suffered by the bank undergoing the process of the orderly wind-down, and rebuild its capital position in the scope that guarantees fulfilling the capital requirements. In the draft for the directive, a procedure was specified for using above-mentioned tool, indicating the necessity of its sequential usage. In accordance with the solution proposed in the draft for the directive, the losses should be covered by Com-

mon Equity Tier 1 first. The next category specified in the draft for the directive are the capital instruments placed in Additional Tier 1 and Tier 2.

3. Polish resolution solutions (draft amendment to the act on the Bank Guarantee Fund)

The proposed draft for the act, creating a new proprietary fund in the Bank Guarantee Fund (stabilisation fund) correlates with the widespread trend existing since the last three to four years in the legislation of chosen EU Member States. The focus of this trend is to move the responsibility for supporting problematic financial institutions from the public sector to the financial market sectors. Its causes should be found in the global financial crisis and its effect on the banking sector.

The general conceptual framework of the draft states that the funds accumulated in the stabilisation fund shall be used for co-financing ad hoc curative actions using the ability of the Bank Guarantee Fund to guarantee increasing funds for its own domestic banks. At the same time it should be noted that the calculated costs of direct support for the financial institutions at risk – should it happen – will most probably be considerably lower than the costs of participation (even temporary) in guaranteed deposit systems. Curative actions undertaken adequately early and carried on properly will increase the chances of survival for the financial institution, as well as its restructuring and – after regaining its stability – repayment of given support.

The stabilising fund would constitute sui generis „dedicated” proprietary fund of the Bank Guarantee Fund. Its funds would be used mainly to finance some of the tasks of the State Treasury within the scope of bank support, undertaken in accordance with the act of 12th February 2010 on the recapitalisation of certain financial institutions (Dz. U. No. 40, item 226, as amended). The fund would provide the possibility of issuing a recapitalisation guarantee (increasing proprietary funds for banks) following a motion by the Minister of Finance, while remaining a sovereign decision.

The source of financing for the stabilising fund would be the income from a part of the annual fee. The obligation to pay this fee is imposed on entities using a guarantee scheme, that is – according to Art. 2, item 3 of the act on the Bank Guarantee Fund – domestic banks, as specified in Art. 4, section 1, item 1 of the Banking Law Act of 29th August 1997 (Dz. U. of 2002, No. 72, item 665, as amended) and foreign banks branches, as specified in Art. 4, section 1, item 20 of the Banking Law Act, as long as they are not participating in the fund guarantee system in their origin country or the guarantee system they participate in does not guarantee funds in scope and in the amount specified in the act on the Bank Guarantee Fund. The Fund Council, passing a resolution on dividing the fee, would be obligated to consider the situation in the financial sector and the abilities of entities participating in the guarantee system, consequential to the situation in their macroeconomic environment. The drafter’s intention is to include the so-called countercyclical effect, that is to charge lightly or not at all the entities with contributions to the Bank Guarantee Fund during periods of recession.

It should be noted that currently banks are obligated to pay annual fees to the Bank Guarantee Fund – proportionally to the maximum fee specified in the act on the Bank Guarantee Fund. The rate of this fee is specified each year by the Fund Council in November of the year preceding the year of the fee. In cases specified in the act on Bank Guarantee Fund, the Minister of Finance can increase the maximum rate from 0.3% to 0.6%. The basis of the fee is the sum corresponding to the full capital requirement (solvency ratio denominator) multiplied by 12.5.⁸

Table 2. Simulations of the sum of contributions to the stabilisation fund

Per cent of the fee contributed to the stabilisation fund	BGF fee rate (in PLN)		
	0.10%	0.20%	0.30%
25%	210,883,054	421,766,107	632,649,161
50%	421,766,107	843,532,215	1,265,298,322
75%	632,649,161	1,265,298,322	1,897,947,484
100%	843,532,215	1,687,064,430	2,530,596,645

Source: Draft amendment to the act on the Bank Guarantee Fund and other acts.

4. Conclusions

The published draft for the directive indicates that the EC adopted the concept based on creating a legislative framework for proceedings regarding cross-border entities. According to this proposal, the authorities of host countries would have limited powers to undertake actions regarding entities that are a part of a group, most of which are supervised by other EU Member States, while the series of decisions of key relevance to the financial stability of each country would be taken on the Pan-European level by implementing a mechanism for binding EBA mediations.

The final form of the proposed directive will have a significant value from the point of view of host countries, especially due to the fact that the present EC concept is based on the principle of consolidation of the bank groups, which assumes that the casting vote on the means used in the context of the group as a whole, both during the crisis and as a part of preparing the group for such situation, shall be given to the supervisors and restructuring bodies of the country of the group's parent entity.

Therefore the following issues should be noted:

1. The need to provide the appropriate balance between the rights of home and host country authorities.
2. The issue of involving EBA in the process of resolving disputes between domestic authorities.

⁸ The simulation was based on the Bank Guarantee Fund data in the scope of full capital requirement for 31st December 2011, that is: 67,482,577,195 PLN.

3. Issues of solutions for financing the costs of restructuring process and resolution.

Re 1.

It appears that the above-mentioned measures should be modified, in particular in order to ensure more powers for domestic supervisory bodies and other domestic finance safety net institutions. Because the responsibility for financial stability rests with domestic finance safety net bodies, and in case of bank bankruptcy the costs are borne by the guaranteed deposit system of its country, the domestic bodies should be in charge of final decisions relating to the entities operating within their jurisdiction.

Re 2.

In case of a lack of agreement between domestic bodies during the so-called group proceedings, we should consider the proposal for replacing the binding mediation tool with a mechanism for non-binding consultation with the EBA, while leaving the final possibility for undertaking independent actions by domestic finance safety net institutions, exercising their rights directly regarding the entity under crisis.

Re 3.

The proposed concept of obligatory fund flow as a part of the resolution might prove disadvantageous for systems with large amounts of accumulated funds by exposing them to the risk of supporting weaker capitalised domestic funds. If the funds of each country were obliged to support a fund in another country, it could undermine the stability due to the lack of reactive funds in the context of risk transfer to the country that provided the aid.

The Polish resolution concept, the creation of the stabilisation fund within the Bank Guarantee Fund, with the aim to provide the recapitalisation guarantee for banks under the provisions of the act on recapitalisation, should have a positive impact on the level of confidence for the banking sector, especially in case of individuals and micro, small and medium size enterprises. It should be noted that funds accumulated in the stabilisation fund will be used to support activities for maintaining the financial stability of the banking sector. In this context it should also be noted that some European countries have already introduced similar solutions, thus the issue of reducing the competitiveness of the Polish financial sector on the European level should not be a concern.

Abstract

EU Member States faced a difficult challenge during the last financial crisis. Being aware of the negative economic and social consequences of the bankruptcy of systemically important banks, some of the countries decided to aid the entities that were in danger of losing liquidity with budget funds. Actions of each EU member country have contributed to the undertaking of works on the community level, aiming to harmonise domestic solutions regarding the processes and tools for managing the banking sector crisis. Starting from the communication of 26th May 2010, the Eu-

European Commission pointed that it was necessary to create restructuring funds (*bank resolution funds*). The final shape of the planned directive will have a significant value from the point of view of host countries, especially due to the fact that the present EC concept is based on the principle of consolidation of the bank groups.

Correlation of Annual and Long-Term Budgeting with Tax Policy and Tax System of the Russian Federation

*Natalia Soloveva*¹

The term “tax policy” has been widely adopted in the modern life. Since the second half of the twentieth century, this term has been used more and more actively by politicians, economists and, in recent times, and by lawyers. However, neither in tax legislation nor in budget legislation, the term «tax policy» does not apply.

In scientific literature there are a considerable number of definitions of the term “tax policy”. Narrow approaches to the definition of this term limit the scope of application of the tax policy to the area of taxation. Thus, authors’ group of M.V. Romanovsky and O.V. Vrublevskaya determines the tax policy as a complex of measures in the area of taxes, aimed at the achievement of certain goals.²

Broader approaches, which seem more correct, take into account economic essence and functions of taxes, aims of implementation of tax policy and even its strategic objectives. Professor V.G. Panskov indicates that tax policy is a set of economic, financial and legal measures of the state on formation of tax system of the state in order to ensure financial needs of the state, different social groups of the society as well as the development of the economy of the state at the expense of redistribution of financial resources.³ Many of authors rightly note that tax policy is an integral part of the economic or socio-economic policy of the state.

There is no doubt that the main goal of tax policy of the state is the stable provision of budget revenues of the state through the formation of tax system that answers the mentioned goal. However, tax system should stimulate the accumulation and ef-

1 Voronezh State University (Russia).

2 М.В. Романовский, О.В. Врублевская (ред.), *Налоги и налогообложение*, 6-е изд., Санкт-Петербург 2007, с. 28.

3 В.Г. Пансков, *Налоги и налогообложение: теория и практика*, учебник для вузов, Москва 2010, с. 81.

efficient use of national wealth of the state, contribute to the harmonization of the interests of the economy and society, and thereby ensure social and economic progress of the society.⁴

As in the case of the concept of «tax policy», in relation to the concepts of «tax system» there is a narrow and a broad understanding. Supporters of narrow approach, as a rule, determine tax system as a collection of taxes and fees levied in accordance with established procedure. However, according to such an approach it is hardly possible to estimate the completeness of the content of the concept of «tax system», since tax system is not only the mechanism of withdrawal of property of taxpayers in favor of the state, but it is such a mechanism which should meet the rights and freedoms of citizens, the interests of the society and the state, and, as it was mentioned above, contribute to economic growth and social stability in the state.

Thus, it seems correct to agree with the opinion of V.V. Korovkin who indicates that no system can be defined as a simple set of its components. The system arises only as a result of the presence of certain relationships between its individual elements, providing organic wholeness and unity. V.V. Korovkin divides tax system into two sub-systems:

- the system of taxation, that is a set of current tax and fees. This system expresses the economic content of tax system;
- the system of regulation of tax legal relations, that is a set of norms and rules that defines tax relations. In particular, this sub-system includes rights, obligations and responsibility of parties in tax legal relations, the forms and methods of tax control and some others.⁵

Speaking about the correlation of tax system with annual and long-term budgeting, first of all, we will talk about the system of taxation, which is explained by priority of economic relations that determine reviewing institutions.

Annual and long-term budgeting provides a targeted distribution of gross social product and national income between the elements of budget system on the basis of socio-economic concept of the development of the state. Thus, the impact of annual and long-term budgeting on tax policy and tax system can be summarized simplified as follows:

as a result of the implementation of tax policy of the state by means of the formation of corresponding tax system, the receipt of tax revenues in an amount sufficient to financing of budget expenditure must be ensured.

In this case we are talking about the implementation of fiscal function of taxes which means the withdrawal of funds of taxpayers to the budget. Fiscal function, undoubtedly, is the primary function of taxation. Through the implementation of fiscal function the main purpose of taxes is carried out, that is, formation of financial resources of the state generated in budget system of the state.

4 И. А Майбуков, Теория и история налогообложения, Москва 2007, с. 434.

5 В.В. Коровкин, Основы теории налогообложения: учеб. Пособие, Москва 2006, с. 196–198.

Nevertheless, fiscal function of taxes is unlikely to recognize the principal and higher-priority function. The fiscal interests of the state should be based on the principle of the adequacy of the tax, i.e., taxes should ensure the receipt to the budget such a volume of resources that is sufficient for the implementation of duties adopted by the state. At the same time, taxation should not undermine the motivation to effective and legitimate activities of the participants of material production.⁶ Ignoring social and economic interests of taxpayers in favor of fiscal interests of the state can lead to an excessive tax burden, the oppression of economic activities of corporations and entrepreneurs, extreme social instability.

Thus, it becomes apparent that the impact of annual and long-term budgeting on tax policy and, accordingly, the tax system is not unilateral. Indeed, tax revenues are the main source of the replenishment of the budget. At the same time, taxes are one of the main tools of state regulation of the economy and, consequently, economic policy of the state. In other words, taxes perform regulatory function as well, that is, the impact on the economy of the state and on the behavior of taxpayers. The mechanism of the implementation of regulatory function of taxes consists in a distorting impact of taxes on economic behavior of taxpayers. Individuals and corporations do not remain passive in the relations with the state, they act on the basis of its own interests, but they are guided, in particular, on positive and negative incentives, purposefully or unintentionally established by the state.⁷

Depending on the impact of specific tax, or the combination of taxes, in the structure of regulatory function it is possible to mark out the following sub-functions:

- stimulating sub-function, its purpose is a development of certain socio-economic processes. Mentioned sub-function is implemented with a help of a system of tax allowances, establishment of special tax regimes and other mechanisms to reduce the amount of mandatory payments or postpone the payment of mandatory payments;
- destimulating sub-function, its purpose is an impediment to the development of certain socio-economic processes. This sub-function is realized, for example, through the imposition of higher tax rates or abolition of tax benefits.

Some scientists identify in the structure of regulatory function reproductive sub-function, implemented through taxes with a clear sectoral affiliation and intended to raise the funds used in the future for reproduction (restoration) of the exploited resources (for example, payments for the use of certain natural resources).⁸

Fiscal and regulatory functions of taxes cannot exist independently of each other, their meaning is quite comparable. Ideally, it is a flexible combination of fiscal and regulatory origins of taxes is the essence of modern tax policy.⁹

We should not forget about social function of taxes consisting in the redistribution of national income between different categories of citizens to maintain social bal-

6 См. Н.В. Ушак, Теория и история налогообложения: учеб. Пособие, Москва 2009, с. 173.

7 См. В.В. Коровкин, *op. cit.*, с. 73–74.

8 См. Н.В. Миляков, Налоговое право: учебник, Москва 2008, с. 62.

9 См. М.Н. Карасев, Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения, Москва 2004, с. 79–81.

ance in the society. Implementation of social function by taxes follows from its origin as a source of budget revenues. Observance and protection of the rights and freedoms of citizens should be ensured namely at the expense of funds generated from collecting taxes. An effective functioning of tax system is an indispensable condition of carrying out of public functions, including social ones, by the state and its bodies.¹⁰

Social function can be realized by means of redistribution of incomes through the budget and extra-budgetary funds, and also by means of a relevant system of taxation of incomes (for example, by using tax benefits, elimination of certain objects from taxation as well as by other mechanisms). In both cases, social function is closely linked with fiscal function, but social function affects to a considerable degree the area of the distribution of public finance.

Thus, the impact of fiscal policy on annual and long-term budgeting becomes apparent in:

formation of such a tax system, which would ensure not only receipt of tax revenues in an amount sufficient to financing of budget expenditure, but ensure harmonious combination of economic and social interests of taxpayers and the state as well.

In the bounds of researching topic it is necessary to refer to the following acts of legislation and conceptual documents that are annually passed in the Russian Federation:

1. The federal law on the budget for the next year and the planning period of the next two years (adopted by the Parliament of the Russian Federation not later than the beginning of the reporting year);
2. The Budget message of the President of the Russian Federation on budget policy for the period of three years. The message is sent to the Federal Assembly of the Russian Federation not later than March of the year preceding the next financial year. The Budget message is a document containing the results of the implementation of the budget and tax policy for the previous financial year and the past period of the current year, the results of the analysis of the existing problems, the main tasks of budget policy for the next year and medium-term perspective;
3. The Guidelines of budget policy for the next year in turn and the planning period of the next two years (worked out and approved by the Ministry of Finance of the Russian Federation). This document is not a normative legal act and it contains the following provisions:
 - key parameters of the forecast of socio-economic development of the Russian Federation, forming the basis of budget policy for three years;
 - main objectives and tasks of budget policy for three years;
 - main parameters of budget system and main characteristics of the federal budget for the next year in turn and the planning period of the next two years;
 - forecast of revenues of the federal budget for three years;

10 См. И.И. Кучеров, Теория налогов с сборов, Москва 2009, с. 134.

- main approaches to the formation of the expenditures of the federal budget for three years;
 - sources of deficit financing of the federal budget;
 - inter-budgetary relations.
4. The Guidelines of tax policy for the next year in turn and the planning period of the next two years (worked out by the Ministry of Finance of the Russian Federation and approved by the Government of the Russian Federation). This document is not a normative legal act either and prepared in the bounds of the drafting of the federal budget for the next financial year in turn and two-year planning period. As the Guidelines of tax policy indicates, this document should be taken into account in budget planning as regards the federal budget and in respect of drafting of budgets of subjects of the Russian Federation.

In addition to solutions of tasks in the area of budget planning, the Guidelines of tax policy allows to economic agents to determine the guidelines in the area of taxation for a period of three years which should contribute to the stability and certainty of the terms of conducting of the economic activity on the territory of the Russian Federation. This document represents the basis for making adjustments to the tax legislation which are developed in accordance with the provisions stipulated in the Guidelines of tax policy. This procedure leads to increase in the transparency and predictability of tax policy of the state.

Legislative acts and documents listed above are passed by the competent authorities every year. However, besides them, some other legislative acts and documents were passed and their provisions should also be considered in the process of drafting of budget as well as budget and tax policy:

1. The Concept of long-term social and economic development of the Russian Federation for the period up to 2020 (developed in accordance with the instructions of the President of the Russian Federation and approved by the Government of the Russian Federation in November, 2008). The objective of the development of this Concept is determination of the ways and means to ensure long-term (the period since 2008 till 2020) sustained improvement of the welfare of Russian citizens, national security, dynamic development of economy, strengthening of positions of Russia in the world community.

In accordance with this objective the following statements were formulated in the Concept:

- the guidelines of long-term social and economic development of the country taking into account challenges of the coming period;
- the strategy for achieving set goals, including methods, directions and its stages;
- forms and mechanisms of strategic partnership of the state, business and society;
- objectives, indicators, priorities and main tasks of long-term state policy in social area, in the area of science and technologies as well as structural changes in the economy;

- objectives and priorities of foreign-economic policy of the state;
 - parameters of the spatial development of Russian economy, the goals and objectives of territorial development.
2. The Program of the Government of the Russian Federation on improvement of effectiveness of budget expenditures for the period up to 2012 (approved by the Government of the Russian Federation in June, 2010). The objectives of this program are the following:
- creation of conditions for increase of efficiency of activity of public legal entities for the implementation of state (municipal) functions;
 - providing of citizens and society with state (municipal) services, increase of their accessibility and quality;
 - implementation of long-term priorities and objectives of social and economic development.

In spite of the fact that this program was approved by 2012, its provisions are still valid and taken into account in the development of the Guidelines budget policy for the year of 2012 and the planning period of 2013 and 2014.

Implementation of competent, effective tax policy that is able to ensure realization of tasks listed in above-mentioned acts and documents, taking into account requirements of annual and long-term budgeting, requires skilful approach of responsible authorities to its development and implementation. In particular, the following issues should be taken into account:

- real state of the economy, finances and budget system of the state, which is not static, but subject to constant change;
- social and economic issues of a specific period that frequently do not find a direct reflection in legislative acts, concepts and programs (e.g., demographic trends, the state of the pension system, the stratification of society by incomes, uneven distribution of tax revenues in the territories and others);
- validity and effectiveness of measures that were taken earlier.

One more thing that seems reasonable to emphasize is acute need noted by many economists for modernization of Russian economy or, so-called, an innovative breakthrough. Budget and tax policy focused exclusively on the reduction of budget deficit, minimization of expenditures and financing of social sphere without directing serious funds at science, modernization of production, industrial development as well as without providing tax incentives for strengthening of the subjects of the Russian Federation does not enable to make an innovative breakthrough. It seems that the budget approved by 2012 year and the planning period of 2013, 2014 years is characterized by serious imbalances that are different by their orientation and does not contain real possibilities for modernization of Russian economy.¹¹

At the same time, the Guidelines of tax policy for the current period contain measures aimed at creating conditions for economic growth (for example, measures in the area of depreciation policy, expenditures on research and development activi-

11 См. Д.Е. Фадеев, Экономика. Налоги. Бизнес, Москва 2011, с. 56–57.

ties, transactions with intangible assets and others). Unfortunately, we have to state that not all of planning measures have been carrying out. To be reflected in tax legislation such changes requires their integration into state budget, since the introduction of incentive mechanisms or changing the rules of taxation, as a rule, entails a reduction of tax revenues to budget system. The lack of consideration of such measures in annual and long-term budgeting leads to impossibility of their realization.

Mentioned example testifies to the absence of real interaction between annual and long-term budgeting and tax policy of the state in some cases. It appears that such situations may result in negative social and economic consequences and demand their complete elimination.

Summing up the above-said, it should be noted that the correlation of annual and long-term budgeting with tax policy and tax system of the Russian Federation is a bilateral, its mutual conditionality derived from the functions of taxation and taxes as the main source of replenishment of budget revenues.

The fiscal interests of the state, finding reflection in the fiscal function of taxes, determine the following impact of annual and long-term budgeting on tax policy and tax system:

tax policy of the state through the establishment of appropriate tax system should ensure the receipt of tax revenues in an amount sufficient to financing budget expenditures of the state.

Regulatory and social functions of taxes, inseparably connected with fiscal function, determine the impact of tax policy and tax system on annual and long-term budgeting as follows:

tax policy should establish such a tax system that would provide not only the receipt of tax revenues in an amount sufficient to financing budget expenditure, but ensure harmonious combination of economic and social interests of taxpayers and the state as well.

It is also necessary to ensure real interaction between annual and long-term budgeting, tax policy and tax system of the state. The absence of such an interaction may lead to negative social and economic consequences.

Abstract

This article is devoted to determination of reasons and forms of correlation of annual and long-term budgeting with tax policy and tax system of the Russian Federation. Researching the topic author defines tax policy, tax system, determines the influence of taxes' functions on annual and long-term budgeting, tax policy and tax system, examines acts of legislation and conceptual documents that are annually passed in the Russian Federation in the area of annual and long-term budgeting, tax policy and tax system.

Нефискальная функция налоговых льгот в контексте многолетнего планирования

Przemysław Stolarski¹

1. Введение

В последние годы идёт интенсивная дискуссия, касающаяся проблематики более эффективного и рационального управления общественными финансами. Главным образом она сосредоточивается в области расходования общественных средств. Общемировой экономической кризис поднял эту дискуссию на более высокий уровень из чисто доктринальной области в плоскость реальных мер, направленных на создание системы, в которой общественные средства будут распределяться более тщательно и эффективно, что предотвратит их чрезмерное расточительство. Данная дискуссия и меры, предпринимаемые с целью рационализировать процесс управления государственными финансами, идут в направлении отхода от функционирующего до этого времени традиционного бюджета и введения в этой области нового качества, каким станет целевой бюджет, функционирующий в многолетнем аспекте, более гибкий, и, что за этим идет, планирующийся в соответствии с критериями результатов, предполагаемых для реализации функций, задач и действий.

Следует отметить, что в контексте вышеотмеченного дискурса от представителей доктрины ускользает проблема налоговых льгот и функций, какие они выполняют в социально-экономических отношениях. Вне всякого сомнения, они являются инструментом для реализации определенных задач в социальной и экономической плоскости в государстве, и даже более – инструментом, который также связан с расходованием средств общественного характера. Конструкция расходования здесь нетипична и заключается в отказе государства от части своих доходов.

1 Университет в Белостоке, Налоговое управление в г. Мшава (Польша).

В данной работе была предпринята попытка присмотреться к нефискальным функциям налоговых льгот, к необходимости их планирования, измерения и мониторинга эффектов в контексте многолетних планов расходования общественных средств и указать на имеющийся в данный момент большой пробел. Размышления на данную тему будут относиться к нескольким избранным налоговым льготам в подоходном налоге. Как настоящим, так и историческим, заключающимся в уменьшении основы налогообложения или самого налога.² При этом автор полностью осознает, что замечания и предложения, предпринятые в данной работе, будут иметь общий характер и будут относиться к нефискальным функциям, реализованным в области налоговых предпочтений.

2. Нефискальная функция налоговых льгот

Сфера общественных финансов связана, прежде всего, с накоплением и распределением определенных финансовых средств, необходимых для нормального функционирования и удовлетворения повседневных потребностей членов данного общества. Механизм перераспределения благ, заключающийся в их получении от всех членов данной социальной группы и повторного их распределении среди них, но уже в совершенно других пропорциях по отношению к конкретным единицам, является механизмом, известным уже много веков назад. Вне всякого сомнения, представленная выше цель общественных финансов кажется основной. С другой стороны, мы не можем забыть о том, что ключевой задачей института государства, стоящей у основ его функционирования, является забота об общем добре социальной группы, которую создаёт это государство. В этой широко понимаемой материи общественные финансы и связанные с ними правовые инструменты очень часто служат тому, чтобы вызвать определенные положительные явления в социально-экономической жизни или затормозить появляющиеся в нем процессы, оцениваемые как отрицательные. Здесь говорят о появлении кроме чисто фискальной и разделительной функций, функций интервентивных. Эти функции вырастают из давно сделанного, но все ещё актуального наблюдения, из которого следует, что «тот, кто имеет власть брать доходы от других и власть использования взятых доходов на финансирование индивидуальных или коллективных потребностей других субъектов, тот может влиять на них и формировать их поведение».³ Общественные финансы, реализующие данные функции, естественно, не являются самоцелью. Они являются только инструментом в руках общественной власти, необходимым для создания ею финансовой политики, задачей которой является использование общественных финансов для достижения ранее принятых целей социальной и экономической политики. Финансовая же политика является способностью накопи-

2 Именно конструкции данного типа повсеместно идентифицируются с модельным понятием льгот, независимо от факта, что в широком значении и в доктринальной интерпретации льгота – это каждая редукция налогового обязательства, т.е. освобождение в том числе – см. A. Gomułowicz, J. Małeckı, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, с. 125–126.

3 C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, с. 39.

вать и расходовать общественные средства для реализации социальных и экономических целей.⁴

Следует отметить, что процесс влияния на сферу поведения определенных субъектов в социально-экономической плоскости относится, прежде всего, к распределению расходов. Следует признать, что, на самом деле, именно область общественных финансов, отвечающая за инвестирование финансовых средств, играет ключевую роль в формировании поведения субъектов социально-экономических отношений. Она, по крайней мере, более заметна и измерима. Финансовый поток, направленный, к примеру, в определенный хозяйственный сектор, обычно выразителен как с институциональной, так и экономической точки зрения.⁵ Значит ли это, однако, что это единственная плоскость общественных финансов, имеющая способность формирования социально-экономического поведения?

Сфера общественно-правовых податей связана, прежде всего – что естественно – с обеспечением определенного притока денежных средств в государственную казну. Тем не менее, следует осознать то, что также в области общественных финансов, связанных с накоплением финансовых средств, функционируют инструменты формирования поведения в частном и общественном пространстве. Хотя использование налоговой системы для воздействия в бихевиоральной сфере имеет столько же сторонников, сколько противников, в доктрине часто подчеркивается, что в европейских кругах налоги являются слишком искушающим инструментом финансовой политики, чтобы власть использовала их исключительно для доходной функции.⁶ В реализации интервентивной функции общественных доходов «фискальные обязательства являются только инструментом для воздействия, вынуждающим (под угрозой наказания) требуемое законодателем поведение”.⁷ Это получаем или путем увеличения налоговой обязанности в определенной области с целью исключить из неё нежелательную активность субъектов ли путем применения налоговых предпочтений, уменьшающих или полностью освобождающих налоговое обязательство в области, в которой желаем стимулировать определенные субъекты, чтобы те предприняли требуемые действия. Так понимаемая стимулирующая функция налогов принимает форму экономической стимуляции в ситуации, в которой она должна влиять на направления и места экономической деятельности, формирование аккумуляции и потребления, или форму внеэкономической стимуляции, когда речь идёт о защите определенных социальных групп, например, в популяционной сфере.⁸ Эту функцию полностью реализуют те инструменты налоговой системы, какими являются налоговые льготы, причем то, что мы в настоящей работе сосредоточили внимание на них, не следует только из её темы, но также частично из факта, что именно стимулирование, заключающееся в побуждении активности определенных субъектов путем уменьшения финансовых обязательств, имеет большее значение

4 Там же, с. 39.

5 Здесь мы неоднократно имеем дело с отдельной организационной структурой, отвечающей за правильное расходование средств, а также определенным платежом денежного характера, часто большого размера, перетранферованного из финансовых запасов государства в пользу данного бенефициара.

6 С. Kosikowski, E. Ruśkowski (ред.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, с. 549.

7 Там же, с. 461.

8 Там же, с. 472.

с точки зрения реализации задач, намеченных в финансовой политике государства. Определенные экономические или социальные цели достигаются скорее путем стимулирования активности в определенных областях, а не её торможения.

Здесь стоит посвятить несколько замечаний понятиям фискальной и нефискальной функции налоговых льгот, а также их различению, поскольку границу между ними часто трудно определить. Первым теоретиком, который обнаружил интервентивную функцию налогов, был Адольф Вагнер со своей теорией социальной функции налогообложения. Налог в его теории имеет целью ослаблять слишком бросающуюся в глаза разницу в разделении социального продукта. Государство обязано создавать условия, которые гарантируют каждому получение финансовой основы существования.⁹ Эта теория относилась скорее к конструкции налога и процессу наложения его на граждан. Однако трудно не заметить на этом фоне определенных существенных связей с институтом налоговых льгот, тем более, по мнению всех, льготы стали показателем социальной справедливости.¹⁰ Таким образом, можно утверждать, что льготы считались и очень часто ещё считаются механизмом уменьшения налоговых обязательств, особенно в более бедных социальных слоях, и выравнивания таким образом шансов развития в обществе. С перспективы всей налоговой системы можно с полной уверенностью сказать, что это проявление её нефискальной функции, однако с точки зрения самого института налоговых льгот мы здесь имеем дело не с их нефискальной функцией, поскольку в данном случае показателем фискального характера будет другой критерий. Фискализм связан с налоговыми повинностями. Если это так, то следует предположить, что налоговая льгота, единственной и самой важной целью которой является уменьшение налоговой повинности, продиктованное только выравниванием шансов развития в материальном плане, имеет фискальный характер. Тем временем, льгота, имеющая нефискальную функцию, – это такая, основной задачей которой является реализация определенной нефискальной цели именно в сфере требующегося поведения людей. Естественно, фискальный фактор имеет здесь очень большое значение, поскольку именно он детерминирует определенные действия в социально-экономической области.¹¹ Большинство льгот, как в прошлом, так и в настоящее время, опирается именно на такой конструкции, т.е. через фактор нейтрализации налоговой повинности реализует определенную социально-экономическую цель. Единственными из немногочисленных льгот, имеющих чисто фискальный характер, кажутся: возможность вычесть из основы налогообложения сумм на социальное страхование, определенных в законе от 13 октября 1998г. «О системе социального страхования»,¹² а также возможность снизить налог на сумму медицинского страхования, о которой говорится в законе от 27 августа 2004г. «О услугах здравоохранения, финансируемых из общественных средств». ¹³ Трудно бы было утверждать, что они имеют целью сти-

9 A. Gomułowicz, J. Małecki, op. cit., с. 61–63.

10 J. Głuchowski, D. Handor, J. Patyk, J. Szymańska, *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, Warszawa 2002, с. 15.

11 Государство, не заезая в карман налогоплательщика в определенных областях, стимулирует его к усиленной активности в их границах (главным образом финансовой).

12 Dz.U. z 2009 г. Nr 206, poz. 1585 z późn. zm.

13 Dz.U. z 2008 г. Nr 164, poz. 1027 z późn. zm.

мулировать налогоплательщиков нести расходы в сфере социального и медицинского страхования, поскольку активность граждан в данной области имеет характер обязанности. Несомненно, здесь идет речь о снятии фискальной повинности с части доходов граждан, которые предназначаются на покрытие других обязательных выплат и услуг общественного характера.

В конце, чтобы дополнительно подчеркнуть диссонанс между фискальной и нефискальной функцией налоговых льгот, следует указать, что с точки зрения нефискальных целей, какие должна реализовать данная льгота, перенятие в области её реализации доминирующей позиции фискальной функцией дисквалифицирует такую льготу и является сигналом к её изменению или полному выводу из оборота. Фискальный фактор тогда становится видом нежелательного побочного эффекта.

3. Интервентивная функция на примере избранных льгот

На протяжении последних двадцати лет достаточно заметно, что каталог налоговых льгот решительным образом уменьшился в наше время. Их объем был очень большим в девяностых годах, а после 2000 г. он начал последовательно уменьшаться. Это процесс и его место во времени не удивляет. Государство после трансформации системы чувствовало ряд изъянов во многих секторах социально-экономической жизни и было подвержено ряду кризисов. Интенсивные действия в этой области проводились, прежде всего, в девяностых годах.

Период первых 10–15 лет III Республики Польша – это, однако, прекрасный пример реализации государством через институт льгот функций нефискального характера.

Одними из наиболее долго функционирующих в прошлом налоговых льгот, к которым часто обращаются представители доктрины, занимающиеся данной темой, были так называемые инвестиционные льготы. Они как раз были примером льгот, воздействующих главным образом или даже только в экономической сфере, поскольку касались только субъектов, занимающихся экономической деятельностью. Эти льготы, говоря проще всего, давали возможность вычесть из дохода расходы на инвестиции. Эти льготы давали своеобразную возможность ускоренной амортизации купленных имущественных слагаемых.¹⁴ Роль, какую им приписали, заключалась в поощрении изменения направления расходования сэкономленных денежных средств с потребления на инвестиции.¹⁵ Конструкция этих льгот, однако, была построена так, что реализовала и другие функции. Инвестиционные расходы, какие можно было вычесть, лимитировались и зависели от размера полученного в данном году дохода.¹⁶ Такая конструкция имела целью мобилизовать налогоплательщиков к максимализации получаемых доходов и их раскрытию. Кроме того, условия, каким должен был соответствовать налогоплательщик, чтобы

14 J. Gluchowski, D. Handor, J. Patyk, J. Szymańska, op. cit., с. 222.

15 E. Pohulak-Zołędowska, Zastosowanie ulg i zwolnień w podatkach dochodowych, a rozwój MSP ocena, prezentacja wyników badań, в: D. Kopycińska (ред.), Funkcjonowanie gospodarki polskiej w warunkach integracji i globalizacji, Szczecin 2005, с. 157.

16 В 2002 г. этот лимит составлял – в зависимости от вида деятельности – до 15% или 30% от дохода в случае физических лиц и 10% или 25% основы налогообложения для юридических лиц.

воспользоваться льготой, были главным образом связаны со своевременными платежами¹⁷ по страховым сборам и налогам, составляющим государственный бюджет, что указывало на предпочтение честных и преуспевающих предприятий, а также, в связи с этим, на стимулирование предприятий к желаемому для системы поведению. В конце концов, сам факт документирования сделанных расходов имел целью нанести удар по так называемой «серой зоне» (не вводящихся в учет) и побудить пользоваться полностью легальными и обложенными налогами источниками продажи товаров и услуг.¹⁸

В 1994 г. общая стоимость использованных физическими лицами инвестиционных льгот составила 164,9 млн злотых, а в самом лучшем 1997 г. даже 268,5 млн злотых, причём стоит отметить, что это и так были суммы десятикратно ниже в сравнении с юридическими лицами.¹⁹ Однако в многолетней перспективе они были оценены как неэффективные. Несмотря на большие суммы, аналитики обращали внимание на низкую эффективность льгот с точки зрения количества пользовавшихся ими предприятий. Среди юридических лиц, к примеру, ими пользовались только 2% хозяйственных субъектов.²⁰

Следующими всем известными льготами, которые были исключены из оборота, являлись широко понимаемые строительные и жилищные льготы, которые, в принципе, принимали две главные формы. К ним относились отчисления расходов на собственные жилищные цели, связанные с новой жилищной и строительной «субстанцией», например, на покупку участка или платное перенесение права вечного пользования землей под строительство жилищного здания, строительный или жилищный вклад в жилищный кооператив, покупка только что построенного здания или помещения в таком здании от гмины (административно-территориальная единица в Польше) или от лица, которое построило данное здание в рамках осуществления своей деятельности и т.д. Рассматриваемые льготы в отличие от инвестиционных льгот уже имели смешанный характер и исполняли функции, как в социальной, так и в экономической сфере. В социальном слое они имели целью увеличение жилищных ресурсов в стране.²¹ Эту функцию видим отчетливо в том, что конструкции жилищных и инвестиционных льгот ссылаются на свежесозданную „субстанцию“. Здесь речь не шла о сохранении имевшегося до данного момента состояния имеющихся жилищных ресурсов, а о его расширении. В то же время активность граждан в этой сфере имела целью, что естественно, создавать значительный спрос на товары, оборудование и строительные услуги, что, в свою очередь, должно было оживить строительную отрасль.²² Взаимопроникающий и взаимодополняющий характер обеих функций оговариваемых льгот уплотнял и конструкцию и идею.

17 Лимитирован уровень допустимых задолженностей.

18 См. J. Głuchowski, D. Handor, J. Patyk, J. Szymańska, op. cit., с. 220.

19 E. Pohulak-Zołędowska, op. cit., с. 157.

20 Там же, с. 158.

21 Это было связано также с изменениями в жилищной политике государства, заключающемся в отказе в непосредственном дотировании жилищного строительства и предпочтении строительства в собственность – см. M. Sochacki, *Polityka podatkowa istotnym stimulatorem rozwoju rynku budowlanego i nieruchomości*, www.zgm.gorzow.pl/download.php?id=56, с. 2.

22 Главной причиной стал кризис в жилищном строительстве в начале 90-х гг.

Строительным и жилищным льготам, в отличие от инвестиционных льгот, вне всякого сомнения, можно дать намного большую роль в формировании социально-экономической действительности в стране. В пиковый период воздействия этих льгот на продажу изделий и услуг на строительном рынке в 2000 г. ими воспользовались 7 млн 160 тыс. налогоплательщиков. Они были важным и эффективным средством стимулирования роста инвестиций и строительного производства, а также связанной с ним промышленности.²³

Другими, сейчас уже историческими льготами, были льготы, которые – говоря самым общим образом – можно определить, как связанные со сферой образования и обучения, к которым относилось вычитание из налога расходов на покупку дидактических материалов и инструментов, компьютерных программ и профессиональных изданий, связанных с профессией и работой, платное дополнительное обучение и повышение квалификации налогоплательщика, платное обучение в высших школах в понимании положений о высшем образовании, а также платное обучение детей. Указанные льготы должны быть исполнять в первую очередь социальную функцию. Речь шла о распространённом процессе повышения уровня образования общества, а также повышения профессиональной квалификации. Несмотря на очевидную цель социального характера, нельзя не заметить отчетливого экономического аспекта. Трудно сказать, был ли это запланированный аспект или он появился только при случае. Срок действия перечисленных льгот – это динамическое развитие как государственного, так и негосударственного образования, а также разного рода альтернативных форм обучения в виде курсов, специализированных колледжей и т.п. Это также большая динамика на рынке научных изданий, специализированной прессы, учебников и книг. Таким образом, повышенному интересу к обучению сопутствовало оживлённое экономическое движение на образовательном рынке.

Среди льгот, связанных со сферой обучения, можно выделить льготу, касающуюся расходов на поездки детей в школу. Хотя эта конструкция достаточно однозначно приписывала указанной льготе фискальную функцию,²⁴ все-таки она имела целью также определенным образом выровнять шансы основного общего и среднего образования у молодежи из сельской местности и городской молодежи, что уже следует рассматривать в категории нефискальной функции.

Среди льгот, которые сохранились до сегодняшнего дня, следует в первую очередь, назвать наиболее долго функционирующую льготу, связанную с дарениями, передаваемыми на цели, указанные в законе о общественно полезной деятельности, организациям, ведущим такого типа деятельность, цели религиозного культа, а также цели донорства, реализуемого почетными донорами – данная льгота имеет целью реализовать классические цели высшей общественной пользы, а также иные цели, которые финансировались, как правило, из общественных денежных средств.²⁵

23 M. Sochacki, *op. cit.*, с. 6.

24 Речь шла главным образом об уменьшении финансовой нагрузки, связанной с поездками в школу детей из сельской местности, которой коснулся глубокий кризис и безработица, вызванные главным образом распадом государственных колхозов и совхозов.

25 См. J. Gluchowski, D. Handor, J. Patyk, J. Szymańska, *op. cit.*, с. 205.

Здесь речь идет об обеспечении финансовой поддержки для субъектов и институтов, деятельность которых в связи с определенными целями требуется в социальной сфере. Данная льгота является примером реализации чисто социальной функции.

Другим примером льготы с чисто социологической функцией является просемейная льгота, о которой много говорилось в последние годы и которая, в принципе, давала возможность вычесть из подоходного налога определенную сумму за каждого несовершеннолетнего ребенка, в отношении которого в расчетном году налогоплательщик осуществлял родительскую власть или исполнял функции правового опекуна, если ребенок с ним проживал, или осуществлял опеку путем исполнения функций приемной семьи на основании решения суда или договора, заключенного со старостой. Оговариваемая льгота была введена 1 января 2007 года, и по идее должна была быть ответом государства на отрицательные демографические показатели страны, она заключалась в поддержке семей с детьми без учета их материального статуса или размера доходов.²⁶ Основная ячейка общества, какой является семья, – это очень важный элемент каждого государства. Растущая или стабилизированная на соответствующем высоком уровне популяция свидетельствует о силе «общественной ткани», переносимой на размер внутреннего валового продукта (ВВП).²⁷ Она также имеет определенную функцию в системе социального обеспечения, т.е. несения расходов на существование единиц, которые в связи с возрастом или состоянием здоровья уже не в состоянии нести их сами. Эффективность указанной льготы сейчас является предметом многочисленных дискуссий, подвергающих сомнению надежды, возлагаемые на неё. В то же время она является примером последствий, какие могут появиться вследствие непродуманности конструкции льгот по отношению к функциям, какие те должны исполнять, чему мы посвятим несколько замечаний далее.

Последней льготой, к которой стоит присмотреться, хотя бы ввиду приближающегося конца её функционирования, является льгота на Интернет. Эта льгота была введена с 1 января 2005 года по депутатской инициативе. Цель её введения – это смягчение последствий налогообложения услуг доступа в Интернет налогом на товары и услуги, какие появились после того, как на них распространилась основная ставка 22% в связи с необходимостью привести в соответствие положения польского права, до того момента освобождающие данные услуги от налога на товары и услуги, и требования законодательства Европейского союза.²⁸ В действительности же это не была основная цель указанной льготы, которую следует искать скорее в причине используемого ранее полного освобождения. Данная льгота должна была увеличить доступ общества к интернет-сети, что является одной из основных целей современных развивающихся государств. Она должна была также способствовать развитию предприятий, связанных с отраслью Интернета, электронной и мультимедийной отраслью. Указанной льготе с момента введения до 2008 г. сопутствовал

26 Отчёт Министерства Финансов под названием *Preferencje podatkowe w Polsce*, Warszawa 2010, http://www.mf.gov.pl/_files_/podatki/system_podatkowy/raport/preferencje_podatkowe_w_polsce.pdf, с. 22.

27 Популяция – это «кадровый ресурс» государства в области предоставляемой работы, но также и в области потребления, влияющего на постоянное развитие многих секторов экономики.

28 Отчёт Министерства Финансов, *op. cit.*, с. 27.

рост количества домашних хозяйств, имеющих доступ в Интернет на 118%, что дало в 2008 г. общее количество ок. 6 млн (48% популяции).²⁹ Это однозначно показывает, что данная льгота исполняла свою функцию. Это также прекрасное вступление к размышлениям, касающимся правильного, умелого распоряжения льготами и их правильного по времени вывода из оборота, до того как фискальная функция начнёт играть ключевую роль в их функционировании.

4. Включение нефискальных функций налоговых льгот в многолетнее целевое планирование

Многолетние планы, уже давно сопутствующие традиционному бюджету в качестве актов управления финансами, всегда связаны с такими элементами, как хотя бы субъект, являющийся планом, адресат решений плана, формы действий адресата плана или правовая ответственность за нарушения его решений.³⁰ Сам традиционный бюджет, как вид плана, связан с вопросом количества денег, какое конкретные министерства и учреждения должны расходовать на данный вид деятельности, в то время как противопоставляемый ему целевой бюджет ссылается на степень реализации целей, какие будут реализованы вследствие совместных действий и с помощью средств, принадлежащих разным распорядителям.³¹ Говоря об управлении общественными финансами, формами которого, несомненно, являются два вышеуказанных бюджета, всегда его надлежущую эффективность обуславливают выбором задания, плана и организации структур, которые должны выполнить задание, обеспечения условий для выполнения задач и контроля и осуществления.³² Таким образом, общим фактором всех этих точек зрения является их институциональный характер. Процесс инвестиций, расходования общественных средств происходит с опорой на заранее созданную организационную структуру, своеобразный административный аппарат, который управляет доверенными средствами и перераспределяет их в действительном пространстве. В такой классической трактовке не помещается, как мы уже отметили в начале настоящей работы, специфическое расходование общественных средств, каким являются льготы. И здесь уже речь не идёт о факте, что общественные средства, скрывающиеся в конструкции льгот, не попадают сначала в бюджет, поскольку всё совсем не так. Льготу часто сравнивают с дотацией, поскольку на практике налогоплательщик платит в течение года определённый налог, а потом в декларации о доходах за год определяет сумму для возврата, в какой будут дотироваться его предыдущие расходы.³³ Таким образом, деньги, выдаваемые в форме льгот, вначале накапливаются государством. Несмотря на это разница очень отчетлива. Расход появляется здесь в конструкции налога и процессе

29 Там же, с. 28.

30 См. С. Kosikowski, E. Ruśkowski (ред.), *op. cit.*, с. 38.

31 M. Postuła, *Budżet zadaniowy w Polsce – osiągnięcia i wyzwania na przyszłość*, в: E. Ruśkowski (ред.), *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Białystok 2011, с. 83–84.

32 J. Zieleniewski, *Organizacja i zarządzanie*, Warszawa 1969, с. 466; см. также K. Piotrowska-Marczak, *Współczesne kierunki zarządzania finansami publicznymi*, в: E. Ruśkowski (ред.), *op. cit.*, с. 14.

33 J. Giuchowski, D. Handor, J. Patyk, J. Szymańska, *op. cit.*, с. 19.

его самовычисления. Этот расход полностью зависит от воли налогоплательщика, он совершенно автономен по отношению к любой государственной структуре.

Сделанные только что замечания, однако, не меняют факта, что редукция определенной налоговой нагрузки в форме льготы является денежным расходом, издержкой общественных средств. Кажется, что очевидное оставление льгот за пределами сферы тщательного планирования и регулярного мониторинга не столько в финансовой сфере, сколько в связанной с реализацией функций нефискального характера, является большой ошибкой. Государство должно конструировать льготу как можно более точно, так, чтобы её строение гарантировало к наибольшей степени реализацию поставленной перед ней цели нефискального характера, избегая в как можно большей области активизации её чисто фискальных достоинств. С этой точки зрения негативным примером льготы является функционирующая просемейная льгота. И здесь речь идет отнюдь не о всеми принятом мнением, акцентирующим чувство обиды бедных, которым эта льгота ничего не дала, поскольку они и так не в состоянии при своих доходах воспользоваться возможностью вычесть её полную сумму. Нам всё-таки следует помнить, что роль налоговой системы – это не раздача социальной помощи. Так что, независимо от того, воспользовался налогоплательщик полным отчислением или только частью, налоговая система и связанный с ней институт льготы сделала всё, что могла сделать, редуцируя бедным налоговую повинность до нулевого уровня. Здесь речь идет скорее о том, какие последствия так сконструированная льгота вызвала в сфере средне- и очень зажиточных семей. Эти семьи ввиду своего материального статуса, не нуждались в дополнительном финансовом стимуле для просемейных действий. И в то же время, строение льготы при их больших доходах давало возможность значительно редуцировать налоговые обязательства, и именно эту функцию в их случае оговариваемая льгота начала исполнять, принося государству большой ущерб.³⁴

С другой стороны, «осуществление» льготы должно постоянно контролироваться с целью определить момент, когда она уже перестаёт быть необходима. С этой точки зрения добрым примером могут послужить планы ликвидации с 2013 г. льготы на Интернет. Эта льгота достигла своей цели, значительно увеличивая доступ поляков в Интернет. В то же время исследования Главного статистического управления показывают, что отсутствие в настоящий момент доступа в интернет в части семей следует главным образом из других причин, нежели финансовые, что ясно указывает на то, что дальнейшее функционирование данной льготы не повлияет на смену позиции указанных семей.³⁵ Таким образом, следует считать, что в данный момент льгота начинает быть уже только способом уменьшения налоговой нагрузки. Её способность реализации нефискальной цели исчерпала себя. Трудно однозначно утверждать, как это было с давними льготами. В какой степени аннулирование этих льгот было продиктовано результатами текущего тщательного мониторинга нефискальной функции и её эффективности, а также, произошло ли это достаточно рано? Приписывание здесь заслуги процессу планирования и кон-

34 См. L. Morawski, *Ulgą podatkowa z tytułu wychowania dzieci – efekty i propozycja zmian*, „Polityka Społeczna” 2010, № 1, с. 10–11.

35 Отчёт Министерства Финансов, *op. cit.*, с. 28.

троля эффективности кажется очень сомнительным. В то же время, с перспективы сегодняшнего дня перед лицом введения новой концепции управления финансами государства оно становится необходимым. Тем более что расходование общественных средств по пути льгот, с целью реализации определенных задач в социально-экономической сфере, намного дешевле. Во-первых, распределение финансовых средств здесь не генерирует дополнительных расходов на обслуживание. Оно происходит без участия специально построенной для этого административной структуры. Во-вторых, государство несет во многих случаях только частичные расходы по реализации определенных задач. Следует отметить, что в случае конструкции льгот, заключающейся в уменьшении основы налогообложения, налогоплательщик тратит больше, чем приобретает в результате применения льготы. Расходы государства находят своё выражение только в вычисленном налоге, который является только определенным процентом дохода, уменьшенного на величину данной льготы.

В действительности, отношение к налоговым льготам как к расходам в классическом понимании и перенос на них модели управления, подходящей для целевого бюджета, встречает определенные существенные препятствия, что требует индивидуального подхода к этой проблематике. Несомненно, расходование общественных средств в форме льгот менее ясно и намного труднее его контролировать. Отсутствие институционализации этого процесса стирает рамки ответственности. Здесь отсутствует организационная структура, ответственная за распоряжение средствами. Вследствие чего влияние государства на форму расходов заканчивается в момент учреждения данной льготы. Конструкция льготы, естественно, опирается на логических механизмах, которые позволяют ожидать с большой степенью уверенности определенного поведения в области размещения средств, однако это менее надежно, нежели в случае их институционального расходования.³⁶

5. Заключение

Налоговые льготы играют большую роль в социально-экономической сфере государства. Путем уменьшения финансовой нагрузки налоговой системы в определенных областях льготы способны привести к определенному поведению налогоплательщиков. Они могут быть самым удобным инструментом управления государством и воздействия на область социально-экономических отношений. Тем самым государство может благодаря им исполнять свои функции и реализовать конкретные, намеченные ранее цели. В то же время льготы являются измеримыми расходами государства, которые уменьшают его финансовые ресурсы. Таким образом, можно утверждать, что налоговые льготы – это только одна из форм расходования общественных средств. Это особенная форма, которая до конца не помещается в классической модели расходов, значительно ограничивая тем самым возможность контроля, а также сильно усложняя процесс планирования и формулировки установок в плоскости конкретного поведения адресатов. Её специфика заключается

36 Административная структура всегда израсходует определенные средства с определенной целью. Это точно. В то время как налогоплательщик не обязан это делать. Можно только ожидать, что правильно сконструированная льгота побудит его к тому и сделает это эффективно.

в исключении её из институционального процесса, организованного распоряжения общественными средствами, и в переносе в плоскость материи всеобщего права, которым адресаты могут пользоваться добровольно, не под принуждением. И в то же время, это более дешёвая форма, не генерирующая расходов по обслуживанию, кроме того, опирающаяся неоднократно на конструкции, уменьшающей финансовые затраты государства, при сохранении одного и того же уровня реализации определенных задач. Кажется, что с данной точки зрения это очень ценный инструмент управления общественными финансами. Однако этот инструмент требует соответствующего и продуманного пользования. Льготы должны строиться прозрачно, но при этом очень тщательно, так, чтобы использование их потенциальными адресатами дало запланированные результаты в действительности. При всем этом кажется необходимой попытка создания системы планирования и исследования эффективности льгот с точки зрения исполнения ими возложенных на них внефискальных функций. Этой системы в данный момент не хватает, а льготы, по всей видимости, рассматриваются в лучшем случае только в фискальном аспекте, т.е. расходов, какими они обременяют государственный бюджет. Несомненно, это не простая задача, трудно её реализовать, опираясь на конструкцию целевого бюджета, относящегося, главным образом, к модельной концепции расхода, осуществляемого государственными институтами. Однако целевой бюджет, в качестве главного вопроса новой концепции управления общественными финансами опирающийся на принцип многолетнего планирования расходов, является прекрасной исходной точкой для смены подхода к налоговым льготам, их внефискальной функции и попытки формулировки их в плоскости многолетнего планирования, в котором одним из главных оценочных факторов будет степень реализации внефискальных задач, стоящих у основ создания данных льгот.

Abstract

In recent years a heated debate evolved on the problem of more efficient and rational management of public finances. The debate is focused mainly on the problem of how the public funds are being spent. The present discussion and actions that are being taken in order to rationalize the process of public funds management are moving towards abandonment of traditional annual budget in favor of a new quality – a performance-based budget, functioning in long-term period and developed on the base of expected results. In the course of the debate a significant issue seems to be overlooked by the advocates of the doctrine – the impact that tax reliefs have on socio-economic relations. In fact, tax reliefs are related to the problem of public funds expenditure and they are a significant mean of implementing specific objectives in social and economic areas. The present elaboration tries to look closer at the non-fiscal role of tax reliefs. The author makes an attempt to explore such aspects of tax reliefs as: planning, measuring, and monitoring the results in the context of long-term management of public funds in order to shed light on deficiencies in these aspects.

Multi-Year Planning in Public Finances and the Financing of the Payment Services Market Supervision in Poland

*Anna Zalcewicz*¹

1. Introduction

In seeking solutions for the efficient conduct of fiscal policy and to achieve an efficient allocation of resources, for many years countries have been implementing in their legal systems different types of instruments, with an assumption, at least theoretical, that they will allow them to achieve this aim. The expression of these aspirations, among others, is the concept of long-term planning, which already developed in many OECD countries in the 70s of the last century.² Actually, at a time when special emphasis is placed on stabilizing public finances, this takes on special significance especially in view of the need to strengthen public expenditure control. With this in mind, the Polish legislator has introduced to the system of public finance at the Public Finance Act of 27 August 2009,³ the institution of multi-year planning⁴ and expenditure rule. The essence of their adoption is primarily a desire to increase

1 European School of Law and Administration in Warsaw (Poland).

2 M. Spackman, Multi-Year Perspective in Budgeting and Public Investment Planning, Paper for OECD Global Forum on Sustainable Development: Financing the Environmental Dimension, April 2002, <http://www.oecd.org/dataoecd/17/18/2081306.pdf>, p. 5 [last visited 10th January 2012]; Budgeting for the future, OECD Working Papers, Vol 5, No. 95, Paris 1997.

3 Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.), hereinafter referred to as: the Public Finance Act or upf.

4 See i.e. M. Karlikowska, M. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Ustawa o finansach publicznych, Komentarz, Wrocław 2010. The need to increase the prospects of planning in the Polish public finance sector was already pointed out earlier, see i.e. A. Burns, K. Yoo, Public Expenditure Management in Poland, OECD Economics Department Working Papers 2002, No. 346, <http://dx.doi.org/10.1787/836146648523>.

the efficiency of the redistribution of public funds, limit the loosening of budget policy⁵ and increase its predictability.

In the context of the enormous diversity of those involved in the public finance sector, however, the question arises whether in fact these instruments of a disciplining nature are always effective in implementing the tasks of these bodies, and that their mandatory use does not adversely affect at least some aspects of the activities of the aforementioned entities. This article is an attempt to examine discussion on this issue through the prism of regulation of the rules of financing supervision over the market for payment services in Poland.

2. The organization of financial market supervision in Poland and the rules for its financing

The payment market is a part of the financial market and, in accordance with Polish doctrine, it is supervised within the framework of integrated financial market supervision.

Pursuant to Article 3 paragraph 2 of The Act on Financial Market Supervision,⁶ the Polish supervisory authority (Komisja Nadzoru Finansowego, Polish Financial Supervision Authority, hereinafter referred to as the KNF) is the financial market's supervisory authority. The KNF is a specific public authority which has a wide range of independence and is situated outside of governmental administration's structure.⁷ However, its activity is supervised by the President of the Council of Ministers (Prime Minister). The KNF's competencies include ensuring the regular operation of the market; its stability, security and transparency; confidence in the financial market; as well as ensuring that the interests of market participants are protected through the realisation of the aims and rules defined in the acts which regulate particular sectors of the financial market.⁸ Their duties, both the KNF's and its Chairman's, are carried out with the assistance the so-called Urząd Komisji Nadzoru Finansowego (The KNF's Office). The KNF's Office provides support for the KNF and its Chairman and acts in accordance with their instructions and guidelines.⁹

From the perspective of this consideration, it is also important to emphasize that the KNF's Office, as a state budgetary entity, belongs to the public finance sector. This determines the method of collecting funds and creating expenditures, which in this case are forwarded to the state budget and thus from it obtained.

5 See K. Marchewka-Bartkowiak, *Reguly fiskalne, Analizy BAS 2010*, No. 7.

6 Ustawa z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz.U. Nr 157, poz. 1119), hereinafter referred to as: the Act on Financial Market Supervision or unfr.

7 Judgment of the Polish Constitutional Tribunal of 15 June 2011, case reference number: K 2/09, OTK Z.U. 2011/5A/42.

8 For example: Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. Nr 140, poz. 939) hereinafter referred to as: the Banking Act, Ustawa z dnia 22 maja 2003 r. o nadzorze ubezpieczeniowym i emerytalnym oraz Rzeczniku Ubezpieczonych (Dz.U. Nr 124, poz. 1153 z późn zm.) etc.

9 §1 & 2 Statutu Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego, Załącznik do zarządzenia nr 172 Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 listopada 2006 r.

On the other hand, from an analysed issue of the KNF and the KNF's Office financing rules, it is clear that a rule for supplying a public financial supervision body with private funds (funds from those entities under regulation) has been established.

Pursuant to Article 19 unrf., the costs and expenses in connection with the fulfillment of the KNF and KNF Office's functions, and in the amount specified in the budget act- including funds to be assigned to the Chairman of the KNF, the Vice-Chairmen of the KNF and staff remuneration and bonus awards, shall be financed from fees paid by the regulated entities. The rules and amount of payments are regulated in separate acts,¹⁰ and concurrently, the President of the Council of Ministers shall specify, by regulation, the date of payments, amounts and the way the payments shall be calculated, taking into consideration the efficiency to be ensured by the supervision exercised.

Constructing KNF funding rules, the Polish legislator, however, decided not to charge the costs of supervision to all supervised entities. In the present legal state, electronic money institutions are not required to bear the costs of supervision. An explanation of this state of affairs is that in the process of adopting the Act on Financial Market Supervision, there did not exist any entity meeting the criteria of "electronic money institutions", as well as the recognition of a waiver as a factor conducive to growth in the money market by using electronic money.¹¹

It should, however, be noted that in connection with the supervisory activities, there also arise revenues of the State Budget which are not intended to cover the cost of supervision. These are fees charged by the KNF's Office for official activities performed in relation to brokerage and actuarial exams, and financial penalties imposed by the KNF on the supervised entities and members of their organs for illegal activity.

Summing up, in the case of the KNF, the actual total sum which shall be at the KNF's disposal to finance its activities shall be established by the Parliament and the Government (via the drawing up of the State Budget and the passing of its draft) and Prime Minister, being the authority competent for issuing regulations on the payments. However KNF expenditures are not borne *de facto* by the State Budget because they are equaled by the fees of regulated entities. An exception in this respect are electronic money institutions, which by law do not participate in covering the costs of supervision. However, the issue of covering expenditure in this area remains unsolved, as so far this problem has been purely theoretical, due to the fact that there are currently no electronic money institutions on the Polish market which would be subject to the KNF's supervision.

10 See among others: Art. 131a of the Banking Act, Art. 14 of the Act on Insurance and Pension Funds Supervision and on Insurance Ombudsman or Art. 113 of the Payment Services Act of 19 August 2011 (Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, Dz.U. Nr 199, poz. 1175 z późn. zm.) hereinafter referred to as: the Payment Services Act).

11 Justification for the bill, Sejm's Official Form No. 654 Sejm of tenure V, dated 7 June 2006, <http://orka.sejm.gov.pl>.

3. Regulation of the rules of financing supervision over the market for payment services in the context of the provisions of the Public Finance Act

The legal basis for regulation of payment services in the European market is the PSD Directive,¹² which extended the subjective and objective scope of financial supervision. Under its provisions, States were obliged to cover new categories of service providers (mainly the so-called payment institutions) and the introduction of risk mitigation solutions in their operations, resulting in increasing the scope of supervision. It affected also a change to the competence and supervisory tasks of the Polish regulator, which have now been covered more extensively¹³ in connection with the entry into force on 24 October 2011 of the Payment Services Act,¹⁴ which implements into Polish law a normative matter listed in the PSD. Increasing the supervisory area, among other consequences, is associated with an increase in expenditures made by the KNF and the KNF's Office. This follows from the necessity of creating a broader spectrum of activity and a wider circle of supervised entities. This translates directly into an increase of personnel costs (among other employment growth¹⁵), as well as day to day expenditure and expenditure related to property. Since, as mentioned earlier, the KNF's Office is a state budgetary entity, it should therefore, in the context of this consideration, assess the regulatory impact of the Payment Services Act in the revenue and expenditure of public finances.

The concept of financing rules in the area of payment market supervision has not changed in relation to other sectors of the financial market. Although expenses are covered by the State Budget, they are fully offset by contributions paid by the payment institutions and payment service bureau¹⁶ and so-controlled entities operating in this segment of that market. According to the rules currently in force, the financing of the KNF's activities is charged to entities covered by KNF's supervision and the cost of supervision of the various sectors of the market is settled separately for each of them. Article 113 uup stipulates that national payment institutions are obliged to pay contributions to cover the cost of supervision. As a rule, they are paid at a rate which is the product of the total amount of payment transactions made by the national payment institution, including through its agents, and not exceeding 0.075%,¹⁷ whereas Article 130 uup refers to the payment service bureau. In accord-

12 Directive 2007/64/EC of the European Parliament and of the Council of 13 November 2007 on payment services in the internal market amending Directives 97/7/EC, 2002/65/EC, 2005/60/EC and 2006/48/EC and repealing Directive 97/5/EC, OJ L 319, 5.12.2007, p. 1–36, hereinafter referred to as: PSD.

13 See: A. Zalcewicz, *Nadzór Komisji Nadzoru Finansowego nad rynkiem usług płatniczych – nowe uregulowania prawne w zakresie kompetencji i zadań nadzorczych*, in: E. Fojcik-Mastalska, E. Rutkowska-Tomaszewska (eds.), *Nadzór nad rynkiem finansowym. Aktualne tendencje i problemy dyskusyjne*, Seria Studia Finansowoprawne, Wrocław 2011, p. 137–147.

14 In Poland, the Payment Services Act came into force on 24 October 2011, with the exception of art. 159 and art. 167, which entered into force at a later date.

15 According to the preliminary assessment by the KNF's Office, the implementation of supervisory tasks provided in the Payment Services Act requires an increase in employment by 30 positions, see: justification for the bill Payment Services Act, Sejm's Official Form No. 4217 Sejm of tenure VI, dated 17 May 2011, p. 56, <http://orka.sejm.gov.pl>.

16 This is the name for "small payment institution" in Poland.

17 The exemptions to this rule in Article 113 Par. 2 & 3 uup.

ance with its provisions, these entities are obliged to pay contributions to cover the cost of supervision to the amount of that which is the product of the total amount of payment transactions made by the bureau, including through its agents, at a rate not exceeding 0.025%. From the perspective of the income, the State Budget will receive the proceeds of the fees charged for permissions granted and entries into the registries. However, it should be noted that pursuant to Article 114 uup, their sum is deducted from the total amount payable by the institution in accordance with Article 113 uup deposited to cover the cost of supervision. In summary the conclusion can be reached that the *de facto* costs of the supervision of the payment services market are neutral for the state budget.

On the other hand, from a formal point of view, an effect of the expansion of supervisory powers is the increase in expenditure of the public finance sector entity (in this case, the KNF) in relation to the volume under the previously existing rules, and this necessitates the application of the relevant provisions of the Public Finance Act relating to rules of expenditure. In the context of the ongoing consideration, some of the provisions of Article 50 and 112a of ufp should be recalled at this point. Pursuant to the requirement of Article 50, paragraph 1a ufp, "Draft laws adopted by the Council of Ministers, the financial effect of which may have to change the level of expenditure of public sector entities in relation to the volume under the existing provisions, are set out in the text of the draft maximum level of expenditure, expressed by amount, for a period of 10 fiscal years from the implementation of the Act, separately for each year, starting from the first year of the planned entry into force of the law". At the same time, in accordance with Article. 112a ufp, expenses cannot be greater than the amount of funds planned for their coverage in the previous year increased to the extent as provided in the forecast average annual CPI (prices of consumer goods and services) for that financial year adopted in the assumptions for the draft budget bill and increased by one percentage point. Then, as indicated in the explanatory memorandum to the normative amendment,¹⁸ for the purpose of long-term planning to be more realistic, under Article 50 Paragraph 4 ufp, an obligation has been introduced to include in the draft so-called corrective mechanisms. These apply in the case of exceeding or the risk of exceeding the maximum limit on expenditure adopted for the financial year. The legislator envisaged that they can amount to: limiting the number of services provided; making them dependent on the amount of funds allocated for this purpose in the Budget; making the payments dependent on an income or property criterion, or a change in income or property criterion entitling to obtaining benefits financed from public funds or a change in the cost of rendering public services to citizens; thereby creating a complete list of restrictions on the spending of public funds used as corrective mechanisms.¹⁹ For proper monitoring of the use of spending limits on the exercise of public tasks by public sector entities, it is also necessary to identify the body responsible in this respect, and competent to implement the corrective mechanisms in the event of occurrence of the circumstances justifying the necessity of their application (Article 50 Paragraph 5 ufp.).

18 This is the justification for the draft law amending the Public Finance Act.

19 L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, p. 258.

This is to further strengthen the effectiveness of the implementation of regulations limiting expenditure growth of public sector entities.²⁰

The envisaged solutions discussed under the Public Finance Act were adopted in Article 180 uop. It sets a maximum limit of state budget expenditures for the years 2011–2020, broken down for each year of the indicated time period,²¹ and an overall limit of PLN 73,010,730. The latter was calculated taking into account the adopted annual expenditure. The basis of the calculations made in accordance with the dispositions contained in the provisions of the Public Finance Act is a spending limit set for the first year. It is assumed that this will be to the amount of PLN 6,150,000. This amount was then valorized in accordance with Article 50 in conjunction with Article 112a ufp to determine the amount for subsequent years.

Fulfilling the requirements of the Public Finance Act also adopts an appropriate correction mechanism. It has to rely on reducing overhead expenses of the KNF's Office related to the implementation of tasks arising from the supervision of payment institutions and payment service bureaus or rationalization of the frequency of operations in the supervision by the KNF over payment institutions and payment service bureaus. In the first case the authority to implement the same mechanism belongs to the KNF's Office, in the second case – the KNF. However, the authority responsible for monitoring the obedience of spending limits set out in Article. 180 paragraph 1 uop is the minister competent for financial institutions.

4. Assessment of the solutions in terms of the effectiveness of supervisory activities

Against the background of the legal solutions identified, a number of questions arise.

First, the question of the financial aspect of the independence of regulators is raised. On the one hand, they are funded by contributions from the regulated entities, which seems to be derogation from the principle expressed in Article 42 Paragraph 2 uofp, on the other hand, not all entities subject to supervision are required to make contributions and the issues of covering the costs of their supervision remain outstanding. Moreover, the government and parliament has an impact on the amount of funds remaining available to the KNF. In contrast, in the doctrine, a lack of resources needed to fulfil their functions is commonly criticized. Lack of resources might compromise a supervisory body's independence if it is heavily reliant on the state to fund its operations.²²

Another issue is the problem of applying corrective mechanisms. As indicated in the case of supervision over the market of payment services, the mechanism has to

20 C. Kosikowski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, p. 183.

21 In accordance with Article. 180. Paragraph 1 ufp., the maximum expenditure limit for each year is: in 2011 – PLN 6,150,000; 2012 – PLN 6,396,000; 2013 – PLN 6,632,650; 2014 – PLN 6,891,330; 2015 – PLN 7,166,980; 2016 – PLN 7,432,160; 2017 – PLN 7,692,280; 2018 – PLN 7,953,820; 2019 – PLN 8,216,300 and 2020 – PLN 8,479,220.

22 K.K. Mweda, *Legal Aspects of Financial Services Regulations and the Concept of a Unified Regulator*, The World Bank, Washington D.C. 2006, p. 9.

rely on reducing the material costs of the KNF's Office, related to the implementation of tasks arising from the supervision of payment institutions and payment service bureaus or costs of rationalization of the frequency of performing supervisory functions by the KNF over payment institutions and payment service bureaus.

As regards the first of the mechanisms, it should be noted that it amounts to the reduction of costs related to the use of materials, energy, etc., being material costs, and it is to refer to only to the expenditures for the supervision of the payment services market. This seems impossible to achieve in practice.

The second of the mechanisms is particularly controversial from the standpoint of efficiency of supervision. It introduces an obligation to "rationalize the frequency of the supervisory activities". Indeed, the question arises as to what is meant by this rationalization? On a linguistic basis, rationalization means the application of measures to improve activity; although it seems that in this case, the legislator actually meant more rational behavior. However, one should bear in mind that as a general rule contained in Article. 44 ufp, public expenditure, in principle, should be made for prescribed purposes only and be cost efficient, subject to rules such as obtaining the best results from the data input or selecting the optimum methods and measures to achieve its objectives. Thus understood, therefore, said rationalization is to take place in the normal operation of the public finance sector entities. So what are the expectations of the legislator of the supervisory authority in the case of the need for corrective mechanisms? How should they be explained in this context on the basis of supervisory activities? Does it mean simply reducing them? This latter inference confirms the comparison of Articles 180 uup and 50 uofp, where the legislator explicitly provides for limiting the number of services provided, depending on the intended measures. But such an approach to limit spending could translate into a decrease in the efficiency of monitoring, and should be seen as irresponsible in the absence of much turmoil in the financial market. In times of crisis and decline of the market's confidence, it is completely incomprehensible.

The question can also be posed whether it is possible to reliably predict what the costs associated with the supervision of the financial market over the ten-year term will be. It should be remembered that this is an area of highly dynamic changes, particularly affecting the entire economy of the state and its financial condition, and also particularly sensitive to any economic change. Supervisory costs therefore depend on economic conditions, the number of market participants, the scope of the protection provided by the State for the recipients in this market, and the EU legislature's activity in this area, etc. Therefore, it is very difficult to predict how they will develop over such a long term.

5. Conclusions

The question of the need to stabilize public finances and the introduction of mechanisms allowing for the carrying out rational management of the budget is not in doubt. These issues have for many years been the subject of research, analysis,

and scientific studies, with the representatives of both doctrine²³ and practice seeking solutions to reduce government expenditure, while achieving the best results from data input in carrying out the tasks that must be performed today by a modern country. Currently, it is more common in European countries to achieve the stated objectives, the multi-year planning and expenditure rules are adopted in the public finance policy. These instruments were originally meant to allow the realization of this idea. However, one of the most important elements here is the normative way of imposing them in a legal system, which largely determines their actual effectiveness. In Poland, this raises objections at least due to the fact that expenditure rule is limited to a very narrow group of expenditures (so-called flexible expenditures). Meanwhile, past experience shows that they are not significant²⁴ and are primarily restricted.²⁵ In this paper, however, the discussion is not taken over the ensemble of solutions identified, but one aspect of them. Without referring, therefore, to the total regulation, but only to the financing rules of supervision of payment services in the context of the provisions of the Public Finance Act, the solutions should be evaluated critically. A negative review determines:

- 1) the lack of a holistic approach to the concept of the funding of financial market supervision (in completing the requirements of current law on public finance, spending limits were set only for the payment services sector, and in the same way as in the case of corrective mechanisms, they do not apply to other sectors);
- 2) the rigidity of supervision expenditure over the ten-year term by the statutory limitation to the dynamic changes in the financial market does not seem to be advantageous from the viewpoint of efficiency of supervision, the more so that in so long a stretch of time it is difficult to estimate them reliably;
- 3) the adoption of corrective mechanisms in their present form may adversely affect the effectiveness of supervision, bringing only apparent savings to the state budget and in fact leading to a deepening of a crisis in the financial market through the inability to take supervisory actions, as necessary, or in fact, the mechanisms not being applied.

Apart from the arguments for the introduction of exemptions from the specified limits and mechanisms relating to the supervisory authorities, the subsequent argument should be the fact that these expenses are neutral for the state budget, especially in light of the fact that the purpose of introducing rules for financing the supervision by the supervised entities should be the will to provide some degree of financial independence and not the will to pass the supervisory costs on to private entities.

23 See i.e. M. Markiewicz, J. Siwińska, *Reforma wydatków publicznych*, CASE, Warszawa 2004; J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (eds.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Lublin 2007; C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011.

24 As shown by the data, rigid expenditure currently represents 75% of state budget expenditure, as per: C. Kosikowski, *op. cit.*, p. 124.

25 T.M. Budzyński, *An opinion on budget act for the year 2011*, Senat of VII tenure, Senat's Official Form No. 1072, <http://ww2.senat.pl>.

Lack of consideration for the above circumstances gives the impression of a mechanical application of certain statutory solutions, without taking into account the specifics of the matter subject to regulation or actual needs.

Finally, it might be postulated, therefore, changes in this matter should be considered and encourage designers to seek other solutions to reduce expenditure in this area.²⁶ This could be, for example, reducing the KNF's tasks in the field of financial education.

Abstract

This article attempts to analyze the solutions adopted in the new Payment Services Act in the long-term planning of the expenditure of Polish supervisory authority (Komisja Nadzoru Finansowego, Polish Financial Supervision Authority) in relation to the existence in the Polish legal system of an institution of long-term planning and expenditure rule. On the basis of this Act, they have been criticized due to mechanical application of certain statutory solutions, without taking into account the specifics of the issues regulated, the actual needs and, above all, the application in a manner which could jeopardize the effectiveness of supervisory activities in the financial market.

26 As indicated in the literature, directions of the reform of public expenditure should be related both to the verification of the current state of public duties, as well as changes in the structure of financing sources and legal forms of public expenditure, C. Kosikowski, *op. cit.*, p. 147.

Chapter IV

Varia

Раздел IV

Разное

Понятие налогового принуждения и его особенности

*Валерий Бенья*¹

Современное государство является государством налоговым, т.е. оно устанавливает режим налогообложения для различных субъектов права и стремится обеспечить правопорядок в данной сфере, используя при этом соответствующую систему контроля и меры налогового принуждения.

Понятие налогового принуждения, в данной работе выбрано нами в качестве объекта исследования.

Принуждение, основанное на праве, входит в систему организационно-правоохранительных средств современного государства, в систему юридических гарантий обеспечения нормального функционирования государственного управления. Поэтому принуждение связано с феноменом государственной власти, с санкциями правовых норм, правонарушениями, юридической ответственностью.

Принуждение необходимо для охраны правопорядка, собственности, прав и интересов граждан и организаций, создания нормальных условий для деятельности аппарата публичной власти. Это важный и необходимый метод властвования в современной России.

Понятие «правовое принуждение» содержит в себе указание прежде всего на юридическую природу принуждения, т.е. на источник своей регламентации, в качестве которого выступает исключительно право.

В юридической литературе принуждение понимается как некое отрицание воли подвластного и внешнее воздействие на его поведение. Поскольку команда не исполнена, нарушена воля властвующего, последний воздействует на моральную,

1 Воронежский государственный университет, адвокат (Россия).

имущественную, организационную, физическую сферу подвластного, чтобы преобразовать его волю, добиться подчинения.²

Важное значение проблемы принуждения приобретают в налоговом праве. Проблема правового воздействия на экономические (хозяйственные) отношения всегда была актуальна для отечественной науки.³

Необходимость осуществления государственного принуждения в сфере налогообложения во многом обусловлена самой правовой природой налоговых платежей. Известно, что налоги относятся к древнейшим общественным институтам. Главными предпосылками возникновения налоговых механизмов явились: переход от натурального хозяйства к денежному и зарождение и формирование государства.⁴ Отмеченное означает, что налог призван отражать общий (публичный) интерес общества, который может быть обособлен от конкретного индивидуального интереса, индивидуальных потребностей плательщика.⁵

В разное время определение налога различалось, это обуславливалось различными условиями, включая: уровень товарно-денежных отношений, господствующих в определенном государстве; воззрений научной школы, представителем которой являлся тот или иной автор; разработанных на данный период времени теорий происхождения и сущности государства и т.д.⁶ Однако принудительный характер налогов и сборов отмечался в большинстве научных работ, как одна из главных их особенностей. Так, русские финансисты изначально рассматривали налоги, как «принудительные денежные взносы частных хозяйств», «принудительные сборы с граждан, устанавливаемые для покрытия общих расходов государства» или «принудительные сборы постоянного характера».⁷

Обстоятельное определение налога того времени сводилось к тому, что «налог есть та часть богатства, которую граждане принудительно отдают государству и местным общественно-правовым органам на цели удовлетворения коллективных потребностей. Налог имеет принудительный характер и служит для производства тех услуг, полезность которых чувствуется всеми жителями и по самой природе своей неделима».⁸

Многие современные специалисты в области финансового права также отмечают принудительный характер его взимания.⁹ По мнению Н.П. Кучерявенко, налог – есть форма принудительного отчуждения результатов деятельности юридических и физических лиц в собственность государства, вносимый в бюджет соответствующего уровня (или целевой фонд) на основании акта компетентного органа государ-

2 Д.Н. Бахрах, Б.В. Российский, Ю.Н. Стариков, Административное право: Учебник для вузов, Москва 2004, с. 457.

3 Т.Р. Орехова, Соотношение права и экономики, в: М.Н. Марченко (ред.), Проблемы теории государства и права. Учебное пособие, Москва 1999, с. 240.

4 Н.П. Кучерявенко, Курс налогового права. В шести томах. Т.1. Генезис налогового регулирования (в 2-х частях), Ч.1., Харьков 2002, с. 9.

5 Г.В. Петрова, Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования, Москва 2003, с. 84.

6 Ю.А. Крохина (ред.), Налоговое право России: Учебник для вузов, Москва 2003, с. 35.

7 С.И. Иловайский, Учебник финансового права, Одесса 1904, с. 148.

8 Ф. Нитти, Основные начала финансовой науки, Москва 1904, с. 240.

9 И.И. Кучеров, Налоговое право России, Москва 2001, с. 37.

ственной власти и выступающий как нецелевой, безвозмездный, безвозвратный, безусловный и обязательный платеж.¹⁰

Однако в одной из наиболее утвердившейся в научных кругах дефиниции налог определяется, как единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характера наказания, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти. В связи с этим подчеркивалось, что, во-первых, посредством налога государством принудительно отчуждается собственность граждан и предприятий, т. е. при его уплате происходит переход права собственности на уплачиваемые денежные средства к государству. Во-вторых, подобное отчуждение носит легальный характер, происходит на основании закона. В-третьих, оно имеет индивидуально-безвозмездный характер. Такое законное изъятие обеспечивается государственным принуждением, оно необходимо для обеспечения функционирования публичной власти, выполнения ее основных задач.¹¹

Сам налог является неким имущественным обременением, его ни в коей мере нельзя рассматривать в качестве средства принуждения.

Профессор А.А. Соколов в свое время писал, что «Принудительность налога отличает его от добровольных пожертвований. С другой стороны, принудительные сборы могут уплачиваться отдельными лицами совершенно добровольно. Например, многие плательщики с полной добросовестностью декларируют весь свой доход для целей обложения его подоходным налогом, хотя без всякого риска могли бы скрыть ту или иную его часть». Вообще рост материального благосостояния и культуры характеризуется повышением так называемой налоговой дисциплины или налоговой морали. Поэтому по мере общественного развития налоги утрачивают характер исключительной принудительности, и уплата их начинает становиться более или менее добровольной».

По этому поводу С.Г. Пепеляевым также не без оснований утверждается, что налог устанавливается с целью получения дохода, а не с целью принуждения к определенному поведению. Поэтому регулирующая функция налога не может возобладать над фискальной.¹²

Механизм налогообложения требует наличия постоянного государственного принудительного воздействия, обеспечивающего исполнение всеми налогоплательщиками обязанностей по уплате налоговых платежей в бюджет. В этой связи обоснованно отмечается, что НК РФ различает уплату налога как действие налогоплательщика и взыскание налога как меру принуждения, применяемую в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате налога. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его

10 Н.П. Кучерявенко, Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине, Харьков 1997, с. 44.

11 С.Г. Пепеляев (ред.), Основы налогового права. Учебно-методическое пособие, Москва 1995, с. 24.

12 С.Г. Пепеляев, Общие принципы налогообложения и сборов, «Налоговый вестник» 1997, № 7, с. 12.

имущества – оно представляет собой законное изъятие части имущества, следующее из конституционной публично-правовой обязанности.¹³

Налоги составляют основу доходной части государственного бюджета, и, чтобы обеспечивать их поступление, государство использует меры принуждения в виде привлечения налогоплательщиков к ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налогов.

Очень важно построить эффективную систему принуждения в налоговой области. В связи с этим уместно привести мнение одного из авторов. В его представлении исторически так сложилось, что главным побудительным мотивом уплаты налогов была не сознательность налогоплательщиков, вполне осознающих, на что будут потрачены их денежные средства, а меры принуждения, которые могут быть применены к недобросовестным гражданам при выявлении уклонения от уплаты налогов и сборов либо уплаты их в неполном объеме. Тому, по мнению ученых, есть несколько причин, но главная состоит в следующем. Граждане не любят платить налоги, считая, что государство далеко не всегда рационально использует получаемые финансовые средства для осуществления социально-экономических и иных программ, но делают это, понимая их необходимость для нормального функционирования государства и жизни гражданского общества. Поэтому государство, в свою очередь, понимая, что одним лишь убеждением добиться уплаты налогов невозможно, устанавливает различные меры наказания за невыполнение или нарушения в выполнении налоговой обязанности. Со временем такие меры были оформлены в соответствующие правовые нормы, регулирующие материальные и процессуальные вопросы их применения. Таким образом, меры принуждения, обеспечивающие взимание налогов, – это неотъемлемая часть налогообложения с момента его появления как правовой и экономической категории.¹⁴

Наличие правонарушений и иных предусмотренных законом аномалий с юридическим содержанием относится к числу важнейших факторов, обуславливающих необходимость государственного принуждения.

Под принуждением в данном случае отдельные авторы понимают «некий комплекс государственных мер, оказывающих определенное давление на налогоплательщика с целью принудить его уплатить налоги. Чаще всего принуждение в современных государствах заключается в том, что государство, устанавливая определенные обязанности, грозит лицам применением определенных санкций в том случае, если эти обязанности не будут выполнены».¹⁵

По мнению известного специалиста в области административного права Ю.Н. Старилова, принуждение в сфере налогообложения – система установленных законодательством Российской Федерации мер предупредительного, пресекающего и восстановительного характера, применяемые к налогоплательщикам для осуществления контроля, обеспечения режима законности в указанной сфере, со-

13 С.В. Разгулин, О развитии российского налогового законодательства в современных условиях, в: Справочная правовая система, „Гарант” 2003, Действенная налоговая система, „Законодательство” 1997, № 4.

14 А.В. Золотухин, Теоретические аспекты развития института ответственности за налоговое правонарушение в науке российского права, „Законодательство и экономика” 2003, № 8, с. 54.

15 Н.Н. Злобин, Налог как правовая категория: Монография, Москва 2003, с. 17.

блюдения правил уплаты налоговых платежей и выявления (сбора) данных (информации) о выполнении налогоплательщиками обязанностей по уплате налогов, а в случае совершения налогового правонарушения применения к ним мер ответственности (финансовой, административной, уголовной, дисциплинарной).¹⁶

Выполнение конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы также обеспечивается мерами принуждения. Такие меры могут быть правосстановительными и карательными.

Правосстановительные меры направлены на исполнение налогоплательщиком его обязанностей по уплате налогов, а также возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налогов.

К этим мерам относится взыскание недоимки и пеней, которые не являются наказанием за налоговое правонарушение. В противоположность правосстановительным мерам, карательные меры принуждения возлагают на нарушителей налогового законодательства дополнительные выплаты в качестве наказания и применяют иные меры воздействия. За наиболее тяжкие правонарушения (преступления) установлены санкции в виде лишения права занимать определенные должности, привлечения к обязательным работам, лишения свободы и др.

В настоящее время в Российской Федерации сложилась, функционирует и совершенствуется система государственного принуждения в сфере налогов и сборов. Ее основу, прежде всего, составляет совокупность мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. В зависимости от того, какое нарушение законодательства о налогах и сборах лежит в основании юридической ответственности, она может рассматриваться как разновидность финансовой, административной или уголовной ответственности.¹⁷ Именно ответственность, является основным фактором, стимулирующим должное поведение налогоплательщиков, заставляющая многих из них воздержаться от противоправного поведения.

Налоговая ответственность представляет собой обязанность лица, виновного в совершении налогового правонарушения, претерпевать меры государственно-властного принуждения, предусмотренные санкциями НК РФ, состоящие в возложении дополнительных юридических обязанностей имущественного характера и применяемые компетентными органами в установленном процессуальном порядке. Эта ответственность наступает за налоговые правонарушения, к которым относятся правонарушения, предусмотренные статьями 116 (Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе), 117 (Уклонение от постановки на учет в налоговом органе), 118 (Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке), 119 (Непредставление налоговой декларации), 120 (Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения), 122 (Неуплата или неполная уплата сумм налога), 123 (Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов), 125 (Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест), 126 (Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для

16 Ю. Н. Стариков, *Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность*, Воронеж 1995, с. 15.

17 И.И. Кучеров, *op. cit.*, с. 246.

осуществления налогового контроля), 129.1 (Неправомерное несообщение сведений налоговому органу) НК РФ.

Не все виды противоправного поведения налогоплательщиков (плательщиков сборов) и иных обязанных лиц обеспечиваются именно карательными мерами государственно-правового принуждения, когда правонарушитель вынужден претерпевать определенные лишения и нести дополнительные обязанности, то есть не всякие случаи применения государственно-принудительных мер можно характеризовать как юридическую ответственность. Не будучи таковой, иные меры не обладают и признаками ответственности. Это, например, меры государственного принуждения в целях восстановления и защиты нарушенных прав, или меры пресечения, направленные на предупреждение и пресечение возможных правонарушений.

Эти выводы вполне согласуются с официальной позицией Конституционного Суда Российской Федерации, в соответствии с которой в целях обеспечения выполнения налоговой обязанности и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Такие меры могут быть как правовосстановительными, обеспечивающими погашение недоимки и возмещение ущерба казны от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности.

Следует отметить то, что налоговое принуждение обладает следующими специфическими особенностями:

- применяется как в отношении юридических, так и физических лиц;
- осуществляется для обеспечения режима законности в сфере налогообложения и соблюдения правил уплаты налоговых платежей;
- механизм правового регулирования налогового принуждения, предусматривающий применение финансовых санкций, административно-предупредительных мер воздействия и мер уголовного наказания, определяется финансовым, административным и уголовным законодательством;
- имеет место внесудебное применение налогового принуждения;
- основной целью налогового принуждения является понуждение к исполнению обязанностей в сфере налогообложения;
- порядок применения налогового принуждения определен в большей мере нормами финансового права и административно-процессуальными нормами;
- специфический (упрощенный) порядок применения налогового принуждения предполагает оперативное воздействие (реагирование) процессуальный порядок которого связан с производством меньшего круга процессуальных действий, чем осуществление мер принудительного воздействия, предусмотренного уголовно-процессуальным законодательством; – налоговое принуждение может применяться как к лицам, совершившим налоговое правонарушение, так и к лицам, не совершившим его в превентивных целях: предупреждения нарушений законодательства о налогах и сборах, наступления общественно

опасных последствий, обеспечения общественных и государственных интересов;

- при применении налогового принуждения должен обеспечиваться режим законности, который гарантируется установлением контроля за реализацией мер финансового, административного и уголовного воздействия, осуществлением прокурорского надзора, возможностью обжалования и другими способами.¹⁸

С учетом всего изложенного полагаем, что система налогового принуждения, наряду с мерами юридической (финансовой (налоговой), административной, уголовной) ответственности, включает также иные правовые средства – меры процессуального принуждения, предусмотренные налоговым, административным и уголовно-процессуальным законодательством.

Собственно налоговое принуждение, как составная часть государственного принуждения в сфере налогообложения, ограничивается применением уполномоченными государственными органами мер налоговой ответственности к налогоплательщикам – нарушителям законодательства о налогах и сборах, и осуществлением мер налогово-процессуального принуждения. К числу последних, по нашему мнению, относятся способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, меры принудительного взыскания недоимок и пени, отдельные процессуальные действия по осуществлению налогового контроля.

Таким образом в настоящее время сформировался правовой институт – институт налогового принуждения. Однако каждодневная практика применения налоговых правовых норм показывает, что в данной сфере существуют определенные проблемы, требующие дальнейшего анализа и разрешения: нечеткость конструирования и определения многих новых составов налоговых нарушений, за которые применяются меры финансовой ответственности, противоречивость процедуры применения финансовых санкций и др.

Действующее законодательство Российской Федерации предусматривает право налоговых органов по результатам проверок применить к налогоплательщикам – физическим и юридическим лицам меры принуждения. Принуждение в данном случае носит односторонний характер, так как, исходит от государства и направлено в отношении налогоплательщика или иных налогоплательщиков, включая плательщиков сборов, налоговых агентов и банки.

Целью применения мер налогового принуждения является предупреждение противоправного и стимулирование должного поведения налогоплательщиков в плане добросовестного исполнения ими своих обязанностей и исключение обстоятельств, препятствующих нормальной деятельности налоговых органов посредством адекватного правового воздействия.

Все сказанное приводит к выводу о том, что налоговое принуждение это вид государственного правового принуждения в сфере налогов и сборов, применяемых в строгом соответствии с предусмотренным законом в отношении налогоплательщиков

¹⁸ Ю.Н. Стариков, *op. cit.*, с. 16–17.

лиц органами налогового администрирования, с целью создания условий для выполнения возложенных на них задач, а также обеспечения надлежащего уровня исполнительности и поддержания налоговой дисциплины.

Налоговое принуждение осуществляется посредством мер правового воздействия на физических и юридических лиц, применение которых имеет своей целью стимулирование законопослушного поведения и обеспечение неукоснительного соблюдения всеми установленных государством общеобязательных правовых предписаний и ограничивается применением уполномоченными государственными органами мер налоговой ответственности к налогоплательщикам – нарушителям законодательства о налогах и сборах, и осуществлением мер налогово-процессуального принуждения.

Abstract

This article aims to produce the concept of tax enforcement as part of public enforcement, the measure of liability, the advance, preclusive and right-restoration measure in the field of taxation, ensuring execution by all taxpayers of the obligation to pay the tax payments to the budget, as well as its features.

Теоретические аспекты развития бюджетно-правовой ответственности по Бюджетному кодексу Российской Федерации

Лилия Бобкова¹

В теории финансового права, в том числе в бюджетном праве, активно развиваются концепции, посвященные ответственности, государственному принуждению, мерам государственного принуждения, правонарушению в целом в области финансов. Нам же интересны все подходы для исследования, ибо нечто частное дает представление об общем. Вопрос об ответственном использовании бюджетных средств государством резюмируются как в научных кругах, так и в кругах практиков. Проблема рационального и эффективного использования бюджетных средств пронизывает положения бюджетного законодательства, но итог, к сожалению, неудачен.

Проанализировав теоретические аспекты развития стимулов и принуждения для ответственного использования бюджетных средств, можно выявить научную теорию о существовании двух видов юридической ответственности – позитивной и негативной в области финансов. Мы остановимся на примере подхода о позитивной ответственности в области финансов.

Определяя ответственное использование бюджетных средств как позитивную составляющую бюджетно-правового регулирования, необходимо отметить, что для обеспечения и развития ответственного отношения субъектов к своим правам и обязанностям в рамках бюджетных правоотношений, немаловажное значение имеет положение о стимулах.

1 Воронежский государственный университет (Россия).

При этом развитие положений о позитивной бюджетно-правовой ответственности следовало бы осуществлять в направлении разработок предложений о средствах стимулирования, которые могли бы применяться к участникам бюджетных правоотношений, выполняющим возложенные на них обязанности и «эффективно и экономно» реализующим свои права при распоряжении и использовании бюджетных средств.

Вдобавок ко всему необходимо учитывать, что к средствам стимулирования в научных исследованиях относят не только поощрения, но и ряд других юридических инструментов: льготы, субъективные права, законные интересы, рекомендации.²

В связи с этим, помимо «ответственного использования бюджетных средств», как основа для статутного и позитивного содержания бюджетно-правовой ответственности, необходимо выделить «ответственную реализацию государственным органом своей бюджетной компетенции».

В число этих органов, во-первых, входят представительные органы государственной власти. Финансовая деятельность составляет часть их компетенции (ст. 104, 106 Конституции РФ). Они устанавливают и взимают налоги и сборы, рассматривают и утверждают бюджеты, а также отчеты об их исполнении.

Во-вторых, к этим органам относятся исполнительные органы государственной власти. Они осуществляют финансовую деятельность государства как часть их общей компетенции, а также специальной.³ Это касается деятельности финансовых органов: Правительства РФ, законодательных (представительных) органов государственной власти, участвующих в бюджетном процессе, Министерство финансов РФ, Федеральное казначейство и т.д.

Понятно, что финансово-правовые нормы, равно как и бюджетно-правовые нормы являются экономически нестабильными, и чаще всего подвержены изменениям, но критерий таких изменений и прогнозов, влияющих на бюджетную компетенцию должен быть низок. К числу такого статутного и позитивного основания бюджетно-правовой ответственности подпадают нормы статьи 297–306 БК РФ. В этих статьях формируется не только ответственное использование бюджетных средств, как юридический факт, но и принятия волевого решения в рамках бюджетной компетенции органом государственной власти по тому или иному вопросу.

Связь стимулирования с правовой ответственностью прослеживается и в их направленности на предупреждение правонарушений, т.к. наличие стимулирующих элементов предоставляет потенциальному правонарушителю возможность выбора между результатом его правомерного или неправомерного поведения. В данном случае следует вести речь о том, что в рамках бюджетной деятельности в поведении участников соответствующих отношений (особенно должностных лиц) может про-

2 А.М. Малько, Стимулы и ограничения в праве, Москва 2005, с. 250.

3 В.В. Кузовков, О процессуальном принуждении в сфере публичных финансов, „Финансовое право“ 2007, № 9, с. 2.

являться своеобразная «конкуренция мотивов» при распоряжении и использовании бюджетных средств.⁴

Поводом к развитию позитивной ответственности могли бы служить стимулирующие начала, например, при бюджетном финансировании: установление преимущественного права на финансирование из бюджета в отношении получателей бюджетных средств, имевших наиболее результативные показатели и эффективность в использовании бюджетных средств за предыдущий финансовый год, по сравнению с иными получателями, не проявившими себя в качестве активных субъектов правомерного поведения.

При бюджетном кредитовании – снижение ставки процента, увеличение сроков использования средств. Данные меры, возможно, применять, в частности, при эффективном использовании выделенных бюджетных средств: достижение определенного социального эффекта, увеличение объемов производства соответственно рост поступлений налоговых платежей.

В рамках бюджетного процесса: использование в законе о федеральном бюджете на очередной финансовый год больше рекомендательных норм для субъектов РФ и органов местного самоуправления по вопросам основных направлений расходования использования их бюджетных средств, с целью планомерного социально-экономического развития государства в одном направлении, при этом, не нарушая принципа самостоятельности бюджетов всех уровней бюджетной системы.⁵

Об этом свидетельствует опыт субъектов РФ. Так, анализ практики деятельности финансовых органов субъектах РФ показывает, что регионы утвердили порядки приостановления (сокращения) межбюджетных трансфертов. Однако учитывая, что приостановление (сокращение) межбюджетных отношений является правом (но не обязанностью) финансового органа субъекта РФ, на практике утвержденные порядки практически не применяются. Ибо согласно положениям статьи 136 БК РФ, финансовый орган субъекта РФ вправе приостанавливать (сокращать) предоставление межбюджетных трансфертов местным бюджетам из регионального бюджета при несоблюдении органами местного самоуправления условий предоставления межбюджетных трансфертов, определенных бюджетным законодательством РФ.

При этом опыт Самарской области показывает, что законодательно закрепленное право финансового органа субъекта РФ является не только эффективной мерой принуждения соблюдения органами местного самоуправления требований бюджетного законодательства РФ, но и действенной обеспечительной мерой в случае нарушения органами местного самоуправления условий предоставления межбюджетных трансфертов. При этом в связи с ежегодным увеличением объема финансовой помощи, предоставляемой из областного бюджета бюджетам поселения, приостановление(сокращение) межбюджетных трансфертов производится не только в отношении местных бюджетов городских округов и муниципальных районов, но и бюджетов поселений.

4 Ф.В. Маркелов, Ответственное использование бюджетных средств как позитивная составляющая бюджетно-правовой ответственности, „Финансовое право“ 2006, № 4, с. 19–20.

5 Там же, с. 20.

При установлении нарушения, которое органы местного самоуправления могут (должны) устранить (в том числе превышение предельных значений, установленных п. 3 ст. 92.1 и ст.107 БК РФ), местному бюджету приостанавливается предоставление всех межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций) из областного бюджета до устранения нарушения.⁶

Примером таких нарушений являются превышение нормативов формирования расходов на содержание органов местного самоуправления, неисполнение муниципальной гарантии перед областным бюджетом, несвоевременное (неполное) перечисление «отрицательных» трансфертов в областной бюджет. Так, в 2010 году бюджетам 25 (из 304) поселений Самарской области приостанавливалось предоставление межбюджетных трансфертов до приведения расходов на содержание органов местного самоуправления в соответствии с установленным нормативом.⁷

Дискуссионность данного аспекта в науке проявляется еще и в том, что субъектом ответственности по бюджетному праву может быть только участник бюджетного правоотношения, как правило – юридическое лицо, в том числе орган государственной власти (местное самоуправление), либо публично-правовое образование в целом.

Бюджетному правонарушению, в отличие от административного правонарушения, не свойственен такой субъект, как должностное лицо. Должностные лица, например, руководители получателей бюджетных средств, а также руководители государственных органов, органов местного самоуправления, не являются участниками финансовых (бюджетных) правоотношений. При установлении их вины в нарушении бюджетного законодательства они могут нести дисциплинарную, административную и уголовную ответственность.⁸

Таким образом, особенности позитивной ответственности в финансовом праве имеют место быть, наряду с негативной ответственностью, о чем свидетельствуют нормы Бюджетного Кодекса Российской Федерации.

Abstract

The article gives some information about the theory of the state coercion in law and other branches of law. It is also forming the science theory about it in financial law. For that we analyses the based definition of the state coercion, the forms of the state coercion and the responsibility.

6 Порядок приостановления (сокращения) межбюджетных трансфертов из областного бюджета местным бюджетам утвержден Приказом министерства управления финансами Самарской области от 24.08.10 г. № 01–21/109, и четко разграничивает перечень нарушений, по факту которых применяется приостановление либо сокращение межбюджетных трансфертов // см. О.В. Конева, меры принуждения, применяемые финансовым органом субъекта Российской Федерации за нарушение органами местного самоуправления условий предоставления межбюджетных трансфертов. – Сб. науч. тр. по материалам Десятой научно-практической конференции (28–30 сентября 2011 г.), Петрозаводск 2011, с. 67–68.

7 О.В. Конева, *op. cit.*, с. 68–69.

8 М.В. Карасева, *Финансовое право России: учеб. пособие*, Москва 2011, с. 119–120.

Dichotomy in Conception of Public and Private Finance in Financial Law in the Czech Republic

Kristýna Chalupecká,¹ Damian Czudek²

1. Finance and the financial law

The ambition to analyze the interaction between public and private finance should always start with the definition of term finance. Very often the fragmentation of this term is caused by the antagonistic points of view – the economic and the legal.

The author, on the basis of their previous experience, decided to make a delimitation of the conception of finance by these two following definitions where the finance could be recognized as a

- complex of financial assets, tm. monetary resources, or
- complex of specific social interactions.

The first conception is derived from the economic theory that puts more emphasis on the finance as a disposable entity for individual economic unit to use.

On the other side the conception where the finance is interpreted as a complex of specific social interactions is more compatible with the law. This conception also diverts the understanding of finance as a material substrate³ and it examines the concept of core financial relationship and the position of each financial relationship party. This also widely highlights the difference between private financial relationship and financial relationship with authoritative constituent – public finance. In legal theory the terms finance and financial relationship are often used as a substituent.

1 Masaryk University, Brno (the Czech Republic)

2 Masaryk University, Brno (the Czech Republic)

3 These are called financial funds.

The term financial relationship is also narrowly connected to the term financial activity. Bakeš describes the financial activity as a collection, dispensation and use of financial funds.⁴ Financial activity of economic subjects displays what kind of financial relations are established and it also shows concrete method of financial relation implementation.

Four main methods of financial relation implementation could be recognized

– non – equipollent returnable method

This method is typical for transfer of private financial funds in favor of public funds, mainly collection of taxes for public budgets.

– simple returnable method

This method represents transfer of financial funds between economic units where under certain circumstances set by the mutual agreement these financial funds are returnable, typically on financial markets.

– insurance method

This method represents transfer of financial funds between economic units where the return is limited or restricted under certain circumstances.

– method of realization

This method represents transfer of financial funds between economic units for equipollent fulfillment, strictly typical for private individuals.

All methods mentioned above are characteristic by different level of private or public legal interference and also by subject of these relationships. In certain cases typical for public budgets the method of absolute non – equipollence could be recognized.

2. Public and private finance

In financial relationship two types of subject could be identified private individuals and public entities. In connection to this also the finance are being very often divided into private finance and public finance.

The main reason for this division is the type of ownership but also the purpose of financial funds usage. The public finance is often being connected to the formation of public estate to meet public needs.⁵ On the other side private finance should serve for satisfying strictly private needs.

The division according to the type of finance funds ownership also imports following more detailed subcategories

a) public finance

– finance of supranational entities

– finance of state

4 M. Bakeš a kol., *Finanční právo*, 5. vydání, Praha 2009, p. 10.

5 In economic theory public estate is defined mainly by its non rivalry and also by non excludability from consumption. In I. Malý, *Veřejné statky a veřejně poskytované statky*, Sborník prací Ekonomicko správní fakulty, 2008 www.econ.muni.cz, cited 11th March 2010.

- finance of municipalities
- b) private finance
 - finance of private individuals
 - finance of corporations

This division shows very demonstratively how each category of finance is formed by its components and who is entitled to act in financial relationship.

3. Financial law as a law of public finance?

Some legal experts strictly maintain the position of public finance as a main component of financial law.⁶ On the other side Bakeš highlight the aspect of redistribution that could be conducted in two ways, by authoritative instruments, but also by channels set by financial markets that are based on the independent will of financial market subjects.⁷ That implies the idea that public finance does not play more essential role in financial law and also the category of private finance should be understood as a significant file of financial relations. The main conception is that the system of financial law is not attached solely to strict authoritative components but it also includes relations between private entities.

The very interesting point of view to this problem is based in the concept of monetary funds. The economic theory divides monetary funds into the cash monetary funds and cashless monetary funds according to the way of its circulation.

The main task and purpose of public finance is to create, reallocate and use financial resources in favor of the public bodies. Certain legal experts advocate that the financial science strictly examines and describes the structure of public finance, mainly the state financial management.⁸ The assignment to issue cash lies on public authority bodies. In the Czech Republic the only subject entitled to issue cash monetary fund is Czech National Bank, the independent subject with competence of public administrative body.

The private finance includes the creation, reallocation and also usage of financial resources among private entities. In this point the comparison with the Mrkývka's conception seems to be very important to mention because his idea of private finance system is subsumed under the system of financial activities. With certain exemptions the private entities are not entitled to issue cash monetary funds. On the other side the financial institutions, through its financial activity, multiply its deposits what in other words means that they issue cashless monetary resources.

Arguing by what has been mentioned above there should be no doubt that the private finance could be understood as an integral part of financial law through financial activities.

6 Compare to J. Králík, J. D. Jakubovič, *Finančné právo* 2010.

7 In M. Bakeš a kol., *Finanční právo*, 5. vydání, Praha 2009, p. 8.

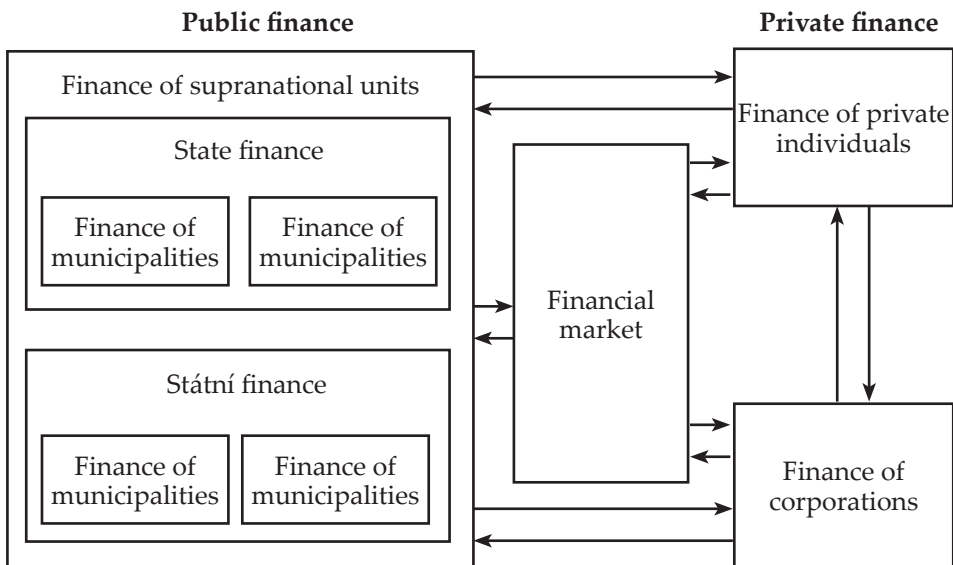
8 P. Jánošíková, P. Mrkývka, I. Tomažič, *Finanční a daňové právo*, 1. vydání, Plzeň 2009, p. 24

4. Systemization of public and private finance in financial law

On basis of previous delimitation of public and private finance there is very important question arising – beside all theoretical conceptions how this could works in practice? Finance could be mainly defined by its flow what means that in financial system the private finance are still modified into the public finance and vice versa. Also the resources for public budgets are not strictly allocated by collecting taxes, but also on financial markets, for example by issuing the bonds his also opens the question if in this case the state as a main holder of public finance does not transform into the private entity to enter the private financial relationship although it collect the monetary funds for satisfying public needs.

The complexity of this situation could be demonstrated on the following scheme:

Scheme: System of finance flows



Source: Construction of authors

Of course, no scheme is qualified enough to demonstrate all relations between public and private finance so the financial flows are displayed in its simplified way. These relations could be described as financial relations *sensu largo*, the relations connected to the creation, reallocation and usage of entire financial resources.

5. Public and private finance in connection to subparts of financial law

The discussion on dichotomy of public and private finance in financial law could also find its reflection in systematization of financial law as a separate legal branch.

Financial law meets all four recognized creating criteria for separate legal branch in legal system (specific subject, method of legal regulation, systematic consistence

of legal norms, social acceptance) and it is also accepted by legal experts as a separate legal branch of Czech legal system – separate branch that regulated its own subject of regulation through modified administrative-legal method of regulation. Financial law as a legal branch is regulated by relative consistent system of legal norms, in relation to the individual financial legal norms in mutual functioning (internal consistency), but also in relations between the sum of financial norms and the norms of other legal branches. The last criterion that is being considered as a forming characteristic of the separate financial law legal branch is the social acceptance of its legal norms.

The difference between the character of public finance and private finance put a notional obstacle in financial law consistency, especially by different method of regulation how it was described in previous chapter.

The way how the financial law is very often divided into the fiscal part that deals with public finance and non – fiscal part that deals with private finance promotes the theory the financial law could hold its integrity only with difficulties.

The opinions if the certain parts of financial law, mainly the tax law, could stand as a separate legal branch vary very dramatically. In Poland the science of financial law advocates that the tax law separated from the financial law and it could easily stand the test of being independent. Prof. Etel from University of Bialystok highly promotes this opinion, supporting it by the theory that financial law exploded and it fragmented to the individual branches that had been originally creating one legal branch entity ⁹ In this point of view the legal experts in the Czech Republic hold more conservative position and they present the tax law as an integral subpart of the financial law. Although there are some motions, more often arising in the practice, to push the tax law on the separate way with its own codification, e.g. the acceptance of the new Tax Code since 1st January 2011.

6. Conclusions

The article tried to highlight some key aspects of relation between private finance and public finance in the system of financial law. Unfortunately the legal point of view still stands isolated from the economic and financial system where the conception of public and private finance, according to the opinion of authors, does not hold such a great importance.

The strict categorization of public finance and private finance also importantly influences the division of financial law into its fiscal and non – fiscal subparts.

Referring to the recent changes in legislation we should ask a question if the current delimitation of the financial law system precisely and accurately reflects the legal regulation of financial activities or if there is a need to reevaluate it with focus on certain subparts of the financial law (e.g. budget law, monetary law, tax law in wider sense).

9 L. Etel, Místo daňového práva v systému práva, Brno, Právnická fakulta, Masarykova univerzita, 25.5.2009.

Abstract

The main aim of the paper is to analyze the general determination of finance in the financial law in the Czech Republic. For the financial law it is typical to strictly distinct between the category of public finance that mainly includes means in or coming to public budgets and the category of private finance that is created by the finance of private individuals.

The authors intend to show the close connection and overall interactions between these two categories. The point of the paper is also to discuss the question if the financial law is mainly created by the public finance or if there is a potential to implement the private finance into the system of financial law. The financial law theory in the Czech Republic is well known for its conservative attitude to this topic in comparison to other Central and Eastern European countries.

Financing of Environmental Protection by Polish and Lithuanian Local Governments

*Kamil Dybiec*¹

1. Introduction

The question of long-term financial planning versus annual budgeting affects a wide range of issues related to public finance. Therefore, this question may be approached from many different angles, i.e. considered in regard to state government finance or local government finance as well as in regard to specific areas of gathering and spending public money. The aim of this paper is to consider question of long-term financial planning versus annual budgeting in relation to financing of environmental protection by Polish and Lithuanian local governments. In the first part of this paper, I introduce the role of local governments in environmental protection policy and their tasks in this field. By local governments I mean self-governments organized in Poland in form of a municipality and a county (excluding regions) and in Lithuania in form of a municipality/district municipality.² Thereafter, I present current forms of gathering and spending money for protection of the environment by Polish and Lithuanian local governments and seek to describe changes that took place in this respect within last ten years. Subsequently, I compare Polish and Lithuanian approach and consider which way of financing better safeguards proper level of environmental protection. For the sake of coherence, debt financing issues³ are left aside.

1 Adam Mickiewicz University in Poznań (Poland).

2 These are in Poland gmina and powiat, and in Lithuania miestai/rajonas respectively.

3 See: M. Rudnicki, *Prawnofinansowe aspekty zadań publicznych jednostek samorządu terytorialnego związanych z ochroną środowiska*, Lublin 2005, p. 461–577.

2. Local Governments' Tasks in the Field of Environmental Protection

Clean water, unpolluted air, proper waste management and uncontaminated soil are factors directly affecting comfort of people's lives and their health. Therefore, protection of environment is inherently connected to sustainable development of modern societies and local communities. For this reason, tasks in this field are normally split between state and local governments. According to art. 3.1 of The European Charter of Local Self-Government,⁴ *local self-government denotes the right and the ability of local authorities, within the limits of the law, to regulate and manage a substantial share of public affairs under their own responsibility and in the interests of the local population*. Further on, in art. 4.3 it states that *public responsibilities shall generally be exercised, in preference, by those authorities which are closest to the citizen. Allocation of responsibility to another authority should weigh up the extent and nature of the task and requirements of efficiency and economy*. The abovementioned principles are embodied in the following tasks of Polish municipalities and counties: protection of environment and wild nature, water management, building and maintaining of water supply systems and sanitation, sewage treatment, waste management.⁵ A separate, more detailed list of tasks is indicated in Polish Environmental Protection Act⁶ which, *inter alia*, provides for supporting of use of renewable energy sources, supporting of environmentally-friendly means of public transport and supporting of ecological agriculture. On the other hand we have similar tasks of Lithuanian municipalities: protection and improvement of the environment, drinking water supply, sewage treatment, waste management and recycling, noise prevention.⁷ Tasks of Lithuanian local governments in the field of environmental protection are also regulated in Lithuanian Environmental Protection Act,⁸ i.e. management and protection of natural resources or management of parks, gardens and green areas. Such a broad scope of local government's responsibilities in the field of protection of the environment requires adequate financial sources. Otherwise, local governments would not be able to meet the abovementioned needs of local communities and tasks specified in legal acts would only become empty declarations.

3. Financing of Environmental Protection by Polish Local Governments

Sources of revenue of Polish local governments are regulated in Polish Local Government Revenue Act⁹ and the main rules for spending public money by local governments are regulated in Polish Public Finance Act.¹⁰ According to art. 42.2

4 Europejska Karta Samorządu Lokalnego z 15 sierpnia 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607).

5 Art. 7 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2011 r. Nr 142 poz. 1591) oraz art. 4 ust. 1 pkt i 13 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. z 27 października 2001 r. Dz.U. Nr 142, poz. 1592).

6 Art. 400 a ust. 1 pkt 2, 5, 8, 9, 15, 16, 18, 21–25, 29, 31, 32, 38–42 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2008 r. Nr 62, poz. 150 z późn. zm.).

7 Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas, 1994 m. liepos 7 d., Nr I-533; p. 28, 30, 31, 35 d.

8 Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos įstatymas, Žin. 1992, Nr I-2223; p. 6.

9 Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526).

10 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

of Polish Public Finance Act, *public money coming from particular sources may not be allocated to financing of particular expenses, unless separate act so provides*. This general rule would mean that expenses aimed at protection of the environment would have to compete every year with other expenses in local budgets (education, culture, investments in infrastructure etc.). Due to constant shortage of sources and society pressure on financing of certain activities, such a situation could put into question adequate funding of tasks in the field of environmental protection.¹¹ Therefore, Polish legislator has provided for in art. 403.1 and 403.2 of Polish Environmental Protection Act that local governments may not spend less money on financing of tasks indicated therein than the revenue they receive from environmental charges and penalties. This solution safeguards minimal level of spending on environmental protection and at the same time leaves possibility of higher spending in this field at a discretion of local governments.

Above presented way of financing of environmental protection at a local level in Poland is quite a new solution that took effect only as of 1st January 2010. Previously, since 1993 at a municipality level and since 1999 at a county level tasks in the field of environmental protection were financed through municipality and county funds for environmental protection and water management. Liquidation of these funds was directly connected to introduction of a new Polish Public Finance Act aimed at consolidation of public finance and, *inter alia*, a change in institution of a special fund, which may no longer be established and managed at a local level.¹² Municipality and county funds were organized in form of separate bank accounts managed by local governors and had their own sources of revenue. The sources accumulated by those funds for financing of environmental protection were not limited in time by expiring of budget expenditures rule. Such a solution safeguarded undisturbed continuity of planned investments.

Nevertheless, liquidation of local funds for environmental protection and water management has not changed sources of revenue devoted to environmental protection – these are currently revenue of local budgets. Polish Local Government Revenue Act does not name any particular environmental tax or charge that would be a source of own revenue of local governments, except for natural resources excavation charge,¹³ regulated in Polish Geology and Mining Act.¹⁴ However, there is a reference to taxes and charges specified in other legal acts. These are charges on cutting down of trees and bushes regulated in art. 84 of Polish Protection of Nature Act,¹⁵ and also, partially, other environmental charges and administrative penalties regulated in Polish Environmental Protection Act. Namely, charges for gas emissions, sewage

11 See K. Górka, Dyskusja na temat funkcjonowania funduszy ochrony środowiska w Polsce, in: J. Famielec (ed.), System Finansowania Ochrony Środowiska w Polsce, Kraków 2005, p. 136.

12 See Communication published at a website of Polish Ministry of the Environment website, available on 10th June 2012 at: <http://www.mos.gov.pl>.

13 60% of which is municipality revenue and remaining 40% is revenue of Polish National Fund for Environmental Protection and Water Management.

14 Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. Nr 63, poz. 981).

15 Art. 84 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (Dz.U. z 2009 r. Nr 151, poz. 1220).

disposal charges, water usage charges, waste storage charges and penalties for violation of use of the environment.¹⁶

4. Financial Sources of Lithuanian Local Governments for Environmental Protection

Sources of revenue of Lithuanian local governments are regulated in Lithuanian Budget Structure Act.¹⁷ However, it does not name any environmental taxes or charges that would constitute sources of local governments' revenue, but refers in this respect to other legal acts. List of such taxes and charges is indicated in Lithuanian Environmental Protection Support Scheme Act:¹⁸ charge on cutting down of trees and bushes (regulated in Lithuanian Green Areas Act¹⁹ and Regulation of Minister of Environment on Charges for Green Areas Recreation²⁰), pollution tax²¹ (regulated in Lithuanian Pollution Tax Act²²), tax on hunting²³ and tax on the use of state natural resources²⁴ (both regulated in Lithuanian Tax on the Use of State Natural Resources Act²⁵). Revenue from the abovementioned sources is kept on a separate bank account, however, all revenue and expenditures of the scheme are included in the budget of a municipality and have to be confirmed by the municipality council. According to art. 4 of Lithuanian Environmental Protection Support Scheme Act, sources of the scheme may only be spent on financing of tasks specified therein that are, *inter alia*, improvement of quality of the environment, development of waste treatment infrastructure, ecological education and protection of green areas. It is worth noticing that scope of these tasks seems to be more narrow than the scope of local governments' tasks in the field of environmental protection. Therefore, we may draw a conclusion that Lithuanian legislator has safeguarded particular financial sources for execution of some of the tasks in the field of environmental protection only and the remaining tasks have to compete in local budgets with other expenditures. Nevertheless, art. 4.2 of Lithuanian Environmental Protection Support Scheme Act provides that *scheme sources not spent during ongoing budget year will be spent on financing of the tasks during next budget year*. This exception from the expiring of budget expenditures rule, which is also binding in Lithuanian budget law,²⁶ makes Lithuanian solution in the

16 Municipality's share in these charges and penalties amounts to 20% and county's share amounts to 10%, except for waste storage charge, 50% of which is municipality's own revenue. However, municipalities and counties which received from such charges and penalties 10 times more than the national average per one person is, have to pay the outstanding amount to the Regional Fund for Environmental Protection and Water Management.

17 Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas, Žin. 1990, Nr. I–430.

18 Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos rėmimo specialiosios programos įstatymas, 2003 m. birželio 10 d., Nr. IX–1607.

19 Lietuvos Respublikos želdynų įstatymas, 2007 m. birželio 28 d., Nr. X-1241.

20 Lietuvos Respublikos Aplinkos Ministro įsakymas dėl želdynų atkuriamosios vertės įkainių patvirtinimo, 2008 m. birželio 26 d., Nr. D1–343.

21 70% of which is revenue of municipalities' / counties' budgets and remaining 30% is revenue of state's budget.

22 Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999 m. gegužės 13 d., Nr. VIII-1183.

23 70% of which is revenue of municipalities' / counties' budgets and remaining 30% is revenue of state's budget.

24 10% of which is revenue of municipalities' / counties' budgets and remaining 30% is revenue of state's budget.

25 Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, 1991 m. kovo 21 d., Nr. I-1163.

26 Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas, p. 32.

field of financing of environmental protection different from the one that is in force in Poland.

Current Lithuanian Environmental Protection Support Scheme is in force since 1st January 2004. It superceded the Lithuanian Highest Council Resolution on the Statute of Local Government's Fund for Protection of Nature.²⁷ The aim of that Resolution was establishment of local funds for protection of nature, which gathered particular sources of revenue, coming from environmental taxes and charges, in order to finance local environmental protection instruments. The revenue was kept on a separate bank account managed by local governors, however, the annual "budget" of the fund and report on its execution had to be confirmed by municipality council together with municipality budget. Thus, although since 1st January 2004 there are no local funds for protection of nature and the revenue and expenditures in this field are directly included into local budgets, the way of gathering revenue for protection of environment has not changed significantly and is still conducted through separate bank accounts. The difference between the situation at the time and the current one is a lack of analogical provision to art. 4.2 of Lithuanian Environmental Protection Support Scheme Act. Therefore, until 1st January 2004 Lithuanian local governments were supposed to spend all sources gathered for environmental protection on an annual basis.

5. Long-term versus annual financing of environmental protection

Both Polish and Lithuanian legislators admit a need of long-term financial planning in the field of environmental protection, at least on the national level.²⁸ National environmental policies in both countries are mostly carried out through special funds²⁹ which have their own sources of revenue and their own particular tasks. Namely, environmental protection on national level in Poland is managed by National Fund for Environmental Protection and Water Management³⁰ and in Lithuania by Lithuanian Fund for Investments in Environmental Protection.³¹ Therefore, it would be natural to organize financing of environmental protection at a local level as a mirror image of solution adopted at a national level. Such an approach to certain extent is followed by Lithuanian legislator, regrettably, by Polish not anymore. Whereas in Lithuania revenue of local governments destined for environmental protection is kept at a separate bank account and may be spend during following budget

27 Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos nutarimas „Dėl savivaldybės gamtos apsaugos fondo nuostatų“, Žin., 1991, Nr. 31–829; 2000, Nr. 88–2691; 2002, Nr. 93–3961.

28 See C. Kosikowski, E. Ruśkowski (eds.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2009, p. 416–422.

29 Although since 1st January 2010 Polish National Fund for Environmental Protection and Water Management is not a special fund within the meaning of special fund given in art. 29 of Polish Public Finance Act, but a state legal person. Accordingly, Regional Funds for Environmental Protection and Water Management are local legal persons.

30 Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej; Rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie nadania statutu Narodowemu Funduszowi Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (Dz.U. Nr 240, poz. 1609).

31 Lietuvos Aplinkos apsaugos investicijų fondas; Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymas dėl viešosios įstaigos Lietuvos aplinkos apsaugos investicijų fondo pertvarkymo į biudžetinę įstaigą; 2010 m. spalio 12 d., Nr. D1–858.

years, in Poland such revenue is included in local budgets of local governments has to be spent before the end of budget year. This does not let Polish local governments to accumulate adequate financing for bigger investments in the field of environmental protection and force them to use debt financing. Moreover, Polish local governments are obliged to spend all revenue from environmental charges and penalties, even though such revenue is uncertain at the moment of planning of budget for the following year. Eventually, local government may receive more revenue than is authorized to spend according to budget resolution. These problems were highlighted in Communication of General Meeting of Silesian Municipalities and Counties Union of 14th May 2010 where we can read: *The General Meeting of Silesian Municipalities and Counties Union finds this solution detrimental. (...) As an example a probable scenario may be given where a municipality or a county which is trying to make a few-million-worth investment in the field of environmental protection (i.e. build sewage treatment plant) will have to take a loan if this investment is worth more than the annual revenue from [environmental] charges and penalties. Current law in force which forces local governments to spend this revenue in the same budget year for other (not necessarily urgent) ventures prevents municipalities and counties from accumulating revenue for expensive investments in future years.*³² The abovementioned argumentation seems to prove that environmental protection as a task of local governments should be financed on a long-term planning, not annual, basis.

6. Conclusions

The essence of long-term financial planning is not only to specify particular goals to be achieved within a given future period of time, but also to specify financial sources adequate for the achievement of these goals. Safeguarding of adequate financial sources is best secured when there is a possibility of accumulating sources throughout years, that is when the expiring of budgetary expenditures rule does not apply to such sources. Although tying the amount of revenue gathered by special funds from environmental charges and penalties with the amount of public money to be spent on environmental protection may have advantages and disadvantages,³³ at least it safeguards certain level of financing of these tasks. In this respect it would be advisable for Polish legislator to follow current Lithuanian approach in financing of environmental protection by local governments.

Abstract

The aim of this paper is to present and compare the way of financing of environmental protection by Polish and Lithuanian local governments and changes that took place in this respect within last ten years. It shows that changes in both countries in this field went in opposite directions. Whereas environmental protection at a local

32 Stanowisko Zgromadzenia Ogólnego Śląskiego Związku Gmin i Powiatów z dnia 14 maja 2010 r. w sprawie potrzeby nowelizacji ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2008 r. Nr 25, poz. 150 z późn. zm).

33 M. Płak, B. Bartniczak, *Finanse ochrony środowiska. Wybrane problemy*, Wrocław 2009, p. 60.

level in Lithuania is financed on a long-term planning basis, in Poland we observe a turn into financing on annual (budgetary) planning basis. Negative consequences of such a turn let to argue for a change that could be similar to the solution adopted in Lithuania.

Планирование третьего перераспределения публичных финансов: pro et contra

Андрей Евдокимов¹

1. Введение

В настоящей статье рассматриваются аргументы «за» и «против» в отношении возможности бюджетного планирования третьего перераспределения публичных (государственных и муниципальных) финансов (денежных средств).

Необходимо оговорить, что здесь будет пониматься под *каждым видом перераспределения*. Первое, второе и третье перераспределение – это экономические категории, содержанием своим несколько выходящие за пределы предмета регулирования финансового права. Первым перераспределением считается процесс, в результате которого денежные средства переходят от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и т.п. в централизованные публичные (государственные и муниципальные) фонды: бюджеты² и государственные внебюджетные фонды. Вторым перераспределением считается процесс, в ходе которого денежные средства переходят из централизованных публичных фондов к получателям бюджетных средств, включая механизмы межбюджетных трансфертов, социальных выплат населению (по праву социального обеспечения) и т.п., что выводит второе перераспределение за границы бюджетного права и института бюджетных расходов в финансово-правовом смысле. Другими словами, при первом перерас-

1 Воронежский государственный университет, адвокат (Россия).

2 Здесь и далее по тексту: слово «бюджеты» означает как совокупность бюджетов разных уровней бюджетной системы РФ (федеральный, субъектов федерации, муниципальных образований: муниципальных районов, городских округов, внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, городских и сельских поселений в составе муниципальных районов), так и совокупность бюджетов одного уровня, но нескольких лет, например, федеральных бюджетов.

пределении денежные средства идут в централизованный публичный фонд, а при втором перераспределении – из фонда.

2. Содержание третьего перераспределения

В чем тогда состоит третье перераспределение? По-видимому, не следует относить к третьему перераспределению дальнейшее использование (расходование) денежных средств их получателями, поскольку оно соответствует означенному вектору *движения средств из фонда* и поэтому относится ко второму перераспределению. В таком случае третье перераспределение имеет место, когда денежные средства идут назад в фонд. Это происходит при применении имущественных мер бюджетно-правового принуждения. К *имущественным мерам бюджетно-правового принуждения* следует относить:

- 1) предупреждение о ненадлежащем исполнении бюджетного процесса, в том числе о возмещении средств (ныне де-юре относится к имущественным, хотя концептуально это должна быть неимущественная мера), абзац 2 статьи 282 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ);
- 2) пеня (абзац 7 статьи 282 БК РФ);
- 3) приостановление операций по счетам (абзац 5 статьи 282 и пункт 3 статьи 284 БК РФ);
- 4) изъятие (списание) бюджетных средств (абзац 4 статьи 282 БК РФ);
- 5) аннулирование государственных (муниципальных) гарантий, предоставленных с нарушением порядка их предоставления (абзац 8 статьи 282 и статья 300 БК РФ).

Исключением из третьего перераспределения является такая имущественная мера принуждения, как выплата компенсации получателям бюджетных средств в размере недофинансирования (абзац 8 статьи 282 и статья 293 БК РФ), при применении которой денежные средства идут из бюджета к получателям бюджетных средств и которая поэтому относится ко второму перераспределению, обеспечить полное выполнение коего она призвана.

Следует отметить, что Бюджетный кодекс РФ содержит нормы, в том числе отсылочные, и о мерах:

- 1) административно-правового принуждения: наложение штрафа (абзац 6 статьи 282, абзац 4 пункта 2 статьи 284, статьи 289–291, 301 БК РФ, статьи 15.14, 15.15 и 15.16 КоАП РФ);
- 2) уголовно-правового принуждения: статьи 289, 293, 296–303 БК РФ, статьи 285.1, 285.2 УК РФ;
- 3) гражданско-правового принуждения: неустойка (пеня) – пункт 1 статьи 284, абзац 5 пункта 3 статьи 41 БК РФ, статьи 330–333 ГК РФ (на основании позиции Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ);
- 4) дисциплинарного принуждения (абзац 2 пункта 4 статьи 284 БК РФ).

Из этих четырех родов мер принуждения к третьему перераспределению можно отнести только гражданско-правовую неустойку (пеню), которая уплачивается в бюджет.

3. Предмет планирования

Как известно, в советский период планирование называлось в качестве «коренного преимущества социалистической системы хозяйства перед капиталистической»³ и считалось «основным методом осуществления хозяйственно-организаторской функции социалистического государства и экономической политики».⁴ «На основе повышения научного уровня планирование призвано комплексно решать экономические и социальные задачи, органично сочетать долгосрочные, пятилетние и годовые, отраслевые и территориальные планы».⁵ Последнее утверждение сохраняет свою актуальность, с оговоркой на то, что пятилетние планы сменились планами на плановый период до трех лет, а также что структура и содержание бюджетов современной бюджетной системы РФ несколько отличается от структуры и содержания советских планов. В настоящее время планирование считается одной из четырех *основных функций управления* наряду с мотивацией (и стимулированием), контролем (и учетом), организацией (и координацией).⁶ Так или иначе, при любой формации потенциальную пользу от применения планирования трудно переоценить.

Для настоящей статьи принципиально важен вопрос о возможности бюджетного планирования третьего перераспределения. Заранее скажем, что автор статьи склонен отвечать на этот вопрос положительно, т.е. считать указанное планирование возможным. Однако прежде требуется определить предмет планирования, т.е. что в данном случае может быть запланировано.

Очевидно, что это должен быть некий количественный показатель, выраженный в национальной валюте Российской Федерации – российских рублях (и копейках). Данный показатель должен представлять собой сумму денежных средств, которые предположительно должны поступить в бюджет за один финансовый год (или следующий за ним плановый период). Указанная сумма складывается из денежных средств, поступающих от применения имущественных мер бюджетно-правового принуждения. Таким образом, эта сумма зависит от количества совершенных и выявленных нарушений бюджетного законодательства (статья 281 БК РФ) и от величины (ущерба) этих нарушений, поскольку имущественные меры бюджетно-правового принуждения являются праввосстановительными, а не карательными (штрафными), и размер наказания при их применении зависит от размера причиненного материального вреда (ущерба). Другими словами – сколько бюджетных средств было потрачено в неправомерном порядке, столько и должно вернуться в бюджет.

3 А.М. Прохоров (ред.), Советский энциклопедический словарь, Москва 1987, с. 1010.

4 Там же.

5 Там же.

6 См. В.И. Кнорринг, Социальное управление. Государство, коллектив, личность: учебник, Москва 2008, с. 45.

Из сказанного следует, что для планирования третьего перераспределения нужна новая отрасль знания – бюджетная деликтология – аналог криминологии и административной деликтологии в преломлении на нарушения бюджетного законодательства. Изучение причинности нарушений бюджетного законодательства и способов их выявления позволит делать качественные прогнозы изменений объемов третьего перераспределения. Пока же планирование может основываться только на статистике Федеральной службы финансово-бюджетного надзора,⁷ Федерального казначейства по применению мер принуждения за предшествующие финансовые годы: по сумме возмещенных средств (в рублях), по количеству нарушений (штук), по количеству индивидуальных (ненормативных) правовых актов (штук) о применении той или иной меры принуждения. Логика при этом обычно бывает примерно такого рода: если в прошлый год было столько, то на следующий год будет столько же или немного больше. Если задаться вопросом «почему», то можно привести самое общее обоснование: потому что экономика должна расти, валовой национальный продукт должен увеличиваться. Хотя с другой стороны – количество нарушений должно уменьшаться в результате борьбы с ними, т.е. по достижении целей общей и частной превенции.

Вообще «планирование доходов бюджетов осуществляется на основании прогноза социально-экономического развития и законодательства о государственных и муниципальных доходах (ст. 174.1 БК РФ). Основные функции по планированию доходов бюджетов осуществляют соответствующие финансовые органы, а также главные администраторы доходов бюджетов».⁸

4. Аргументы «за»

Аналогичное планированию третьего перераспределения планирование поступлений денежных средств от применения ответственности за административные правонарушения, преступления и другие правонарушения осуществляется в Российской Федерации давно – с целью включения в прогнозируемый общий объем доходов бюджетов. Так, профессор Ю.А. Крохина пишет: «в составе неналоговых доходов значительный удельный вес занимают административные платежи

7 Напр. приведем для наглядности статистику применения мер принуждения территориальным управлением Федеральной службы финансово-бюджетного надзора в Воронежской области за 2010 и 2011 гг.:

1.1.) Территориальным управлением Федеральной службы финансово-бюджетного надзора в Воронежской области было вынесено предписаний по устранению выявленных нарушений бюджетного законодательства Российской Федерации: 2010 год – 48 шт.; 2011 год – 33 шт.

1.2.) Территориальным управлением Федеральной службы финансово-бюджетного надзора в Воронежской области было вынесено представлений о ненадлежащем исполнении бюджетного процесса / бюджета: 2010 год – 63 шт.; 2011 год – 86 шт.

2) Сумма возмещенных средств в 2010 году: – федеральный бюджет – 5008765640 руб.; – государственные внебюджетные фонды – 14980 руб.; – средства бюджета субъекта – 88873840 руб.; – средства от предпринимательской деятельности – 47614700 руб.; – прочие – 25590 руб.

3) Сумма возмещенных средств в 2011 году: – федеральный бюджет – 2281428180 руб.; – государственные внебюджетные фонды – 12310 руб.; – средства бюджета субъекта – 535181390 руб.; – средства бюджетов муниципальных образований – 10696440 руб.; – средства от предпринимательской деятельности – 3707240 руб.; – прочие – 8408690 руб.

8 М.В. Карасева (ред.), Бюджетное право: учебное пособие, Москва 2010, с. 210–211.

и штрафные санкции. Причина этого – бюджетный дефицит, который вынуждает государственные и муниципальные органы увеличивать доходы бюджетов за счет применения административных мер».⁹ Действительно, в России суммы принудительного изъятия в определенное время становились даже основным источником доходов для бюджетов некоторых муниципальных образований (например, города Воронежа). В разделе о доходах бюджетов существует статья 46 БК РФ «Штрафы и иные суммы принудительного изъятия», содержащая нормативы распределения этих денежных средств между бюджетами, в том числе в рамках третьего перераспределения в нашем его понимании:

«1. Суммы денежных взысканий (штрафов) за нарушение законодательства Российской Федерации подлежат зачислению в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации в следующем порядке:

- а) за нарушение бюджетного (в части федерального бюджета) законодательства Российской Федерации – в федеральный бюджет по нормативу 100 процентов;
- б) за нарушение законодательства Российской Федерации о государственных внебюджетных фондах и о конкретных видах обязательного социального страхования, в том числе в части бюджетов государственных внебюджетных фондов, – в бюджеты соответствующих государственных внебюджетных фондов по нормативу 100 процентов»;

«2. Суммы денежных взысканий (штрафов) за нарушение бюджетного законодательства Российской Федерации (в части бюджетов субъектов Российской Федерации), а также денежных взысканий (штрафов), установленных законами субъектов Российской Федерации, подлежат зачислению в бюджеты соответствующих субъектов Российской Федерации по нормативу 100 процентов.

3. Суммы денежных взысканий (штрафов) за нарушение бюджетного законодательства Российской Федерации (в части бюджетов поселений, бюджетов муниципальных районов, бюджетов городских округов, бюджетов внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), а также денежных взысканий (штрафов), установленных правовыми актами органов местного самоуправления поселений, муниципальных районов, городских округов, внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, подлежат зачислению соответственно в бюджеты поселений, бюджеты муниципальных районов, бюджеты городских округов, бюджеты внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга по нормативу 100 процентов».

Другой аргумент за бюджетное планирование третьего перераспределения публичных финансов заключается в том, что в современных условиях эти денежные средства невозможно не учитывать (ввиду их возросших размеров) в общем объеме поступлений в бюджеты и государственные внебюджетные фонды, а для того, чтобы правильно учитывать, нужно научиться эффективно предсказывать их объемы.

9 Ю.А. Крохина, Бюджетное право России: учебник, Москва 2010, с. 132.

Это подтверждается и опытом зарубежных государств (см., например: U.S. Code, Title 26 – Internal revenue code, Title 31 – Money and finance: Subtitle II – The budget process, Subtitle III – Financial management, Subtitle IV – Money, et cetera; а также: the Code of Federal Regulations – в части регулирования правовыми актами агентств исполнительной ветви федеральной власти).

Вообще, феномен третьего перераспределения можно рассматривать не только в контексте публичных финансов, но и более широко – как перераспределение имущественных благ в охранительных правоотношениях. Действительно, среди основ общей теории права есть аксиома, гласящая, что *охранительные правоотношения обеспечивают регулятивные правоотношения* (соблюдение субъективных прав и восстановление их в случае нарушения, а также обеспечение исполнения юридических обязанностей и принуждение к исполнению их в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения). При этом охранительные правоотношения бывают имущественными и неимущественными, так же, как и регулятивные. Об этом не следует забывать. Но на аксиому всегда можно возразить другой аксиомой. Слабость данной аксиомы в частности в том, что охранительные отношения сами тоже нуждаются в обеспечении – для этого возникают охранительные отношения второй степени (во всех развитых отраслях права они есть), которые в свою очередь начинают требовать для своего обеспечения охранительных отношений третьей степени, и т.д. Такую логическую бесконечность нельзя считать безусловным недостатком, ибо именно так и развивается мир. Тем не менее, взамен можно предложить другую аксиому (требующую более тонкого, сложного способа зрения): *все правоотношения являются регулятивными и одновременно должны выполнять охранительную функцию*, дополняя и охраняя друг друга, создавая тем самым сеть взаимозависимых связей, обеспечивающую состояние законности и правопорядка для лиц, попавших в эту сеть. Тогда правоотношения могут в меньшей степени терять связь со своим основным предметом правового регулирования и не устанавливаются отвлеченно как исключительно охраняющие базовое, регулятивное отношение. Именно по такому пути, на наш взгляд, пошло российское бюджетно-правовое регулирование, в котором невозможно установить четкую границу между регулятивными (позитивными) мерами и мерами принуждения – ни по тексту (по формальному присутствию норм в разных частях Бюджетного кодекса РФ), ни по сути мер. Даже Часть четвертая кодекса, регулирующая ответственность за нарушения бюджетного законодательства, включает конструкции, свойственные как для охранительных (статьи 289–306 Бюджетного кодекса РФ содержат составы правонарушений и санкции за их совершение), так и для позитивных отраслей права (статья 283 «Основания применения мер принуждения за нарушение бюджетного законодательства Российской Федерации» тоже содержит описания правонарушений, объединенные в открытый перечень, отсылающий в открытой его части к *другим федеральным законам* и нормам Бюджетного кодекса). Это означает, что в современном российском бюджетном праве не произошло строгое обособление сферы принуждения от сферы позитивного регулирования, охранительных правоотношений от регулятивных, а равно третьего перераспределения финансов от второго перераспределения. Из сказанного следует, что анализ третьего перераспределения и планирование его количественных показателей следует осуществлять в неразрывной связи со вторым распределением, т.е.

расходованием финансовых средств бюджетов и государственных внебюджетных фондов. Объемы третьего перераспределения прямо зависят от объемов и структуры второго перераспределения.

Среди аргументов за планирование третьего перераспределения можно повторно указать на общие полезные свойства планирования как такового в социально-экономической сфере, о чем уже говорилось выше.

5. Аргументы «против»

Среди аргументов против возможности бюджетного планирования третьего перераспределения публичных (государственных и муниципальных) финансов можно назвать следующие:

- 1) этический аспект: в некотором смысле аморально планировать нарушения бюджетного законодательства; в таком случае морально будет надеяться, что эти нарушения удастся побороть, и они не будут совершены;
- 2) как говорилось выше, требуется разработать бюджетную деликтологию, что представляется трудоемкой, большой работой, требующей соответствующего материального и кадрового обеспечения;
- 3) объективно обусловленная ограниченность возможности бюджетного планирования третьего перераспределения – исходя из этой ограниченности, должна закладываться большая погрешность при подсчете и окончательном выражении прогнозируемого (планируемого) результата.

6. Возражения на аргументы «против»

На приведенные аргументы против бюджетного планирования третьего перераспределения публичных финансов можно возразить следующее (в той же последовательности, в какой были изложены аргументы «против»):

- 1) мораль обедняет жизнь, ослабляя творческие, созидательные силы – существует ряд учений, создавших систему критики морали (этики), прежде всего, достойна упоминания философия Фридриха Ницше;¹⁰
- 2) бюджетная деликтология может и должна рано или поздно занять свое место в ряду таких уже разработанных наук, как криминология и административная деликтология; науки неизменно ширятся, равно как и их экономический базис: производительные силы, средства и производственные отношения;
- 3) указанная ограниченность планирования, а равно закладываемая погрешность должны уменьшаться с развитием наук в целом и бюджетной деликтологии в частности, с развитием методик выявления нарушений бюджетного законодательства и способов противодействия их совершению.

10 См. напр. Ф. Ницше, Полное собрание сочинений: в 13 томах. – Т. 5: По ту сторону добра и зла. К генеалогии морали. Случай «Вагнер», пер. с нем. Н.Н. Полилов, К.А. Свасьян, Москва 2012, с. 99–120, 229–381.

7. Заключение

В заключение рассмотрения аргументов «за» и «против» следует отметить, что возможны, конечно, и другие аргументы, но уже сказанного может быть достаточно, чтобы укрепить авторскую позицию, согласно которой бюджетное планирование третьего перераспределения публичных финансов следует считать возможным, желательным и полезным, следует развивать, разрабатывая бюджетную деликтологию, и делать сферу применения мер бюджетно-правового принуждения более транспарентной, более открытой и понятной широким массам населения как по существу используемых в ней механизмов, так и в части реальных цифр статистики органов, уполномоченных применять эти меры принуждения.

Abstract

Arguments for and against budgeting (planning) of the 3rd redistribution of public finance are regarded on the basis of current Russian budget law.

Correlation of Annuality and Multiannuality Factors in the Financial Management of a State Earmarked Fund – an Outline of the Research Problem

*Andrzej Gorgol*¹

1. Introduction

Management of public funds is conducted in general within the budgetary sector of the public finance system.² The rule of non-returnability is the basic criterion for assigning to this systemic sector principles, instruments and procedures of gathering and expending financial resources by public organizational units. Most certainly this does not preclude the *application* of solutions typical of the refundable management of public funds, whose fiscal significance increases especially in the case of deepening budget and public finance sector deficits, as well as in the light of the increase in borrowing needs of the state, and in the levels of national public debt and debts of individual public finance sector units. However, such solutions constitute exceptions to the general rule, therefore should not be predominant in the budgetary sector activities.³

1 Maria Curie-Skłodowska University in Lublin (Poland).

2 T. Dębowska–Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, p. 55–57.

3 Revenues are refundable instruments of allocating budgetary funds, and outlays are instruments of their distribution. They constitute an exceptional solution, since except for non-refundable incomes and expenditures there can be differentiated non-refundable budget revenues and outlays. Also the formal argument is in favour of this thesis, since in the statutory catalogue of public funds incomes are listed in first place, which corresponds with their fiscal significance. See: art. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm. (the Public Finances Act).

Undoubtedly, one may speak of the public finance system only when its individual components do not constitute a collection of random elements.⁴ Between them axiological, functional and legal relations should occur, whose coordinated interaction will trigger desirable economic, social and political consequences. Consistency of systemic solutions is an axiological value realized by the financial law regulations. This rule applies not only in relations between the sectors of the public finance system, but also inside each sector itself.

The *time* factor plays an important role in conducting the non-refundable management of public funds.⁵ This applies both to areas of financial planning and processes of public tasks funding. Financial plans have a defined temporal scope of application, which determines the requirement of drawing up financial statements on the implementation of the plans. Another important issue is the coordination of the content of subsequent plans in the long-term perspective. In the field of management of public funds the time factor shapes the entitlements of public finance sector units to dispose of the money. On the expense side of a governing financial plan typically covered are temporal rules of distributing the funds, which are binding for their recipients. Refundable public revenues and public expenditures are temporarily *made* available to the state and local government units.⁶ Hence, the time factor plays a role not only in the allocation of the funds, but also in their distribution. On the revenue side of a financial plan also covered are non-returnable instruments of financing. In the budget they have the form of public income, and in financial plans of the public finance sector units the form of the their revenue obtained in connection with their activities.⁷ In this case, it is important to coordinate in time the inflows of public funds in order to avoid any difficulty in financing the expenditure incurred for the implementation of public tasks. Implementation of a financial plan on the revenue side requires proper management of financial supply sources. This applies in particular to the cases, where by virtue of law or the will of the parties to private law relations time limits of paying public funds are in force. Monitoring of these terms facilitates vindication of the debts, prevents their expiry and causes an additional financial supply on account of interests.

The budgetary sector is not homogeneous, since within it the sphere of budgetary and non-budgetary management of public funds can be distinguished. Only the recipients of gross budgeting conduct financial activities through the budget and can be regarded as units of budget execution.⁸ They are budgetary units as their very name implies.⁹ The financial resources of these units are public incomes in statutory

4 See: J. Jaśkiewiczowa, *Prawo finansowe*, wydanie trzecie, Gdańsk 1990, p. 14–21; N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, p. 25–32.

5 See: art. 44 ust. 1 Public Finances Act.

6 Compare: art. 5 ust. 4 i art. 6 ust. 2 Public Finances Act.

7 See: art. 5 ust. 1 i 5 Public Finances Act.

8 The jurisprudence underlines that the essence of budgetary units is gross budgeting. See: J. Lewkowicz, *Komentarz do art.11*, in: E. Ruśkowski, J.M. Salachna (eds.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2010, p. 95–96; K. Sawicka, *Jednostki budżetowe*, in: E. Ruśkowski (ed.), *System Prawa Finansowego*, t. 2., *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, p. 44–45.

9 Statutory definition of a budgetary unit is encompassed in art. 11 ust. 1 Public Finances Act.

terms, and not revenues of public finance sector units, although they are obtained in connection with their activities. This specific solution is motivated by the fact that the incomes of a budget unit are at the same time budgetary incomes, and its expenses are financed from the budget and the amount of expenditure is not limited by the income of the unit. The recipients of net budgeting and of special budgeting forms are linked to the budget in a scope limited to the results of their activity.¹⁰ Not only in doctrinal terms,¹¹ but also in normative respect¹² public finance sector units which are financed in this way are considered as non-budgetary management units. However, the typical form of non-budgetary financial activities is the state earmarked fund, which does not make payments to the budget, nor does receive personal subsidy to cover the financial loss.¹³

This paper aims to analyse the financial interrelationships between the budget and state earmarked funds in terms of correlating their different temporal scopes of planning and management of public funds. The main research assumption is that despite the distinct rules of conducting financial activities, the rules of systemic coherence necessitate the coordination of the annuality factor of the budget with the multiannuality of financing of the state earmarked fund.

2. Temporary scope of financial planning of state earmarked fund

Public finance sector units manage public funds in a planned manner. Conducting financial management of public entities is based on both the legal and planning basis.¹⁴ This rule is universal, since it does not have objective or subjective exceptions. It applies regardless of the civil law status of a public organisational unit, its way of budgeting, the type of financing instruments, their use for the collection and distribution of public resources, or budgetary or non-budgetary nature of non-returnable financial activity.

Both the budget and the operative financial plans of state earmarked funds are annual.¹⁵ Time range of financial planning extends to a calendar year. This solution is not accidental, since it is motivated by fiscal and political aspects.¹⁶ As the jurisprudence rightly states, the Constitution of the Republic of Poland protects very strongly the existence of formalized planning grounds of financial management of the state, recognizing the very existence of the annual budget act as a protected constitutional value and a symptom of the properly functioning state.¹⁷

10 For more on this see: A. Gorgol, *Formy funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych*, in: W. Wójtowicz, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011, p. 42, 54–63.

11 *Ibidem*, p. 66.

12 It is worthy to draw the attention to the identification in art. 118 Introductory Provisions for Public Finances Act from 27 August 2009, Dz.U. Nr 1241, with amendments., of the notion of local government budgetary establishment with the elsewhere used wording „forms of non-budgetary management”.

13 Compare: S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2000, p. 130–131.

14 T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, p. 27–28.

15 Compare: art. 29 ust. 6 oraz art. 109 ust. 1, 3 i 4 Public Finances Act.

16 M. Miemiec singled out political, economic and technical justification for the principle of annuality. See: W. Miemiec, *Komentarz do art. 181*, in: M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych*, Komentarz, Wrocław 2010, p. 181.

17 T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, p. 223.

In the democratic state of law the primacy of the legislative authority in the sphere of regulation of management of public funds is a constitutional standard.¹⁸ The position of the parliament is stronger if it is empowered to specifically define the instruments of collection and distribution of these funds. Undoubtedly, this applies to the state budget, which as a mandatory financial plan must be adopted for a defined year under pain of possibility of dismissing the Sejm by the President and ordering early parliamentary elections to be held.¹⁹ In the formal respect, such budget is covered in the Annexes to the annually enacted budget act.²⁰ The influence of the legislative authority on the content of the financial plans of state earmarked funds is in practice limited to giving them legal force by annexing them to this legal act.²¹ These plans are modified by disposers of a state earmarked fund or by a departmental minister with the consent of the Minister of Finances. In such circumstances the role of the Parliament is limited to the parliamentary commission on the budget expressing the opinion on amendments in the planned revenue and expenditure quotas.²²

While the state budget annuity is obvious,²³ annuity of financial planning of state funds is a questionable solution, since it does not follow from essence of managing public funds according to the funding method. Distinction in the State Earmarked Fund Act of revenue sources and public tasks, as well as designating public funds only for realisation of certain tasks provides the certainty and continuity of funding in subsequent years. It should be therefore noted that the existing planning decisions may be continued after a calendar year without jeopardizing the financing of public tasks and without having to adopt makeshift solutions typical of budget resources. Since the State Earmarked Fund Act sets forth mandatory public tasks financed in a targeted way, they cannot be skipped in the planning procedure. It seems that financial planning in this case is primarily a matter of determination of global and generic quotas of revenues and costs, and not a matter of selecting the subject of financing.

In favour of applying the annuity rule to the financial plan of state earmarked fund are above all fiscal aspects associated with the systemic coherence of public finances. This facilitates the coordination of management of public resources and is conducive to its rationalisation. Such correlation of time ranges of financial plans of budget executors and of non-budgetary management units is also justified on formal grounds, since as already mentioned they are published in the form of annexes to the budget act. Also the substantive reason is important, since a state earmarked fund

18 Compare: art. 216, art. 219 ust.1 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. Dz.U. Nr 78, poz. 483, hereinafter referred to as the Constitution.

19 See: art. 225 the Constitution.

20 The state budget for 2012 is covered in Annexes No. 1,2,3,4,5 to the budget act from 2 March 2012 r. Dz.U. Nr 2012, poz. 273, hereinafter referred to as the budget act for 2012. In art. 109 ust.2 pkt 1 i 3 Public Finances Act the annexes in the normative sense do not encompass the state budget.

21 See: Annex No. 6 to the budget act for 2012.

22 See: art. 29 ust. Public Finances Act.

23 As it was rightly noticed, an annual time range of budget planning proved to be optimal. See: E. Ruśkowski, System budżetowy i prawo budżetowe oraz ich struktura, in: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (eds.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2003, p. 320.

may receive subsidy from the state budget.²⁴ Since they are disbursed from the annual budget, they should be also included in the same yearly temporal scope on the income side of the beneficiary's financial plan.

Limitation of planning of public resources management to a calendar year may result in lack of coordination of the contents of financial plans in the long-term perspective. The problem of correlation of financial planning should not be limited only to the external relations between different public finance sector units, since the time factor manifests in the identity of the scopes of application of financial plans and in the simultaneity of the collection and distribution of public funds. Important is also the subsequent coordination of financial plans of the same entity. In such case the time factor has two aspects: annuality and multiannuality, and reciprocal dependences should occur between them. Multiannual planning cannot disregard the actual implementation of the annual financial plans, since it should be real, and not abstract. Then, the content of the annual plans should take into consideration solutions used in the multiannual planning.

The instrument for managing and coordinating state budgets in subsequent financial years is the Multiannual Financial Plan of the State. The time span of planning budget incomes, revenues, expenditures and outlays encompasses four years.²⁵ Undoubtedly, the Public Finances Act introduces a mechanism of correlating annuality and multiannuality factors in this planning. The Multiannual Financial Plan of the State has a clear structure, since it is drawn up in parts referring to a single financial year.²⁶ It provides a legal basis for the preparation of the draft budget act for the next calendar year,²⁷ and projected budget deficit therein is in principle a binding directive in the preparation of new state budgets.²⁸ A reflexive correlation occurs between the Multiannual Financial Plan of the State and the enacted budget act, because the Public Finances Act introduces an obligation to update the content of multiannual planning by means of a resolution of the Council of Ministers adopted within two months from the date of publication of the budget act in the Journal of Laws.²⁹ This obligation consists in conforming the data encompassed in the Multiannual financial Plan of the State with the budget act for a defined financial year and involves amending of multiannual planning in the next years of its realisation in order to ensure compliance with social-economic policies and the medium-term state development strategy.

The financial plans of state earmarked funds are subject to subsequent coordination of their content in a period shorter than the state budget. The Public Finances Act encumbers the disposers of these funds with the obligation to prepare plans for a de-

24 Compare: art. 123 ust. 2 pkt 3 i art. 29 ust. 10 Public Finances Act.

25 See: art. 103 ust.1 Public Finances Act.

26 See: art. 104 ust.1 Public Finances Act.

27 See: art. 105 ust.1 Public Finances Act.

28 Pursuant to art. 105 ust. 2 Public Finances Act, in particularly justified cases the government may plan a higher budget deficit than the one adopted in the Multiannual Financial Plan of the State, provided that specific explanations are presented to the Sejm.

29 See: art. 107 Public Finances Act.

financed financial year and for further two years.³⁰ Unlike in the Multiannual Financial Plan of the State the issue of updating the content of multiannual planning in non-budgetary management units was not regulated. Undoubtedly, the more distant the financial horizon is, the more it is exposed to the risk of its failure to be realised. Directive financial plans are also instruments of public finance management. Therefore, they should be verified and updated by their adjustment to the real financial occurrences. It should be therefore stated that despite the absence of an express statutory order disposers of a state earmarked fund cannot desist from updating its content.

With multiannual financial planning associated is the mechanism of moving modification thereof, in which the annual time factor plays an important role.³¹ Both the Multiannual Financial Plan of the State, as well as a three-year plan of a state earmarked fund have a collective content and a complex internal structure. They include a financial plan adopted for the current financial year and financial forecasts drawn up for subsequent years covered by the plan. The moving mechanism of their updates manifests in the annual review of the content of the financial forecast prepared during the previous calendar years in terms of its conformity with the content of the financial plan adopted for the current year. In practice, this means replacing the projected financial performance for the first year of multiannual planning with the data from the adopted financial plan. The forecasts referring to subsequent years are updated by merely including the content of the actual annual planning.

Each public finance sector unit is the recipient of a statutory obligation to prepare a report on the implementation of financial processes.³² This order therefore relates to a state earmarked fund, which has no legal personality.³³ In fact, it constitutes a bank account through which statutory defined revenues are collected. Then they are earmarked for the fulfilment of statutory defined public tasks. Hence, financial statements are in practice prepared by the disposer of the bank account, i.e. the competent minister or other authority specified in the act establishing a state earmarked fund.³⁴ Although the financial plan of a state earmarked fund contained in annex to the budget act has an annual time range, reports on its implementation are issued on a quarterly basis.³⁵ Turn, the three-year financial plans of these units are drawn up in a performance-oriented way.³⁶ The reports on the implementation of these plans are drawn up by the administrators of state earmarked funds for half-yearly and yearly periods on R - BZ2 forms.³⁷ Individual annual reports are transmitted to the organisational cell in the Ministry of Finance responsible for the performance-oriented

30 See: art. 32 Public Finances Act.

31 Multiannual Financial Plan of the State is a „moving plan”. See: M. Karlikowska, Komentarz do art. 103 and art. 107, in: M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa...*, p. 281, 287–288.

32 Compare: art. 41 with reference to art. 3 Public Finances Act.

33 See: art. 29 ust. 3 i 4 Public Finances Act.

34 Compare: art. 41 ust. 4 i art. 29 ust. 4 Public Finances Act.

35 According to § 1 pkt 1 lit. g i Anex 1 to regulation of Minister of Finance of 3 February 2010 on budgetary reporting, Dz.U. Nr 20, poz. 103, quarterly reports are prepared using forms Rb-40 and Rb-38.

36 See: art. 32 Public Finances Act.

37 See: § 3 ust. 2 i 3 pkt 2 lit. a regulation of Minister of Finance of 28 December 2011 on reporting on budget performance-oriented layout, Dz.U. Nr 298, poz. 1766, hereinafter referred to as r.s.b.u.z.

planning by 15 March following the end of the reporting period..³⁸ It follows that in the field of reporting obligations imposed on state earmarked funds the annuality factor plays a relatively minor role that is subservient to multiannual planning and is limited to the needs of performance budget reporting.

3. Annuality and multiannuality in financing of state earmarked fund

At the outset it can be noticed that financing of state earmarked funds activities cannot be well described by using ultimate terms of their completion. The time factor in the management of public funds of these units is not a normative directive of conduct. State earmarked funds operate on the principle of continuity and certainty of funding. Their revenue sources are guaranteed by law, and they must be expended for carrying out statutorily defined public tasks. Unlike in the case of budget management, the authorities to dispose of public funds are perpetual and do not expire with the end of the calendar year.³⁹

The feature of multiannuality understood as a phenomenon lasting several years, but of a limited scope of occurrence, does not appear in financial activities of a state earmarked fund outside the sphere of its three-year performance planning. The performance structure is not properly defined in the Public Finance Act in relation to non-budgetary economy units, since it requires that a reference of cost of these entities, presented according to the state functions and areas of its activities, be made to the tasks and subtasks of the budget.⁴⁰ It is questionable to describe public tasks only in budgetary terms. Nevertheless, multiannual planning in the performance-oriented system binds the time factor with the effectiveness and efficiency of management of state earmarked funds.

In turn, annuality is an exceptional solution, which is applicable to a limited extent. This applies to the sphere of budgetary resources in the management of state earmarked fund. In terms of implementing the budget, the funds are transferred for public finance sector units. For their beneficiary they constitute instruments of financial supply. It is noteworthy that these financial relations are unilateral in the sense that the surplus of state earmarked fund are not paid to the state budget and do not constitute its income or revenue.⁴¹ Budgetary resources used in the non-budgetary economy units activities are covered only on the expenditure side, rather than on the income side of the financial plan of the state.

As was already mentioned, the Public Finances Act allows for subsidising public finances units. Subsidies are disbursed in the course of the budget implementation, i.e during the financial year. Annuality represents therefore the maximum time limit for conducting scheduled expenditures for subsidized entities.⁴² But in terms of performance realisation budget implementation may not be solely referred to the

38 See. Annex No. 3 to r.s.b.u.z.

39 See: art. 181 ust. 1 Public Finances Act.

40 See: art. 2 pkt 3 Public Finances Act.

41 Compare also: K. Sawicka, Komentarz do art. 29, in: M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa...*, p. 82.

42 Compare: art. 150 pkt 4 i art.151 ust. 2 pkt 3 Public Finances Act.

activities of budgetary resources disposers, i.e. to financial resources expenditure. Subsidies are in fact instruments of funding or financing the realisation of public tasks.⁴³ For this reason, the annual limit should be associated with obtaining the desired results of subsidizing. This statement finds its confirmation in the statutory rule of establishing in the targeted subsidy agreement of the time limits of using subsidies, not later than by 31 December each financial year. Undoubtedly, budgetary resources should be transmitted to a state earmarked in advance, so that they can be used to carry out public tasks before the end of the financial year.⁴⁴ It should be also noted that the statutory rule has the form of a general solution, whose application is excluded by virtue of a specific provision or an international agreement. Different principles and mode of granting targeted subsidy may flow from these specific regulations. However, it is impermissible to extend the maximum period of granting and using targeted subsidy by virtue of these regulations, since it would be contrary to the essence of the budget management. There are no barriers concerning accelerating the procedure of subsidizing a state earmarked fund.

4. Conclusions

Conclusions reached after analysing in this paper the financial interrelationships between the budget and state earmarked funds confirm the existence of correlations between their different scopes of planning and management of public funds. Despite the distinct rules of conducting financial management of non-budgetary and budgetary funds the rules of public finance system coherence force the coordination of the annuality factor of the budget management with the multiannual factor of financing a state earmarked fund.

In terms of financial planning essential is its coordination, both the horizontal, which encompasses plans of different entities binding in the same time range, and subsequent one, concerning the plans of a certain entity applied in consecutive years. Annuality of financial planning is an important feature of the management of budgetary funds. The statutory obligation to prepare an annual financial plan by state earmarked fund has no justification in the essence of the funding method of non-budgetary resources and in spending them in a targeted manner on realising defined public tasks. Permeation of budgetary solution to financial planning of activities of non-budgetary economy is justified on formal and substantive grounds. The state budget and financial plans of state earmarked funds are covered in annexes to the yearly enacted budget act. The substantive aspects are linked to the political, fiscal and technical reasons, whose common denominator is the thesis of an optimal character of a yearly time range of financial planning. However, in the case of a state earmarked fund this thesis is not developed, although it would be very desirable in the area of financial reporting. Implementation of the annual financial plan of this unit is connected with the preparation of quarterly information, and not with an an-

43 See. art. 116 Public Finances Act.

44 It is true, that boundaries of this period carry the one hand, the principle of annuality budget, on the other hand they protect authority before any alleged breach of discipline of public finances. See: A. Ostrowska, *Komentarz do art. 150, in: Nowa ustawa...*, p. 495.

nual report of its activities. Subsequent coordination of the state budget planning and of financial activities of state earmarked funds is a manifestation of the multiannuality factor. Implementation of this factor does not eliminate the diversity of the developed plans, which have different temporal scopes of application, structure and function. Only the Multiannual Financial Plan of the State has a statutorily imposed mechanism of updating its content. The degree of correlation of long-term planning of various entities is less than that of their annual plans. An analogical solution ought to be introduced with reference to the three-year performance-oriented financial plan of a state earmarked fund, since it is necessary for a planning instrument to carry out the function of managing the financial phenomena.

In terms of management of public funds the correlation between annuality and multiannuality is limited in its scope to subsidizing non-budgetary economy units from the state budget. This means that one-sided financial links are characteristic of it. Correlation manifests in granting special features to subsidies being state earmarked fund revenues. Unlike other instruments of financial supply, which do not possess the character of budgetary funds and are not limited by temporal scope of their application, funds received from the state budget must be used by the end of the financial year. The drawback of the current statutory regulation is that the annual time limit is considered with reference to expending subsidies from the budget and in the context of protecting the subsidizing organ from the liability for a breach of public finance discipline, and is not approached from the subsidy's beneficiary's point of view or in terms of possibilities of expending these funds on realising public tasks by the beneficiary. The abovementioned justifies the postulate of the necessity of an appropriate amendment to the Public Finances Act.

Abstract

The paper discusses the issue of correlation of annuality and multiannuality factor in managing a state earmarked fund, which is a non-budgetary economy unit of public finance sector. The author analyses the research problem both in terms of financial planning, financial reporting and the actual processes of collection and distribution of public funds. Consistency of the public finance system justifies the coordination of managing both budgetary and non-budgetary funds. The annuality rule is typical of the budget and its impact on a state earmarked fund is limited. The funding method of these units establishes certainty and continuity of their funding. The time factor plays a smaller role than in the case of the budget. The paper covers also the analysis of the horizontal and subsequent coordination of financial plans. Multiannuality factor is characteristic of coordinating subsequent annual plans of the same entity, and its realization manifests in drafting the Multiannual Financial Plan of the State and in the performance-oriented structure of the three-year financial plans of state earmarked funds.

Правовые стимулы в налоговом праве Российской Федерации

Юлия Горош,¹ Владислав Черников,² Александр Пономарев³

Несмотря на произошедшие в последние годы позитивные изменения в налоговых отношениях в России, несовершенство налогового администрирования остается серьезной проблемой, увеличивающей совокупную налоговую нагрузку на плательщиков, не позволяющей до конца раскрыть регулируемую функцию налога. Мировой финансовый кризис обострил сложившуюся ситуацию. Окончание восьмилетнего бюджетного профицита в России вызвало необходимость поиска новых источников бюджетных поступлений и обеспечения уплаты налогов.

При этом, нарастание процессов глобализации в экономике и экономических отношениях выводит проблемы налогового администрирования за национальные рамки.

Проблема взимания налогов существует во всем мире, чем демократичнее государство, чем меньше его вмешательство в деятельность хозяйствующих субъектов, тем значительнее роль таких компонентов как правосознание, прозрачная и доступная налоговая политика, а также важнее роль отдельного индивида в процессе управлении государством.

Цели финансовой политики и налогового администрирования должны быть сопоставимы с возможностями субъектов, вовлеченных в налоговые правоотношения, то есть, принимаемые законы должны быть внутренне согласованы и исполнены всеми субъектами. Субъект, исполняющий налоговую обязанность, не должен

1 Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (Россия).

2 Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (Россия).

3 Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (Россия).

выбирать нарушить или соблюсти закон. Одновременно, уполномоченные органы не должен превращаться из контролирующих, помогающих исполнению налогоплательщиком налоговой обязанности в орган, карающий и ставящий перед собой цель наполнения бюджета любой ценой.

По этой причине повышение эффективности механизма налогового администрирования должно осуществляться не только на уровне исполнения закона, но и на уровне разработки обоснованной и выверенной концепции налоговой политики и претворения ее в законе, а также согласованности всех частей механизма налогового администрирования.

Без работоспособных законом становится невозможна эффективная деятельность субъектов – исполнителей данного закона. Однако это не самая сложная часть задачи. Необходим мудрый законодатель, способный адекватно оценить условия и принять эффективный закон.

К сожалению, опыт зарубежной и отечественной истории показывает, что таких законов не было, нет и, вероятно, не будет.

В первую очередь, это связано с тем, что налоговая политика тесно переплетается с экономической, политической, социальной, финансовой ситуацией, как в стране, так и в мире в целом. То есть, является подвижной и изменяющейся системой. Сказанное позволяет говорить лишь о той или иной степени эффективности законодательных актов, регулирующих сферу налогового администрирования.

Пока развивается государство, меняется экономическая ситуация, а вместе с ней будет меняться налоговая политика и налоговое законодательство, будет и должно развиваться налоговое администрирование.

В отличие от других финансовых правоотношений налоговое администрирование непосредственно связано с исполнением налогоплательщиком налоговой обязанности – обязанности лица перед государством по уплате налогов, возникающей в соответствии с нормами налогового законодательства.

Как отмечалось нами ранее, налоговая обязанность является публично-правовой обязанностью (повинностью), установленной государством в Конституции Российской Федерации в интересах всех членов общества и предписывающей каждому физическому и юридическому лицу меру необходимого поведения, и обеспеченной мерами государственного принуждения за ненадлежащее ее исполнение. Исполнение данной обязанности представляет собой комплекс процессуальных действий всех субъектов налоговых правоотношений. Так, например, налогоплательщик обязан встать на учет в налоговом органе, определить объекты налогообложения, исчислить налоги и другие обязательные платежи в бюджет и проч.

Налоговое законодательство пронизано сетью процессуальных норм и выстроено таким образом, что находящиеся в одном нормативном акте материальные нормы права реализуются с помощью процессуальных норм, которые содержат порядок и правила совершения определенных действий субъектами налоговых правоотношений. На современном этапе налоговые процессуальные нормы представляют собой несистематизированные и не упорядоченные правовые нормы, находящиеся в системе налогового права.

Администрирование налогов является процессуальной деятельностью. Специфичность налогового администрирования заключается в том, что деятельность государства в лице уполномоченных органов, осуществляется в интересах государства (общества), а не в интересах отдельных субъектов, по отношению к которым применяются нормы материального и процессуального права. Результаты налогового администрирования оформляются в соответствующих процессуальных документах (декларациях, отчетах, справках и т.д.).

Отличительной чертой процессуальной регламентации является сведение к минимуму субординационного подчинения между органом и лицом, выполняющим налоговую обязанность, то есть императивных методов правового регулирования. Связано это с тем, что участники процесса администрирования налогов ограничены весьма узкими рамками и необходимость в применении властного распоряжения играет подчиненную роль.

Таким образом, для достижения положительного результата процесс налогового администрирования должен быть всесторонне и четко регламентированным. Важной частью такой процессуализации будет соблюдение одинакового подхода ко всем налогоплательщикам с целью исключения конкурентных преимуществ между ними.

По нашему мнению, критерии должны быть следующими: действия по уплате налогов должны быть одинаково понятны как налогоплательщику, так и уполномоченному органу, не должно существовать очевидных двусмысленностей, что повлечет уменьшение налоговых споров.

Чем более упорядочен налоговый процесс, тем эффективнее осуществляется мобилизация налоговых платежей в бюджет, упрощается порядок исполнения налогоплательщиками налоговых обязанностей, повышается прозрачность управленческой деятельности администрирующих налогов органов и увеличивается гласность совершения действий.

В свете сказанного, полагаем, что для совершенствования системы налогового администрирования необходимо провести преобразования в следующих направлениях:

- в области совершенствования юридической техники;

Следует детально и максимально понятно закрепить в законодательстве как действия лица, исполняющего налоговую обязанность, так и действия лица, занимающегося администрированием налогов. Это приведет к упрощению работы налогоплательщиков, снизит неопределенность некоторых правовых норм, и сократит «усмотрение» в их применении. Первое следствие отсутствия вышеуказанных процессуальных действий – коррупция, отсутствие реальной отдачи от принимаемых решений.

- в области процессуальной регламентации;

Необходимо упростить систему налоговой отчетности, существенно сократив ее объемы и структурировав ее.

- в области устранения законодательных пробелов;

Важно перейти от частных разъяснений налоговых и финансовых органов исполнительной власти по тем или иным вопросам применения налогового законодательства до внесения изменений в соответствующий закон к инструкциям по тем или иным вопросам налогового законодательства. Тем самым, сократить нормотворчество судебных органов.

– в области реализации прав и распределения обязанностей.

Государственные органы не должны превращаться из органа контролирующего, помогающего исполнению обязанности в орган карающий и наказывающий. Также стоит исключить возможность переложения обязанностей публичных органов власти на налогоплательщика. Главной целью налогового администрирования должно стать стимулирование положительной активности налогоплательщиков.

Необходимо отметить, что основным итогом совершенствования системы администрирования налогов является не только поступление денежных средств в бюджет, но и внедрение детально регламентированных процессуальных норм, которые могут воспрепятствовать налоговому произволу со стороны власти. Процессуальное законодательство направляет деятельность субъектов, допускает совершение определенных действий в строго определенных рамках.

Мобилизация налогов, вероятно, будет происходить только с ростом правосознания налогоплательщиков, прозрачности бюджетной системы, совпадении интересов налогоплательщиков и общественных интересов.

В связи с чем, сегодня на первый план выдвигаются вопросы построения в рамках администрирования налогов эффективной модели налогового стимулирования.

Правовое закрепление, использование и применение стимулирующих средств служит доказательством развертывания демократических процессов в обществе, доказательством избавления от «правовых пут», стесняющих правовую активность, развитие свободы личности, повышение ценности права для каждого.⁴

Установление и применение правовых стимулов в налоговом праве, в первую очередь, имеет своей целью достижение равновесия между личными и общественными интересами в налоговых правоотношениях.

В связи с чем, налоговые стимулы выполняют ряд таких важных функций как идеологическую, мотивационную, гарантирующую, воспитательную, информационную, а также функцию социального контроля.

Применительно к указанным функциям предлагаем следующие меры по оптимизации процесса налогового стимулирования как важного направления администрирования налогов.

Мотивационная функция налоговых стимулов заключается в воздействии, оказываемом нормативной налоговой информацией на внутренний мир человека: его интересы, потребности, цели, мотивы, волю и т.д.

4 См. Н.А. Гущина, Содержание обеспечительных средств российского права, „Право и политика“ 2005, № 2, с. 16.

Являясь мерами информационно-психологического характера, налоговые стимулы должны формировать у налогоплательщика побудительные мотивы правомерного сознательного социально-активного поведения.

Полагаем, что усиление действия мотивационной функции налоговых стимулов возможно в случае признания государством своей обязанности по обеспечению возвратного механизма налогов, выражающегося в форме обеспечения безопасности, обороноспособности, социальной защиты, повышения уровня благосостояния населения.

В настоящее время планируемое и фактическое исполнение налогов отражается в бюджетах различных уровней (федеральном, региональном, местном) и отчетах об их исполнении. Данной меры недостаточно. Необходимо оптимизировать процесс информирования населения о направлениях расходования собранных в виде налогов средств, в том числе, посредством демонстрации наглядных результатов их использования. Очевидно, основным инструментом в решении данной задачи будут являться средства массовой информации.

Мотивационная функция будет реализована только в случае воспитания у налогоплательщиков ответственности за финансирование общественных благ. К тому же, ощущая на себе бремя такой ответственности налогоплательщик скорее будет искать легальные способы снижения налоговой нагрузки, чем уклоняться от уплаты налогов.

Реализация *информационной функции* налоговых стимулов, по нашему мнению, также должна преследовать цель повышения открытости сведений для заинтересованных лиц (в частности, сведений о позитивных результатах применения тех или иных налоговых стимулов).

Воспитательная функция правового стимула также требует преобразований.

Данная функция выступает средством усвоения норм права, закрепляющего различные моральные ценности общества в виде системы принципов и норм.

Воспитывающее воздействие правовых стимулов проявляется как через отдельные механизмы (запреты, дозволения, поощрения, убеждения), так и посредством использования комплекса данных институтов. При этом, стоит признать, что поощрение более эффективно нежели чем применение санкций за неодобряемое государством поведение, поскольку следствием последних является снижение социальной активности.

Не вызывает сомнения, что поощрение является своеобразной благодарностью за совершенные одобряемых и важных для государства действий. Использование данного стимула имеет еще одну не столь явную, но наиболее значимую цель – стимулирование, суть которой в формировании дальнейшего позитивного заслуженного поведения как поощряемого, так и других лиц на совершение подобных действий. «Поощрение способно подтолкнуть на совершение одобряемого поступка неограниченное число лиц, либо на повторение поощряемым поступка».⁵

5 Ю.В. Голик, Позитивные стимулы в уголовном праве (понятие, содержание, перспективы), Москва 1994, с. 16.

По мнению Ю.В. Голика «поощрение способно служить самостоятельной гарантией порядка, стабильности и эффективности и., если поощрение заменить принуждением, то эффект может получиться обратным».⁶

Сказанное свидетельствует о необходимости закрепления понятия «налоговое поощрение» как на теоретическом так и законодательном уровнях, что несомненно усилит эффект данного налогового стимула и повлияет на реализацию налогоплательщиками налоговых обязательств.

Предлагаем следующее определение налогового поощрения – это стимулирующая мера материального характера, применяемая государством в случае совершения налогоплательщиком определенных действий или одобряемой и поддерживаемой государством деятельности, в развитии которых заинтересовано общество.

Одновременно, на наш взгляд, обоснованным будет упразднение налоговых льгот, закрепленных нормами действующего законодательства, в отношении субъектов хозяйствования, не предпринимающих мер к повышению инновационности своей деятельности вопреки проводимой государством финансовой политики.

Гарантирующая функция налоговых стимулов позволяет «наполнить реальным содержанием провозглашенные российским законодательством права человека и гражданина, соотнести их с той системой благ и теми процессами, которые происходят в современном обществе, являясь одним из средств механизма их реализации, претворения в жизнь».⁷

Так, конституционно закрепленное право на труд граждан Российской Федерации такой категорией как инвалиды реализуется посредством предоставления налоговой льготы предприятиям-работодателям в порядке норм статьи 239 Налогового кодекса Российской Федерации.⁸

В порядке норм статьи 219 Кодекса реализуются налоговые поощрения в виде изъятия из налогооблагаемой базы доходов налогоплательщиков, перечисляемых на благотворительные цели организациям образования, культуры, здравоохранения, спорта, а также религиозным организациям.⁹

Таким образом, следует признать данную функцию действенной в современных условиях.

Вместе с тем, заметим, что провозглашенный нормами законодательства такой налоговый стимул как инвестиционный налоговый кредит, имеющий своей целью помочь налогоплательщику в осуществлении инвестиционной деятельности, сегодня не гарантирован государством.

За последние десять лет в стране не было выдано ни одного рубля инвестиционного налогового кредита. Причины неразвитости механизма инвестиционного налогового кредитования видятся, прежде всего, в невыгодных условиях его предо-

6 Там же, с. 18.

7 И.С. Морозова, Льготы в российском праве (вопросы теории и практики), Саратов 2002, с. 50.

8 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) // Собрание законодательства Российской Федерации от 07.08.2000 г. № 32. Ст. 3340.

9 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) // Собрание законодательства Российской Федерации от 07.08.2000 г. № 32. Ст. 3340.

ставления. Для устранения этих проблем, на наш взгляд, нужно значительно расширить сроки и облегчить условия кредитования, превратив данную форму льготы в реально действующий стимул инвестиций.

Расширить возможности получения инвестиционного налогового кредита также возможно за счет включения в сумму кредита кроме налога на прибыль и других региональных налогов до 50 процентов налоговых сумм, уплачиваемых предприятием, при условии использования налогового кредита для освоения инновационных технологий реального производства.

Предоставление государством налоговых стимулов должно иметь твердые гарантии достижения требуемого результата, что возможно только посредством продуманных, взвешенных шагов по внесению последовательных изменений в налоговое законодательство.

Функция социального контроля является одной из основополагающей для налоговых стимулов.

В рамках данной функции налоговые стимулы играют роль косвенных регуляторов поведения индивидов, включающих в себя разнообразные формы воздействия на нежелательные для государства проявления человеческой деятельности.

На наш взгляд, вектор реализации данной функции в современных условиях должен быть направлен на сферу незаконного снижения налогового бремени посредством уклонения от уплаты и обхода налогов.

При описании моделей поведения налогоплательщиков по отношению к уплате налогов принято выделять:

- стандартный метод уплаты налогов в установленном законом порядке;
- оптимизацию налогов;
- обход налогов;
- уклонение от уплаты налогов.¹⁰

В силу наличия у последних криминогенной составляющей, такие модели поведения как обход налогов и уклонение от уплаты налогов являются нежелательными для государства, поскольку происходит недофинансирование бюджетов в результате противоправных действий налогоплательщиков.

Представляется, что инструментами воздействия на подобное нежелательное для государства поведение налогоплательщика может стать снижение налоговых ставок по отдельным налогам с одновременным увеличением количества дополнительных льгот.

Автором предлагается расширить имеющийся перечень налоговых льгот. В том числе, осуществить возврат действовавшей до 2002 года инвестиционной льготы по налогу на прибыль (снижение налога на прибыль в размере инвестиций, но не более 50 процентов от суммы налога, причем для отдельных отраслей промышленности размер льготы мог достигать 100 процентов). Отказаться от унификации ставок НДС, проводить дифференциацию категорий налогоплательщиков, и сни-

10 М.В. Карп, Налоговый менеджмент в специальных налоговых режимах, Москва 2004, с. 19.

жать НДС до 10–12 процентов в депрессивных, отстающих отраслях при условии заключения инвестиционного соглашения с налоговыми органами; освобождение от налогов на прибыль и на имущество вновь созданные предприятия в определенных с точки зрения приоритетности развития отраслях на 2–3 года, при условии отнесения прибыли на развитие производства (так называемые налоговые каникулы).

Заметим здесь, что процесс правового регулирования налоговых стимулов должен быть подвижным – вводимые или упраздняемые налоговые стимулы должны соответствовать изменениям политической и экономической ситуации в государстве.

Данные изменения невозможны без разработки методики определения эффективности налоговых льгот. Отдельными авторами-экономистами предлагаются различные критерии эффективности той или иной налоговой льготы,¹¹ единой методики оценки не существует.

Представляется, что данная методика должна быть разработана на уровне Правительства Российской Федерации и должна базироваться на оценке прямых потерь бюджета от вводимых льгот и получаемого косвенного эффекта – прироста инвестиций в развитие той или иной отрасли экономики.

На наш взгляд, указанные предложения относительно направлений совершенствования эффективной модели налогового стимулирования являются первым шагом к законотворческой процедуре, вопрос на будущее состоит в том, какова окажется реальность.

Вместе с тем, наряду с правовыми способами воздействия на общественные отношения существуют неюридические способы – идеологические, психологические, духовное воздействие, также играющие немаловажную роль в поведении людей в обществе. Было бы заманчиво только в рамках юридической науки решить все вопросы, связанные с администрированием налогов, но, к сожалению, данная проблема имеет комплексный характер, затрагивает различные стороны человеческой деятельности, а потому можно говорить лишь о наиболее эффективном в данном случае использовании методов юридической науки для решения задачи повышения эффективности экономики посредством налогового администрирования.

Abstract

This article presents a complex theoretical and legal analysis of the problems in regulation of tax and tax administration. The authors of the article have tried to analyze legal acts about law stimulus and tax stimulus in the Russian tax law. The paper shows the most important activity of tax administration and development its system in Russia.

11 А.Н. Федоров, Налоговое администрирование и стимулирование инвестиционной активности крупнейших налогоплательщиков, Нижний Новгород 2010, с. 98–105.

Влияние фискальных критериев на финансовое планирование в единицах сектора публичных финансов

Władysław Grześkiewicz¹

1. Пределы роста долга сектора публичных финансов

В начале этой статьи нужно задать себе вопрос – существует ли предел роста публичного долга? Естественно, эту проблему следует рассматривать не только с точки зрения финансового права, но также в категориях более относительных, чем абсолютных. Вопрос о пределах роста публичного долга является существенным потому, что этот рост влечёт за собой экономические последствия, такие как риск неплатёжеспособности. Отношение публичного долга к ВВП, использованное на макроэкономическом уровне и отношение долга к доходам на уровне единиц территориального самоуправления, отражают представление о текущих тенденциях и риске невыполнения обязательств по уплате долга. Недавние опыты стран с высокой задолженностью говорят о наличии ещё одной издержки: высокий публичный долг может привести к «заколдованному кругу» и чрезвычайно затруднить ведение фискальной политики.²

В настоящей статье автор хочет обратить внимание на роль программно-целевого бюджета как форму рационализации планирования и выполнения расходов с учётом фискальных критериев.

Чтобы повлиять на динамику отношения публичного долга к ВВП, кроме отказа от уплаты долга, можно использовать другие инструменты. Однако меры, пред-

1 Collegium Mazovia Инновационная высшая школа г. Седльце (Польша).

2 В польской экономической литературе часто употребляется понятие «Фискальная политика» как синоним понятия «бюджетная политика» – L. Oręziak, *Finanse Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, с. 45 и след.

усмотренные для поддержки роста дохода могут быть трудными в применении, так как при высоком уровне публичного долга мы не можем использовать традиционные инструменты фискальной политики – увеличение расходов или снижение налогов, так как они увеличивают дефицит. Рост можно поддержать благодаря реструктуризации расходов государства и налогов, без увеличения дефицита, тем самым сократить прирост публичного долга, а также расходов по его обслуживанию.

В доктрине можно встретиться с мнением, что правительство должно испытывать отвращение к риску, которое должно проявляться не только в принятии публичного долга, но также в других сферах деятельности публичных властей. Отношение к риску может подвергаться изменениям, напр., в ситуации появления профицита бюджета, центральная власть может быть готова взять на себя большой риск управления публичным долгом.³ Объем государственного публичного долга и задолженности сектора публичных финансов представляют таблицы 1 и 2.

Таблица № 1. Государственный публичный долг за 2008–2010 гг.

Государственный публичный долг	2008			2009			2010		
	млн зл.	%ВВП	динамика	млн зл.	%ВВП	динамика	млн зл.	%ВВП	динамика
	597.764,4	46,9	113,3	669.876,4	49,9	112,1	747.906,3	52,8	111,6
ВВП	1.275.432,3		108,4	1.343.656,5		105,3	1.415.514,4		105,3

3 См. К. Marchewka-Bartkowiak, Zarządzanie długiem publicznym. Teoria i praktyka państw Unii Europejskiej, Warszawa 2008, с. 66; G. Wheeler, Sound practice in government debt management, „The World Bank” 2003, p. 78–79.

Таблица № 2. Задолженность сектора публичных финансов (после консолидации) за 2009–2010 гг.

Перечень	По состоянию на 31.12.2009	По состоянию на 31.12.2010	Изменения 2009–2010 гг.	
	в млн зл.			в %
Задолженность сектора публичных финансов	669.876,4	747.906,3	78.029,9	11,6
Задолженность правительственного сектора	623.592,0	692.362,4	68.770,4	11,0
Задолженность государственного сектора	622.389,8	691.210,7	68.820,9	11,1
Задолженность муниципального сектора, в т.ч.:	39.324,7	53.524,6	14.200,0	36,1
- единицы территориального самоуправления и их связи	36.371,3	50.576,4	14.205,1	39,1
- самостоятельные медицинские учреждения	2.916,5	2867,1	-49,4	-1,7
- муниципальные учреждения культуры	27,1	61,6	34,5	127,1
- прочие муниципальные юридические лица	9,7	19,5	9,8	101,1
Задолженность сектора социального страхования	6.959,8	2.019,3	-4.940,4	-71,0
Фонды управляемые Управлением социального страхования (ZUS)	6.959,8	2.019,3	-4.940,4	-71,0

Источник: Такой же как в таблице № 1, с. 195.

В Польше после 70-ого года XX века бюджетный дефицит и публичный долг следует считать постоянным явлением сектора публичных финансов. Темп номинального роста государственного публичного долга опережает темп роста ВВП (Таблица № 1). Чрезмерные бюджетные дефициты приводят к накоплению публич-

ной задолженности, следовательно, затрат по её обслуживанию.⁴ Растущая часть бюджетных расходов в следующие годы должна быть предназначена на эти издержки, что заведомо ограничивает возможности финансирования других целей.

Общественное согласие на большие дефициты обозначает согласие на то, что большая часть вытекающих из них отрицательных последствий ложится на будущие поколения, которые не могли повлиять ни на возникновение задолженности и её размер, ни на предназначение расходов, которые вызвали дефицит.⁵

2. Фискальные критерии в законодательстве Европейского Союза

Договор о функционировании Европейского Союза создаёт основы координации фискальной политики государств-членов ЕС. Он обязывает все страны избегать чрезмерного дефицита сектора правительственных и муниципальных учреждений⁶ и определяет способ поведения по отношению к тем странам, которые не соблюдают этого требования. Постановления Договора относительно процедуры, касающейся чрезмерного дефицита, учитывают бюджетные критерии, которые являются количественными фискальными правилами, касающимися состояния сектора правительственных учреждений и единиц территориального самоуправления.⁷ Они ограничивают размер планированного или действительного дефицита этого сектора к уровню 3% ВВП, долга к 60% ВВП.

В литературе можно встретить с мнением слишком либерального подхода по отношению к размеру публичного долга и бюджетного дефицита. Отсутствует также обоснование выбора уровня коэффициентов, эти величины были определены интуитивно, на основании опытов и видений желательного состояния публичных финансов.⁸ Считается, что они являются проявлением прагматического подхода, который применялся, когда были сформулированы положения Маастрихтского договора, определяющие принципы вступления в еврозону и правила её функционирования.

3. Понятие и критерии публичного долга в польском законодательстве

Польское законодательство предусматривает две главные процедуры действий, связанные с размером публичного долга. Первая из них относится к определению допустимого верхнего предела размера суммы государственного публичного долга. Конституция Республики Польша⁹ в ст. 216 абзац 5 определяет запрет по выдаче займов или предоставления гарантий и финансовых поручительств, вследствие которых государственный публичный долг превысит 3/5 стоимости годового валового

4 Примерно, обслуживание публичного долга в 2009 г. стоило бюджет государства 10,8%, а в 2010–11,6% его расходов в общем – примечание автора.

5 См. L. Oręziak, *Finanse ...*, с. 15; T. Zaleskiewicz, *Psychologia ekonomiczna*, Warszawa 2011, с. 240 и след.

6 ст. 126 консолидированной версии Договора о функционировании Европейского Союза (Dz.U. UE z 30 marca 2010 г. Nr 2010/C 83/01) (прежде ст. 104 TWE) по делу процедуры, касающейся чрезмерного дефицита.

7 H. Gronkiewicz-Waltz, *Europejska Unia Gospodarcza i Walutowa*, Warszawa 2009, с. 99.

8 L. Oręziak, *Euro nowy pieniądz*, Warszawa 2003, с. 37.

9 (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

внутреннего продукта. Государственный публичный долг или долг единиц публичного сектора охватывает также, между прочим, долг единиц территориального самоуправления (далее – ЕТС). В ст. 243 закона о публичных финансах¹⁰ от 23 августа 2009 г. был урегулирован также вопрос прироста долга ЕТС. В обеих ситуациях мы имеем дело с отдельными процедурами действий. Финансовые ограничения, выраженные в конституционной норме, являются проявлением присвоения равновесия публичных финансов, особенно защищаемым благом, предоставляя приоритет ценности равновесия публичных финансов, которая касается всего сектора публичных финансов, в том числе единиц территориального самоуправления. Ограничения эти не представляют собой ограничения финансовой самостоятельности гмины, не могут быть однако абсолютной ценностью.¹¹

В польской правовой системе были определены количественные фискальные критерии, как непосредственные, так и косвенные, оказывающие влияние на уровень дефицита бюджета государства и единиц территориального самоуправления.¹²

В соответствии со ст. 86 закона о публичных финансах в ситуации, когда стоимость количественного соотношения государственного публичного долга к ВВП превысит 50% и далее 55% и 60%, применяются санационные меры, которые рассчитаны на уменьшение или прямо ликвидацию дефицита бюджета государства, частично также на уменьшение расходов бюджета ЕТС. Целью второй процедуры является приостановление дальнейшей задолженности ЕТС путём противодействия управлению финансовой экономикой с растущим дефицитом.¹³ С самого начала функционирования трёхступенчатой модели территориального самоуправления, систематически растёт как уровень задолженности ЕТС в целом, так и отдельных их категорий. Существенное влияние на это состояние оказал высокий уровень реализации инвестиций, особенно связанных с использованием средств ЕС. Высокий уровень обязательств ЕТС, в связи с привлечением финансовых средств в собственный вклад, необходимый для реализации проектов и программ, финансируемых с участием средств ЕС, вытекает не только из возрастающего участия данных единиц в реализации этих проектов, но и с ухудшающейся финансовой ситуацией и отсутствием возможностей сэкономить собственные средства, в частности, для выполнения инвестиционных задач.

Опираясь на подзаконные нормы права, изданные на основании закона о публичных финансах, расширился каталог исполнительных титулов, относящихся к государственному публичному долгу.¹⁴ Отойдено было от употребляемого до сих пор понятия «ссуда» как *sensu stricto* неназванного договора из Гражданского кодек-

10 (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

11 См. Постановление Конституционного трибунала от 8.04.2009 г. № дела К 37/06 и постановление Конституционного трибунала от 29.10.2010 г. № дела P 34/08.

12 M. Wiewióra, Prawne ograniczenia w zaciąganiu kredytów i pożyczek przez jednostki samorządu terytorialnego w Polsce na tle rozwiązań stosowanych w wybranych krajach europejskich, „Materiały i Studia NBP” 2009, № 234.

13 Шире: M. Poniatowicz, J.M. Salachna, D. Perło, Efektywne zarządzanie długiem w jednostce samorządu terytorialnego, Warszawa 2010.

14 См. Распоряжение Министра финансов от 23.12.2010 г. об особом способе классификации исполнительных титулов, относящихся к государственному публичному долгу, в том числе к долгу Государственной казны, (Dz.U. Nr 232, poz. 1692).

са. К подробной классификации исполнительных титулов были зачислены обязательства с продлённым сроком платежа.¹⁵

Обязательства, отнесённые к долг ЕТС по новой формуле, в виде кредитов и ссуд, могут в значительной степени снизить кредитную способность, тем самым ограничить реализацию проектов, финансируемых за счёт средств ЕС.¹⁶ Сущностью предпринимаемых действий, направленных на ограничение уровня дефицита, является необходимость сбалансирования текущих доходов и текущих расходов. ЕТС могут планировать дефицит в ситуации, когда они в состоянии сэкономить операционный излишек, то есть, излишек имущественных доходов, увеличенных на бюджетный излишек прошлых лет и свободные средства над имущественными расходами.

Закон о публичных финансах ввёл иные урегулирования, ограничивающие свободу формирования финансовых инструментов:¹⁷

- 1) с 2011 г. был установлен принцип уравнивания бюджета единиц территориального самоуправления по операционной (текущей) части, допуская возможность покрывать дефицит за счёт бюджетных излишков прошлых лет и свободных средств. На основании ст. 242 закона о публичных финансах (далее сокращ.: з.п.ф.), орган образующий единицы территориального самоуправления не может утвердить бюджет, в котором планируемые текущие расходы превышают планируемые текущие доходы, увеличенные на бюджетный излишек прошлых лет и свободные средства (понимаемые как излишек денежных средств на текущем счёте, бюджета ЕТС, вытекающих из расчётов выпущенных ценных бумаг, кредитов и ссуд прошлых лет). Эта норма относится к состоянию на конец бюджетного года, в соответствии с которой, текущие расходы не могут превышать объём текущих доходов, увеличенных на бюджетный излишек прошлых лет и свободные средства.¹⁸
- 2) с 2014 года новым видом ограничения является т.н. индивидуальный коэффициент задолженности единицы территориального самоуправления

15 Согласно Постановлению Совета (ЕС) № 2223/96 от 25 июня 1996 г. о европейской системе национальных и региональных счётов в Европейском сообществе (Dz.U. z dnia 30.11.1996 г. L310/1) – к категории ссуд и кредитов относятся также соглашения о публично-частном партнёрстве, которые оказывают влияние на уровень публичного долга, ценные бумаги, которых обращаемость ограничена, договора продажи, в которых цену оплачивается частями, договоры лизинга, заключаемые с производителем или финансирующим, в которых риск и выгода, связанные с правом собственности переносятся на пользователя имуществом (вещей), а также неназванные договоры о сроке оплаты дольше года, связанные с финансированием услуг, поставок, строительных работ, которые вызывают экономические последствия похожие на договоры ссуды или кредита – примечание автора.

16 Верховная контрольная палата в апреле 2008 г. в «Информации о результатах контроля задолженности единиц территориального самоуправления, с особым учётом проблемы рефинансирования и совместного финансирования проектов, реализованных при финансовой поддержке Европейского союза» установила, что единицы территориального самоуправления берут обязательства, которые искажают фактическое состояние их задолженности путём принятия обязательств с продлённым сроком платежа.

17 E. Chojna-Duch, Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2012, с. 327.

18 Допускаются в качестве отклонения, высшие текущие расходы на сумму, связанную с реализацией текущих расходов при участии средств, происходящих из бюджета ЕС и не подлежащих возврату средств из оказанной помощи государствами-членами ЕАСТ (ЕФТА) в случае, если эти средства не были переданы в данном бюджетном году.

(или определяемый как коэффициент кредитной способности ЕТС). Конструкция ограничительного коэффициента погашения обязательств единицы территориального самоуправления, требующего осторожность при взятии новых кредитов и ссуд, или выпуска ценных бумаг, имеет целью лишить возможности взятия кредитов этими единицами, у которых нет кредитной способности.

Однако конструкция новых фискальных критериев имеет существенные недостатки, которые оказывают влияние на планирование и реализацию программно-целевого бюджета, и также Многолетнего финансового прогноза. К ним относятся, в частности:

- ограничение задолженности тем единицам, которые не получают излишков в текущем бюджете;
- ограничение возможностей взятия кредитов на инвестиции, несмотря на возможность их погашения в следующих бюджетных годах;
- необходимость перенесения расходов, связанных с обслуживанием задолженности ЕТС на следующие годы, что повлечёт за собой рост затрат на его обслуживание, большое обременение доходов.

Из формулы коэффициента задолженности, представленной в ст. 243 з.п.ф следует, что она зависит от многих переменных, вследствие чего проблемой становится планирование его величины в планированной и выполненной категории.

4. Правовое регулирование дефицита и публичного долга в польском законодательстве и нежелание ограничивать их

Согласно действующему з.п.ф., дефицит может выступать как дефицит:

- 1) сектора публичных финансов (ст. 7 абзац 1), являющийся отрицательной разницей между публичными доходами (ст. 5 абзац 2) и публичными расходами (ст. 6 абзац 1 п. 1), определяемой после исключения финансовых потоков между единицами этого сектора (ст. 7 абзац 2) и показанной в обосновании к бюджетному законопроекту (ст. 142 п. 6);
- 2) определяемый в Многолетнем финансовом плане государства (ст. 105 абзац 2 и 3) как дефицит бюджета государства в отдельных годах этого плана;
- 3) бюджета государства (ст. 113 абзац 1), определяемый в бюджете государства (ст. 110 п. 3) как разница между доходами бюджета государства (ст. 111) и расходами бюджета государства (ст. 112), подлежащий финансированию из источников указанных в ст. 113 абзац 3;
- 4) бюджета европейских средств (ст. 117), как разница между доходами и расходами бюджета европейских средств (ст. 118 абз.1), который не засчитывается в дефицит бюджета государства (ст. 118 абз.1) и подлежит финансированию в рамках отдельных кредитных потребностей государства (ст. 118 абз. 3);
- 5) бюджета единицы территориального самоуправления, определяемый в бюджетном постановлении ЕТС (ст. 212 абз. 1 п. 3) как планированная

разница между доходами и расходами бюджета ЕТС (ст. 217 абз. 1), который подлежит финансированию за счёт средств указанных в ст. 217 абз. 2.

В польском законодательстве предусматриваются следующие виды публично-го долга:

- 1) государственный публичный долг (ст. 216 абзац 5 Конституции РП и ст. 72–73 з.п.ф.);
- 2) долг Государственного казначейства (ст. 73 абз. 4–5 з.п.ф.);
- 3) долг единицы сектора территориального самоуправления (ст. 226 абзац 1 п. 6 з.п.ф.);
- 4) государственный публичный долг определяемый в Многолетнем финансовом плане государства (ст. 104 абзац 1 п. 8 з.п.ф.);
- 5) прогноз суммы долга ЕТС, определённый в долгосрочном финансовом прогнозе (ст. 227 абзац 2. з.п.ф.).

В Польше нет эффективного механизма общественного строя, на основании которого от правительства и органов территориального самоуправления можно было бы требовать предпринять действия в общественном (государственном) строе, правотворческие и экономико-финансовые действия в области публичных расходов, которые обозначали бы стремление к реформированию и рационализации публичных расходов.¹⁹ Предпринимаемые попытки рационализации расходов в Польше на уровне местной власти как эксперимент в сфере т.н. программно-целевого бюджета, проводились в рамках программы Партнёрство для территориального самоуправления (*Local Government Partnership Program*), указали на отсутствие условий и правовых инструментов перехода к новому бюджетному планированию.

5. Фискальные критерии программно-целевого бюджета публичного сектора

Идеей создателей программно-целевого бюджета было введение, через соответственно конкретизированные и иерархизованные цели управления публичными расходами в единицах сектора публичных финансов, для достижения определённых результатов, измеряемых с помощью определённых систем измерителей.²⁰ Программно-целевой бюджет по своей идее – это, прежде всего, инструмент управления публичными средствами, инструмент радикальной реформы публичных финансов.²¹ В рамках категоризации систем программно-целевого бюджетирования мы можем выделить целевое бюджетирование в широкой трактовке и в точной трактовке, в зависимости от степени, насколько информации о реализации задач связаны с финансированием. В широкой трактовке программно-целевым бюджетом является каждый бюджет, который представляет информацию о том, что бе-

19 С. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, с. 143 и след.

20 Т. Lubińska, А. Platonoff Lozano, Т. Strąk, *Budżet zadaniowy: racjonalizacja – przejrzystość – skuteczność*, „*Ekonomista*” 2006, № 5, с. 647.

21 Т. Lubińska (ред.), *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Warszawa 2009, с. 208 и след.

нефицары сделали или намерены сделать с предоставляемыми им денежными средствами. В точной трактовке целевой бюджет – это бюджет, который соединяет каждый прирост средств с приростом результатов или других итогов.²²

Программно-целевой бюджет по своей сути шире традиционного бюджета на т.н. целевую часть, на часть, которая будет нас информировать, на какие цели предназначаются публичные расходы и каких результатов можно добиться с помощью публичных финансовых средств. Эти расходы должны быть приписаны к соответствующим целям (задачам). Программно-целевая часть бюджета позволяет управлять им на всех этапах процесса бюджетирования, на этапе формирования бюджета и на этапе его реализации.

В бюджетных задачах учитываются как текущие расходы, так и расходы инвестиционного характера. На уровне задач, расходы на обслуживание публичного долга будут зачислены к экономической группе.

Следует заметить, что в Польше со второй половины 70-х годов XX в., попытки уравновесить расходы единиц сектора публичных финансов не приносят результата. Вышеуказанные тенденции ограничивая роста публичных расходов путём ликвидации некоторых расходов не дают результатов также и в западных странах. Концепция программно-целевого бюджета, заключающаяся в переходе к управлению публичными средствами, предназначенными на публичные расходы вместо их деления на публичные расходы, была признана сутью Нового публичного управления – *New Public Management (NPM)*.

Право Европейского Союза не возлагает на Польшу, как государство-члена ЕС, правовой обязанности ввести в правовую систему института программно-целевого бюджета. Однако в интересах Польши, как и других государств-членов, которые ввели программно-целевой бюджет для того, чтобы реформируя публичные финансы, позаботиться о современном методе планирования управления и контроля публичных расходов. На такую целенаправленность и необходимость указывают, прежде всего, те правовые решения, которые в этой сфере были введены в ЕС и те, которые являются существенными с точки зрения финансовых интересов Польши. Введение фискального регулирования служит трём основным целям.

Первой из них является защита общей валюты, осуществляемая односторонним инфляционным стимулом, из-за отсутствия финансовой дисциплинированности в одной из стран ЕС. Следующей целью введения фискальных урегулирований ЕС является минимизирование отрицательного влияния ослабленной фискальной политики на долгосрочные процентные ставки. Существенным критерием, принимаемым во внимание, должен быть риск неплатежеспособности стран-членов в ситуации, когда ЕС и её члены не отвечают за долг других государств-членов.²³

22 A. Schick, *The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time Has Come but Whose Implementation Has Not*, OECD, „Journal on Budgeting Volume 3” 2003, No. 2, p. 101.

23 P. Panfil, *Prawne i finansowe uwarunkowania długu Skarbu Państwa*, Warszawa 2011, с. 117.

6. Фискальные и временные критерии в Многолетнем финансовом прогнозе

Основные регулирования, касающиеся Многолетнего финансового прогноза были определены в ст. 226 з.п.ф.. Законодатель, кроме прогноза на каждый год внесения в МФП сумм глобальных доходов и расходов, требует отдельно учесть:²⁴

- 1) результат бюджета ЕТС, т.е. излишек или дефицита в ситуации несбалансированного бюджета и назначение излишка или способа финансирования дефицита;
- 2) сумму доходов и расходов, с учётом долга взятого и планированного; причём законодатель не определил, какими точными должны быть эти данные; однако желательно было бы учесть сумму долга, в приходах сумму возвратных доходов, т.е. образующих публичный долг (кредитов и ссуд), а также общую сумму безвозвратных доходов, напр., поступлений от приватизации. Согласно этому регулированию в МФП должны быть показаны источники расходов, связанные с уплатой долговых обязательств и прочие, напр., предоставленные ссуды.
- 3) суммы долга ЕТС, с учётом отношений, определённых в ст. 243 з.п.ф., и способ финансирования уплаты долга.

В ЕС расходы планируются как на долгосрочный период (7 лет), так и на 1 год. В обеих ситуациях соблюдаются лимиты роста расходов и благодаря этому, расходы и доходы уравновешены. В финансовом планировании, касающемся публичных расходов, можно ввести лимитирование роста публичных расходов, принимая его как правило, а не как временное средство. На уровне ЕТС многолетний финансовый прогноз должен выполнять роль близкую к Многолетнему финансовому плану государства.²⁵ Составление и принятие многолетнего финансового прогноза с 2011 года является обязательным для каждой ЕТС (ст. 122 абз. 2 з.п.ф.). Тем не менее, при отсутствии его директивности, определённые качества, принятые в нём, остаются действующими в годовом бюджетном планировании. От многолетнего финансового прогноза требуется, чтобы был он реалистическим, т.е., должен он опираться на предпосылки, предоставляющие возможность реальной оценки формирования финансовой ситуации данной ЕТС в период, которого касается многолетний финансовый прогноз.

Оценка принятых критериев оценки будущей финансовой ситуации ЕТС принадлежит органу образующему ЕТС. Интервал времени многолетнего прогноза содержит два элемента: элемент постоянный и относящийся к периоду бюджетного года, а также текущий элемент, охватывающий, по крайней мере, всего три последующие года после первого бюджетного. В свою очередь, в многолетнем финансовом прогнозе лимит расходов может определяться исключительно на один или два года, что приводит к ограниченности относительно времени многолетнего финан-

24 J.M. Salachna, Stan aktualny i perspektywy zmian wieloletniej prognozy finansowej jednostki samorządu terytorialnego w Polsce, в: E. Ruśkowski (ред.), Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej, Białystok 2011, с. 133 и след.

25 L. Patrzalek, Finanse samorządu terytorialnego, Wrocław 2010, с. 120 и след.

сового планирования. Согласно ст. 227 абзац 2 з.п.ф. план взятия обязательств, связанных с покрытием бюджетного дефицита ЕТС может продолжаться один или два года, т.е. также как прогноз суммы долга. Уплата суммы долга может быть установлена на значительно дольше период времени, уплата по частям взятых кредитов может быть установлена даже на срок 30 лет. Многолетний финансовый прогноз ЕТС не обязан учитывать установлений, вытекающих из Многолетнего финансового плана государства, в котором содержатся установления о размере субвенций и бюджетных дотаций для ЕТС.

7. Заключение

Институты многолетнего финансового прогноза и программно-целевого бюджета, введённые в систему финансового планирования ЕТС выходят за существующие до сих пор рамки годового подхода к их финансовой экономике. Инновационными следует признать решения, связанные с введением новых принципов финансового планирования, многолетнего финансового прогноза и программно-целевого бюджетирования. Таким образом расширилась прежняя сфера прогнозов задолженности и затрат по её обслуживанию. Единицы сектора публичных финансов, в рамках целевого планирования, вынуждены предпринимать активные действия по управлению местным долгом, стоя перед необходимостью его снижения, его диверсификации структуры, предоставляющей возможность снижения издержек публичных задач и рисков, связанных со взятыми обязательствами. Знание его положительных качеств является слишком ограниченным на разном уровне власти и исполнителей задач.²⁶ К существенным замечаниям относятся: отсутствие связи между элементами многолетнего финансового прогноза и основными положениями целевого бюджета;²⁷ отсутствие гармонизации системы финансового планирования ЕТС с многолетними программами и финансовыми проектами, напр., с основными положениями, вытекающими из Многолетнего финансового плана государства.

Abstract

The provisions of the new act on public finance on the local government entities' level introduced new institutions of long-term financial planning in public finance entities such as the long-term financial prognosis and performance budgeting. The essence of performance budgeting is to implement the management of public expenses by setting properly specified and hierarchized objectives in order to obtain precise effects measured by specific measures.

The objective of this study is to show the influence of fiscal criteria on the adopted objectives, as the said criteria constitute an important link in the financial econo-

26 См. Ł. Hardt, M. de Jong, *Budżet zadaniowy jako narzędzie poprawy jakości rządzenia*, Program Ernst & Young, Warszawa 2011, с. 65 и след.

27 Шипе: С. Kosikowski, *op. cit.*, с. 482 и след.; J. Stankiewicz, *Problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, в: Е. Ruśkowski (ред.), *System prawa finansowego*, Tom II, *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, с. 304.

my of local government entities. Considering the high level of public debt and a lack of stability in current expenses of local government budgets, synchronising and coordinating the realisation of these objectives is a significant problem in the stage of objective formulation.

Методика формирования проекта закона о налоге

Валентина Иванова¹

При формировании законопроекта о конкретном налоге модель юридической конструкции налога применяется как основной прием юридической техники. Однако это не означает, что каждый элемент юридической конструкции налога соответствует элементу закона о конкретном налоге. Мы в корне не согласны с утверждением С.Г. Пепеляева об отождествлении элементов налога с элементами закона.² Правовая категория закона и правовая категория налога не могут быть равнозначными в силу своей различной правовой природы. Эти правовые категории имеют различные сферы проявления. Закон это форма выражения норм права, а налог это часть имущества налогоплательщика, принадлежащая государству в силу норм права, установленных государством. Поэтому при конструировании конкретного налога и оформлении необходимой для налогоплательщика информации о налоге в нормах закона надо исходить из структуры закона, которая включает преамбулу, общую и особенную части.

В содержании преамбулы налогоплательщику должна быть представлена информация, – с какой целью вводится конкретный налог. В частности это будет указание на формирование бюджета соответствующего уровня: федерального, регионального или местного, а также на возможность использовать устанавливаемый налог в качестве регулирующего, а в отдельных случаях указание и на особый порядок его действия, например, установление его на определенный срок, или в отношении ограниченного круга налогоплательщиков. Такие законодательные пояснения необходимы для налогоплательщика, так как вносят ясность по поводу формирования и осуществления налоговой политики государства.

1 Ульяновский государственный университет (Россия).

2 С.Г. Пепеляев, *Законы о налогах: элементы структуры*, Москва 1995, с. 5–7.

Формирование общей части закона о налоге

Общая часть законопроекта о конкретном налоге должна включать нормативное закрепление экономической основы установления этого налога. Формирование законопроекта начинается с определения вида налогоплательщика и презюмирования наличия у него источника налога при определенном объекте и предмете налога. Установление юридических характеристик налогоплательщиков, указание на источник налога, определение объекта налога и выделение предмета налога будут формировать общую часть закона о налоге. При этом три элемента юридической конструкции налога: источник налога, объект налога и предмет налога определяют наличие или отсутствие у налогоплательщика экономического основания устанавливаемого налога. Поэтому особое значение при установлении юридических характеристик налогоплательщика и определения его способности уплатить налог имеет учет не только юридической, но и фактической связи между налогоплательщиком и тем предметом налога, которым он обладает. А также наличием источника налога, который создается у него в результате обладания этим предметом налога. Для поступательного развития общества важно, чтобы налогоплательщики имели возможность уплачивать устанавливаемый налог самостоятельно и за счет собственных средств.

Законодатель, как правило, не указывает – из каких средств будет уплачиваться устанавливаемый налог. Поэтому в действующих законах о конкретных налогах элемент «источник налога» не проявляется. Этот элемент модели юридической конструкции налога необходимо учитывать законодателю при формировании юридической конструкции конкретного налога с той целью, чтобы установить налог, посильный для уплаты налогоплательщиками. При этом вполне справедливо, если законодатель будет исходить из того, что организации должны уплачивать устанавливаемый налог за счет дохода (прибыли) и налог не будет исчисляться из чистого дохода (нераспределенной прибыли), образуемого в том налоговом периоде, в котором получен налогооблагаемый доход (прибыль) как объект налога. И только в исключительных случаях, когда налогоплательщик умышленно занижает доход (прибыль), или скрывает иные объекты налога, то есть совершает налоговое правонарушение, необходимо предусмотреть уплату налога за счет его капитала, то есть имущества налогоплательщика: нераспределенной прибыли, основных фондов, а также за счет финансовых инструментов – заемного капитала, акций, облигаций. При установлении в качестве налогоплательщиков физических лиц законодатель должен предусмотреть уплату устанавливаемого налога из их собственных средств. Это позволит государству осуществлять заявленную политику повышения благосостояния населения.

Установление юридической связи между налогоплательщиком и предметом налога на основе действующих норм права переводит этот предмет налога в объект налога. Например, регистрация и внесение в специальные реестры строений, земельных участков, транспортных средств, бухгалтерский учет в установленном порядке прибыли организаций, дохода физических лиц. Объектный состав налога должен быть, по-видимому, однородным и иметь такие характеристики, которые позволят сгруппировать, возможно, и различные предметы, в достаточно оформ-

ленную совокупность и назвать ее объектом налога. Это позволит четко определить сферу, в которой этот объект проявляется. Например, транспортный налог имеет объект налога, – транспортные средства. В то же время этому объекту налога соответствует предмет налога, включающий автомобили, самолеты, яхты и некоторые другие. В качестве негативного примера можно привести проект закона о налоге на недвижимость, где называются два объекта налога – строения и земельные участки. Юридическая конструкция планируемого налога размыта и не конкретна, так как налог, по нашему мнению, должен иметь один объект, а предмет налога может быть множественным. В проекте нет четкости в определении характеристик предмета налога, а именно они позволяют выделить юридическую связь между налогоплательщиком и предметом налога и на этой основе выделить объект налога. При этом и разработчики законов о налогах, и законодатель, как правило, не учитывают наличие этих двух самостоятельных элементов юридической конструкции любого устанавливаемого налога – предмета налога и объекта налога.

Формирование особенной части закона о конкретном налоге

Особенная часть закона о конкретном налоге должна включать юридические характеристики элементов, определяющих порядок исполнения обязанности по уплате налога, а также элементов, указывающих на какие-либо особенности уплаты устанавливаемого налога. Эти две группы элементов юридической конструкции налога различаются тем, что первая группа устанавливается обязательно для каждого налога, вторая же может не устанавливаться вовсе.

К первой группе элементов юридической конструкции налога, образующих особенную часть закона о налоге относятся: налоговая база, ставка налога, характеризующие их масштаб налога и единица налога; налоговый период; порядок исчисления налога, порядок уплаты налога, сроки уплаты налога и способ уплаты налога. Эти элементы характеризуют особенности развертывания и реализации налогового правоотношения по уплате налога – налогового обязательства. Вторую группу элементов, которая вносит особенности в осуществление налогового обязательства, составляют три элемента юридической конструкции налога – отчетный период, налоговая льгота и налоговое освобождение.

Следует обратить внимание на то, что в особенной части закона элементы юридической конструкции налога будут устанавливаться не только материальными, но и процессуальными нормами.³ Так элементы юридической конструкции налога «порядок исчисления налога» и «порядок уплаты налога» устанавливаются процессуальными нормами, регулирующими определенную процедуру, которая обеспечивает, в конечном итоге, реализацию норм, закрепляющих такие элементы, как: ставка налога, налоговая база, налоговый период и другие. В то же время, эти нормы являются не охранительными, а процедурными.⁴

Формирование особенной части закона о конкретном налоге представляет особую сложность. При выборе значений элементов, образующих группу элементов,

3 И.И. Кучеров, К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов, „Финансовое право” 2010, № 1, с. 22–27.

4 А.В. Демин, Общая теория налогово-правовых норм, Москва 2012, с. 244.

определяющих порядок исполнения обязанности по уплате налога, следует учитывать их связь с другими элементами юридической конструкции налога и зависимость от их значений.

Нормативное закрепление юридических характеристик элементов подгруппы включающей налоговую базу и ставку налога, взаимосвязанных масштабом налога и единицей налоговой базы, является наиболее ответственным моментом законотворчества, так как они определяют тяжесть налогового бремени. По мнению А.Н. Козырина, ставка налога отличается значительной подвижностью и может применяться для налогового маневрирования. В связи с чем, она обеспечивает мобильность финансового законодательства и позволяет быстро и эффективно осуществлять смену приоритетов в экономической политике.⁵ Юридическая характеристика элементов «налоговая база» и «ставка налога» содержится в одной ст. 53 Налогового кодекса РФ. Так как они относятся к основным элементам, то должны быть четко выражены в отдельных нормах, содержащихся в самостоятельных статьях закона.

Полагаем, что будет предпочтительнее для законодателя вначале определиться с юридическими характеристиками налоговой ставки, так как это определит ту часть имущества налогоплательщика, которую он должен будет передать в бюджет государства.

Определяя налоговую ставку конкретного налога, законодатель должен учитывать ее связь с такими элементами юридической конструкции налога как объект налога, предмет налога и налоговая база. Например, устанавливая прибыль и доход, соответственно, объектами налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц, законодатель должен предполагать, какая часть прибыли (дохода) должна оставаться в распоряжении налогоплательщика и достаточно ли этого для покрытия расходов и развития налогоплательщика. В имущественных налогах должен учитываться размер налоговой базы, то есть стоимость тех материальных объектов, с которыми связано налогообложение. Например, в налоге на недвижимость должна учитываться стоимость строения, земли, в транспортном налоге – мощность двигателя транспортного средства, которые составляют налоговую базу. Выбор равной, пропорциональной, прогрессивной или регрессивной ставки налога характеризует направление налоговой политики государства. При этом, по мнению классиков налоговой теории, более справедливым является прогрессивное обложение, хотя исчисление прогрессии не может быть свободно от произвола.⁶

Следующим основным элементом рассматриваемой подгруппы элементов юридической конструкции налога является налоговая база. Налоговая база связана с налоговой ставкой двумя вспомогательными элементами, – масштабом налога и единицей налоговой базы, которые создают условия для применения налоговой ставки к налоговой базе.

5 А.Н. Козырин, *Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики*, Москва 1993, с. 45.

6 А.А. Исаев, *Очерки теории и политики налогов*, в: *Финансы и налоги. Очерки теории и политики*, Москва 2004, с. 506–507; И.Т. Тарасов, *Очерки науки финансового права*, в: *Финансы и налоги. Очерки теории и политики*, Москва 2004, с. 285–287; С.И. Иловайский, *Учебник финансового права*, Одесса 1895, с. 144–145.

Свойства предмета налога как экономической основы налога отражаются в налоговой базе. Поэтому можно, отчасти, согласиться с мнением О.С. Жгарева, что налоговая база отражает экономическое основание налога.⁷ При конструировании конкретного налога законодатель будет неизбежно анализировать и представлять, – может ли предмет налога, предварительно определенный для этого налога, сопровождаться образованием налоговой базы.

Налоговая база связана системными связями с налоговым периодом и отчетным периодом, так как именно в указанные промежутки времени происходит ее полное или частичное формирование.

Для практического применения налоговой ставки к налоговой базе необходимо определить вспомогательные элементы юридической конструкции налога: масштаб налога и единицу налоговой базы.

Масштаб налога является характеристикой налоговой базы. В юридической конструкции каждого налога для налоговой базы устанавливается собственная характеристика. Так, в юридических конструкциях налогов: на доходы физические лиц, на прибыль организаций, на имущество физических лиц, земельного налога налоговая база имеет стоимостную характеристику, выражающуюся в денежном исчислении. Масштабом налога в этих случаях является национальная денежная единица – рубль. В другом случае, например, масштаб налога по транспортному налогу является физическая величина – мощность, выраженная в лошадиных силах и киловаттах. Итак, масштаб налога – это способ измерения налоговой базы в физических, стоимостных или иных единицах измерения.⁸

Масштаб налога не отделим от единицы налоговой базы. Л.В. Ходский считал, что единица обложения определяет относительную величину обложения, например, сколько копеек с одной десятины, какой процент дохода и т. п.⁹ Единица обложения служит для измерения объекта (а конкретнее – налоговой базы, прим. автора) и принимается как основа исчисления налога. Размер налога на каждую единицу обложения называется ставкой налога.¹⁰

Масштаб налога и единица налоговой базы, являясь характеристиками налоговой базы, сопровождают ее в норме права. Они так же являются связующим звеном между налоговой базой и ставкой налога. При формировании юридической конструкции конкретного налога следует избирать наиболее соизмеримые с характером и качествами налоговой базы масштаб налога и единицу налоговой базы. От выбора значений масштаба налога и единицы налоговой базы зависит выбор вида налоговой ставки.

Являясь вспомогательными элементами юридической конструкции налога, масштаб налога и единица налоговой базы, в ряде случаев, не выделяются законо-

7 О.С. Жгарев, *Налоговая база: понятие, виды и значение в системе элементов налогообложения*, Екатеринбург 2009, с. 7.

8 Д.В. Тютин определяет масштаб налога как характеристику предмета налога. С чем нельзя согласиться, см. Д.В. Тютин, *Налоговое право. Общая часть: курс лекций*, Москва 2008, с. 135.

9 Л.В. Ходский, *Основы государственного хозяйства: пособие по финансовым наукам*, Санкт-Петербург 1901, с. 91.

10 В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкина (ред.), *Советское финансовое право: учебник*, Москва 1982, с. 177.

дателем специально, а подразумеваются при закреплении юридических характеристик налоговой базы. Однако юридические конструкции отдельных налогов не могут быть полными без закрепления юридических характеристик масштаба налога и единицы налоговой базы. К таким налогам относятся, например, акцизы, водный налог, транспортный налог.

Следующая подгруппа элементов, вошедших в группу элементов, определяющих порядок исполнения обязанности по уплате налога, состоит из двух элементов: налоговый период и отчетный период. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Налоговый период относится к обязательным элементам и поэтому должен закрепляться в отдельной норме права с четким выделением временных границ. Его значение в том, что за этот промежуток времени у налогоплательщика образуется налоговая база, а в некоторых случаях, и источник, за счет которого уплачивается налог. Например, прибыль для налога на прибыль организаций является одновременно объектом налога, в соответствии со ст. 247 Налогового кодекса РФ, и источником налога, так как только уплата налога из прибыли не затронет иного капитала налогоплательщика (оборотных средств, основных средств) необходимого ему для развития. Налог на доходы физических лиц так же уплачивается за счет полученного дохода, который одновременно является объектом налога, в соответствии со ст. 209 Налогового кодекса РФ, и источником налога. Однако не всегда налоговый период связан с образованием источника налога. Так по имущественным налогам такой связи между налоговым периодом и источником налога нет, так как в этом случае налог уплачивается из отложенного капитала, а в отдельных случаях, когда у налогоплательщика нет никаких средств – за счет имущества, составляющего по действующему законодательству объект имущественного налога и являющегося одновременно предметом налога (объектом материального мира).

Продолжительность налогового периода должна быть достаточной для образования налоговой базы, так как именно по окончании налогового периода законодатель устанавливает срок уплаты налога. Поэтому при установлении налогового периода его необходимо рассматривать во взаимосвязи с такими элементами, как налоговая база, объект налога, предмет налога, источник налога и сроки уплаты налога.

Отчетный период относится к дополнительным элементам, и, казалось бы, не влияет на размер налоговой базы, рассчитанной в целом за налоговый период. Однако произвольно избираемые по длительности и располагаемые внутри налогового периода, отчетные периоды влияют на размер налоговой базы. Суммарное значение налоговой базы, исчисленное по отчетным периодам, не может соответствовать размеру налоговой базы, исчисленной по результатам налогового периода. Это связано с тем, что налогоплательщик не может предусмотреть всех возможных статей расходов, не включаемых в налоговую базу, а также успешности или, наоборот, убыточности бизнеса в следующем отчетном периоде. Таким образом, вводя отчетные периоды, законодатель повышает налоговую нагрузку на налогоплательщика. При внесении законопроекта о налоге субъект законодательной инициативы должен рассчитать и представить законодателю сравнительную таблицу с отраже-

нием налоговой нагрузки с применением отчетных периодов и авансовых платежей внутри налогового периода и без таковых. Такой подход важен с точки зрения установления справедливого налогообложения, учитывающего интересы налогоплательщика. Не произойдет в этом случае и завуалированного увеличения налогового пресса. Следовательно, отчетный период – это часть налогового периода за который образуется источник налога, позволяющий исчислить определенную часть налоговой базы и применить к ней ставку налога.

Ответственным элементом, способствующим исполнению обязанности по уплате налога, является порядок исчисления налога. Налоговое законодательство не дает полного представления о том, что входит в понятие порядка исчисления налога. Статья 52 Налогового кодекса РФ лишь указывает, на какие лица возлагается эта обязанность, это: налогоплательщик, налоговый орган или налоговый агент.

В юридической конструкции конкретного налога порядок исчисления налога выполняет важную роль, так как включает способы и приемы определения источника налога, выделения налоговой базы и применения к ней ставки налога. Источник налога необходимо определить для того, чтобы налогоплательщик располагал сведениями о том, за счет каких средств будет образовываться реальное денежное содержание исчисленной суммы налога. Налоговая база связана с исчислением налога потому, что представляет собой ту величину, к которой будет применена ставка налога для определения размера налогового платежа. В тех случаях, когда налогоплательщик имеет льготы, налоговая база рассчитывается с учетом налоговых льгот. Роль ставки налога в том, что она служит основным инструментом для изъятия из налоговой базы того количества имущества налогоплательщика, которое государство определило для себя возможным изъять в качестве перераспределения полученного национального валового продукта. Это та его часть, которую налогоплательщики передают для государственных целей, осуществляемых государством в интересах всего общества. Поэтому можно сказать, что при установлении порядка исчисления налога необходимо учитывать его связи с такими элементами, как источник налога, налоговая база, ставка налога и льготы.

Срок уплаты налога устанавливается для каждого налога индивидуально. Пункт 3 ст. 57 Налогового кодекса РФ гласит, что сроки уплаты налогов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. Исходя из нормы ст. 45 Налогового кодекса РФ, обязанность по уплате налога должна быть исполнена в срок, установленный законодательством о налогах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок, производится взыскание налога с организаций и индивидуальных предпринимателей в принудительном порядке, путем обращения взыскания на счета налогоплательщика в банке. С физического лица, не являющегося индиви-

дуальным предпринимателем, недоимка взыскивается в судебном порядке. В ряде Определений Конституционный Суд РФ сформулировал правовую позицию о надлежащем исполнении обязанности по уплате налога в срок. В целях надлежащего исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан самостоятельно, то есть от своего имени и за счет собственных средств уплатить соответствующую сумму налога в бюджет. При этом на факт признания исполненной налогоплательщиком обязанности уплаты налога не влияет форма уплаты – безналичными или наличными средствами; важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств. Платежные документы на уплату налога должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим.¹¹ Обращает на себя внимание указание Конституционного Суда РФ на тот факт, что налоги должны быть уплачены за счет собственных средств.

В действующем законодательстве по некоторым налогам предусмотрено несколько сроков платежей, исходя из суммы исчисляемого налога. Законодатель идет по пути увеличения сроков платежей для тех налогоплательщиков, которые уплачивают незначительную сумму налога, например, по налогу на прибыль организаций.

Итак, устанавливая сроки уплаты налога в юридической конструкции конкретного налога, следует исходить из соразмерности продолжительности налогового периода, необходимого для образования налоговой базы, с моментом внесения налогового платежа в бюджет. Нарушение этой закономерности влечет истощение капитала налогоплательщика, так как он вынужден уплачивать налог до завершения формирования налоговой базы, а также образования источника налога, то есть прибыли (дохода). Для каждого налога сроки уплаты должны устанавливаться не только с учетом интересов государства в регулярном пополнении бюджета, но и интересов налогоплательщика платить налог за счет образовавшейся прибыли (дохода), а не за счет отложенного капитала, в том числе – имущества.

Следующим элементом юридической конструкции налога рассматриваемой группы является способ уплаты налога, характеристики которого не закреплены каким-либо образом в общей части Налогового кодекса РФ. Однако способ уплаты налога является обязательным элементом и устанавливается для каждого налога в качестве организационно-технического приема исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога.

Практика современного российского налогообложения знает три основных способа уплаты налога:

- 1) кадастровый способ уплаты налога;
- 2) уплата налога у источника дохода;

11 Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда Российской Федерации, 22 января 2004 г. № 41-О, «Экономика и жизнь» 2004, № 2.

3) уплата налога по декларации.¹²

Кадастровый способ уплаты связан с ведением учета объекта налога и применяется в имущественных налогах. Так, ведется реестр жилых и иных строений, находящихся в собственности для уплаты налога на имущество физических лиц, земельный кадастр для налогообложения земельных участков, учет имущества организаций для исчисления налога на имущество организаций. В указанных случаях не представляется возможным определить, какой доход приносит это имущество. Поэтому при применении кадастрового способа уплаты налога его ставка не должна быть чрезмерно обременительной для налогоплательщика, а сроки уплаты налога должны устанавливаться таким образом, чтобы платежи осуществлялись регулярно и создавали равномерно распределенную в течение года налоговую нагрузку на налогоплательщика.

Уплата налога у источника дохода осуществляется до получения дохода налогоплательщиком, путем удержания у налогоплательщика сумм налога налоговым агентом. Например, так уплачивается налог на доходы физических лиц работодателем, акционерным обществом при распределении дивидендов физическим лицам. Налоговый кодекс РФ не дает понятие удержания. Полагаем, что под удержанием следует понимать изъятие налоговым агентом у налогоплательщика сумм налога, причитающихся к уплате в бюджет до выдачи последнему вознаграждения (заработной платы, дивидендов).

Уплата налога по декларации происходит после получения дохода налогоплательщиком. Декларация является отчетом налогоплательщика об исполнении обязанности по уплате налога в бюджет за конкретный налоговый период (отчетный период). Так уплачиваются налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, акцизы и другие налоги.

Поэтому, определяя для конкретного налога способ его уплаты, законодатель должен учитывать системные связи этого элемента юридической конструкции налога со следующими элементами:

- 1) ставкой налога по имущественным налогам, уплачиваемым кадастровым способом;
- 2) объектом налога, для имущественных налогов. Например, это важно для ведения земельного кадастра, реестра помещений, находящихся в собственности у физических лиц, транспортных средств, при кадастровом способе уплаты налога;
- 3) налоговой базой, формирование которой должно быть завершено к моменту уплаты налога, например, для налогов, уплачиваемых по декларации;
- 4) источником налога, особенно в том случае, если налог уплачивается агентом, например, при уплате налога на доходы физических лиц;

12 Ю.А. Крохина (ред.), Налоговое право России: учебник для вузов, Москва 2007, с. 55–56; С.Г. Пепеляев (ред.), Налоговое право: учебник, Москва 2003, с. 128–131.

- 5) сроками уплаты налога, чтобы обеспечить регулярное поступление налогов в бюджет.

Следующим элементом, участвующим в исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, является порядок уплаты налога, который представляет собой форму осуществления налогового платежа и устанавливается для каждого налога. Порядок уплаты налога связан с наличием следующих условий: 1) наличия у налогоплательщика денежных средств в национальной валюте и 2) учреждения, уполномоченного передать налоговый платеж в бюджет. Уплата налога может производиться в наличной или безналичной форме. Для организаций-налогоплательщиков установлен порядок внесения налоговых платежей в бюджет только в безналичной форме, перечислением с расчетного счета в обслуживающем их банке. При этом если у организации несколько расчетных счетов, она должна указать с какого из них будут перечисляться налоговые платежи. Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги как в наличной, так и в безналичной форме. В случае отсутствия банковского учреждения норма ст. 58 Налогового кодекса РФ разрешает уплачивать налог через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи. Действующее законодательство предусматривает уплату налогов, как разовой суммой, так и авансовыми платежами.

Порядок уплаты налога связан внутренними системными связями с такими элементами юридической конструкции налога, как налоговый период, отчетный период, налоговая база и сроки уплаты налога. Так если установлен относительно не продолжительный налоговый период, то устанавливается один срок уплаты налога по окончании налогового периода, и налог будет уплачиваться разовой суммой. Такой порядок установлен, например, для акцизов. Если налоговая база формируется за продолжительный налоговый период, то вводятся отчетные периоды, устанавливается несколько сроков уплаты налога, и налог будет вноситься не разовыми, а авансовыми платежами. Такой порядок установлен, например, налога на имущество организаций, налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц, которые имеют налоговый период один год, отчетные периоды различной продолжительности и уплачиваются авансовыми платежами. Итоговая сумма налога вносится с учетом авансовых платежей. Таким образом, порядок уплаты налога – это форма осуществления налогового платежа.

Итак, модель юридической конструкции налога, используемая законодателем в качестве приема юридической техники при формировании законопроектов о налогах, предоставляет ему полный набор элементов, необходимых для принятия полноценной юридической конструкции конкретного налога. Учет законодателем системных связей, образующихся между отдельными группами элементов в юридической конструкции конкретного налога будет упорядочивать законотворческую работу, определять последовательность введения того или иного элемента в юридическую конструкцию конструируемого налога.

Abstract

Article is devoted to a technique of formation of bills of taxes with application of model of a legal design of the tax as basic reception of legal technique. The author underlines the necessary quantity of elements of a legal design of the tax which unite for the legal technics in the groups interconnected by internal unity. The author offers the formation order on their basis of bills of concrete taxes.

Публичное финансирование политических партий: перспектива для Украины на опыте Польши

Ольга Коцюруба¹

«Демократия должна контролировать деньги, а не деньги демократию»

Мартин Валецки. Представитель Бюро демократическим институтам и правам человека ОБСЕ в Варшаве.

1. Введение

Финансирование политических партий из государственного бюджета путем предоставления дотаций и субвенций является сегодня определяющей чертой большинства государств. От публичного финансирования ожидается уменьшение коррупции, контроль процесса лоббирования, более ровная предвыборная борьба. К сожалению такая процедура до сих пор не закреплена в законодательстве Украины. Целью данной статьи является определение перспектив внедрения публичного финансирования в Украине на примере Польши. Для достижения указанной цели необходимо решить следующие задачи: проанализировать причины введения финансирования политических партий за счет бюджетных средств и стадии его становления; осветить основные преимущества и недостатки публичного финансирования политических партий, определить перспективы внедрения бюджетного финансирования в Украине.

1 Львовский национальный университет имени Ивана Франка (Украина).

2. Причины введения бюджетного финансирования политических партий

2.1. Рост расходов политических партий на ведение деятельности и осуществления предвыборной агитации

Решение внедрить бюджетное финансирование партий связывается с постоянно растущими затратами, особенно в сфере связей с общественностью (в частности на предвыборную агитацию) через средства массовой информации. Партия на сегодня не может обойтись без таких затрат, а отсутствие у них самостоятельных средств приводит в конечном итоге к поиску частных источников и необходимости впоследствии представление интересов поставщиков средств. Постоянный рост расходов политических партий, как основная причина необходимости использования публичных источников для их покрытия стало предметом исследования большинства специалистов в этой отрасли.² Приведенные М. Валецким примеры России, Польши и Украины, подтверждают, что официальные лимиты избирательных расходов, в случае их установки на низком уровне, на практике оказываются фикцией. Они не только не сдерживают неразрешенных расходов, их недостаточность подрывает доверие ко всей системе финансирования.

По данным исследований, расходы избирательных кампаний за последнее десятилетие выросли в 16 раз, поэтому их покрытия за счет собственных средств партии без теневого финансирования не представляется возможным.

2.2. Необходимость финансирования партий из разных источников

В литературе выделяют следующие проблемы, связанные с влиянием значительного частного финансового капитала на политические партии. Прежде всего это может разрушать неопределенность заранее результатов голосования, как основу предпосылку легитимности выборов. Деньги предоставляют возможность влиять на кандидатов и партии. Как отмечает Кевин Касас-Замора, когда политическая власть просто отражает экономическую власть, принцип «один человек, один голос» теряет свое значение и демократия исчезает. Процесс сбора средств обуславливает возникновение между частным донором и политической партией отношений по принципу *quid pro quo* (услуга за услугу), или как минимум продолжающегося конфликта интересов в будущем. Процесс политического фандрайзингу ставит под угрозу публичный интерес и автономию политической партии и приватизирует процесс принятия ими решений.³

Анджело Панебьянко подчеркнул, что именно плюрализм финансовых средств охраняет партии от контроля извне.⁴ М. Валецки пришел к выводам, что отсутствие различных источников финансирования (а не только источники затрат) на сегодня

2 M. Wałęcki, Pieniądze a polityka w Europie Środkowo-Wschodniej, в: M. Wałęcki (ред.), *Kulisy finansowania polityki*, Warszawa 2002, с. 50–57; I. Podobas, *Marketing polityczny a wzrost wydatków na kampanie polityczne*, в: M. Chmaj (ред.), *Finansowanie polityki w Polsce na tle europejskim*, Toruń 2008, с. 10–29; A. Ławniczak, *Finansowanie partii politycznych*, Warszawa 2001, с. 40–43.

3 K. Casas-Zamora, *Paying for democracy: political finance and state funding for parties*, Oxford 2004, p. 2.

4 A. Paniebianko, *Political Parties: Organization and Power*, Cambridge-New York 1988, p. 59.

является основной проблемой в странах Центральной и Восточной Европы и бывшего Советского Союза.⁵ Наряду с этим международная антикоррупционная организация Transparency International признала в 2000 году сомнительное финансирования политических партий одной из основных угроз демократии. Как отметил председатель организации Питер Ейджен, главные коррупционные скандалы, которые мы наблюдаем сейчас по всей Европе, не касаются личного обогащения, речь здесь идет о покупке доступа к созданию политики, и главной мишенью в этой игре являются политические партии.⁶

Важным для Украины является также предположение М. Пинто-Душинский, что в странах со средним заработком меньше чем 7000 долларов в год финансирование партий не может происходить исключительно с уставных взносов их членов. В таких странах финансирование политики всегда требует привлечения другого капитала. Подтверждением этой гипотезы, по мнению автора, является факт, что эти страны на таком же этапе развития как Великобритания в 19 веке, когда использование политических средств сопровождалось массовой покупкой голосов и коррупцией.

3. Становление публичного финансирования политических партий в Европе

Впервые финансирование политических партий из государственного бюджета было введено в Уругвае (1928 год), Коста Рике (1958 год), Аргентине (1955 год), Пуэрто Рико (1957 год) и Западной Германии (1959). С 1928 года и заканчивая последними сорока десятилетиями прямое государственное финансирование введено в около 50 странах мира, включая практически все страны Западной и Восточной Европы. Кевин Косес-Замора отмечает, что сегодня никакие другие методы, по отношению ограничения частного финансирования избирательных расходов и прозрачности финансирования партий не достигли такого широкого распространения во всем мире.⁷

K.S. Nassmacher выделяет несколько стадий становления бюджетных дотация для политических партий. Первым шагом (1954–1974) была, так называемая «стадия экспериментов» присущая Западной Германии, Австрии, Швеции и Италии 1954–1974 годов. С 1967 по 1982 год началась стадия расширения, и уже с 1982 по настоящее время – стадия приспособления.⁸ На этапе расширения определились направления использования партиями средств, в частности установление образовательных и исследовательских фондов партий и возмещения расходов на предвыборную агитацию. На стадии приспособления законодательно закрепляются гарантии получения партиями определенных средств в бюджетном законодательстве. Такие же стадии можно, по мнению Мартина Валецкого, очертить

5 М. Walecki, *op. cit.*, с. 57.

6 К. Casas-Zamora, *op. cit.*, p. 1.

7 К. Casas-Zamora, *op. cit.*, p. 4.

8 K.H. Nassmacher, Structure and Impact of Public Subsidies to Political Parties in Europe. The Examples of Austria, Italy, Sweden and West Germany, in: H.E. Alexander, Comparative Political Finance in the 1980s, Cambridge 1989, p. 238–239.

и в посткоммунистических странах.⁹ Среди этих стран только Украина не ввела непосредственных дотаций для политических партий (в Латвии бюджетное финансирование политических партий установлен с 2012 года, в Республике Молдова с 2013 года такое начнется).

4. Становление финансирования политических партий в Польше

Первичный закон о политических партиях, принятый после трансформационных процессов 1990 года не предусматривал отделения партий от государства, признавая финансирования политических партий их внутренним делом. Главной предпосылкой введение запрета на государственное финансирование в начале 90-х годов в Польше, Словакии, Чехии, Болгарии стал предыдущий негативный опыт, который был связан с доминированием коммунистической партии.¹⁰ После совещаний Круглого Стола в 1989 году законодатель постановил, что партии должны быть максимально отделены от государственных структур.¹¹ Однако, как отмечает М. Валецки, одним из ключевых аспектов финансирования партий в странах Центрально-Восточной Европы продолжает оставаться то, что партии, которые возникли вследствие распада старого режима, не имеют одинаковых финансовых средств. Факт, что коммунистическим партиям удалось оставить часть имущества, оказал значительное влияние на большинство стран региона. Специфические обстоятельства, сопровождавшие трансформацию в Польше, Венгрии, Болгарии и Румынии привели, что финансовый тыл коммунистических партий в значительной степени перешел посткоммунистическим партиям.¹² В результате партии предыдущего режима в дальнейшем черпают пользу из своей собственности (в том числе инвестиционные доходы).¹³ Первым шагом в становлении государственного финансирования в Польше стал закон о выборах 1993 года, в котором признавался возврат из государственного бюджета расходов парламентским партиям на избирательные кампании.

Интересным в данном контексте также решения Конституционного трибунала Польши от 20 декабря 1994 года, согласно которому «... финансирование политических партий из государственного бюджета является справедливым и допустимым – партии, в соответствии с принятой Польшей правовой модели является составной парламентской системы и ... имеют целью влияние на формирование государственной политики».¹⁴

Начиная с 1997 года в Польше продолжается интенсивный процесс упорядочения политических финансов. В абз. 2 ст. 11 Конституции Республики Польша 2 апреля 1997 закреплен принцип открытости финансирования политических пар-

9 M. Wałęcki, *op. cit.*, с. 70.

10 W. Sokół, Geneza i ewolucja systemów wyborczych w państwach Europy Środkowej i Wschodniej, Lublin 2007, с. 364–452.

11 M. Bidziński, *Finansowanie partii politycznych w Polsce. Studium porównawcze*, Warszawa 2011, с. 70.

12 L.T. Holmes, W. Roszkowski (eds.), *Changing Rules: Polish Political and Economic Transformation in Comparative Perspective*, Warszawa 1997.

13 M. Wałęcki, *op. cit.*, с. 59.

14 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 grudnia 1994 roku – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://konstytucja.e-prawnik.pl/orzeczenia-trybunalu-konstytucyjnego/orzeczeniek894-strona-7.html>.

тий. Размещение в разделе втором Конституции “Речь Посполита”, подчеркивает его основоположность для функционирования государства.

27 июня 1997 принят новый закон о политических партиях, который по сравнению с предыдущим значительно упорядочил систему финансирования партий. Закон выделял два вида дотаций: целевая предоставлялась на уставные цели партии (60% суммы дотации) и посубъектна предоставлялась партиям для покрытия понесенных избирательных расходов (40% суммы дотации). Первая предоставлялась партиям, набравшим 3% голосов. Дотация делилась на четыре части: в первый год каденции парламента 40%, в течение следующих трех лет 20%.¹⁵ Посубъектна дотация на возврат расходов на предвыборную агитацию предоставлялась в течение трех месяцев от подтверждения Верховным судом действительности выборов.

Недостатками этого закона были, в частности: отсутствие требования, относительно перевода средств исключительно на единый, открытый с этой целью банковский счет, отсутствие процедуры перевода неправомерно полученных средств на счет государственного бюджета, что привело к фактической «мертвости» такой нормы (подобную ситуацию наблюдаем и по сегодня в Украине), отсутствие санкций за непредоставление сведений об открытии счетов избирательного фонда.¹⁶

Следующим этапом благоустройства публичного финансирования политических партий следует считать принятие 12 апреля 2001 нового закона о выборах в парламент. Существенные изменения претерпел также раздел посвящен финансированию избирательных кампаний в выборах в органы местного самоуправления (20 апреля 2004 года) и раздел закона о политических партиях посвященный их финансированию.¹⁷ Изменились правила начисления суммы дотации на возврат средств потраченных на избирательную кампанию (в отличие от Украины дотации по законодательству в Польше имеют целевой характер, а субвенции не целевой). В 2001 году введена система, по которой сумма дотации рассчитывается путем умножения суммы депутатских мандатов на определенную законом квоту. Квота определяется путем деления общей суммы дотации на количество депутатских мандатов, а именно 560. Кроме дотации на возвращение предвыборной агитации в Польше введена субвенция по финансированию уставной деятельности партии. Субвенцию получают также партии, которые не преодолели избирательный барьер 5%, однако набрали хотя бы 3% голосов избирателей (коалиции политических партий для получения бюджетного финансирования должны набрать 6% голосов избирателей). Предоставления субвенции регулируется законом о политических партиях. Согласно статье 29 данного закона сумма годовой субвенции устоявшаяся на основании постепенной ступенчатой дегрессии, с разбивкой на количество голосов, соответствующих отдельным ступеням определенным в законе. Например, если партия набрала 11% голосов, квота годовой субвенции в пределах до 5% голосов будет наименьшей – 5,77 злотых за один голос, с 5 до 10% – 4,61 злотых за голос и 1% голосов будет определяться по следующей ступени (от 10 до 20% голосов), поэтому квота – 4,04 злотых за голос. Следующие ступени определены в законе – от 20 до 30% голосов

15 W. Sokół, *op. cit.*, с. 261–364.

16 M. Bidziński, *op. cit.*, с. 78.

17 M. Chmaj (ред.), *op. cit.*, с. 7.

(2,31 злотый) и более 30% голосов (0,87 злотых).¹⁸ Предложенная система стала предметом критики учитывая слишком высокие суммы квот (квота, чтобы стать такой как приведенная в примере пересматривалась в сторону уменьшения уже четыре раза (2001, 2005, 2008, 2010 годах), в первом варианте до 21 декабря 2001 года она начиналась с 10 злотых за один голос).¹⁹ Система обеспечивает государственный бюджет от чрезмерных расходов, однако как отмечает А. Горгул делает различия между «ценой голоса», что противоречит принципу равенства избирательных голосов.²⁰ Субвенция выплачивается лишь в случае подачи руководящим органом партии в Государственную избирательную комиссию до 31 марта заявления о выплате субвенции на данный год по форме, установленной Распоряжением Министра Финансов от 18 февраля 2003 года. Все средства субвенции перечисляется на специально созданный субсчет банковского счета партии.

5. Преимущества и недостатки публичного финансирования политических партий

По справедливому утверждению Кевина Косеса-Заморы никакой другой инструмент предупреждения политической коррупции не отягощен одновременно столькими ожиданиями и критикой как публичное финансирование политических партий.

К положительным чертам государственное финансирование партий можно отнести предотвращения коррупционных финансовым связям и повышения прозрачности в деятельности партий. Получая финансовые средства из других источников, партии охраняются от экономической зависимости от крупных частных доноров. Поскольку финансирование предоставляется из публичных фондов оно является полностью прозрачным.

Также публичное финансирование охраняет политическое равенство возможностей для участия в избирательных кампаниях. Субвенции предотвращают политическое доминирование групп со значительными экономическим ресурсами и позволяют честную конкуренцию, которая не зависит от финансовых возможностей сторонников.²¹ В авторитарных режимах отсутствие бюджетного финансирования толкуется как лишение оппозиции средств на ее деятельность.²²

Публичное финансирование политическим партиям необходимо для обеспечения существенной политической активности, а также увеличивает стабильность в деятельности партий путем предоставления им постоянного уровня доходов.

Однако, публичное финансирование политических партий имеет не только положительные черты. Прежде критические замечания возникают, по поводу фи-

18 Ставки подани відповідно до: Ustawy 13 grudnia 2010 roku o zmianie ustawy o partiach politycznych – [Электронный ресурс] – Режим доступу: <http://prawo.legeo.pl>.

19 M. Bidziński, op. cit., s. 104–122.

20 A. Gorgol, Prawne aspekty publicznego finansowania partii politycznych w Polsce i na poziomie europejskim, Lublin 2011, s. 249.

21 K. Casas-Zamora, op. cit., p. 4.

22 M. Wałęcki, op. cit., s. 86.

скального обременения налогоплательщиков для финансирования партийной деятельности.

Как показала практика публичное финансирование не заменяет полностью средств из частных источников, не преодолевает, а лишь ограничивает политическую коррупцию. Некоторые из наиболее серьезных скандалов, которые произошли именно в странах с обильным государственным финансированием, таких как Франция, Германия и Испания.²³ После внедрения публичного финансирования партии уже не уделяют значительного внимания уплате членских взносов и привлечению мелких доноров. Таким образом снижается влияние рядовых членов на принятие решений в партии.

Партии также привыкают к бюджетному финансированию, что приводит к потере ими автономии от государства. Также происходит «замораживание» партийной системы, ведь созданные партии, еще не получили государственного финансирования оказываются в более невыгодной финансовой ситуации.²⁴

Публичное финансирование может привести к етатизации и чрезмерной бюджетизации политических партий, направления партийной активности только на реализацию тех уставных целей от которых зависит предоставление государственной финансовой поддержки. В каждый раз меньшей степени, по мнению А. Горгула партии воспринимаются как формы самоорганизации гражданского общества и субъекты частного права. Зато все чаще их ассоциируют с публичными субъектами, целью которых является служение государству.²⁵

Также бюджетные проблемы в бедных странах постоянно приводят к замораживанию соответствующих выплат политическим партиям или их выплатой со значительным опозданием, что сводит на нет ожидаемые улучшения от внедрения бюджетного финансирования.²⁶

Отдельно остановимся на преимуществах и недостатках законодательного регулирования публичного финансирования политических партий в современной Польше. Данный анализ позволяет прийти к выводу, что положительный или отрицательный эффект от публичного финансирования зависит не от самого факта его внедрения, а от внесения в законодательство целого ряда контрольных процедур.

Заслуживают особого внимания установленные в законодательстве Польши требования по контролю за использованием бюджетных средств.

Партии обязаны подавать три вида отчетных деклараций. Первый из них касается источников финансирования политической партии и ее расходов, в том числе расходов Избирательного фонда. В случае не представления партией такой декларации или в случае не принятия такой декларации за нарушения допущенные партией последняя теряет право на получение субвенции течение трех последующих лет. Лишение права на бюджетную субвенцию происходит путем принятия судом решения по представлению Государственной Избирательной Комиссии. Такое ре-

23 M. Pinto-Duschinsky, *Financing Politics: A Global View*, „Journal of Democracy” 2002, № 4, Volume 13, p. 69–86.

24 K. Casas-Zamora, *op. cit.*, p. 4–5.

25 A. Gorgol, *op. cit.*

26 M. Pinto-Duschinsky, *Pieniądze a polityka...*, с. 94.

шение может быть обжаловано в Верховный суд, решение которого по делу является окончательным. И эта норма, в отличие от норм в некоторых других постсоциалистических странах далеко не мертва. Так, вследствие не принятия декларации за 2002 год потеряли право на бюджетное финансирование на три года три партии, набравшие достаточно большое количество голосов избирателей, а именно PSL, Unia Pracy, Stronnictwo Democrstyczne. В 2007 году партия, набравшая больше всего голосов избирателей потеряла право на получение бюджетной субвенции в размере 13 млн. злотых в год, вследствие того, что после продажи двух автомобилей за 21 500 злотых, партия внесла данные средства не на банковский счет, а в кассу партии, с которой они уходили в наличной форме.²⁷

Отчет партий об источниках использованных средств проходят детальную проверку как экспертами Государственной Избирательной комиссии, так и обязательной проверке независимыми аудиторами первичных документов. Именно такой детальный анализ позволяет выявить нарушения допущены партиями в области использования.

Второй вид отчетов политической партии перед Государственной избирательной комиссии это декларация о расходах субвенции из государственного бюджета. В случае не предоставления или не принятия такой декларации партия теряет право на получение субвенции в следующем календарном году.

Эксперт Instytutu Spraw Publicznych Ярослав Зберанек подчеркивает, что недостатком является общий характер формы отчета об использовании средств субвенции. Форма требует значительной детализации, что усилит прозрачность расходования публичных средств. В настоящее время отчет содержит только 5 категорий: расходы на Экспертный фонд (без какой-либо детализации); расходы на Избирательный фонд (без детализации); расходы на уставные цели (заработная плата (без детализации); расходы на материально-техническое обеспечение и энергию (без детализации); другие услуги, в том числе предоставляемые СМИ (без детализации); налоги и сборы; другие цели (без детализации); расходы понесенные вопреки требованиям предусмотренным законом о политических партиях.²⁸ Также по мнению эксперта норма закона должна требовать передачи Государственной избирательной комиссии не только самой формы отчета, но и первичных документов, необходимо также привлечение независимых аудиторов, как в случае проверки отчета об источниках расходов политических партий из избирательных фондов.

Политические партии в Польше за статьей 30 Закона о политических партиях также имеют обязанность направлять от 5 до 15% субвенции из государственного бюджета в Экспертный Фонд партии, средства данного фонда учитываются на отдельном субсчете партии. Средства Экспертного Фонда могут быть использованы на финансирование связанных с уставной деятельностью партии правовых, политических, социологических и общественно-экономических экспертиз.²⁹

27 M. Bidziński, *op. cit.*, c. 111.

28 J. Zbieranka, *Funkcjonowanie systemu subwencji z budżetu państwa dla partii politycznych w praktyce. Wyniki badań*, в: J. Zbieranka (ред.), *Subwencje z budżetu państwa dla partii politycznych*, Warszawa 2008, c. 53–63.

29 M. Chmaj, *Finansowanie partii politycznych*, в: M. Chmaj (ред.), *op. cit.*, c. 187–192.

К сожалению польское законодательство не определило рамки использования данного фонда. Не определено, кто может считаться экспертом, что привело на практике к фактам перевода средств за проведение так называемых экспертиз самим работникам соответствующей партии. В законе должна быть закреплена требования к субъектам, которые проводят экспертизы и процедура ее проведения. В подзаконном нормативно-правовом акте, например распоряжении Министерства финансов следует определить тарифные ставки вознаграждений.

Нормы, по отчетности за использование средств Экспертного Фонда требуют представления отчета только о факте его образования или ликвидации, а не о направлениях его использования, причем за не представление данного отчета санкций не предусмотрено. Такая правовой пробел приводит к тому, что часть партий вообще не образует Экспертного Фонда, а часть формально образовав использует его средства совсем другой целью. Законодательство должно также внедрять санкции за неиспользование для экспертизы законопроектов партии средств Экспертного Фонда, а использование для этого экспертов Канцелярии Сейма и Сената, что дополнительно отягощает государственный бюджет.³⁰

К недостаткам Польского законодательства следует отнести и отсутствие разграничения контрольных функций Высшей Палаты Контроля и Государственной избирательной комиссии.

Марек Хмай также высказывает ряд предложений для выравнивания финансового положения партий с сильной и более слабой поддержкой. В частности, по его мнению минимальная квота для партий, которые получают бюджетное финансирование и набрали небольшое количество голосов избирателей не должна быть меньше определенного в законе процента от квоты партии, набравшей наибольшее количество голосов, а также, в законодательстве следует установить максимальную квоту субвенции.

6. Перспективы внедрения бюджетного финансирования в Украине

Как и соседняя Польша украинское законодательство о политических партиях и их финансировании из государственного бюджета должно формироваться как на основе внутренних факторов так и внешних требований.

В течение двух последних десятилетий проблема финансирования политических партий и избирательных кампаний приобрела международное значение. Был осуществлен ряд попыток систематизации позитивного зарубежного опыта в этой сфере, которые нашли отражение, в частности, в Рекомендации Парламентской Ассамблеи Совета Европы 1516 (2001), Правилах финансирования политических партий, принятых Венецианской Комиссией 9–10 марта 2001 года, Рекомендации Rec (2003) 4 Комитета Министров Совета Европы государствам-членам относительно единых правил против коррупции в сфере финансирования политических партий

30 J. Zbieranka, op. cit., с. 65.

и избирательных кампаний от 8 апреля 2003.³¹ Практика выполнения Украиной этих требований Совета Европы в 2011 получила негативную оценку в ходе III раунда оценки выполнения взятых на себя обязательств GRECO (Группа государств против коррупции).

Рекомендации Совета Европы, по мнению А. Горгула, являются инструментом принудительной европеизации, имеющей целью приведение национальных предписаний о политических партиях к универсальным европейским стандартам.³²

В Украине была попытка введения финансирования политических партий из государственного бюджета. В 2003 году был принят Закон Украины «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины в связи с введением государственного финансирования политических партий в Украине». Данный нормативный акт определял как прямое государственное финансирование уставной деятельности политических партий так и возмещение затрат из избирательных фондов партий. Оба типа государственного финансирования предоставлялись только парламентским партиям / блокам, которые получили 3% голосов избирателей. Государственное финансирование уставной деятельности должно было начаться в январе 2007 года, а возмещение предвыборных расходов – уже после парламентских выборов 2006 года. Однако Разделом 2 Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 2008 год и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины» отменены все положения о государственном финансировании политических партий, введенные 2003.³³ Решением Конституционного суда Украины от 22 мая 2008 Раздел 2 этого закона был признан неконституционным, так как законом о государственном бюджете не могут вноситься изменения в другие нормативно-правовые акты. Однако законодательство Украины не предусматривает процедуры автоматического возврата предыдущей редакции закона в случае признания изменений в него неконституционными.

Как отмечается в отчете GRECO за 2011 год, о прозрачности финансирования политических партий в Украине возникла «ситуация юридической неопределенности, которую власти называют «юридической коллизией». С одной стороны, решение Конституционного суда имеет прямое действие, и положение об отмене государственного финансирования были отменены. Однако с другой стороны, при отсутствии законодательного акта, который возобновлял бы положение о государственном финансировании ... они остались не действующими».³⁴

По утверждению специалистов по сравнительному праву в сфере публичного финансирования политических партий, к сожалению, система отчетности в Украине содержит наименьшее количество ограничений для политических партий среди стран Западной и Восточной Европы. Политические партии лишь обязуются обнародовать в общегосударственных средствах массовой информации, однако

31 Д. Ковриженко, О. Чебаненко, Концепція змін до Законів України щодо підвищення прозорості фінансування політичних партій та виборчих компаній України, „Часопис ПАРЛАМЕНТ” 2009, № 2, с. 4.

32 А. Gorgol, *op. cit.*, с. 131.

33 Регулювання політичних партій в Україні: сучасний стан і напрями реформ. Розділ 4. Фінансування партій, „Часопис ПАРЛАМЕНТ” 2010, № 2, с. 56–58.

34 Третій раунд оцінювання GRECO. Оціночний звіт по Україні. Прозорість фінансування партій – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://komitet.in>, с. 7–8.

не предусмотрено никаких требований, относительно формы, содержания и сроков публикаций.³⁵ Как отмечает Мариуш Бидзиньски закон о политических партиях в Украине характеризуется «значительными неточностями, отсутствием комплексных и ясных правил и большим количеством пробелов, которые несомненно создают возможность легального и умышленного ведения нечестной бухгалтерии и накопления финансовых ресурсов с нарушением требований закона».³⁶ Такие выводы подтверждены цитированными выше рапортами по Украине Transparency International в 2011 году³⁷ и GRECO в 2011 році.³⁸ Transparency International определила, что в целом Украина не придерживается международных стандартов в сфере прозрачности финансирования политических партий, а отсутствие прямого государственного финансирования приводит к зависимости партий от частных доноров. Реформування системи финансирования политических партий определено организацией одним из приоритетных для преодоления коррупции.

7. Итоги

Указом Президента Украины «О Плана мероприятий по выполнению обязанностей и обязательств Украины, вытекающих из ее членства в Совете Европы», определено, что законопроект об общем финансировании партий должен быть разработан к середине 2013 г. Однако будет ли он полностью отвечать европейским стандартам, или учитывать преимущества и ошибки постсоциалистических государств Центральной и Восточной Европы, а в частности Польши покажет время.

Abstract

The article aims at analyzing reasons for introducing funding of political parties from the state budget and stages of its formation; providing comparative characteristics of different models of funding of political parties from the state budget; illustrating advantages and disadvantages of funding of political parties in Poland; identifying prospects of introducing budgetary funding in Ukraine.

35 National integrity system assessment. Ukraine 2011 – TORO Creative Union-Transparency International Contact in Ukraine – с. 204 – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.toro.org.ua>, с. 151.

36 M. Bidziński, op. cit., с. 154.

37 National integrity system assessment. Ukraine 2011 – TORO Creative Union-Transparency International Contact in Ukraine – с. 204 – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.toro.org.ua>, с. 151.

38 Третій раунд оцінювання GRECO. Оціночний звіт по Україні. Прозорість фінансування партій – [Електронний ресурс] – Режим доступа: <http://komitet.in>.

Multiannual Financial Framework as the European Union's Budgetary Discipline Tool

Magdalena Mosionek-Schweda¹

1. Introduction

The economic crisis that hit the United States of America has also affected Europe causing, among other difficulties, a cascading budget deficit increase in most of the member states of the European Union. This situation is not without significance for the EU preparing the financial framework for 2014–2020. The effects of the crisis have a twofold impact on the financial plans of the European Union, determining the shape and the direction of the expenditure in financing the priority fields and policies of the EU and the integrating countries, as well as reflecting on the joint budget revenue. The preparation of a seven-year financial plan to meet the expectations of both the European Union and the 27 member states is an extremely complicated task, especially considering the challenges the EU and its members are facing, including not only the global economic crisis but also the rapid development of emerging economies, adverse demographic trends, poverty alleviation, as well as the threat of natural and human-induced disasters, terrorism and organized crime. In the new financial framework, the EU institutions aim to develop a “smart European budget”, allowing the EU to fulfil its ambitions and achieve the objectives specified in the treaties and strategies, and its commitments towards the EU member states, at the same time avoiding the generation of an additional tax burden for citizens and enterprises.²

1 Torun School of Banking (Poland).

2 Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie komunikatu Komisji Europejskiej, „Przegląd budżetu UE”, COM(2010)/700, Bruxelles 2011, p. 1.

The aim of this paper is to present selected propositions of amendments to the Multiannual Financial Framework (MFF) for 2014–2020. These changes are still in the consultation stage and their final shape for the next seven years is due by the end of 2012.

2. The essence of the MFF

In accordance with Article 312 of the Treaty on the Functioning of the European Union, the Multiannual Financial Framework sets the financial dimension for the EU political priorities for a period of at least 5 years.³ Based on the implications of the MFF, the Council and the European Parliament plan the EU budget annually for the subsequent 12 months. The essence of the financial framework is to ensure that the EU expenditure is both predictable and subject to strict budgetary discipline.

The MFF has been in operation in the European Union since 1988, covering periods from 5 to 7 years. The first financial framework, of the Delors Committee, covered a five-year financial perspective (1988–1992). Starting from 1993 the consecutive financial plans have been established for the period of seven years focusing on the priority aspects in the functioning of the EU. The 1988–1992 financial perspective was primarily focused on activities aimed at establishing the European Single Market. The second financial framework (of the second Delors Committee) gave priority to the policies of cohesion and social affairs and to the introduction of the single currency. Another MFF for the years 2000–2006 included the most substantial enlargement in the history of the EU integration. In the present, fourth, financial framework (2007–2013) the priorities are sustainable economic development and competitiveness in order to create new jobs.⁴ From 2014 on, the priority of the uniting Europe will be a smart and balanced growth encouraging inclusion as in adopted in June 2010 Europe 2020 strategy.⁵

3. The structure of the 2014–2020 MFF

The table below shows the structure of the existing Multiannual Financial Framework and the proposition of the European Commission (EC) for another seven-year period of funding. The overall ceiling on the commitments proposed by the Commission for 2014–2020 is higher by 3.2% compared to the current program and amounts to 1 025 billion Euro. This amount was defined by multiplying the value of the last year liabilities of the current MFF (146.4 billion Euro) by the length of the funding period expressed in years (i.e. 7). It constitutes 1.05% of projected EU gross national income compared to 1.12% relating to the current MFF. Nearly a half of more than 1 trillion Euro will be used towards financing measures supporting smart and inclusive growth of the member states, including the implementation of the EU Cohe-

3 Art. 312, Treaty on the Functioning of the European Union, Official Journal of the European Union, C 83, 30.3.2010.

4 The Multiannual Financial Framework: questions and answers, European Commission Press Releases, MEMO/11/468, Bruxelles 29.06.2011.

5 Europa 2020 Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu, Komunikat Komisji Europejskiej, Bruxelles 2010, p. 5.

sion Policy objectives. Approximately one third of the planned funds will be used to finance the reformed Common Agricultural Policy. It is noteworthy that in the next programming the funds for the direct payments to farmers are reduced to the amount of 281.8 billion Euro (322 billion Euro in 2007–2013). The funding for activities designed for building a secure Europe (2% MFF), and strengthening the position of the EU in the international arena (7% MFF) has been increased. The administrative costs in the 2014–2020 period will represent approximately 6% of the total EU budget.⁶

Table 1. 2007–2013 MFF and 2014–2020 MFF
(EUR billions, according to the 2011 prices)

Commitment appropriations	2007–2013	2014–2020	Change
1. Smart and inclusive growth, of which:	445.5	490.9	10.2%
Competitiveness	77.8	114.9	47.7%
Infrastructure	12.9	40.0	209.7%
Cohesion	354.8	336.0	-5.3%
2. Sustainable growth: Natural resources, of which:	421.1	382.9	-9.1%
Market-related expenditure and direct payments	322.0	281.8	-12.5%
3. Security and citizenship, of which:	12.4	18.5	49.9%
Freedom, security and justice	7.6	11.6	53.0%
Citizenship	4.8	6.9	44.9%
4. Global Europe	56.8	70.0	23.2%
5. Administration, of which:	56.9	62.6	10.1%
Administrative expenditure of the institutions	48.4	50.5	4.2%
Total commitment appropriations	993.6	1 025.0	3.2%
as a percentage of GNI EU-27	1.12%	1.05%	X
Total payment appropriations	942.8	972.2	3.1%
as a percentage of GNI EU-27	1.06%	1.00%	X

Source: Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A budget for Europe 2020, Brussels 2011, p. 6; Investing in our future, The European Union's Financial Framework 2007–2013, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2010, p. 8.

6 Ibidem, p. 6.

The European Union also bears certain expenses that are not available for inclusion in the MFF because of their particular method of settlement (e.g. the European Development Fund), or target allocation (e.g. the Emergency Aid Reserve, the European Globalisation Adjustment Fund, the Solidarity Fund, the Flexibility Instrument, the emergency provision in the agricultural sector). In some cases, these measures are included in the annual EU budget based on the decision of the EU budgetary authority. The proposed expenditure to be excluded from the scope of the currently prepared MFF are the International Thermonuclear Experimental Reactor (ITER) and the Global Monitoring for Environment and Security (GMES). To justify this approach, the Commission indicated that the large scale of these projects, the technological challenges these involve and the fact that they do not relate to the EU only entities, would introduce uncertainties into the EU budget. All expenses incurred outside the MFF will amount to about 58 316 million Euro and must not exceed 0.06% of the EU gross national income (GNI).⁷

Presenting the MFF project for 2014–2020 in June 2011, the president of the European Commission stressed that the EU, having relatively the lowest total expenditure budget of all member states, aims to support the priority areas providing substantial and tangible benefits to the member countries and the EU as a whole. This is expressed, *inter alia*, by shifting part of the funds to new priorities and by reforming the EU policies so as to be able to meet future financial needs associated with the implementation of the Europe 2020 strategy.⁸

4. Reform of the sources of revenue to the European Union budget

The European Union has three types of expenditure funding sources:⁹

- Traditional resources (sugar sector levies, customs duties and agricultural levies);
- Resources based on VAT (part of a national VAT levied by member states at national level);
- Resources based on GNI of the member states.

The last of the above is now the main source of the EU funds (approximately 76% of total income). 12% of EU budget revenue comes from customs duties and levies, and 11% from the VAT resources. The remaining 1% comes from taxes paid by the EU staff and from various other sources (such as fines imposed on companies that breach competition law), as well as surplus amounts from previous years.

The current budget financing system has many opponents pointing to its complexity, partiality, excessive dependence on national contributions and the lack of a clear link between the income sources and the EU policies. In response to these

7 Ibidem, p. 5.

8 Remarks by President Barroso on the Commission's proposals for the 2014–2020 Multi-Annual Financial Framework, Speech/11/487, Bruxelles, 29 June 2011, p. 2.

9 The European Union Budget at a glance, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2010, p. 6.

allegations, the European Commission proposed a reform of the resources by introducing three major changes:¹⁰

- Resignation from complex systems for the acquisition of resources based on VAT (from 2014 on) – owing to this solution, the system of contributions will be simpler and more transparent;
- The introduction of two new sources of revenue: the financial transactions tax and a modified VAT – this will facilitate fiscal consolidation in the member states by reducing their contributions to the EU budget;
- Replacement of all existing adjustments by a simple and transparent system of flat rates related to the level of prosperity of the member states.

The decisions on the resources are taken unanimously by the Council after consulting the European Parliament. The new legislation entering into force requires ratification by all member states.¹¹

5. The changes in the EU financing of selected areas and policies

The new financial framework not only introduces changes in the amounts of expenditure allocated to the various priorities of the EU, but also provides for the use of new financial instruments. Among the European Commission's proposed instruments, the one deserving special attention is referred to as the "Connecting Facility Europe". It will be managed centrally by the European Commission and the funds allocated (40 billion Euro plus 10 billion Euro under the Cohesion Policy), will come from the new section of the budget. This facility will fund pan-European infrastructure projects in transport, energy and ICT.¹² The Commission also proposes that the beneficiaries of this fund could supplement the public funds they receive by using innovative financing tools, enabling them to accelerate and secure major investment projects. To this end, the Commission will cooperate with the European Investment Bank and other public investment banks to combine funding for such projects. The Commission intends in particular to promote the use of bond issue in financing the European Union projects.¹³

The proposed changes presented by the European Commission for the forthcoming financial perspective also involve the EU external policy and the pre-accession funding. It is planned to prepare an integrated Pre-Accession Instrument to cover all dimensions of the internal policy and to be run via state programmes accepted by the beneficiary countries. This fund will also be associated with the Structural Funds, Cohesion Fund and European Agricultural Fund for Rural Development. In addition, the Commission proposes the creation of the Facility Partnership for supporting public diplomacy, common strategies and promoting trade and regulatory convergence. Its aim will be to promote EU interests and to confront major global challeng-

10 Wniosek Decyzja Rady w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej, Bruxelles 29.06.2011, p. 1–8.

11 Ibidem, p. 14.

12 Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A Budget For Europe 2020, Bruxelles 29.6.2011, p. 15.

13 Ibidem.

es. The implementation of the Africa-Europe Strategy, adopted in December 2007, will receive financial support under the new pan-African instrument, focusing on the financing of the trans-regional and continental activities. In general, the EU external actions will be financed using nine instruments amounting to a total value of 96 249.4 million Euro.¹⁴

Changes in funding, as well as new goals and objectives, will be introduced to the Cohesion Policy after 2013. The amount allocated in the EU budget for funding this policy is 376 billion Euro. These funds will be concentrated on fewer priorities to effectively pursue the new goals related to the Europe 2020 strategy. The main criterion for receiving aid by the regions remains their prosperity level calculated in GDP per capita. A new category of regions, the so-called “Regions in transition” is to be introduced, with a GDP per capita expected to vary from 75% to 90% of the EU-27 average. Funds provided for these regions amount to 38.9 billion Euro. The wealthiest regions, with an average above 90%, will receive funds worth about 53 billion Euro. The greatest support (162.6 billion Euro) is to be directed to the poorest regions with GDP per capita below 75% of the EU average.

In order to increase the effectiveness of actions taken under the Cohesion Policy, new conditions will be introduced to encourage member countries to achieve the objectives of the Europe 2020 strategy. First, the state will have to meet the ex ante conditions, that is, the conditions preliminary to receiving funds, and next, the ex post conditions that make the payment of additional funds dependent on the results of the objectives implemented. One of the preliminary conditions is the transposition of the EU legislation in the field in which the funds are granted (e.g. to receive the funds towards energy efficiency, the state will have to have implemented the directive regulating the issue of building insulation). The states effectively meeting the objectives of the new strategy will be entitled to apply for additional funds from the 5% reserve from the entire 376 billion Euro. On the other hand, failure to reach the designated intermediate stages of the objectives of the Europe 2020 strategy may lead to the suspension of funds and poor performance in the implementation of programs may result in the withdrawal of the support granted.¹⁵

One of the most controversial changes in the new MFF is a European Commission proposal to set a limit to the absorption of funds on 2.5% of the GDP for particular member states, pooled from each of the years from 2014 to 2020, with the Commission applying corrections, should the economic growth of the country prove to be higher than calculated. The current term ceiling for a single state is 4% of GDP and no implementation of the correction mechanism has been considered. This was an important fact for Poland, as the growth rate of the Polish GDP was significantly underestimated in the budget for 2007–2013 in 2005. Based on long-term forecasts of the Directorate General for Economic and Financial Affairs (DG ECOFIN), the Commission estimates that in the 2014–2020 period Poland could receive more than 80 bil-

14 Silniejsza pozycja Europy na świecie dzięki budżetowi zewnętrznemu na lata 2014–2020, Komunikat Prasowy Komisji Europejskiej, Bruxelles, 07.12.2011.

15 Ibidem.

lion Euro.¹⁶ In operational terms, the Commission proposes to conclude Partnership Agreements with all member states to identify specific proposals for national reforms required to increase the impact of investments made under the Cohesion Policy.

6. Conclusions

The short-term priority for the European Union is now a successful exit from the economic crisis, which not only slowed the European economy and exhausted public budgets, but also revealed the basic problems and irregularities of the integrating Europe. The EU institutions and member states recognized the need to reformulate the priorities of the Union to enable it to face current and future challenges and the changing global market. The Europe 2020 strategy provides a smart and sustainable growth encouraging inclusion. The financial resources allocated by the European Union towards actions aimed at achieving the objectives of this strategy are not large but, according the principle of additionality, they are only to complement national resources, rather than replace them. The successful completion of the subsequent seven-year programming period depends largely on member states, on the capabilities and magnitude of their financial involvement in EU projects, their efficiency in the administration of funds received and the speed and effectiveness in the implementation of the necessary domestic reforms.

The 2011 European Commission proposals concerning the shape of the Multiannual Financial Framework for 2014–2020 take into account the negative consequences of the global crisis, but also the experience of the four previous EU financial perspectives. The final shape of the new MFF should be known within the next few months, but the assessment of their effectiveness will be possible only in the coming years.

Abstract

Nowadays, a short-term priority of the European Union is a successful recovery from the economic crisis which has not only slowed the European economy and ravaged the public budgets, but revealed also the basic problems and irregularities of integrating Europe. New Europe 2020 strategy will be financed by funds included in the Multiannual Financial Framework which was presented by the European Commission in June 2011. By the new financial framework, the EU institutions aim to develop a “smart European budget”, allowing the EU to fulfil its ambitions and achieve the objectives and its commitments towards the EU member states, at the same time avoiding the generation of an additional tax burden for citizens and enterprises.

The aim of this paper is to present selected propositions of amendments to the Multiannual Financial Framework for 2014–2020 which aims to ensure that the EU expenditure will be predictable and subject to strict budgetary discipline.

16 Polityka spójności po 2013 dostanie 376 mld euro, „Forbes” 27.09.2011, www.forbes.pl.

Cash Acquisition Program in the Budget of the Russian Federation, Justified Fear of Tax Crimes

*Liubov Pastushkova*¹

In the system of principles of the budgetary right the principle of reliability of the budget which means realness of calculation of planned incomes and expenses is allocated. The budget as the document turned into the future, contains calculation of incomes which are planned to receipt for the certain period of time, and also the planned volume of expenses on the allocated budgetary obligations. Indicators of reliability of planned incomes and budget expenses have the major value, for whether the budget will be executed according to the planned program or not as a result depends on it. Essential miscalculations in estimation of a profitable part of the budget, for example, at considerable exaggeration of volume of the means planned as tax incomes, will lead to a situation of a real shortage of the planned means and, accordingly, to insufficient financing of execution of budgetary obligations. In a question of maintenance of reliability of the budget the key factor is planning as an element of budgetary process and reliability of its indicators.

According to the current legislation, the federal budget is made and affirms for a period of 3 years – the next financial year and the planned period. As O.V. Boltinova writes, „in the conditions of market relations our state has departed from command-administrative system of management of the finances. However the basic principle of financial activity has remained a principle of planning. Without planning it is impossible to carry out financial activity of the state and municipal unions, to realize purpose-oriented programs, including priority social projects, to provide social stability of a society”.²

1 Voronezh State Agricultural University (Russia).

2 O.V. Boltinova, *The Budgetary right*, Moscow 2010, p. 125.

It is necessary to agree with A.S. Matnenko that legal regulation of relations of target-oriented budgetary planning at the moment has the separated and unsystematic character.³ The most general questions of planning of the budget are covered by the Federal law from 7.20.1995 №115 of the Federal Law "About the state forecasting and programs of social and economic development of the Russian Federation". In the budgetary code of the Russian Federation there is article 174.1 is given for questions of forecasting of incomes of the budget. Except listed, relations of planning of incomes of the budget are regulated by some sublegislative regulatory acts.

In a science of the financial right there is no uniform understanding of a category "planning". Let's lead some approaches to definition of the given concept. So, A.E. Lunev believes that planning covers "actions on scheduling, and also on the organizational management providing bringing of planned targets to executors, working out and realization of the measures promoting execution of the plan, control over a course of carrying out of the plan".⁴ This definition is represented extremely wide on its volume, including not only drawing up actually the plan, but also components of administrative activity on maintenance of execution of the plan that take place to be at a stage of carrying out of the budget, not at a stage of its drawing up.

Some authors consider budgetary planning as "the major part of the financial planning, subordinated to requirements of a financial policy of the state, an economic component of which is the centralized distribution and redistribution of cost of a public product and the national income between links of a financial system on the basis of the state social and economic program of development of the country in the course of drawing up and execution of budgets and off-budget funds of different levels".⁵ I.A. Kosyakov understands budgetary planning as "drawing up and the statement of the budgetary plan".⁶ The given concept seems to us the most correct.

Income planning of means into a profitable part of the budget is carried out on groups and subgroups of incomes of the budget allocated on the basis of article 20 of the Budgetary Code of the Russian Federation. Thus, in specified norm of the Budgetary Code of the Russian Federation the incomes presented by money resources, collected on the revealed tax crimes are not directly specified that generates directly interconnected two questions:

1. What category of budgetary incomes should we carry receipt of the money resources collected on tax crimes to?
2. Whether is it possible to say that within the limits of budgetary process planning of the receipts into the budget of the Russian Federation of the money resources collected on revealed tax crimes is carried out?

The Criminal Code of the Russian Federation contains four structures of so-called "tax crimes»: article 198 of the Criminal Code of the Russian Federation "Eva-

3 A.S. Matnenko, Program-target budgetary planning: concept and problems of legal regulation, "The Financial right" 2008, No. 11, p. 19

4 Ibidem, p. 20.

5 V.A. Parugina, A.A. Tedeyev, Budgetary right and process, Moscow 2005, p. 205.

6 I.A. Kosyakov, The formation of regional system of budgetary planning: Synopsis of PhD thesis in Law Ekaterinburg 2009, p. 17.

sion from payment of taxes and (or) gatherings of the physical person”, article 199 of the Criminal Code of the Russian Federation “Evasion from payment of taxes and (or) gatherings of the legal person», article 199.1 of the Criminal Code of the Russian Federation “Non-execution of obligations of the tax agent” and 199.2 of the Criminal Code of the Russian Federation “Concealment of money resources or property of the organization or the individual businessman at the expense of which the collecting of taxes and (or) gatherings should be made.

One of the kinds of criminal punishment for the listed acts is the fine. Execution of the given kind of punishment can provide collecting of money resources from the person recognized guilty in fulfillment of a tax crime by court conviction. The given money resources collected into the federal budget, are not tax incomes and fall under the category “Fines, sanctions, damage compensations”, fixed in subitem 1 of item 1 of article 20 of the Budgetary Code of the Russian Federation”.

But at that time, according to item 5 of article 108 of the Tax code of the Russian Federation, attraction to legal responsibility of the person guilty in fulfillment of a tax offence, does not release from an obligation of payment of taxes and (or) gatherings. The money resources collected on account of fulfillment of duties on payment of taxes and (or) gatherings from the person, recognized guilty in commission of a tax crime are the tax income of the budget according to available classification of budgetary incomes.

Above it was already mentioned that budgetary planning should be carried out concerning all types of incomes which are planned to be received during the certain budgetary period. It is possible to tell with confidence that at the moment there is no special methodology of calculation of money resources planned to be enrolled for tax crimes.

The part of money resources which is collected from a person guilty in fulfillment of a tax crime, on account of execution of the tax obligation is put in the general plan of receipt of the tax incomes reflected in a number of intermediate documents and the project of the budget as this sum represents the size of its tax duty increased only at the expense of application of penal sanctions, provided in the Tax Code of the Russian Federation for untimely discharge of duty on payment of taxes.

The part of money resources which it is planned to collect in the federal budget as the sanction – the penalty for the committed tax crime, is defined on the basis of the planned data on the general subgroup of incomes of the budget – “Penalties, sanctions, damage compensation”. That is to say it is possible to ascertain that there is no special planning of receipt of the money resources collected on tax crimes in the budget, as well as there is no special methodology of calculation of the corresponding plan. The reason of absence of special tax planning is that the Budgetary Code of the Russian Federation does not contain such independent subgroup of a profitable part of the budget, as incomes from collecting on the revealed tax crimes. The money resources collected from persons, guilty of tax crimes, taking into account the legal nature of the bases of collecting (the penalty as the measure of criminally-legal responsibility and tax debts payment, including the penal measures provided by the Tax Code of the Russian Federation for untimely and non voluntary payment

of taxes) are differentiated on two subgroups of incomes of the budget: "Penalties, sanctions, damage compensation" and „Specific kinds of tax incomes" (item 4 of article 20 of the Budgetary Code of the Russian Federation).

But at the same time, at realization of planning of receipts in the budget of the Russian Federation of incomes on the specified budgetary subgroups, it is absolutely necessary to consider the major factors influencing a condition of tax criminality in the country, namely:

- 1) the general level of tax criminality on the basis of the official data of judicial statistics, the investigatory statistics, and also indicators of a parity of quantity of tax crimes for concrete year with previous years that is necessary for revealing of dynamics of tax criminality;
- 2) an estimation of factors which influence level of tax criminality. One of which is the factor of legal regulation of tax relationships. At planning of receipts of tax incomes in the budget it is necessary to estimate how legal regulation of tax relations has changed (whether new taxes are imposed, whether tax rates under the established taxes have increased and etc.), what regime of tax „rigidity" has developed in the country. It is necessary in order to try to predict behaviour of tax bearers. For example, strengthening of tax burden in the form of increasing in the size of the tax rate of the concrete tax will promote increase in quantity of tax bearers who will aspire to evade from payment of taxes by illegal methods. It is possible to illustrate influence of legal regulation on a condition of sphere of the taxation and behaviour of tax bearers with an example of a legal novel – article 28.1 of the Criminally-remedial code of the Russian Federation which says: „Court, and also the inspector with the consent of the head of investigatory body or the investigator with the consent of the public prosecutor stops criminal prosecution concerning the person suspected or accused of commission of crime, provided by articles 198–199.1 of the Criminal code of the Russian Federation, in the presence of the bases provided by articles 24 and 27 of the present Code or part 1 of article 76.1 of the Criminal code of the Russian Federation in case if before an appointment of judicial session the damage, caused to budgetary system of the Russian Federation as a result of a crime, is compensated in full". The given norm promotes that the sum of taxes increased at the expense of nonexistent fines and penalties, will be paid by the person, wishing to get out of criminal prosecution, thereby the occupancy of the budget will increase with guaranty. But at the same time tax bearers cannot use possibilities of corresponding norm at repeated commission of a tax crime that should already focus tax bearers on diligent execution of tax duties under the threat including a criminal liability too.

Other important factor influencing level of tax criminality is the general economic condition in the country. The crisis moments in bank sphere, growth of inflation and other economically negative situations do not promote development and financial well-being of subjects of enterprise activity which cannot always cope with

negative economic consequences, test an acute shortage of means that affects their possibilities to execute tax duties in a proper way.

Thus, the account of the designated factors influencing the level of tax criminality, in aggregate with already available techniques of planning of budget incomes, will allow providing, in our opinion, drawing up of the authentic budget, profitable and consumable parts of which will be in a certain balance in advance.

Abstract

In this article there are the normative aspects of incomes planning of money resources into the budget of the Russian Federation, which were charged by detected tax crimes, the approaches to the interpretation of the category “planning” and “budgetary planning” studied. The interconnection between tax criminality and incomes of the budget of the Russian Federation elicited.

Financial Planning in Health Care System

Paulina Pieprzyk¹

1. Introduction

The health care system has been in deep crisis for many years. Concomitant circumstances include growing demand for medical care, rapidly aging society, costly innovative treatment and medical technology development. Nowadays, spendings on health care are growing dramatically and the financial aspects of health care are given more attention. The connection between the health care system financing and delivered quality of service is an interesting issue to discuss. In recognition of this problem this paper illustrates the role of financial planning in the health care system. The analysis is performed both at the micro and macro levels. In addition, the article discusses the significance of performance based budgeting and multi-year financial plan that are relatively new elements in Polish health care policy. As an example of using PBB for a health care system the solutions introduced in the Danish health care system are described. The second section of the article presents the process of financial planning in health care institutions. It describes problems health care institutions face when using this process. Also, some of the empirical studies by Magdalena Jaworzynska address the issues in financial planning in health care systems.

Planning the health care system expenses can be analyzed from either micro- or macro-scale perspective. For the purpose of this article the author defined micro scale as all relations that occurred between a sole- payer (National Health Fund) and institutions. Furthermore the macro scale includes government funding (cash flows from the government) – so, they are subsidized by form the state’s budget. Both perspectives are important; however, they have many differences. Phases of the financial planning depend on the current health care financing model.

¹ Adam Mickiewicz University in Poznań (Poland).

There are two main methods of financing a health care system – government financed and market based. In majority of countries with more developed economies health care is paid largely by their governments (or an organization associated with it) – using tax collected from citizens. An example of such country is The United Kingdom with its National Health Service – the government plays a role of a single payer and pays directly for care. France and Germany have a similar system with one main difference: the governments collect taxes and provide funding for a part of the government health care system (employers and individuals pay for the remainder of the costs directly).

The second group of health care systems is based on market-regulations financing from private entities such as employers and individuals. The United States is a primary example of such multipayer system. There the government is able to provide health care to poverty-stricken people. In the United States the federal funds support Medicare, which covers the elderly and the disabled residents whereas the state and federal funds support Medicaid, which covers low-income residents.

Regardless of an applied typology the role of budget and financial planning is neglected. The health care budget is allocated on a lump-basis to groups of professionals such as administrators, physicians, or public servant. They decide how to spend the budget. the suppliers of care decide about both quality and quantity of health care.

Poland had not yet declared clearly whether it adopts government financed or market based method. Hence, the current system is called “mixed”. Once, a centralized health system based on the Semashko model is replaced with a decentralized system of mandatory health insurance, complemented with financing from state and territorial self-government budgets. There is a clear separation between health care financing and provision: Being the sole payer in the system the National Health Fund (NFZ) is in charge of health care financing and contracts with public and non-public health care providers. The Ministry of Health is the key policy-maker and regulator in the system that is supported by a number of advisory bodies. Some of the advisory bodies have been recently established. Health insurance contributions, are born entirely by employees. The contributions are collected by intermediary institutions and pooled NFZ. Finally they are distributed among 16 regional NFZ branches. In 2009, Poland spent 7.4% of its gross domestic product (GDP) on health. Around 70% of health expenditure came from public sources and over 83.5% of this expenditure can be attributed to the (near) universal health insurance (the main source of financing health care is health insurance contributions paid by an employer). Citizens have legal obligations to participate in the public health insurance system – almost all social groups are covered by obligatory health insurance.² From 1 January 2007 the health insurance contribution has been set at 9 % of the calculation base (e.g. gross income from gainful employment, old-age pensions or unemployment benefits). The reformed health care system requires only limited involvement of the state budget and self-government budgets in health care financing. Expenditures from those

2 D. Panteli, A. Sagan (eds.), Poland. Health System Review, Health Systems in Transition 2011, No. 8, p. 26.

budgets play only elementary role. Due to different number of resources at both levels, the financial planning on the micro level is more developed in relation to macro level. The following sections discuss both levels of financial planning.

2. Macro-level: state budget

The most important issue about the macro-level is the role of the state budget changes for financing health care system as the public finance reforms take place. Since the fall of the communistic regime in 1989 Poland has been reforming the public sector, and in particular public finances. The performance based budgeting (PBB) has been introduced as a result of this reform. The PBB was a turning point in process of planning, managing and control procedures for budget expenditures. Budgeting program is a tool for strengthening strategic planning and also management with main aim to create a system for planning and public finance audit in a given period. So, main direction in modernization and public finance reform in developed countries is a transition to budgeting from top to bottom. The use of performance information in public sector operations is now a uniform trend in all developed countries (and the vast majority of OECD countries).³

The last public finance reform in Poland led to replacement of traditional annual budgeting by the out budgeting, which adopts output indicators to measure the performance of the government sector and expenditures unit. PBB in Poland has a long past but a short history. In 1994 the first performance budget was prepared by the city of Cracow. Poland has a budget system primarily based on organisational units and control of inputs. The country is in the process of introducing a new budget system- the performance-based budgeting system, in order to improve public finance management, strengthen allocative as well as operational efficiency, multi-year budgeting transparency and accountability.

The current legal basis for the PBB are Articles no. 2, 32, 174 and 175 of the new 2009 Public Finance Act 2009. This act introduces a new budgetary classification—the PBB structure presents four level of program classification in clear hierarchical structure: function, tasks, sub-tasks and actions. Polish PBB`'s structure is divided into 22 state functions and the nine national development plans. It can be helpful for the development of good performance objectives at lower levels of the state administrations. Polish PBB introduces decentralised responsibility to budget holders to monitor agencies and units. Health care policy is included in function no. 20 ("Health") – within the framework of this function are financed: specialized healthcare, national health care programs, public blood service, health policy programs, pharmaceutical and technical means. The main goals are defined as follows: to improve the effectiveness of health care system, to ensure a better access to health benefits, to improve the quality of service in health care institutions, to improve both basic and specialized health benefits, infrastructure investments and also – promotion of healthy way of life.

3 I. Hawkesworth, L. von Trapp, D. Fjord Nielsen, Performance Budgeting in Poland: an OECD Review, OECD Journal on budgeting 2011, No. 1, p. 5.

Performance budgeting is a practice that can be successfully applied in health care system. For instance in Denmark, the most extensive use of performance budgeting is found at the regional level in the health care sector where performance budgeting is used to fund hospitals by casemix funding system. Primarily, the introduction of performance budget in Danish health care system was expected to improve activity level and productive efficiency.⁴ A new solution in financing health care system has been introduced in 1995 under the name Diagnosed Related Group. The DRG System started firstly as an information system based on Nordic Casemix system. Since that time the use of DRG system has increased and today the system plays a significant role within the funding of the Danish public hospitals. The health care system envisages free treatment for all citizens- it is financed through general taxes and it provides universal coverage free of charge at the point of delivery. It is an example of model decentralization. But, the most interesting is the process of decentralization of this system – there are three political administrative levels: state, five regions and 98 municipalities. Whereas regions are responsible for running and managing hospitals (but: with no right to levy taxes), municipalities are responsible for rehabilitation, preventive health measure and treatment of alcohol abuse. Since the regions are not allowed to levy taxes, the health care system is 80 per cent financed by government and 20 per cent financed by municipalities.⁵

The payments in system are basically calculated using the DRG-traffis (5 per cent from the government to the regions, 50 per cent of payments distributed by regions to hospitals). The activity is compared to a baseline production – a baseline is estimated from the production in the preceding year and added a 3,5 per cent activity increase including productivity requirement (2 per cent). In conclusion, in Denmark the connection between the activity of an institutions and the size of its budget characteristic for performance budget are fairly strong.⁶

However, the theoretical assessments of the effects of performance budgeting are not conclusive and real life applications of performance budgeting are often far from perfect and far from models described in the literature. Another problem in the health care system context is the Multi-Year Financial Plan as a way to align budgeting – the OECD suggested that Poland should introduce multi-year agreements to avoid overloading in the annual budget process. In many areas relevant outcome and output targets can only be reached within the medium term. The Multi-Year Financial Plan envisages that health care reforms should be still continued and one of the state priority tasks is supporting development and restructuring of health care system. According to The Multi-Year Financial Plan for the 2010–2013 32,56 billion should be allocated for implementation of function No. 20.⁷

The main problem in process of introduction PBB seems to be not sufficiently developed and integrated IT system for reporting and accounting – there is no chart

4 http://krevi.dk/files/3Ans_Projektbeskrivelse.pdf.

5 <http://laegemiddelstyrelsen.dk/en/>.

6 R. Ginnerup, T. Broeng Jorgensen, A. Moller Jacobsen, N. Refslund, Performance Budgeting in Denmark, OECD Journal on Budgeting, 2007 No. 4, p. 7.

7 <http://www.mf.gov.pl>.

of accounts or accounting system that can provide financial information based on the PBB structure.⁸

3. Micro-level

We are witnessing dynamic changes of the health care system. The system is affected by new medical technologies, the need of incurring higher and higher capital expenditures, risk of the activity and rising requirements which are set by sole-payer (NFZ). Another issues are shrinking budgets that limit expenditures. Public goods, including health care, are non-rival – which means, under circumstances of the free care (or almost free at the point of use) patients would demand more services than administrations are able to provide.⁹ All this factors require from health care institutions to implement a financial plan.

The main task of financial planning in health care institutions is monitoring health benefits accessibility and their costs. Financial planning allows to make a decision based on financial criteria, in addition to medical. It should be helpful in determining financial aspects of purposes and goals, seeking alternative methods of financing and evaluating profitability of their apply.¹⁰ Summarising – it should be concluded that financial planning can bring benefits and profits because it affects both quality rendered services and effectiveness health care institutions. It results in better organization of the providing medical services process.¹¹

Both The 1991 Health Care Institutions Act (Article no. 53, par. 8)¹² and currently Act on medical activity (Article no 53) provide that the focal point of financial management should be a financial plan.¹³ Annual plan should includes incomes with subsidies from the state budget, costs and other burdens. The basis of financial planning is creating a quantitative plan which consist of planned number of provided services, planned material wear and tear, need for third part services and employment level.

The procedure of financial planning covers at least 4 orderly stages: developing a strategy, approval, realization and settlement of a plan.

A new method of financing medical services was introduced in Poland in 2008-diagnosis related groups. It is a patient classification scheme, which provides the means of relating the type of hospital patients to the cost incurred by the hospital. The primary motivation for developing the DRGs was to create an effective framework for monitoring quality of care and utilization of services in a hospital setting. It is the system of classification that identified the product provided patient. The DRG system in Poland was built on the basis of former catalogue of hospital treatment grouped according to the type of clinical problem, treatment procedure... Groups

8 I. Hawkesworth, L. von Trapp, D. Fjord Nielsen, Performance Budgeting in Poland: an OECD Review, OECD Journal on budgeting 2011, No. 1.

9 R. Feldman, Quality of Care in Single – Payer and Multipayer Health Systems, Journal of Health Politics, Policy and Law 2009, vol. 34, p. 649.

10 J.M. Samuels, F.M. Wilkes, R.E. Brayshaw, Management of Company Finance, London 1993, p. 468.

11 M. Jaworzyńska, Planowanie finansowe w zakładach opieki zdrowotnej, Warszawa 2010, p. 47.

12 Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89 z późn zm.).

13 Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. Nr 112, poz. 654).

on the same level of costs contain information about patient's age, stay time and other. Patient is classified to proper group by using IT system.

Financial planning in health care system may be complicated and difficult process due to, at least, several reasons. First of all, every financial plan should be based on a revenue plan. It would cover revenues on account of concluded contracts with National Health Fund, revenues from sale medical and non-medical services and other revenues. A revenue plan is prepared on the basis of historical data with using the method of growth plan. Unfortunately, the revenue plan cannot be created according to capabilities of a provider such as the number of hospital beds or imposition, due to abuse of monopoly position by NFZ. Prices of health benefits, fixed by sole-payer do not correspond with costs– the relationship between the cost of a benefits and their price is interrupted. Price mechanism is not adequate regulator of resource allocation. The most effective structure of patients must be determined by profitability of provided services. NFZ raise prices of some medical services and underestimate price of others. Rational manager must know how to plan hospital admissions so that losses incurred for hospitalization can balance with profits.

Implementation of the financial planning faces a number of difficulties (which deriving from factors affecting both supply and demand in health care) such as monopoly position of NFZ and unstable legal system. Among others problems, the following may be mentioned: 1) NFZ set higher requirements indispensable to realization individual types and scope of services and at the same time reduce their prices; 2) medical services costs exceed a payer's income generated from insurance contributions, 2) not all services are covered publicly (non-standard benefits), 3) the structure of offered services does not meet the social medical needs, 4) because of limited financing, the ability of the NFZ to contract services for which the purchased equipment is used may be restricted.

One of the problems linked to the planning in health care sector are unplanned hospital admissions (and other medical services) that have not been concluded in contracts on providing health service with NFZ. This situation relates mostly to following medical fields: internal diseases, gynecologist and obstetrician, cardiology, pediatrics, orthopedics.¹⁴ Majority of these services are life-rescuing and hospitals are obliged to provide them. However, costs of those unplanned medical services are not refunded by NFZ. It worsens significantly balance of payments in health care institutions.

Most of the health care institutions are struggling with problem of deficit caused by high cost in relationship to earned revenues. Therefore health care institutions seek methods to control and reduce costs of provided services – forecasting demand for medical services seemed to be necessary for purpose of planning in health care system. Managers must know, which of medical services are fully refunded by NFZ and which of them are underestimated. Information on the cost of providing health services is essential for good planning that leads to an efficient use of limited resour-

14 http://www.nfz.gov.pl/new/art/4625/analiza_nadwykonan_2010.pdf, p. 4.

es.¹⁵ Total cost is sum of direct and indirect costs – but indirect costs are not so simple to allocate, most often they are allocated in relation to all provided services. It can result in distorted costs for decision – making purposes. Using the cost accounting system helps in the ascertainment of cost of each medical service, it essentially enabled managers to differentiate average unit cost and real cost.¹⁶

Planning health-related costs is a difficult task – particularly because predicting demand for health services can be impossible to foresee.¹⁷ Often treatment of rare diseases is an ignored factor that affects financial planning in health care system. This problem was illustrated in NFZ report “Financing especially high costs of treatment in 2011”.¹⁸ The costs of annual treatment for the most expensive patients amounted 3.390.449 zł in 2011. Costs of treatment 13.815 patients exceeded 100.000 zł, 138 patients – 500.000 zł.¹⁹ In practice, similar expenditures are difficult to predict.

4. Conclusions

Attempts to introduce competition in the field of health care have proven problematic in many countries experimenting with market based allocation of health resources. Increased economic rationality and system-wide cost savings have not followed directly and unproblematically.²⁰ Providing medical care is growing more expensive each day. The reform of health care system should be based more on the potential attributed to accounting for moulding the underlying codes of health care providers, for promoting economic values and rationales and for enhancing the ability of health financiers to employ their economic capital.²¹

Health care field is one of the most challenging industries for financial decision making. Using financial planning in the field of health care may help implicate medical service units within the market game. The budgets and financial statements of the health care institutions should give information which would be clear enough to analyse the economics of the institutions. Unfortunately, financial statements show the balance of finance, not the balance of revenue and expenses.²²

Financial planning in health care system is a method that enables institution to retain financial liquidity and improve efficient management using available measures and resources. Although planning in such dynamic sector of the economy seems

15 K. Anand, C.S. Pandav, S.K. Kapoor, G. Kumar, L.M. Nat, Cost of health services provided at a primary health centre. *India* 1995, No. 4, p. 156–61.

16 M. Kludacz, Rachunek kosztów działań jako instrument zarządzania szpitalem, E. Nowak (ed.), *Rachunkowość a controlling*, Prace naukowe nr 1085 Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2005, p. 228.

17 J.P. Newhouse, *Forecasting demand for medical care for the purpose of planning health services*, Santa Monica 1974, p. 6.

18 http://www.nfz.gov.pl/new/art/4907/koszty_leczenia_pacjentow_pow_100_tys.pdf Finansowanie szczególnie wysokich kosztów leczenia pacjentów w 2011 r., Warszawa 2012.

19 *Ibidem*, p. 4.

20 L. Kurunmaaki, Professional vs financial capital in the field of health care – struggles for the redistribution of power and control, *Accounting, Organizations and Society* 1999, No. 29, p. 107.

21 *Ibidem*, p. 105.

22 *Ibidem*, p. 99.

to be unenforceable or difficult, both at macro and micro level, could be useful in improvement of a situation in health care system.

Abstract

Health care is a very dynamic field of social life and any attempts of planning it, including financial planning, can be difficult. This paper presents the problem of financial planning in health care system, both at the macro and micro level upon with characteristics of this process. Limited financing seems to be the greatest barrier in achieving accessibility and good quality of health services hence good financial planning is a tool that can improve financial situation in health care institutions.

Medium-Term Planning as a Tool to Boost Budgetary Frameworks in the EU State Members

*Marta Postuła*¹

1. Introduction

The economic crisis triggered in the United States and then engulfing the rest of the globe, caused drastic repercussions for the state of public finances both in the euro zone and the European Union as a whole. Over a short period debt-to-GDP ratios rapidly soared for the government and local government sectors across almost all EU member states, thus stifling a slight recovery from the pre-crisis years. Towards the end of 2011 the gross debt of government and local government sectors rose to about 88% of GDP in the euro-zone and about 83% of GDP in the EU, that is around 24 percentage points above the level from 2007. In the case of Poland the sector debt analogically measured amounted to 56.3% in relation to GDP towards the end of 2011, formerly 54.8% in 2010.

The state of public finances that we currently need to confront, on one hand resulted from the decline in public revenues and heightened pressure on public expenditures, while on the other hand resulting from stimulus packages embraced by individual states. Finances of public entities in some EU member states became substantially reliant on business cycle or interim revenue sources. Furthermore, the revenue structure contributed to a slump in revenues of units of the public finance sector in the aftermath of the sudden contraction in economic activity, while their expenditures largely remained at the level previously planned. EU member states exploited full functioning of automatic stabilizers of the economic cycle which helped to al-

1 Marta Postuła, Ministry of Finances (Poland).

leviate the impact of global crisis on a real economy. However, their effects proved to be insufficient to halt the slide in demand and avert the risk of financial systems collapse. Therefore, the majority of governments of the EU states also implemented individual stimulus packages as part of common requirements specified in the European Economic Recovery Plan, adopted by the European Commission in December 2008.² Stimulus packages implemented, based on public expenditures, in some cases escalated the ongoing difficulties in public finances even triggered by adverse developments connected with the aging society.

2. New solutions with regard to budgetary frameworks at the EU level

Within the recent two years a major priority for the EU states (in addition to reaching a temporary relief solution applicable to Greece) has been to settle the budgetary policy while securing political strategies for reinforcing growth and efficiently curing the financial sector so as to clear the path to stronger economic recovery. Since the commencement of 2011 a new system for coordinating budgetary, macroeconomic and structural policy across EU member states has been operative. As part of the changes implemented, “European assessment period” also called “European Semester” comes into operation in the first half of each year. The enhancement of existing mechanisms within the Stability and Growth Pact, agreed at EU level, should prompt strengthened efficiency and updating stability and convergence programmes by the use of improved coordination within member states already at the ex-ante stage. The mechanism behind “European Semester” is intended to enable member states to benefit from assessment of the fiscal policy pursued at EU level, among others, already in the process of designing national budgetary plans and national reform programmes. Earlier time limits for submitting updates of stability and convergence programmes (SCPs) and national reform programmes (NRPs) aim to facilitate assessing an overall economic situation of the specific state and better synchronization with national procedures related to preparing the budget. With regard to euro area member states following the horizontal assessment of the fiscal position based on stability programmes and forecasts projected by the EC – in the case of revealing any evident irregularities in budgetary projections that may affect the functioning of the euro zone, recommendations will be issued for revision of budgetary plans of the given state. In practice the European Council conducts a horizontal review at the beginning of the year, indicating key economic challenges faced by the EU and the euro area, and setting strategic directions for economic policies. The member states may take into account the results of reviews when formulating SCPs and NRPs in the first half of the year, however these programmes would be submitted to and then assessed by the EC to consider the impact of planned reforms on the strategy and budgetary objectives of the specific state. Early assessment of these programmes by the EC and EU Council allows the member states to incorporate it at the stage of making crucial budgetary decisions (budgetary planning).

2 www.mg.gov.pl/NR/rdonlyres/Europejskiplannaprawygospodarczej.pdf.

Additional solutions with regard to principles for pursuing fiscal policy are included in the package of six legislative acts (so-called “Six-Pack”) designed to enhance surveillance of the budgets and public debt in each member state. Legislative acts comprising the so-called “Six-Pack” came into force on 13 December 2011 and include: four joint regulations by the European Parliament and EU Council, one resolution by the EU Council and one directive by the EU Council (a non-legislative document). Two resolutions³ targeted to the euro area countries deal with the effective enforcement of budgetary surveillance and enforcement measures to correct excessive macroeconomic imbalances. The remaining two⁴ applicable to the whole EU are devoted to enhancement of the surveillance of budgetary positions as well as surveillance and coordination of economic policies, and prevention and correction of macroeconomic imbalances. The last resolution⁵ listed aims at speeding up and clarifying the implementation of the excessive deficit procedure and it amends the relevant resolution of 1997 (already previously amended in 2005). Moreover, detailed provisions were also implemented with regard to identifying macroeconomic imbalances in the Union as well as preventing and correcting excessive macroeconomic imbalances, together with the financial sanctions when breaching the rules. In the amended regulation regulating the excessive deficit procedure it was markedly asserted that the rules regarding budgetary discipline should be tightened, notably through placing more emphasis on the debt level and its changes as well as on the overall stability of public finance. It was also underlined that the mechanism governing compliance with these rules and their enforcement should be reinforced. The numerical debt reduction benchmark was defined for member states with a debt-to-GDP ratio over 60%.

Another boost to the Stability And Growth Pact was provided by the obligation to establish effective fiscal frameworks at the national level, including implementation of legally binding fiscal rules. National fiscal rules should be complementary with those previously adopted in the Pact. For example, a new requirement may be incorporated into national law so that national budgetary frameworks reflect procedures of long-term planning as well as ensuring delivery of medium term objective.

A document that confirms and slightly specifies some resolutions of the referred “Six-Pack” is the Treaty on Stability, Coordination and Governance (TSCG) signed on 2 March 2012, constituting the international agreement signed by 25 of the EU member states (all but the Czech Republic and the United Kingdom). The treaty will

3 Regulation (EU) No. 1173/2011 of the European Parliament and of the Council of 16 November 2011 on the effective enforcement of budgetary surveillance in the euro area, Official Journal of the European Union L 306/1 of 23 November 2011; Regulation (EU) No. 1174/2011 of the European Parliament and of the Council of 16 November 2011 on enforcement measures to correct excessive macroeconomic imbalances in the euro area, Official Journal of the European Union L 306/8 of 23 November 2011.

4 Regulation (EU) No. 1175/2011 of the European Parliament and of the Council of 16 November 2011 amending Council Regulation (EC) No. 1466/97 on the strengthening of the surveillance of budgetary positions and the surveillance and coordination of economic policies, Official Journal of the European Union L 306/12 of 23 November 2011; Regulation (EU) No. 1176/2011 of the European Parliament and of the Council of 16 November 2011 on the prevention and correction of macroeconomic imbalances, Official Journal of the European Union L 306/25 of 23 November 2011.

5 Council Regulation (EU) No. 1177/2011 of 8 November 2011 amending Regulation (EC) No. 1467/97 on speeding up and clarifying the implementation of the excessive deficit procedure, Official Journal of the European Union L 306/33 of 23 November 2011.

come into effect in 2013 or later, following its ratification by at least 12 euro area countries.

3. Medium-term budgetary frameworks in the EU states – obligation or voluntary actions

A key operational document (from the viewpoint of this paper) that sets out new „budgetary frameworks” for the EU member states is the Council Directive⁶ on requirements for budgetary frameworks of the member states, construed as a set of agreements, procedures, rules and institutions being a foundation for pursuing the budgetary policy of government and local government sector. In Art. 9 of this directive member states were recommended to apply medium-term budgetary frameworks,⁷ representing a specific body of national budgetary procedures that extend the perspective for shaping the budgetary policy beyond the annual budgetary cycle, including setting political priorities and medium-term budgetary objectives. This directive is set to be implemented into legislation of the EU member states by 31 December 2013, so thus until that moment each of 27 EU member states is obliged to introduce (or specify) national regulations in medium-term fiscal frameworks.

Medium-term budgetary frameworks are supposed to enable the adoption of at least a three-year perspective being a foundation for national annual budgetary planning and should include procedures for establishing the following items:

- comprehensive, transparent and multiannual budgetary objectives;
- projections of major expenditure and revenue item (more specific projections should be concerned with general government and social security level) based on unchanged no policy;
- a description of medium-term policies envisaged with an impact on general government finances, broken down by major revenues and expenditure item compared to projections under unchanged policies, and an impact of these alterations on long-term sustainability of the public finances;
- an assessment as to how the policies envisaged are likely to affect the long-term sustainability of the public finances.

Pursuant to the directive the budget legislation should be consistent with the provisions of the medium-term budgetary frameworks whereas revenue and expenditure projections and priorities resulting from the medium-term budgetary framework are expected to be the basis for the preparation of the annual budget. Additionally, an opportunity to update medium-term budgetary framework was suggested in the case when the government adopts new policy priorities.

6 Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States, Official Journal of the European Union L 306/41 of 23 November 2011.

7 Chapter V, Art. 9–11 of Council Directive 2011/85/UE of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States, Official Journal of the European Union L 306/41 of 23 November 2011.

The urgency to implement such regulations into EU legislation was underpinned by the fact that previous surveys carried out by the European Commission⁸ concluded that annual budgetary perspective allows those pursuing budgetary policy for tremendously limited use of strategic budgetary measures and launch of structural reforms whose positive implications are likely to be identified in the medium term. Such conclusion urged the majority of EU states to implement medium-term budgetary frameworks to their systems. At present 21 out of 27 member states employ a multiannual perspective, among them:

- 10 member states – 3 years;
- 8 member states – 4 years;
- 2 member states – 5 years;
- 1 member state – other.

The use of medium-term budgetary frameworks may be defined as utilization of the institutional tool enabling budget planners to extend the time horizon beyond the yearly budgetary calendar. Based on macroeconomic assumptions that determine availability of resources, medium-term frameworks allow for shaping medium-term fiscal policy. Accordingly, on this basis the medium-term projection of key indicators for public finances is conducted.

Fundamental benefits produced by the adoption of the medium-term budgetary frameworks:

- bolstering transparency of country-specific medium-term budgetary which fosters a better flow of information on ongoing trends prevailing in public finances;
- enhanced incorporation of future budgetary implications concerned with economic policy ventures into decision-making process;
- pursuing sound budgetary policy and reducing deficit;
- improved planning tools for pursuing policy by budget planners.

A principal assumption underlying implementation of multi-annual planning is the establishment of a medium-term expenditure system that will not constrain or significantly diminish opportunities for conducting a flexible fiscal policy in the short term.

4. Polish experience in multiannual planning

At present Poland has already fulfilled the requirements provided for in the EU directives with regard to medium-term budgetary frameworks. Specific measures employed in Polish budgetary system refer to such instruments as: Long Term Financial Plan of the State, long term financial forecast (in the units of the local government sub-sector) and multiannual programmes. Multiannual programmes were a tool for medium-term planning applied in Polish legislation in the first place. Pursuant to binding provision of the act of 27 August 2009 on public finances (Dz. U. No. 157,

8 Developed in the annual report of the European Commission "Public finances in EMU-2011".

item 1240, as amended) – Art. 136 Para.2, multiannual programmes are formulated by the Council of Ministers with the goal of accomplishing strategies adopted by the Council of Ministers including, but not limited to, the area of state defence and security. By adopting the programme the Council of Ministers appoints its executor.

At the end of May 2012 there are 71 multiannual programmes in place. State budget expenditures earmarked for executing the applicable multiannual programmes are planned to stand at PLN 29.5b, providing in 2012 – about PLN 8.1b, and after 2012 – PLN 21.3b. As part of these programmes, completion of multifarious tasks is projected till 2032, that is in the time horizon of 20 years ahead.

Given effective and rational disbursement of budget funds in a medium-term perspective and to meet the EU regulations, the Minister of Finance, at the meeting of the Council of Ministers on 22 May 2012, put forward new principles and a data set to be taken into consideration while making decisions on setting multiannual programmes. The changes are designed to boost the tools for medium-term planning represented by multiannual programmes.

An essential principle posits that new multiannual programmes should be accomplished within funds allocated to individual administrators of the budget portions (ministries). Essentially, it implies that during the fiscal year the government will be entitled to adopt multiannual programmes which may be accomplished without extra funds from the state budget (over limits scheduled in the given fiscal year and consecutive years). Albeit there is an exception to the rule envisaged. It regards the situation when new multiannual programmes need to be established in view of their particular significance and their accomplishment will require additional funds – then the government will be able to decide about their execution exclusively when adopting the budget law for the following year. Further, it was approved that the administrator managing the budget portion while submitting a draft of the new multiannual programme, despite required information, additionally should:⁹

- produce a feasibility analysis for establishing the programme together with a relevant economic assessment;
- precisely indicate specific risk areas which may hamper the accomplishment of tasks planned for the given fiscal year;
- obligatorily specify multiannual programmes already conducted and supervised by it (it will be necessary to submit information on the degree of their accomplishment and use of financial resources);
- produce information on the structure of all expenditure realized, indicating the tasks which should be given priority in funding from the state budget;
- produce a precise calculation of costs for tasks projected for accomplishment under the multiannual plan;
- in the case of programmes being a continuation of the previous – produce an outline of benefits delivered by them alongside the cost accounting.

9 www.premier.gov.pl [17.05.2012].

Furthermore, all administrators of budget portions should monitor multiannual programmes executed in terms of their effectiveness and keeping to the timeframe.

A further instrument central for multiannual planning in Poland is the Long Term Financial Plan for the State, formulated for four fiscal years, providing a multiannual perspective for planning the state budget. The Plan is updated on a yearly basis and takes into account a forecast for the following three years (Art. 103–108 of the public finances law). In accordance with Art. 105 of the public finances law the Long Term Financial Plan for the State serves a basis for preparation of the draft budget act for the successive fiscal year. This document – constituting new tools for medium-term planning has been prepared three times and adopted by virtue of relevant resolutions by the Council of Ministers.¹⁰ A measure put in place in Poland provides for a four-year moving horizon encompassing key trends for the fiscal policy, basic macroeconomic rates, forecasts of revenue and expenditures, budget balance and deficit. The Plan is updated on a yearly basis from the viewpoint of budget amendments and then endorsed by the Council of Ministers. However, it does not only lay out top-down limits, Art. 105 Para. 2 of the public finances law specifies that objectives as to deficit in the plan should be observed in the draft state budget, except for “particularly justified cases” when the Sejm needs to receive a detailed clarification specifying the reasons behind the application of the exception. The Plan lays the foundation for preparing the budget and aims to underpin the forecasts handed over to the European Commission under the annual update of convergence programme.

The Plan as a measure related to medium-term fiscal frameworks is a central element for the fostering the reform of the activity-based budget in Poland. The Plan was formulated in compliance with the new, activity-based structure of the state budget covering state functions together with objectives and related resources. The multiannual plan provides an additional platform to present and report on information concerning effective disbursement of funds for public purposes. Ministers are obliged to submit annually to the Minister of Finance information on accomplishment of the Plan, together with information on the degree of delivery of their targets. The information is then submitted to the Council of Ministers and published. A wide range of states introduced medium-term frameworks for expenditures and activity-based budget as a part of the same type of reform packages – for example Austria, France and Korea.

Polish experience with the Plan has been evolving since 2010, and the time-limited experience demonstrates that its real impact on budgeting tends to be unsatisfactory. Currently ministers appear to be anticipating that allocation of appropriations between functions within the Plan will have a purely indicative character. The establishment of the Plan within the structure of the state function, objectives and measurers gauging the degree of their accomplishment indicates the intention to make use of information on effectiveness in multiannual budgeting. Poland has certain ex-

¹⁰ Resolution No. 119 of the Council of Ministers of 3 August 2010 as to the Long Term Financial Plan for the State during 2010–2013; Resolution No. 36 of the Council of Ministers of 5 April 2011 as to update of the Long Terms Financial Plan for the State during 2011–2014; Resolution No. 71 of the Council of Ministers of 8 May 2012 as to update of the Long Term Financial Plan for the State during 2012–2015.

perience in this regard resulting from execution of programmes part-financed from the EU funds. Time is required for the public policy to manifest a predominant impact – e.g. on mitigation of crime, enhancement of students' qualifications, decrease in road fatalities, or improvement of the ecological state of lakes and rivers. Therefore a multiannual perspective proves to be essential and may be shored up by the Plan to a larger degree than through including objectives to the annual budget. A multiannual strategy for a specific area requires information on effectiveness as well as information on costs and organizational data. Hence, launching a review of expenditure areas or programmes utilizing information on effectiveness may appear to be instrumental. Reviews may be deployed for examining multiannual limits against effectiveness objectives which will be submitted and evaluated anew, for example over the following four years.

Alongside planning at the level of government administration in Poland, there is also a regulation in operation that is related to planning in the multiannual perspective at the level of budgets of local government units. It was put in place in the form of the long-term financial forecast (LTFF) covering the period of one fiscal year and not less than three successive years. The minimal period for formulating the forecast is subject to mandatory extension, for the entire maturity period for the current liabilities – limits of long term expenditures should be adequately defined. The LTFF is a rolling forecast, extended for the successive fiscal year so as to encompass a fiscal year and at least 3 successive years each time, or an adequately extended period together with obligations freshly projected. Pursuant to the regulations contained in the public finances law, the value adopted in the long term financial forecast and the budget of the local government unit should be at the very least compatible in terms of budget result and related resources and disbursements amounts, and debt of the local government unit. A long term financial forecast should be viable and determine for each year covered by the forecast, among others: revenues, expenditures and budget result of the local government unit, allocation of surplus or a manner for financing the deficit, resources and disbursements of the local authority budget. Also, the LTFF involves the debt forecast and authorization conferred on the council of the local government unit to assume obligations related to agreements. The LTFF holds out the opportunity to conduct the analysis of investment prospects of the local government unit as well as its credit rating.

5. Conclusions

Poland is a country that has already gathered a few years experience in applying medium-term expenditure frameworks. Drawing on the practice and experience gained in Poland and other European countries it may be noticed that the multiannual planning regime is appropriate solely in the circumstances when both the government as well as the parliament are obliged to fulfil medium-term objectives approved by them. Medium-term budgetary objectives and an expenditure cap should be substantially institutionalized.

Abstract

The paper provides an overview of the current legislative measures at the European as well as domestic level with regard to medium-term instruments of the fiscal policy. The circumstances and reasons behind designing new and more specific principles for fiscal policy across the European Union were featured, including but not limited to medium-term budgetary frameworks. Budgetary frameworks are construed as a body of agreements, procedures, rules and institutions constituting the basis for the conduct of the budget policy in the government as well as local government sectors. The issue of enhancing the quality of budget planning throughout the EU states was addressed in the context of the shift in the planning horizon from annual into a medium-term one. Polish experience in the field of multiannual budget planning was illustrated. Principally the scope and procedures for planning of multiannual programmes have been depicted. Specifically through a presentation of the principles for establishment as well as the content of the Long Term Financial Plan for the State with regard to the state budget and long term financial forecast created by local government units.

Пресекательные налогово-процессуальные сроки в Налоговом кодексе Российской Федерации и последствия их несоблюдения

Мария Рогатнева¹

Не вызывает сомнений тот факт, что вопрос о несоблюдении правоприменительными, в большинстве своем налоговыми, органами, различных налогово-процессуальных сроков в последнее время зачастую становится предметом жалоб субъектов, не наделенных властными полномочиями и в связи с этим имеющих частный интерес. В связи с этим в судебной арбитражной практике большое количество решений посвящено определению тех последствий, которые возникают для органов, наделенных властными полномочиями, в случае несоблюдения ими тех или иных сроков.²

О существовании в налоговом законодательстве пресекательных налогово-процессуальных сроков можно судить из многочисленной судебной практики.³ Только после принятия большого количества решений, в которых содержится упоминание о пресекательных сроках, стали появляться отдельные научные статьи по данному поводу, высказываться различные мнения авторами,⁴ занимающимися изучением разнообразных вопросов в области налогового права и, в частности, налогового процесса. Практическое выделение пресекательных налогово-процессуальных сроков

1 Воронежский государственный университет (Россия).

2 Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.03.2010 г. по делу № А19–17587/09, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.07.2009 г. № Ф04–7702/2008(11023-А75–42) по делу № А75–3533/2008.

3 См. Постановление ФАС Московского округа от 25.01.2011 г. № КА-А40/17351–10 по делу № А40–11298/10–90–121, Постановление ФАС Уральского округа от 30.08.2011 г. № Ф09–5069/11 по делу № А07–20292/10, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.05.2010 г. № 09АП-8423/2010-АК по делу № А40–126772/09–116–693.

4 См. напр. А.Ю. Васильев, ВАС РФ о сроке проведения камеральных налоговых проверок: судебный прецедент?, «Налоговед» 2010, № 6; Л.П. Драчук, Сроки в Налоговом кодексе РФ, их правовое значение и последствия их пропуска, «Арбитражная практика» 2002, № 8.

не случайно, ведь последствия пропуска данных сроков имеют значение именно в области правоприменения.

Вопрос о существовании и понятии пресекательных сроков в праве наиболее детально изучен в науке гражданского права. В связи с этим теоретической базой для определения того, что представляют собой пресекательные сроки в налоговом праве, составили различные работы ученых-цивилистов.⁵

Основываясь на данных работах, можно предложить, что назначением пресекательного налогово-процессуального срока, установленного Налоговым кодексом РФ, в случае его пропуска правоприменительным органом является лишение его возможности реализовать имеющееся у него право, исполнить обязанность, а скорее осуществить полномочие, которое сочетает в себе одновременно и право и обязанность последнего.

То есть основным критерием для выделения данного вида налогово-процессуальных сроков выступают те последствия, которые наступают для правоприменительного органа в результате пропуска срока, законодательно установленного для совершения того или иного процессуального действия.

Некоторые авторы приходят к выводу о том, что большинство налогово-процессуальных сроков должно иметь именно пресекательный характер. Так, к примеру Д.А. Сереброва, подчеркивает, что нормы, устанавливающие сроки совершения уполномоченными органами юридических действий и не предусматривающие права сторон на их изменение, императивны. Даже при отсутствии прямого указания закона на то, что несоблюдение таких норм влечет прекращение соответствующего права публичного органа, в соответствии с общей теорией права необходимо презюмировать пресекательный характер таких сроков. Обратное, по ее мнению, повлекло бы преимущество публичного интереса перед частным.⁶

А.Ю. Васильев в своей статье также отмечает, что любые сроки, предусмотренные НК РФ, являются пресекательными, иначе установление их законом лишается смысла. Так называемые организационные сроки имеют право на жизнь во внутриведомственных, локальных актах и не могут затрагивать правовое положение участников правоотношений.⁷

К пресекательным налогово-процессуальным срокам, по сути дела, относятся только сроки, закрепленные в абз. 1 п. 3 ст. 46 и абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ. При этом нельзя не отметить тот факт, что последний был отнесен к разряду пресекательных только благодаря принятию Федерального закона от 27.07.2010 г. 29-ФЗ, который дополнил данный абзац положением, закрепляющим такие же негативные последствия в случае пропуска данного срока, что и при процедуре принудительного взыскания за счет денежных средств налогоплательщика. О необходимости отнесе-

5 См. М.Я. Кириллова, П.В. Крашенинников, Сроки в гражданском праве. Исковая давность, Москва 2006; Ю.К. Толстой, А.П. Сергеев (ред.), Гражданское право (Т. 1): Учебник, Москва 2005; В.П. Грибанов, Осуществление и защита гражданских прав, Москва 2001; Н.П. Фридман, Сроки в гражданском праве, Москва 1986; М.А. Гурвич, Пресекательные сроки в советском гражданском праве, Москва 1961.

6 Д.А. Сереброва, Последствия несоблюдения налоговым органом сроков принудительного взыскания недоимки, «Юрист» 2009, № 12, с. 31–32.

7 А.Ю. Васильев, *op. cit.*, с. 36.

ния срока принятия правоприменительным органом решения о взыскании налоговой задолженности за счет иного имущества налогоплательщика к разряду пресекательных свидетельствовали многочисленные постановления высших судебных инстанций, которые признавали решения данных органов, принятые за пределами установленного абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ срока, недействительными.⁸

Закрепление в Налоговом кодексе РФ данных сроков таким образом, что их нарушение приводит к невозможности совершения процессуальных действий правоприменительными органами, для которых данные сроки установлены, свидетельствует о стремлении государства обеспечить своевременное взыскание и соответственно поступление сумм налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджет, так как именно данные суммы составляют его значительную часть.

О пресекательной природе вышеперечисленных сроков свидетельствуют нормы Налогового кодекса РФ, в которых четко закреплены те неблагоприятные последствия, которые наступают в случае нарушения такого рода сроков. Так, в ст. 46 и ст. 47 НК непосредственно определены те последствия, которые наступают для правоприменительных органов в случае нарушения закрепленных в них сроков принятия решения о взыскании. И в первом и во втором случае решение о взыскании в бесспорном порядке, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. То есть в качестве негативного последствия для правоприменительного органа в данном случае выступает недействительность принятого им индивидуально-правового акта, и как следствие невозможность его исполнения. Принятие решения о взыскании за пределами установленного налоговым законодательством срока лишает правоприменительный орган самостоятельно взыскать сумму недоимки. Но это вовсе не означает, что государство вообще утрачивает возможность получить в бюджет соответствующую сумму недоимки. Просто само по себе нарушение сроков принятия решения приводит к невозможности взыскания недоимки в бесспорном порядке. В таком случае у налогового органа появляется право обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика соответствующей суммы недоимки и тем самым инициировать судебный порядок взыскания, который находится за пределами налогового процесса, в связи с тем, что суд как орган государственной власти не принадлежит к числу участников налогово-процессуальных отношений.

Исходя из вышеуказанного, получается, что законодатель, установив пресекательный срок для принятия решения о взыскании недоимки правоприменительным органом, тем самым лишил последнего возможности в случае его пропуска осуществить свое законодательно установленное право, закрепленное пп.9 п. 1 ст. 31 НК РФ, а именно право взыскать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, которые установлены НК РФ.

Для обоих вышеприведенных пресекательных налогово-процессуальных сроков характерно четкое определение законодателем момента начала их течения.

8 Постановление ФАС Центрального округа от 13.08.2009 г. по делу № А23-4198/08А-13-147, Постановление ФАС Московского округа от 28.08.2008 г. № КА-А40/8052-08 по делу № А40-69028/07-75-406, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 20.02.2008 г. № Ф08-530/2008-187А по делу № А32-12119/2007-14/173.

Так, срок принятия решения о взыскании начинается с момента истечения срока, установленного в требовании об уплате налога. При этом продолжительность первого не может быть более двух месяцев, а второго не более одного года с момента истечения последнего. Это тот налогово-процессуальный срок, который законодательно отведен правоприменительному органу для совершения процессуального действия, выражающегося в принятии решения о взыскании, и который не может быть каким-либо образом изменен им по своему усмотрению.

Как справедливо отметил ФАС Западно-Сибирского округа в своем постановлении от 27.07.2009 № Ф04-7702/2008(11023-А75-42) по делу № А75-3533/2008, исходя из совокупности сроков, установленных статьями 46 и 70 Налогового кодекса Российской Федерации, при определении предельного срока для принятия налоговым органом решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика следует учитывать: срок для направления требования установленный статьей 70 Кодекса, срок на добровольное исполнение обязанности по уплате задолженности указанный в требовании, а так же 60-дневный срок для вынесения решения установленный статьей 46 Кодекса. Только с помощью такого расчета можно судить нарушен ли предельный срок принятия решения о взыскании или нет.

Более того, характерной особенностью пресекательных налогово-процессуальных сроков, установленных Налоговым кодексом РФ, является то, что они никаким образом не могут быть изменены по усмотрению самого правоприменительного органа. Так, как справедливо отмечает М.А. Гурвич, пресекательный срок твердо и неизменно определяет крайнюю черту существования субъективного права (обязанности) во времени.⁹ Поэтому ни правоприменительный орган, являющийся участником налогово-процессуальных отношений, ни суд эту крайнюю черту изменить по своему усмотрению не могут. Данный срок не может быть продлен, восстановлен, его течение не может быть приостановлено.

Из норм Налогового кодекса РФ, касающихся вышеприведенных налогово-процессуальных сроков, следуют следующие негативные последствия их несоблюдения. Во-первых, недействительность принятого решения о взыскании недоимки и невозможности его исполнения. Так, ФАС Восточно-Сибирского округа, удовлетворяя заявление о признании недействительным решения о взыскании налоговых платежей за счет денежных средств налогоплательщика, в своем постановлении от 26.11.2010 г. по делу № А19-11977/10, указал, что для каждого этапа законодательством о налогах и сборах установлен соответствующий порядок и конкретные сроки реализации, по истечении или нарушении которых налоговые органы не вправе в дальнейшем осуществлять соответствующие полномочия. Установленный порядок взыскания налоговой задолженности, четко регламентированный законодательством, не может носить произвольный характер.¹⁰ Соблюдение уполномоченным государством органом срока, отведенного законодателем для принятия решения о взыскании налоговой задолженности, является необходимым условием для соблюдения процедуры взыскания в целом. Такой вывод следует непосредственно из толкования норм

9 М.А. Гурвич, *op. cit.*, с. 24.

10 <http://kad.arbitr.ru>.

Налогового кодекса РФ, посвященных процедуре принудительного взыскания налоговой задолженности. Так, в другом своем постановлении вышеуказанный суд отмечает, что одним из существенных условий для применения правил принудительного взыскания налога налоговым органом во внесудебном порядке является ограничение срока, в пределах которого налоговые органы вправе взыскать налог за счет денежных средств или иного имущества налогоплательщика без обращения в суд (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.03.2010 г. по делу № А19–17587/09).¹¹

Во-вторых, утрата уполномоченным правоприменительным органом возможности осуществить предоставленное ему право, в частности, права взыскать налоговую задолженность. Взамен утраченного права в случае пропуска срока, отведенного для принятия решения о взыскании, законодатель предоставляет новую возможность правоприменительному органу, которая выражается в обращении в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. В таком случае порядок взыскания налоговой задолженности переходит из разряда бесспорного в судебный.

Для подачи такого рода заявления законодателем также установлен определенный срок. Точкой отсчета для течения данного налогово-процессуального срока является момент истечения срока исполнения требования об уплате налога. Однако его продолжительность различается в зависимости от порядка принудительного взыскания. В том случае, если взыскание осуществляется за счет денежных средств налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя, данный срок равен шести месяцам, в случае же взыскания за счет иного имущества налогоплательщика его продолжительность увеличивается до двух лет.

Следует обратить внимание на тот момент, что законодатель при закреплении сроков на обращение в суд с соответствующим заявлением пошел по пути возможного восстановления данных сроков в случае их нарушения, если суд признает уважительность причин такого пропуска. Уже сама законодательно закрепленная возможность восстановления данных налогово-процессуальных сроков не позволяет отнести их к разряду пресекательных.

Однако вопрос о возможности восстановления пропущенного срока решает суд, и только от него зависит, сможет ли правоприменительный орган реализовать свое право на инициацию судебного порядка взыскания. Восстановление пропущенного процессуального срока на обращение в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога является правом суда, применяемым при наличии уважительных причин пропуска.¹² Так, если суд признает причину пропуска неуважительной, либо то заявление о взыскании в судебном порядке не будет им удовлетворено.¹³ Более того, если суд при получении

11 <http://kad.arbitr.ru>.

12 Постановление ФАС Московского округа от 11.10.2010 г. № КА-А40/12335–10 по делу № А40–37738/10–99–209.

13 Решением Арбитражного суда Свердловской области от 14.09.2011 г. по делу № А60–26365/2011 в удовлетворении заявления о взыскании пеней по налогу на прибыль отказано, так как право на взыскание

заявления о взыскании с налогоплательщика причитающихся сумм налога от уполномоченного государственного органа установит, что срок на обращение пропущен, а уважительность причин пропуска при обращении не предоставлена последним, то он также признает невозможным удовлетворение указанного заявления.¹⁴ Тогда продолжение процедуры взыскания становится невозможной.

Учитывая вышесказанное, возникает вопрос: почему законодатель, закрепляя сроки для обращения правоприменительным органом в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога, не счел необходимым определить негативные последствия их пропуска, то есть отнести к разряду пресекательных? Вопрос о наступлении негативного последствия в виде отказа в удовлетворении поданного заявления решается судом, а не законодательным путем.

Закрепляя в Налоговом кодексе РФ возможность суда по ходатайству органа, имеющего право на взыскание налоговой задолженности в бесспорном порядке, восстановить пропущенный срок на подачу соответствующего заявления в суд, законодатель исходил из необходимости обеспечить государству максимальную возможность взыскания налоговой задолженности. С одной стороны, в случае пропуска обращения в суд, правоприменительный орган еще имеет последнюю возможность добиться окончания процесса взыскания с помощью суда. Это весьма выгодно для государства, так как если причины пропуска будут признаны судом уважительными, то в государственный бюджет поступят суммы налоговой задолженности. С другой стороны, вопрос об уважительности пропуска может решаться только судом. Законодатель не может предвидеть все возможные причины того, почему орган, имеющий право осуществить взыскание в бесспорном порядке, не реализовал не только данное право, но и право на обращение в суд в целях взыскания налоговой задолженности в судебном порядке.

Подводя итог всему вышесказанному относительно пресекательных налогово-процессуальных сроков, которыми в настоящее время являются лишь сроки принятия решения о взыскании налоговой задолженности, числящейся за налогоплательщиком- организацией или индивидуальным предпринимателем, можно предложить ряд выводов.

1. О пресекательной природе того или иного налогово-процессуального срока позволяют судить нормы Налогового кодекса РФ, в которых четко закреплены те неблагоприятные последствия, которые наступают в случае нарушения такого рода сроков. В обратном случае, когда такого рода последствия не предусмотрены данным законодательным актом, можно считать, что срок является организационным, и при совершении процессуального действия за его пределами еще не лишает правоприменительный

налога не было реализовано налоговым органом во внесудебном порядке, пропущен срок обращения в суд, начисление пеней непосредственно при передаче налогоплательщика на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика не является уважительной причиной пропуска срока подачи заявления в суд. См. также: Решение Арбитражного суда Свердловской области от 24.01.2012 г. по делу N А60–52419/2011, от 16.08.2011 г. по делу № А60–20995/2011; Постановление ФАС Дальневосточного округа от 29 июня 2009 г. № Ф03–2781/2009 по делу № А51–9587/2008.

14 Решение Арбитражного суда Новгородской области от 24.05.2011 г. по делу № А44–1752/2011.

- орган возможности реализовать свое право или исполнить возложенную на него обязанность.
2. Для данных сроков характерно четкое определение в законе момента, с которого данный срок начинает исчисляться. Как было указано ранее, в качестве такового для обоих сроков принятия решения о взыскании выступает момент истечения срока, установленного в требовании об уплате налога.
 3. Пресекательные сроки не могут быть восстановлены ни самим органом, для которого они закреплены, ни судом. Данные сроки вообще не могут быть каким-либо образом изменены по усмотрению правоприменительного органа или суда.
 4. Закрепленные в настоящее время в Налоговом кодексе РФ пресекательные сроки прекращают возможность органа, пропустивший данный срок, реализовать принадлежащее ему полномочие путем совершения соответствующего процессуального действия, закрепленного в данном законодательном акте. Речь в данном случае идет именно о полномочии, которое сочетает одновременно в себе и право и обязанность. Ведь право, закрепленное в пп.9 п. 1 ст. 31 НК РФ, не может быть реализовано налоговым (таможенным) органом по своему усмотрению, у него нет выбора воспользоваться предоставленным ему правом или нет, он обязан реализовать данное право, что и позволяет отнести последнее к разряду полномочий.
 5. Наличие в налоговом законодательстве пресекательных процессуальных сроков стимулирует правоприменительные органы к своевременному совершению ими тех или иных действий в рамках налогового процесса. Существование таких сроков имеет выгодную сторону прежде всего для субъектов частного интереса, которые могут быть уверены, что в случае нарушения такого рода сроков органами, действующими от имени государства, последние понесут для себя соответствующие неблагоприятные последствия. Данные негативные последствия выступают своего рода санкциями для органов, наделенными властными полномочиями.

Нельзя не отметить, что ранее к пресекательным срокам относился еще один срок, а именно срок направления в суд искового заявления о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем. Но вследствие принятия Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ, дополнившего п. 2 ст. 48 НК РФ формулировкой, в соответствии с которой пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом, данный налогово-процессуальный срок был исключен из разряда пресекательных.¹⁵

15 Как отмечает С.Ю. Шаповалов, переход данного срока в разряд исковых «в какой-то степени минус для налогоплательщиков, но, надо признать, что данный срок изначально задумывался как исковый. Следовательно, не совсем понятно, почему в свое время ВАС РФ решил признать 6-месячный срок из этой статьи не исковым, а пресекательным. Можно сказать, что сейчас восстановлена справедливость». См. подробнее: С.Ю. Шаповалов, Сроки в новой редакции НК РФ, [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.klerk.ru>.

Как и в предыдущем случае, законодатель пошел по пути того, что если правоприменительный орган обращается в суд, то срок такого обращения с соответствующим заявлением может быть восстановлен последним.

В заключении следует отметить, что наличие в налоговом законодательстве пресекательных процессуальных сроков стимулирует правоприменительные органы к своевременному совершению ими тех или иных действий в рамках налогового процесса. Существование таких сроков имеет выгодную сторону прежде всего для субъектов частного интереса, которые могут быть уверены, что в случае нарушения такого рода сроков органами, действующих от имени государства, последние понесут для себя соответствующие неблагоприятные последствия. Данные негативные последствия выступают своего рода санкциями для органов, наделенными властными полномочиями.

Abstract

In this article is considered preclusive tax limits, operating in tax process and fixed in the Tax Code of the Russian Federation, analyzed consequences their failure. Besides marked out the main features that characterize these limits and allow distinguish them from such tax-procedural limits as organizational limits.

Правовые понятия и ключевые категории Бюджетного кодекса Украины: особенности правового регулирования

Ольга Семчик¹

Понятийно-категориальный аппарат является неотъемлемым атрибутом любой отрасли юридической науки. Совокупность понятий, терминов, категорий формирует основу для применения норм конкретного законодательного акта. Вместе с тем, разноаспектность употребления одного и того же термина, понятия, категории в нормативно-правовых актах разных отраслей права, а иногда и в рамках одной отрасли, предполагает отсутствие единообразных подходов в правоприменительной практике в случае необходимости их толкования со стороны субъектов дискреционных полномочий.

Именно потому правовые понятия сегодня все чаще вызывают интерес с точки зрения их анализа и оценки не только у теоретиков права, но также и у представителей различных отраслевых юридических наук. Содержательные характеристики правовых понятий с течением времени и усложнением отношений, требующих нормативно-правового определения, видоизменяются, но по внутреннему содержанию эти понятия как невидимые нити формируют канву правового регулирования конкретных общественных отношений. Появление новых видов общественных отношений, требующих своего нормативного закрепления, дополнительно свидетельствует о том, что анализ правовых понятий и выработка логически выверенных методических подходов к их конструированию приобретают все большее значение с точки зрения как науки так и практики. Четкость их законодательного закрепления неизбежно влияет на принятие решений в спорных ситуациях.

1 Национальная академия наук Украины, Киев (Украина).

Финансовое законодательство является разнонаправленным за своим содержательным наполнением, ведь объединяет несколько подотраслей, дополняющих друг друга, создавая при этом систему норм, обеспечивающих правовое регулирование финансовых отношений разных видов. Безусловно невозможно отметить какая именно из подотраслей финансового права является приоритетной в его системе, однако с уверенностью можно утверждать, что нормы бюджетного права создают правовую основу для формирования главного финансового плана государства – Государственного бюджета Украины и бюджетов публичных органов власти. Именно поэтому, с принятием новой редакции Бюджетного кодекса Украины 3 мая 2011 стало важным событием в нормотворческой деятельности высшего органа законодательной власти Украины.

Различные аспекты применения правовых и оценочных понятий сегодня рассматриваются в работах ученых-исследователей разных отраслей права и все больше актуализируются, учитывая необходимость выработки единых подходов к толкованию правовых категорий со стороны органов, которые решают вопрос об их применении. Некоторые аспекты теоретического анализа правовых понятий бюджетного права рассматриваются в работах известных ученых представителей финансово-правовой науки, а именно: Вороновой Л.К., Воротиной Н.В., Дёмина А.В., Кучерявенка Н.П., Лукашева А.О., Нечай А.А., Музыка-Стефанчук О.А., Пришва Н.П., Самсина И.Л., Смирнова Д.А., Тимофеева И.А., Старикова Ю.В. и др.

Следует отметить, что большинство публикаций о характеристиках оценочных понятий в финансовом праве посвящены некоторым особенностям толкования налогового-правовых норм. Но финансовое право как динамично развивающаяся отрасль права, содержит в своем арсенале также и нормы, которые регулируют бюджетные, таможенные, валютные, банковские и другие виды отношений. Бюджетные отношения тесно связаны с налоговыми, и также как и последние, занимают значительное место в финансово-правовом регулировании.

Оценочные понятия как категория права исследуются в работах теоретиков права, посвятивших свои труды вопросам применения и толкования правовых норм. Общие положения теории права относительно юридического механизма реализации норм законодательства определяют следующие характеристики норм права: общеобязательность, нормативность и государственное гарантирование. В теоретическом плане оценочные категории целесообразно рассматривать как нормативные положения, установленные в наиболее общем виде с указанием существенные характеристики и качества определенного правового явления, связи между правовыми явлениями и процессами, благодаря чему они не имеют однозначного понимания или развернутого значения, а потому предполагают необходимость их оценки субъектами, применяющими эти положения с определенной степенью собственного убеждения и усмотрения (дискреции).

Сейчас в Украине действует разветвленная система законодательства, которая создает правовое поле для регулирования различных видов общественных отношений. Особенно это касается нормативно-правовых актов, регулирующих отношения в сфере бюджетной, налоговой, денежно-кредитной деятельности. Действие норм финансовых законов обеспечивается порядком и условиями осуществления

финансовых нормативно-правовых предписаний, которые выражаются в процессуальных нормах права – есть правоприменении. Примером этому в финансовом праве служат нормы, регулирующие осуществление бюджетного процесса в Украине. Законодательный процесс в Украине нельзя назвать совершенным, ведь за год действия Бюджетного кодекса Украины в редакции 2010 года, было внесено значительное количество изменений в его норм, в частности, тех норм, которые содержат законодательное определение основных правовых понятий бюджетного права.

Отражение в финансово-правовых нормах правовых понятий служит целью создания действенных механизмов реализации предписаний норм материального права через структурированное представление о конкретных финансово-правовых явлениях, которым в нормах других отраслей права может предоставляться другое значение. Осложнения формулировок правовых понятий финансового права связано с видоизменением связей в финансовых правоотношениях и расширением предмета финансово-правового регулирования.

Правовое регулирование бюджетных отношений базируется на создании нормативно-правовой основы, обеспечивающей регламентацию поведения субъектов финансовых отношений. Как отмечается в литературе теоретического характера, дефиниции в нормативно правовых актах выполняют функцию обеспечения внутренней согласованности законодательства и непосредственно связанную с ней функцию предупреждения противоречивости законодательства.² Поэтому существуют конкретные процедуры нормативного закрепления прав и обязанностей субъектов таких отношений. Кроме того, благодаря созданию системы правовых понятий наиболее полно обеспечивается реализация прав и законных интересов субъектов финансовых отношений.

Закрепление правовых понятий в нормах бюджетного права осуществляется с целью выявления содержательных характеристик конкретных правовых явлений для их правильного применения субъектами, которые задействованы в правоприменительном процессе и одним из элементов их компетенции составляет толкование предписаний бюджетно-правовых норм. Специфика детерминации процесса законом в отличие от других детерминирующих механизмов, заключается в ее необходимом характере. Процесс или порядок, определенный законом не может происходить иначе чем этим законом приписывается.³ Таким образом, внутренняя логика построения системы норм бюджетного права предполагает их формирование в соответствии с определенными принципами, т.е. основополагающими основами и критериями, которые закладываются в основу детерминирования связей внутри системы конкретного вида финансовых правоотношений.

Следует особо отметить динамичность происходящих в бюджетном законодательстве. Эти изменения обусловлены объективной необходимостью развития бюджетных отношений, особенно в части разграничения полномочий между органами публичной власти. Вместе с тем не все изменения носят положительное правовое наполнение. Раньше, например, бюджетное законодательство содержало понятия

2 Т.С. Подорожна, Законодавчі дефініції: поняття, структура, функції: монографія, Львів 2009, с. 72.

3 Б.С. Шалютин, Закон и закон (юр.), „Государство и право” 2007, № 4, с. 79–83.

бюджетного устройства, которое отражало взаимодействие между органами публичной финансовой деятельности и элементами бюджетной системы. Сегодня же эта правовая категория осталась вне правового регулирования и анализируется только в пределах финансового права, хотя содержательно отражала взаимодействие между правовыми явлениями и процессами в рамках существования бюджетных отношений. Принцип бюджетного устройства как отмечает Кучерявенко Н.П. отражал построение бюджетной системы, взаимосвязи её звеньев и её структуру,⁴ что позволяло при трактовке принципов бюджетной системы, определенных БК Украины, более полно применять эти принципы ко всему бюджетному устройству, а не исключительно к отдельным звеньям бюджетной системы. В бюджетном законе содержится ряд оценочных категорий, различающихся по свойственным им признакам, без которой между тем бюджетно-правовое регулирование было бы неполноценным, но также вызывающие вопросы при их использовании.

В идеале правовое регулирование финансовых отношений должно предусмотреть и создать условия для реализации основополагающих принципов на которых должна базироваться деятельность в области публичных финансов. Говоря точнее, должны быть созданы конституционные и законодательные основы, которые обеспечат последовательность и обоснованность такой деятельности, соответствие ее требованиям современности, ее направленность на создание надлежащих условий функционирования экономики в государстве, на решение социальных нужд, в частности, обеспечения надлежащего жизненного уровня населения, на поддержку категорий граждан, нуждающимся и обеспечения органов государственной власти.

В Конституции любой страны содержатся те основополагающие начала, которыми должен руководствоваться не только население данного государства, но и законодатели при принятии законодательных во исполнение предписаний конституционных норм. В контексте нашего исследования, целесообразно обратить внимание на статьи 94, 95, 97 Конституции Украины, в которой фактически содержатся положения, закрепляющие принципы бюджетной деятельности. В частности, построение бюджетной системы Украины должно осуществляться на принципах справедливого и непредвзятого распределения общественного богатства между гражданами и территориальными общинами, стремление к сбалансированности бюджета Украины; публичности в вопросах обнародования акта о бюджете и отчетов о его исполнении. Даже первый взгляд на эти конституционно закрепленные принципы позволяет сразу выделить принципы справедливости и беспристрастности с точки зрения предоставления их правовой оценки и толкования при применении в конкретной ситуации.

Указанное положение продублировано и в Бюджетном кодексе. Однако, наряду с закреплением в качестве принципов бюджетной системы справедливости и беспристрастности, разъяснения этих понятий мы не наблюдаем ни в БК в ред. 2001 года, ни в БК в ред. 2010 г. В связи с возникновением хорошо известной ситуации с толкованием норм БК Украины в аспекте выяснения вопросов об осуществлении

4 Н.П. Кучерявенко, Принципы бюджетной системы, в: Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка (ред.), Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар: станом на 1 берез. 2011 г., Харків 2011, с. 30.

пенсионных выплат, КСУ частично затронул в своем разъяснении и вопросов «справедливого и непредвзятого распределения общественного богатства». И что же мы наблюдаем в конечном итоге? В решении приведен конституционный принцип выглядит как декларация по вольной трактовкой. Ведь сказано: «одним из признаков Украины как социального государства является обеспечение общегражданских потребностей в сфере социальной защиты за счет средств Государственного бюджета Украины исходя из финансовых возможностей государства, которое обязано справедливо и беспристрастно распределять общественное богатство между гражданами и территориальными общинами и стремиться к сбалансированности бюджета Украины.⁵ Но в следующем абзаце сказано, что Кабинет Министров Украины регулирует порядок и размеры социальных выплат и помощи, которые финансируются за счет средств Государственного бюджета Украины, согласно Конституции и законов Украины. Поэтому толкование «справедливости и беспристрастности» возлагается на конкретный орган, который на свое усмотрение может решать осуществлять социальные выплаты населению или нет. Ключевым вопросом при указанном толковании органом конституционной юстиции норм Основного закона будет следующее: а справедливо такое понимание нормы для населения. Здесь, собственно, и сталкиваемся с оценочной составляющей такого принципа.

В действительности же при попытке обнаружить значимые характеристики справедливости сталкиваемся с ситуацией невозможности установить для нее четкие границы, ведь именно построение четкой логической конструкции таких понятий свидетельствует об ограниченности их восприятия и применения при регулировании любого вида общественных отношений, в том числе и финансовых.

При характеристике интерпретации категории справедливого Шаукенов А. отмечает, что Кельзен Г. и Радбрух Г. взваливали всю пирамиду права на плечи авторитета, который постановит, что должно быть справедливым, то в стремлении к жизни в демократическом обществе, основная норма разворачивается по горизонтальной оси. По мнению ученого основная норма действительна только в случае признания, не сводимого к насилию, и тогда она легитимна по своей сути.⁶ В целом эта точка зрения верна, однако требует уточнения. Действительно категория справедливости в данном случае будет соответствовать внутреннему субъективному восприятию и принятию конкретной финансово-правовой нормы населением. Однако, каждый исторический этап времени оставляет свой отпечаток в коллективном сознании людей, а потому об абсолютной справедливости речь не идет. Давая оценку различным ситуациям применения конкретных бюджетно-правовых норм, речь скорее должна идти о схожем толковании закона при аналогичных правовых ситуациях, а также об уровне правового восприятия действительности со стороны правоприменителя, который такую норму трактует. Если вспомнить приведенный выше пример, понимаем, что на уровне толкования высшего органа конституционной юрисдикции, невозможно говорить о справедливом разрешении сложившейся

5 Решение КСУ от 25 января 2012 г. № 3-рп/2012: [Электронный ресурс] // Официальный веб сайт Конституционного суда Украины, Режим доступа: <http://www.ccu.gov.ua>.

6 А.Т. Шаукенов, Некоторые проблемы теории и философии налогового права: монография, Алматы 2009, с. 79.

ситуации, хотя для части населения это решение по внутреннему содержанию может представляться легитимным.

В этом же решении КСУ речь идет о норме п. 5 ч.1 ст. 4 БК, в которой указывается, что нормативно-правовые акты Кабинета Министров Украины, принятые во исполнение и на основании БК и других законов Украины, регулирующих бюджетные отношения являются составной бюджетного законодательства. Проблема, которая привела к постановке перед органом конституционной юрисдикции вопроса о толковании приведенной нормы БК заключается в неоднозначности применения судами общей юрисдикции норм Конституции, БК и Кодекса административного судопроизводства при рассмотрении дел об определении размеров социальных выплат. Таким образом, встал вопрос о дискреционных полномочиях Кабинета министров Украины при решении вопросов об уменьшении размеров социальных выплат ввиду сложного финансового положение в государстве, которые (полномочия) реализовывались путем принятия соответствующих постановлений. Конституционный Суд Украины исходит из того, что предоставление Верховной Радой Украины права Кабинета Министров Украины устанавливать в случаях, предусмотренных законом, порядок и размеры социальных выплат и помощи, которые финансируются за счет средств Государственного бюджета Украины, связывается с его функциями, определенным Основным законом государства. А потому, к полномочиям Кабинета Министров Украины относится определение порядка и размеров социальных выплат и помощи, которые финансируются за счет средств Государственного бюджета Украины, согласно Конституции и законов Украины. При этом, нормативно-правовые акты КМУ, которыми регулируются бюджетные отношения, включая вопросы социальной защиты за счет средств Государственного бюджета Украины, являются составной бюджетного законодательства в соответствии с Бюджетным кодексом Украины, а суды должны их применять при решении дел относительно социальной защиты прав граждан.

Таким образом, существуют проблемы толкования норм бюджетного законодательства и толкования принципов бюджетной системы даже на уровне высших органов государственной власти. Это подтверждается принятием решений, содержащих соответствующую позицию Конституционного суда по данному вопросу. Безусловно, оценивая приведенную позицию Конституционного суда, можно двояко отнестись к вопросу о толковании норм о социальной защите граждан. Одновременно это решение толкует как нормы Бюджетного кодекса с учетом необходимости их единообразного использования судами общей юрисдикции, так и дает оценку дискреционным полномочиям КМУ по вопросам об их полномочия в сфере ограничения выделения бюджетных средств на социальные цели.

Говоря о правовых категориях, которые конструируются в нормах финансового права, несмотря на все вышеизложенное, следует выделить следующие их особенности:

- их закрепление имеет в своей основе цель – обеспечение публичного интереса;
- они опосредствуют в наиболее общем виде правовые формулы и описывают реально существующие правовые явления в сфере публичной финансовой деятельности;

- характеризуют закономерности существования и связи между различными правовыми явлениями в конкретных бюджетных отношениях;
- имеют целью установление правил необходимого поведения в нормах финансового права путем формулирования сущностных характеристик конкретных финансово-правовых явлений.

В процессе реализации предписаний важны также средства и способы, которыми достигается необходимый результат, основные требования и условия реализации нормативных предписаний, методы и формы их толкования. Для бюджетно-правовой нормы приведены признаки имеют свою специфику. Она выражается в том, что императивный характер бюджетно-правовой нормы предусматривает обязанность сторон бюджетных правоотношений неуклонно придерживаться предписаний такой нормы с целью обеспечения финансовой дисциплины при выполнении государством функций в процессе осуществления бюджетной деятельности.

Отметим, что в случае регулирования бюджетных отношений имеет место регулирование таких отношений как в рамках общего законодательного процесса так и в рамках бюджетного процесса, что свидетельствует о специфике правового регулирования бюджетных отношений. Нормативно-правовое регулирование является сложным процессом, в ходе которого общественные отношения подвергаются правовому оформлению с целью их упорядочения, охраны и совершенствования в соответствии с объективными законами развития общественной жизни. Итак, правовое регулирование бюджетных отношений в современных условиях представляет собой сложный процесс, что объясняется прежде всего тем, что в случае создания системы неэффективных рычагов влияния на субъектов бюджетных отношений и при наличии коллизий в применении норм различных нормативно-правовых актов возникает ситуация, когда правовое регулирование не выполняет одну из важнейших своих функций – регулируюшую.

Итак, правовые понятия в бюджетном праве играют роль детерминации конкретных финансово-правовых явлений с целью наиболее полного и логического регулирования конкретного вида финансовых отношений. На современном этапе развития украинского законодательства четкое закрепление юридических формулировок в нормах финансового права имеет крайне важное значение ввиду того, что система публичных финансов подвергается постоянным изменениям и требует логического построения именно системы финансово-правовых норм, которые в своей совокупности будут согласованно действовать через соответствующие механизмы и обеспечивать тем самым реализацию прав и обязанностей субъектами финансовых правоотношений.

Исследование же оценочных понятий с позиций доктрины финансового права вызывает значительный интерес, ведь однозначно применения органами государственной власти норм бюджетного законодательства лежат в плоскости обеспечения конституционного принципа создания государством условий для реализации социальных, культурных и экономических прав, гарантирования государством этих прав, а также финансовой поддержки тех граждан, которые по независящим от них

обстоятельствам не могут обеспечить достаточный уровень жизни для себя и своей семьи, осуществляется за счет средств именно государственного бюджета.

Abstract

The article is devoted to the characteristic of the legal basis for the construction and consolidation of legal terms in Ukrainian budget legal norms. The main attributes of legal terms, used in Ukrainian budget law, are proposed. The peculiarities of legal terms, used in budget regulation, are defined. The paper shows the theoretical approaches to the definition of estimating categories. The characteristics of the peculiarities of estimative categories used in Ukrainian financial legal regulation in scientific works, devoted to the problems of financial law are shown. The problems of interpretation of fiscal legislation and the interpretation of the principles of the budget system in Ukrainian budget law are described.

Current Issues of Financial Management of Professional Chambers in the Czech Republic¹

Dagmar Strejčková²

1. Introduction

These days, in addition to the state administration and territorial self-administration, we meet with self-administered public corporations of professional or special-interest nature, usually with the status of chambers and associations, with their own self-administered bodies. In addition to the territorial self-administered units, the state administration can be exercised also by special-interest self-administered legal entities within the limits of their autonomous authority and powers entrusted to them by law.³ Professional chambers can be classified as public entities with a special position and financing. As these entities manage public property, they also represent one of the types of public-finance entities with a specific method of regulation.

Self-administered entities are classified in particular as self-administered entities based either on the territorial (local) principle or on the personal (special-interest) principle. Therefore we talk about territorial self-administration, special-interest self-administration (personal, professional) and sometimes examples of other self-administration are mentioned in this connection too. In the literature, this type of self-administered entities is sometimes called special-interest self-administration and professional self-administration while those terms are used inconsistently. The professional self-administration is often understood as self-administration of profes-

1 This article was created and funded by the funding of specific research of Masaryk University – MUNI/A/0922/2011 Method and limits of economic regulation in the financial law.

2 Masaryk University, Brno (the Czech Republic).

3 D. Hendrych et al, *Správní právo. Obecná část*, Praha 2009, p. 178.

sional chambers whereas the special-interest self-administration is sometimes used also for the university self-administration, i.e. as a wider term. An apt description might be a negative definition according to which this type of self-administered entities might be called non-territorial self-administration.⁴

Although theorists of law and administration pay substantially less attention to the special-interest self-administration than to the territorial one, it is not marginal. It is desirable to deal with the issues of the special-interest self-administration because the self-administration forms an important part of the system of public administration and therefore due attention should be paid to it. In addition to the university self-administration and self-administration of professional chambers with voluntary membership, the special-interest self-administration is considered to include also the self-administration of professional chambers with mandatory membership. This article deals with the latter entities and focuses on their financial management. In order to introduce the issue, the opening parts of this contribution are focused on the features of professional chambers within the system of applicable law in the Czech Republic. The next section is focused on the financial management with reference to problematic features of its regulation under the professional rules of professional chambers and to partial recommendations of de-lege-ferenda changes of this regulation.

2. Professional chambers with mandatory membership and their management

Professional chambers are legal persons established by law and associating persons of certain profession on a mandatory basis. Although these autonomous self-administered entities have no constitutional bases, each professional chamber has its own law according to which it was established. In addition to these “fundamental” laws, activities of professional chambers are regulated also by other legal regulations and in particular by their internal rules made within their autonomous rule-making.

Professional chambers with mandatory membership may be characterized also according to the Constitutional Court which defined those entities as follows in its decision file No. I ÚS 181/01 of 16/04/2003: “... these are issues concerning the so-called special-interest self-administration, specifically those of professional chambers with mandatory membership associating self-employed natural persons of certain professions where there is a strong public interest in proper exercising of those professions. These chambers are public legal persons established by law, equipped with a power to issue various internal rules applicable to the chamber and its members who must comply with them with regard to their mandatory membership. Hence the chamber has certain powers over these members – members of a certain profession, one of them typically being the very disciplinary power. Nevertheless, this power is not unlimited, it is regulated by law and it must be possible to file a motion for a judicial review against any decision imposing any obligation on the chamber member”.

4 Z. Koudelka, Samospráva, p. 339.

These days, there are twelve professional chambers with mandatory membership in the Czech Republic. These are the Czech Bar Association, Czech Medical Chamber, Czech Dental Chamber, Czech Pharmaceutical Chamber, Chamber of Veterinary Surgeons of the Czech Republic, Czech Chamber of Architects, Czech Chamber of Certified Engineers and Technicians, Notarial Chamber of the Czech Republic, Chamber of Tax Advisers of the Czech Republic, Chamber of Patent Attorneys, Chamber of Auditors of the Czech Republic and Chamber of Distraintors of the Czech Republic.

2.1. Management of Professional Chambers in the Czech Republic

Special-interest self-administered entities have their own property and are managed according to their own budget. All the above-mentioned laws include certain rules of chamber management nevertheless they are clearly substantially general and they need to be specified by internal rules.⁵ These so-called professional rules⁶ regulate in detail issues of the activity of the chamber and its bodies.

The above-mentioned laws establishing the chambers include in particular specification of the chamber organization and position, authority and powers of individual bodies. Those bodies can be classified as supreme, executive and supervisory ones and those making decisions on disciplinary misconducts of chamber members. The decision-making on management of the chamber's finances and administration of its property is usually entrusted to the executive bodies. The general control, which includes control over property management, is exercised by the supervisory bodies of professional chambers.

2.2. Regulation of Financial Management in Professional Rules of the Chambers

With regard to the fact that the laws establishing the chambers include only a general definition of individual bodies, the rules of management of the professional chambers' property need to be specified in the professional rules. Having analyzed the rules issued by the chambers, I can however state that vast differences exist. Not only some chambers regulate the issues of their management marginally and to a certain extent fragmentally, but some of them, when published, mention only their budget and profit/loss of the past year. Some chambers do not have their professional rules (or information about management) published at their official websites at all. In this respect, I can refer to the discussion in the professional circles concerning the legal nature of the professional rules. The very fact that a legal regulation must be published in accordance with law and that the publication is a precondition of validity of such legal regulation represents one of the reasons why some authors refuse to consider the professional rules legal regulations.⁷ In the text below, I will limit my-

5 P. Havlan, *Veřejné vlastnictví v právu a společnosti*, Praha 2008, p. 229.

6 In the literature, these regulations are also called the so-called "statutory rules". Cf. E. Horzinková, V. Novotný, *Základy organizace veřejné správy v ČR*. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., Plzeň 2008, p. 62.

7 The fact that only a rule in the form recognized by the state can be considered a legal regulation is considered another reason thereof. Legal regulations which are sources of law are laid down by the Constitution and by standard laws in accordance with the Constitution. I can point out the fact that the Constitution does not anticipate legal regulations being issued by special-interest self-administered entities as Article 79(3) mentions only

self to the professional rules of those chambers which have prepared a rule concerning financial management issues in order to draw attention to the pluses and minuses of the legal regulations and to propose certain *de-lege-ferenda* changes of those legal regulations

As concerns the financial management of professional chambers, we can find in their internal rules the issues of the draft budget, the process of its approval, regulation of the right of provisional expenditure and in some cases also a change of the budget. The article deals in particular with the issues of the budget and its approval.

One of the professional chambers which regulates its management by professional rules up to a fairly good standard is the Czech Bar Association. The management of this chamber is regulated in Article 56 et seq. of the assembly resolution No. 3/1999 of the Bulletin of 08/11/1999, approving the Organization Rules of the Czech Bar Association. The financial management of the chamber is governed by the budget of the Czech Bar Association. Within the financial management of the chamber, the professional rule includes not just the regulation of the draft budget but also the process of its approval, regulation of the right of provisional expenditure and regulation of a change of the budget and use of the budget reserve.

The Organization Rules of the Chamber of Distrainers of the Czech Republic have a very similar nature of a professional rule. While the professional rule of the Czech Bar Association lays down only the right of each attorney at law for detailed information about individual income and expenditure budgets items, the professional rule of the Chamber of Distrainers of the Czech Republic determines that the presidium shall send a draft budget to each distrainer in writing at least two weeks before the date of its discussing by the assembly. The draft shall include a written opinion of the chairman of the revision committee.

Provision of information about the draft budget to the chamber members regulated in this way is advisable. Nevertheless, even though the professional rule of the Czech Bar Association does not specify the obligation to distribute the draft budget to each attorney at law, the attorneys at law as well as the public can acquaint themselves with the draft at the Czech Bar Association website where this information is published in the form of minutes of the Board of Directors meetings.

The Organization Rules of the Chamber of Patent Attorneys regulate the financial management in provisions of Sections 47 to 52. According to this professional rule, individual incomes and expenses are divided into budget sections. Basic income chapters are the contributions for self-administering activity of the chamber and the registration fee, interests, fines and penalties. Basic expense chapters are the rent, including the price of energies and water, investments and office insurance, staff costs, contracts, reimbursements, travel allowances, phone charges and postage,

Ministries, other administrative bodies and self-administered bodies which are entitled to issue legal regulations on the basis and within the limits of law provided that they are authorized to do so by law. Another reason is the one that any legal regulation must be enforceable by the state or a state authority. Cf. V. Sládeček, *Ještě k povaze předpisů zájmové samosprávy*, „Právní rozhledy“ 2008, No. 4. p. 130–138. K. Červená, Š. Lipertová, *Soudní přezkum předpisů zájmových samospráv*, in: *Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings*, Masarykova univerzita, Brno 2009.

stationery, other material and non-material costs, meal allowances in case of sessions of chamber bodies and representation fund, budget reserve and income tax.

The Czech Medical Chamber regulates the management issues in its professional rule No. 17 – Financial Rules. The financial management is provided for in Part II of this professional rule. The draft budget is prepared by the economic department of the Chamber together with the president and the secretary and they submit the draft to the Board of Directors of the chamber for a discussion, usually so that the Board of Directors is able to discuss the draft budget at its last meeting before the chamber congress. As concerns provision of information about the draft budget, it is distributed to all county associations and published on the Internet at least 30 days before the congress which is to approve the budget.

In its Organization Rules, Rules of Procedure and Election Rules, the Czech Chamber of Architects states that the draft budget must be published at least twenty-one days before its being discussed by the General Meeting of the chamber. Authorized persons or registered resident persons as the case may be may file their comments either in writing by the deadline laid down upon its publishing or in writing at the session of the General Meeting in accordance with the Rules of Procedure of the General Meeting of the chamber. As concerns its income and expense side, the budget should be in principle balanced. Nevertheless, the Czech Chamber of Architects expressly states when the budget can be exceptionally approved as a deficit one, i.e. only in case when the it will be possible to settle the deficit by retained funds or by a contractually arranged loan, credit or repayable financial assistance.

While a majority of all members of the Board of Directors as an executive body consisting of 11 members and five substitutes is necessary to approve the budget of the Czech Bar Association, in the Chamber of Distrainers of the Czech Republic, the approval of the budget is entrusted to the assembly as the supreme body of the chamber. Majority of the attending distrainers, not all of them, is necessary for the approval. With regard to the fact that each distrainer has the right to attend the assembly, it is understandable that only a majority of the attending distrainers is necessary as if it was a majority of all of them, the budget might never be approved.

Other chambers do not have a detailed regulation of the approval system, they mostly state only the body which is to approve the budget. On the basis of the above mentioned, the Chamber of Distrainers of the Czech Republic is in my opinion more open to its members as not only each distrainer can participate in budget approving but in addition, there is an obligation to send a draft budget to each distrainer. There is no such obligation with the Czech Bar Association. Its professional rule only lays down that each attorney at law has the right for detailed information about individual income and expense budget items (Article 59(3) of the Organization Rules). On the other hand, the numbers of attorneys at law and distrainers are incomparable. In case of the Czech Bar Association, distribution of the draft budget to individual members might be considered uneconomical. Therefore both professional rules seem to be very good and after minor adjustments, they might serve as a guide for other professional chambers.

Professional rules also very often include an obligation of the chambers to have their regular as well as extraordinary financial statements audited by an auditor. While some chambers do not specify this obligation, some detailed regulation of this issue can be found too. Probably the most detailed specification is included in the Organization Rules, Rules of Procedure and Election Rules of the Czech Chamber of Architects. They regulate both the process of auditing the annual financial statements and the obligation to publish the data from the financial statements in the Bulletin. In addition to the annual financial statements, there is also an obligation laid down to prepare simplified quarterly balance sheets providing basic information about the current property and financial situation of the chamber and about effectiveness and purposefulness of its management in the last calendar quarter. The emphasis which this chamber puts on its management is proved also by the fact that the Board of Directors, or the office manager based on authorization by the Board of Directors, is obliged to arrange, in accordance with the applicable accounting methods, preparation of a monthly financial statement of the chamber management providing basic information about the current property and financial situation of the chamber and on effectiveness and purposefulness of its management in the past month (Section 4(7)).

The Financial Rules of the Czech Medical Chamber require auditing the regular as well as the extraordinary financial statements by an auditor. The obligation to publish main data from the financial statements of the previous calendar year, the report on management of chamber property in the previous calendar year, the information about the balance of the chamber property as of 31 December of the previous calendar year and the auditor's report on audit of the financial statements of the Central Office of the Czech Medical Association for the previous calendar year in the magazine of the Czech Medical Association and on the Internet by the end of each September seems to be purposeful too. As concerns these data, the Financial Rules also state that the main data from the financial statements and the report on management of chamber property in the previous calendar year must be published on the Internet at least for the period of five years.

Although publishing those data seems appropriate with regard to the fact that the professional chambers manage public property, I am of the opinion that the wording "shall publish on the Internet" is not accurate. *De lege ferenda* it may be recommended to publish any information concerning the management in the relevant bulletin, as it is for example in the case of the Czech Bar Association. Although the bulletin is distributed to all members, the public can acquaint itself with its wording at the official website of the chamber too.

3. Conclusions

As mentioned above, compared to the territorial self-administration, the special-interest self-administration is considerably less elaborated and it does not enjoy a comparable interest of legal theorists. I believe that it is therefore desirable and necessary to start dealing with this topic in greater detail and to point out some imperfections appearing within the regulation. Although the core of the legal regulations

should rest in internal rules which should specify general legal rules, the rule-making of those entities is often insufficient and it does not show a comparable standard (in particular with regard to management of the chambers' own property). The very fact that the chamber manages public property should result in creation and adoption of such legal rule that would, in addition to the detailed regulation of actions of the chamber bodies in the matters concerning property law, provide complex and sufficient rules of management and handling of the chamber's property and a corresponding liability and control mechanism in this area.⁸

The evaluation of professional rules concerning the management shows in particular the different standard of rule-making of professional chambers in this area. Once minor amendments and supplementations are made to them, the professional rules of the Czech Bar Association and the Chamber of Distrainers of the Czech Republic seem to be acceptable. These rules actually include both the general actions on the chamber's behalf, the financial management with a focus on the budget approval process and the right of provisional expenditure, detailed regulation of decision-making within the chamber property management as well as the issue of book-keeping and control mechanism. Nevertheless, on the other hand, the professional rules of both above-mentioned chambers do not mention any details of the financial statements even though with regard to their position of public corporations, provision of information to their members is very desirable. In this respect, I can highlight a part of the professional rule of the Czech Chamber of Architects which regulates not just the process of the financial statements auditing and publishing but also defines an obligation to prepare simplified quarterly balance sheets providing basic information about the current property and financial situation of the chamber and the process of its management in the past calendar quarter. In addition, the Board of Directors of the chamber arranges preparation of a monthly financial statement of the chamber's management which indicates the importance which the company puts on the effectiveness and purposefulness of its management.

I consider it particularly important to publish reports on the management and main data from the financial statements. The desirable procedure seems to be the one of those chambers which publish those data on a mandatory basis in the bulletin or similar journal. Such document which may be kept only electronically with regard to the savings would guarantee better informedness of chamber members of the finances managed by the chamber. These days we are unfortunately witnessing a situation when except for a few chambers, this information is not published at all or a professional rule includes an obligation to publish these data "on the Internet" which is very inaccurate and in many cases also very difficult to find. It would be suitable *de lege ferenda* to publish the information on the management in the relevant bulletin published by the chamber.

With regard to the fact that some chambers show an insufficient standard of regulating the management by their rules, one may *de lege ferenda* prepare a method-

8 P. Havlan, H. Neumannová, K profesním komorám jako subjektům vlastnického a jiných majetkových práv, „Právní zpravodaj“ 2007, No. 4, p. 10–11.

ology that would include recommendations on how to proceed in connection with the regulation of the management of professional chambers while being fully aware of their self-administered and autonomous position.

Abstract

This article deals with issues of the financial management of professional chambers with mandatory membership in the Czech Republic, with special focus on issues of the budget and its approval. Professional chambers are public corporations with their own property and managed according to their own budget. From the carried-out analysis, I will draw partial conclusions evaluating the *de lege lata* state and recommendations for possible *de lege ferenda* changes of legal regulations concerning the financial management of those selected special-interest self-administered entities. Although the core of legal regulations concerning the management of property of the special-interest self-administered entities should be based on internal rules, rule-making in this area is considerably insufficient and therefore it is suitable to provide possible recommendations concerning future changes of the legal regulations.

Legal Bases of Health Care Financing in Ukraine and Other Countries

*Olha Zhmurko*¹

1. Introduction

The bases of health care financing system are grounded on the model of health care financing system of former Soviet Union. Having achieved its independence, Ukraine accepted a number of legal acts in the sphere of health care. But the aim and tasks which stood before health care system of the former Soviet Union do not differ from the ones which our government follows, while providing a proper level of health protection. Since the principles of our current system must correspond to international standards not only in this sphere, the order of health care financing and giving medical aid should improve. The scientists researched the general issues of health care financing, the ways of introducing the state obligatory social medical insurance, and proposed the ways of its development in Ukraine. They are: J.M. Busduhan, Z.S. Hladun, S.J. Kondratiuk, R.A. Maydannyk, M.V. Mnykh, O.V. Soldatenko, and others. But the main tasks which we have the following: to define the basis of health care financing in foreign countries and decide which model of health care financing could be introduced in Ukraine.

1. From the financial point of view the system of health care financing is the order of allocation, distribution (re-distribution) and usage of the means of centralized and decentralized cash funds. Such funds are: the State budget and the budgets of local self-government. Thus, the order of health care financing looks like:

1.1. The allocation of money in State budget and the budgets of local self-government. The health care financing is made on the Law of Ukraine "About state social standards and state social guarantees" under the scale program by the Ministry

¹ Ivan Franko National University of Lviv (Ukraine).

of health care of Ukraine. The standards and norms include a wide circle of medical services and are spread all over the nation. The order of allocating the money in budgets is foreseen by the Tax Code of Ukraine. In this document a number of taxes and duties to the budgets is foreseen. Then from these taxes and duties health care financing is made. A number of them are quite large and the quote is high as the great percentage of them are directed to support health care entities and to pay salary to medical workers and support staff.

1.2. Distribution (re-distribution) of means of centralized and decentralized cash funds. Very interesting is the system laid in the State budget and in the budgets of local self-government of health care financing, and distributing this money to the health care entities. That money is given by corresponding budgets due to the Law of Ukraine "About state social standards and state social guarantees". The article 11 of this Law fixes: the state social norms in the sphere of health care includes: a number and the scope of guarantee level of medical help to citizens in state health care entities and health care entities of local self-government; the standards of medical aid, which include the scope of diagnostic, medical and preventive measures; indices of the quality of medical aid; the standards of preferential providing of separate groups of population with medicaments and other special facilities; the standards of providing permanent medical aid; the standards of providing medicaments to state health care entities and health care entities of local self-government; the standards of providing health resorts; the standards of providing the public-rooms in state health care entities and health care entities of local self-government. In the article 20 it is established: calculations and grounds to the indices of expenditures on social goals in draft state budget, draft budget of Autonomous Republic of Crimea and draft budgets of local self-government are based on the ground of state social standards. The development and execution of a state budget, a budget of Autonomous Republic of Crimea and budgets of local self-government are committed on the basis of priority of expenditures financing for providing state social guaranties.²

The use of means of centralized and decentralized cash funds. The article 87 of the Budget Code of Ukraine specifies the expenditures of the state budget on health care. The article 89 fixes the expenditures which are being spent from district budgets and the cities of republic Autonomous Republic of Crimea and regional budgets. The expenditures are taking into consideration while defining the scope of inter budget transfers for health care: a) primary health care, out-hospital and hospital care; b) the programs of medical and sanitary education (urban and rural health care centers and measures of sanitary education). The article 90 fixes the expenditures which are done from the budget of Autonomous Republic of Crimea and regional budgets and they are taken into consideration while defining the scope of inter budget transfers for health care: a) consultative out-hospital and hospital aid (the hospitals of republic of Autonomous Republic of Crimea and of regional value); b) special-purpose out-

2 Закон України від 5.10.2000 р. № 2017-III «Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії» з наступними змінами та доповненнями // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 48. – Ст. 409.

hospital and hospital aid (special-purpose hospitals); c) health resorts help; d) other state programs of medical and sanitary aid.³

Considering all written above, the system of health care financing is fully financed from all the budget levels and is directed to realize the state programs. The enumeration of medical aid and health care entities which provide medical aid is comprehensive and it is foreseen in existing acts. The financing of state health care entities is provided by the state budget of Ukraine, health care entities of local self-government – by the bodies of local self-government.

The state is not only the main administrator, controller and executive in the health care sphere, but also it fulfils the financing of this sphere. We consider the main drawbacks of our health care system financing are the following:

- the systems of health care and first medical aid entities are out of date;
- the acts of temporary health care system are imperfect;
- not enough financing of this sphere, especially the financing of health care entities which are both the direct subjects of this system and suppliers of medical aid;
- legal regulation and normative definitions of the relations between health care entities and patients are imperfect;
- the level of obligatory medical aid is improper because of scarce financial resources and outdated equipment;
- the population does not trust health care entities;
- insufficient definiteness between the citizens and state bodies in relationships with state obligatory medical insurance;
- the authority of state bodies is too big and it leads to misunderstanding of the existing problems in the sphere of health care and impossibility to solve them.

2. It is worth noticing the world models of health care financing as positive experience of health care financing system commitment and then choosing the proper model which would be introduced while reforming health care financing system in Ukraine. In theory the opinion was formulated about three main models of health care financing, namely: health care financing from state cash fund and local self-government cash funds (budgetary model of health care financing); health care financing from both state cash fund and payments from employers and workers (insurance model of health care financing); and health care financing from the own citizens' payments based on the contract of medical insurance with the commercial company (private model of health care financing).

The models of health care financing were investigated by native and foreign scientists such as: V.I. Agarkov, O. Vynogradov, O.E. Gubar, O.L. Kanivtsov, M.V.

3 Бюджетний кодекс України від 24.12.2010 р. N 2456-VI з наступними змінами та доповненнями // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.

Mnykh, M. Mogilevtsev, B. Nadtochiy, Z.O. Nadyuk, V.J. Stetsenko, Otmar Muller, M.O. Krukemeyer, Reinhard Busse, B.D. Ginsburg, Jens Martin Hoyer, Victor G. Rodwin, Sarah Freeman, Agnes Couffinhal, Fons Bertens, Rachel Stewart, Jorine Muiser, Ellen M., Adam Dougherty, Sue A. Meyer. Native scientists illustrated to some extent the prospects of establishing state obligatory social medical insurance in health care financing system.

2.1. The budgetary model of health care financing exists in Great Britain, Sweden and Canada. The main principles of this model existence are: accessible and free of charge medical aid to all the sections of state population: reliability of one-channel mechanism of financing (state budget) with the state controlling of all financial expenditures in this sphere; guaranteed level of paying for medical aid and services; the possibility to introduce quickly amendments in the health care system on all the levels; a deficiency of a competition in the sphere of granting medical services (with the hidden competition for the distribution of state financial resources which are given by the budget for paying medical aid and medical services); state control of medical aid quality.⁴

Sweden is a striking instance of this model. 26 regional bureaus of social insurance are administrating the system. National Council of social insurance supervises them. 18 % costs for health care are given by the government, 51 % – by local self-government, 31 % – by employers.⁵

The whole population of Sweden is enveloped by the system of disease insurance. A patient pays himself for visiting a doctor and for medicine. But for those patients who should pay a great sum of money for medicine and medical consultations an upper bound exists – 900 kronas per year for medical consultations and 1300 kronas for medicine and the further treatment is held for free. While a patient is in hospital because of industrial accident he/she obtains medical aid according to rules valid for ordinary diseases. But if a patient was injured and is no longer able to work or his or her income decreased, he/she will gain life help which compensates lost income.⁶

Health care in Sweden is being operated by the following principles: decentralization, public-opened model, providing the insurance to all citizens. Approximately 90 % of income of local self-government is used for health care, 70 % of which are taxes. Local self-government owns and administrates almost all hospitals and hires most of doctors and other medical workers. A number of private hospitals and medical services is insignificant but they make a contract with local self-government as well. This system is universal and everybody is free to choose the provider of health services. The providing of health services is based on the quality principle and needs of each person.⁷

4 З.О. Надюк, Механізми державного регулювання ринку медичних послуг в Україні, Запоріжжя 2009, с. 35–36.

5 М.В. Мних, Медичне страхування за кордоном та можливості його реалізації в Україні, „Економіка та держава” 2006, № 11, с. 39–41.

6 М. Могілевцев, Система соціального страхування в Швеції, „Соціальний захист” 1999, № 3, с. 55–58.

7 A. Dougherty, Sweden: The Health Care System [Electronic resource], Insure the Uninsured Project 2008, p. 1–2. – Available from: <http://www.itup.org>.

District council and local self-government are the main suppliers of medical services. Each council is to establish its own prices, but there is established a fixed price per year which should be paid by a person. Minors get aid for free. Patients are to pay approximately 3 % from the general sum of expenditures for aid. Medical aid for pensioners and for incapable people is held at home or special residences and is financed generally from local taxes. Periodically local self-government and state sign an agreement for diminishing expenditures for medical insurance, taxes, etc.

The health care system is divided into three levels: the initial aid is the main part of the system, it is responsible for public health and diseases treatment, district level is the district hospitals which provide specialized aid, regional level includes regional and university hospitals which provide highly specialized aid.⁸

2.2. Insurance model of health care financing exists in France, Austria, Germany and Netherlands. This model is based on the following principles: purposefulness and addressness of insurance payment; the powers of control belong to insurers and insured; the right for the insured to choose a doctor and a hospital; the role of the government is limited.⁹ The main characteristics of this system is obligatory medical insurance in national scope; the joint participation of employers in medical aid payment is foreseen by law; the nonprofitness of insurance entities with the obligation to pass all their money for medical aid and services. The subjects of this sphere are: the doctors and medicoprofilactic entities, which offer their services, insurance entities which are responsible for medical services payments, and patients.

Germany is a striking instance of this model. The subjects are the following: patients who are the members of state or private insurance; insurance funds and their state and local associations; the association of private insurers; medical staff that gives out-hospital aid from the resources which they gain due to the collective agreement between medical associations and funds; the hospitals which are being financed from insurance funds; producers of medicine; ministry of labor and social politics in lands and federal ministry of health care.

Entities of obligatory medical insurance are to make decisions about incomes and expenditures independently and they own all necessary authorities as to the allocation of payments. This system of financing does not depend on state assignments and incomes of state budget. In Germany the main medical services as out-hospital and hospital treatment are made at the expense of insurance funds.¹⁰

The funds of medical insurance are nonprofitable entities and they establish the interest rate of payment. The interest rate of insurance payment differs from the insurance risk. If these funds have not enough money, the money from reserve cash

8 А. Вјурн, К. Hjelm, W. Chang Zhang, RHealth care systems in Sweden and China: Legal and formal organisational aspects, "Health Research Policy and Systems" 2010, p. 4.

9 В.Ю. Стеценко, Медичне страхування у системі організації охорони здоров'я громадян: порівняльно-правовий аспект, в: Медичне право України: правовий статус пацієнтів в Україні та його законодавче забезпечення (генезис, розвиток, проблеми і перспективи вдосконалення): матеріали 2 Всеукраїнської науково-практичної конференції з медичного права, Львів 2008; І.Я. Сенюта, Х.Я. Терешко, Медицина і право, Львів 2008, с. 325–330.

10 О.В. Солдатенко, Європейський досвід фінансування видатків на охорону здоров'я, «Юридична Україна» 2010, № 4, с. 53–58.

fund will be used.¹¹ The process of paying for medical treatment due to this system can be realized in two ways: a) the insurance funds fully pay the expenditures to the doctors associations instead of paying directly to a doctor. The sum of compensation is committed according to the number of the insured covering all kinds of services granted by doctors. Then the associations pay directly to the doctors. b) the general sum of money is divided among the associations due to additional instructions and universal scale of reimbursement under which the associations figure up the sums of money which should be reimbursed.¹²

2.3. The private model of health care financing exists in USA and the main principles of its financing are the correlations between doctors and patients as free sides of the market. Under such conditions and existence of competition between suppliers of medical services real market prices are established; the absence of unique state medical insurance system; the commitment of state regulation of medical services market only by accepted laws and establishment of social medical programs.¹³

In USA the expenditures on health care are committed from state budget, the budgets of the states, local budgets, private insurance companies and patients. 74 % of population are insured by private medical insurance system. 26 % of population are insured at the expense of government programs "Medicaid" and "Medicare". Medicaid is a fund in health care sphere, a state property. It is financed by federal government of USA and states budgets. The federal part of financing is defined from how the states can finance medical services of citizens (how much income the citizens of the state have). Medicare is a federal state program (fund) in a national health care system. It is committed together with the state program Medicaid. The financing is provided from the payments of social tax equally between employers and workers. Medicare consists of two parts: medical aid (A) and the services of a doctor in charge (B). Each part has separate trust-funds which guarantee the access to hospital for insured (A) and to the doctors in charge (B).¹⁴

We have made an overview of different models of health care financing. But only budgetary and insurance models foresee social medical insurance. Ukraine can be referred to a budget model of health care insurance at present. But considering the above mentioned drawbacks of our health care financing system, it is reasonable to consider about establishing the insurance model of health care financing system in Ukraine. The main principles of this system will be: the government will not be responsible for the health care system financing except some segments of this market; the main role of the government will be to establish conditions for proper functioning of medical insurance funds; the administration of this system will be laid on the workers and employers; the solidarity principle – the level of services will be equal not depending on income, family status, risk to become ill; the existence of real paying for the services without contract between an insured person and a supplier

11 B.D. Ginsburg, A review of the German national health insurance system [Electronic resource], "Health Policy Forum Vol. 84" 1994, No. 12, p. 828: Available from: <http://archive.samj.org.za>.

12 R. Busse, A. Riesberg, Health care systems in transition Germany, Copenhagen 2004, p. 177.

13 З.О. Надюк, *op. cit.*, с. 56.

14 Л.М. Горбач, *Страхова справа: навч. посібник (2-ге вид., виправлене)*, Київ 2003, с. 103–106.

of health care (health care institution); the right to choose a supplier of health care (health care institution) and insurer by the insured; medical insurance funds should have the authority to define a proper sum of payments and allocation of this payment; health care institution expenditures for granted medical services will be reimbursed due to the number of insured and they will cover all kinds of medical aid given by them.

3. But, in order to establish social medical insurance system in Ukraine it is necessary to fulfill the following:

3.1. Defining the tendencies of state politics. Thus, Z.S. Hladun defines the following tasks of state-legal regulation of the relationships in this sphere:

- to develop an active politics in demographic sphere;
- to guarantee accessibility of medical aid for population;
- to establish an active system of health care financing from different resources;
- to create conditions for forming and stimulating healthy way of life;
- to develop intensively medical and pharmacy market.¹⁵

3.2. Health care system reforming. It is necessary to define three levels of health care financing system in law: the first level will be financed by the state, the citizens who will not be able to make payments to the insurance system will gain the aid. Accordingly, it is worth accepting the Law "About health care financing for the population". The second level is a state social medical insurance system. The workers, employers and the state in some exceptions will pay the payments to social fund. The aid will be given to all working population and members of their family. Accordingly, it is worth accepting the Law "About state social medical insurance". The third level is a system of obtaining medical aid privately.

It is necessary to widen the notion of social standards. Actually, the only standard, minimal, is established in the mentioned above law. At first steps the state should take minimum obligations but after achieving some economic success and making the legislation perfect, it is next step must be the developing and accepting the whole system of social standards where the living wage will be just the first stage, then there will be the second stage of building other wages for different elements of population. Of course, there is a need to establish a maximum boarder, up to which the state will guarantee a level of welfare based on social money.¹⁶

3.3. To define the insurance fund among the number of sides of obligatory social medical insurance. The advantages of establishing such a fund are the following: the simplicity of its administrating; realization of efficient, flexible and reasonable distribution and the usage of cash fund. The drawbacks of such a fund will be: the absence

15 З.С. Гладун, Концептуальні засади державно-правового регулювання відносин у сфері охорони здоров'я населення, в: Медичне право України: проблеми становлення та розвитку: матеріали 1 Всеукраїнської науково-практичної конференції, Львів 2007; І.Я. Сенюта, Х.Я. Терешко, Медицина і право, Львів 2007, с. 74–75.

16 Ю. Прудов, Законодавчо-правові проблеми вдосконалення соціальних стандартів, „Право України” 2007, № 2, с. 116.

of economic stimuli for the fund administration; the dubbing of the administrative-command system in health care system management.¹⁷ We agree with all advantages but not disadvantages because the system of its administration will be simple and reasonable.

3.4. The definition of health care financing system. The system of health care financing from the cash fund will look like the following: the financing will be held for granted medical aid. We do not support the point of view that the financing should go to health care entities. The insured should pay a part of money. The other part one will be paid from the insurance fund after getting aid and the part of money paid by the insured will be returned to him/her by the insurance fund.

3.5. As financing being done not properly, when the individuals and legal entities can not pay and the state money is scarce,¹⁸ also a great number of social aid was established after adoption the State budget and thus it could not be financed and foreseen, then they were addressed to local budgets. So there is a question about the ability of local budgets to commit their responsibilities as to paying social aid.¹⁹ And we consider that the best for Ukraine will be the establishment of the insurance model of health care financing.

4. Conclusions

Under such reforms the proposed model of medical insurance will influence significantly the current system of health care financing, as there will be no need to pay a great sum of taxes, a part of which will go to health care financing. The state will stop being an administrator and executor, it will not have control authorities; an administration of medical insurance system will be based on the ground of decentralization; the establishment of insurance payments and the sum of pays off will be decided on a local level; optimization of health care entities will create the opportunity to do the proper market of health services suppliers (health care entities) and medical aid.

Abstract

A comparative analysis of the world models of health care financing is made, namely: health care financing from state cash fund and local self-government cash funds (budgetary model of health care financing); health care financing from both state cash fund and payments from employers and workers (insurance model of health care financing); and health care financing from the own citizens' payments based on the contract of medical insurance with the commercial company (private model of health care financing). An expediency of putting into practice the

17 Я. Шатковський, *Обов'язкове медичне страхування в Україні: правові проблеми та перспективи їх вирішення*, „Вісник Львівського ун-ту. Серія юридична” 2008, Вип. 46, с. 101.

18 И. Яхница, *Медицинское страхование в новой системе здравоохранения в Украине*, „Финансовые услуги” 2001, № 1–2, с. 11–12.

19 А.А. Нечай, *Вдосконалення правового забезпечення соціальної допомоги в Україні*, „Право України” 2000, № 12, с. 88.

insurance model of health care financing in Ukraine is made considering the main grounds which should be used while establishing the insurance model of health care financing.

Бюджетные субсидии в системе бюджетных расходов (на примере жилищно-коммунального хозяйства)

Чингис Цыренжапов,¹ Максим Мерзляков²

Система бюджетных расходов в России находится на этапе становления и содержит самые различные формы расходования денежных средств государства (местного самоуправления) – от прямого сметного финансирования казенного учреждения до возмещения третьими лицами понесенных расходов и участия публично-правовых образований в уставных капиталах хозяйственных обществ. Арсенал каналов расходования бюджетных средств у публично-правовых образований в рамках действующих бюджетно-правовых норм, действительно, разнообразен, но требования скорейшей и всеобъемлющей модернизации всех сфер общества требуют еще большего разнообразия. К примеру, реформирование жилищно-коммунального хозяйства страны предполагает трансформацию бюджетных инвестиций как формы расходов бюджета.

За большее разнообразие выступает, на наш взгляд, «стучащая в двери» потребность расширения свободы распоряжения бюджетными средствами. Свободы одновременно «свободной» от хищения, коррупции и недобросовестной конкуренции, искоренение которых невозможно представить без процедур контроля, согласования, регламентации, стандартизации и т.п. Финансовой свободе противостоит финансовая несвобода. Излишняя «опека» над бюджетно-расходным движением денег входит в явное противоречие с основами эффективного менеджмента, принципами адекватной и быстрой реакции на острые вызовы глобального и цивилизационного кризиса. Однозначно перевод жилищно-коммунальных комплексов муниципалитетов на частные рельсы не состоится без бюджетно-финансовой свободы.

1 Томский государственный архитектурно-строительный университет (Россия).

2 Томский государственный архитектурно-строительный университет (Россия).

Указанное противоречие находит свое отражение в правовом пространстве и в первую очередь в финансово-правовом его измерении. Без сомнения, в силу важнейших государственных задач громадные публично-финансовые ресурсы сегодня выведены из-под сферы действия бюджетно-правового режима. Государственные корпорации, государственные компании и другие юридические лица, находящиеся де-факто или де-юре под контролем государства, образуют собственные юридические и порой внеюрисдикционные (при этом, конечно, эффективные) конструкции накопления и расходования финансовых ценностей общества. Чтобы сделать такой вывод достаточно изучить практику работы Фонда содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства. Если продолжить в том же духе, то можно дойти до абсурда: федеральный бюджет распределять через широкую сеть государственных корпораций в виде имущественных взносов.

Однако у рассматриваемого нами противоречия есть и другая сторона. Бюджетно-правовые механизмы в полной мере «царствуют» над ничтожными по размеру бюджетами сельских поселений. Где каждый шаг главы поселения по распоряжению бюджетными средствами (например, по ремонту бесхозных коммунальных сетей) вызывает внимание и потом законное возмущение различных надзирающих структур. Эти же бюджетно-правовые механизмы никак не замечают особенностей функционирования финансов в тех или иных отраслях национального хозяйства и «давят» своим универсализмом отраслевые инициативы. Бюджетно-правовые механизмы часто сконструированы так, что они не чувствуют пульс жизни этой страны и лишены созидательного начала. В частности, сметное финансирование в бюджетном процессе все еще не учитывает тарифообразование в жилищно-коммунальной отрасли. Субъекты бюджетных расходов поставлены в такие условия, когда они вынуждены применять гибридные и зачастую «уродливые» юридические конструкции, дабы действовать в рамках императивных предписаний бюджетного законодательства.

Институт расходов бюджетов является одним из наиболее динамично развивающихся блоков бюджетного законодательства и, являясь инструментом реализации государственной политики во всех сферах общественно-политической жизни, меняется параллельно с нормами отраслевого законодательства, в том числе антимонопольного и антикоррупционного. Действующие в настоящее время базовые федеральные законы «О защите конкуренции» (№ 135-ФЗ от 26.07.2006) и «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» (№ 94-ФЗ от 21.07.2005), призванные упорядочить взаимодействие государственных и муниципальных структур с хозяйствующими субъектами и обеспечить контроль за расходованием средств бюджетов всех уровней, без сомнения, оказали большое влияние на совершенствование механизмов осуществления бюджетных расходов и развитие конкретных форм бюджетных ассигнований.

В этой связи считаем, что имеет смысл высказать ряд тезисов относительно такой формы бюджетных расходов как «предоставление субсидий юридическим лицам (за исключением субсидий государственным (муниципальным) учреждениям),

индивидуальным предпринимателям, физическим лицам – производителям товаров, работ, услуг», предусмотренной статьей 78 Бюджетного кодекса РФ.

В существующем в настоящее время виде данный институт бюджетных субсидий появился сравнительно недавно – с принятием Федерального закона от 26.04.2007 г. № 63-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации». Указанный закон устранил многие спорные вопросы в сфере выделения бюджетных средств публичным образованиям различных уровней, юридическим и физическим лицам, существовавшим в период действия предыдущей редакции Бюджетного кодекса РФ, одним из которых был вопрос разграничения институтов бюджетных субвенций (средства представлялись на безвозмездной и безвозвратной основах на осуществление определенных целевых расходов) и бюджетных субсидий (средства представлялись на условиях долевого финансирования целевых расходов). В результате принятых изменений термин «субвенции» полностью отошел в область межбюджетных трансфертов, а институт «субсидии» объединил и «впитал» в себя черты финансовой помощи участникам хозяйственного оборота.

В результате указанных преобразований бюджетного законодательства возник существующий институт бюджетных субсидий, характерными чертами которого можно выделить следующие:

- четко закрепленная безвозмездная и безвозвратная основа предоставляемой финансовой помощи (кроме случаев нарушения получателями условий предоставления субсидий);
- определение (хоть и в достаточно общем виде) категории получателей и целей предоставления бюджетных средств – возмещение юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям, физическим лицам-производителям товаров, работ, услуг затрат или недополученных доходов, понесенных ими в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг;
- регламентация основных процедур, совершаемых органами государственной власти и местного самоуправления и необходимых для предоставления бюджетных субсидий получателям, в том числе правового регулирования в указанной сфере.

В упрощенном виде классический механизм предоставления бюджетных субсидий, предусмотренных статьей 78 Бюджетного кодекса РФ, выглядит следующим образом:

- 1) в законе (решении) о бюджете соответствующего публично-правового образования предусматриваются нормы, определяющие цели (направления) субсидирования и категории получателей и устанавливающие соответствующие расходные обязательства;
- 2) в зависимости от существующего в публично-правовом образовании разграничения полномочий между органами законодательной (представительной) и исполнительной власти соответствующими правовыми акта-

ми определяются все процедурные моменты предоставления бюджетных субсидий (категории и (или) критерии отбора получателей, условия и порядок предоставления субсидий, порядок возврата субсидий в случае нарушения условий, установленных при их предоставлении). Как правило, в законе (решении) о бюджете публично-правового образования устанавливаются общие для всех направлений субсидий принципы и механизмы их предоставления из бюджета, а в актах исполнительных органов – процедуры конкретизируются применительно к каждому направлению предоставления финансовой помощи в форме субсидии;

- 3) в соответствии с названными выше актами осуществляется предоставление субсидии получателю с одновременным контролем соблюдения условий предоставления субсидии.

Заметим, что конкретного механизма перечисления субсидии и контроля над соблюдением условий ее предоставления Бюджетный кодекс РФ не установил, отдавая этот предмет на откуп участникам бюджетно-расходных отношений. Вместе с тем практика применения положений статьи 78 Бюджетного кодекса РФ показывает, что наиболее распространенным механизмом предоставления субсидии получателю и контроля за соблюдением им условий ее предоставления является некий договор, заключаемый между главным распорядителем (распорядителем) средств бюджета (в части предоставляемой субсидии) и юридическим или физическим лицом, предметом которого являются права и обязанности сторон по перечислению бюджетных средств получателю и отчетности получателя за предоставленные бюджетные средства. Данный способ перечисления субсидии на основании договора, безусловно, имеет свои преимущества, поскольку устанавливает юридически значимую связь между главным распорядителем средств бюджета и получателем субсидии и позволяет обеспечить исполнение получателем обязательств, являющихся условиями получения бюджетной помощи. Хотя наличие договора между государственной (муниципальной) структурой и хозяйствующим субъектом о фактической оплате (полностью или частично) произведенных получателем субсидии товаров, выполненных работ или оказанных услуг неизбежно смешивает институт субсидий с другой значимой формой бюджетных ассигнований – размещение заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных или муниципальных нужд, и, как следствие, обеспечивает пристальное внимание к подобным сделкам со стороны компетентных контролирующих органов.

В этой связи считаем, что разграничение двух названных институтов – института государственных (муниципальных) закупок и института бюджетных субсидий – в настоящее время является основной проблемой применения института субсидий в бюджетно-правовой действительности.

Основной особенностью правового регулирования института государственных (муниципальных) закупок и института бюджетных субсидий является повышенная регламентированность федеральным законодателем процедур первого, и весьма расплывчатая и отсылающая к законодательству низового уровня – второго. С одной стороны, государственные (муниципальные) заказчики буквально связаны «по рукам и ногам» жесткими процедурами Федерального закона № 94-ФЗ «О раз-

мещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд», предусматривающими механизмы соперничества хозяйствующих субъектов за право получить публичный «контракт» на свои товары (работы, услуги). С другой же стороны, бюджетно-правовое регулирование бюджетных субсидий создает «либеральные» условия финансовой свободы при формировании составных частей института субсидий: определение направлений расходования средств бюджета, получателей средств субсидии и подлежащих предоставлению объемов бюджетных средств. Несмотря на то, что положения статьи 78 Бюджетного кодекса РФ исходят из принципа конкуренции юридических и физических лиц при получении средств бюджета, устанавливая обязанность участников бюджетного процесса нормативно определять категории и критерии отбора получателей.

Без сомнения, наличие «свободы» регулирования бюджетных субсидий приводит к тому, что субъекты бюджетных расходов пытаются увидеть в нем и зачастую находят форму расходования бюджетных средств, адекватную своим позитивным и благим намерениям. Общеизвестно, что специальные механизмы по государственным (муниципальным) закупкам несовершенны и порой преступны. Президент России дал негативную оценку ситуации, которая сложилась в данной области: «Я не буду сейчас «демонизировать» известный всем 94-й закон, его все критикуют, но ситуация действительно уже вышла за грань разумного. Заложенные в нем цели, к сожалению, во многом остались декларациями. По самым скромным оценкам, нецелевые расходы, включая и прямое воровство, и «откаты», и просто нецелевые расходы, составляют не менее триллиона рублей. Поэтому пора начинать работу над новой редакцией закона о госзакупках – более продуманной и более современной».³ Однако отсутствие единых и четко регламентированных ограничений для участников бюджетно-расходных отношений при определении ими направлений субсидирования и требований к получателям субсидий тоже приводит к злоупотреблениям со стороны различных ведомств и их должностных лиц полномочиями по расходованию средств бюджетов, выражающимся в ограничении конкуренции на отдельных товарных рынках. Дело в том, что должностные лица ведомств, причастных к исполнению бюджетов, после появления института субсидий в редакции Федерального закона № 63-ФЗ быстро смекнули, что бюджетные субсидии производителям товаров, работ или услуг в ряде случаев могут послужить легальным механизмом ухода от строгих требований Федерального закона № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» при необходимости оплаты за счет средств бюджета поставляемых товаров, выполняемых работ или оказываемых услуг.

Достаточно высокая степень свободы при нормативном установлении требований к получателям субсидий позволяла, например, ограничить круг получателей субсидии по субъектному составу (только юридические лица), по территории (только зарегистрированные на территории населенного пункта), по наличию/от-

3 Послание Президента Российской Федерации Дмитрия Медведева Федеральному Собранию Российской Федерации от 30.11.2010 г., «Парламентская газета» 2010, № 63.

сутствию иных идентифицирующих признаков, сведя круг потенциальных получателей к одному или нескольким конкретным юридическим или физическим лицам. Кроме того, присутствует широкое распространение практика получения субсидии в 100 процентном объеме первым обратившимся лицом, соответствующим установленным критериям, что в свою очередь породила вопросы о равных возможностях потенциальных получателей субсидии в доступе к информации о возможности ее получить и о коррупционной составляющей в указанной сфере.

Особую пикантность ситуации придали совместные разъяснения Министерств финансов и экономического развития Российской Федерации (Письмо Минфина РФ № 02-01-04/2523, Минэкономразвития РФ № 12064-АП/Д05 от 29.08.2008 г. «О применении статей 78 и 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации»), по мнению которых «предоставление субсидий в целях возмещения затрат может осуществляться как до их возникновения, так и по факту возникновения». Безусловно, указанные разъяснения не являются нормативным актом и выражают лишь мнение конкретных государственных структур, однако действующая редакция статьи 78 Бюджетного кодекса РФ также не предусматривает запрета на «авансовое» возмещение планируемых к несению затрат. Отсюда складывается ситуация, при которой потенциальный получатель субсидии принимает на себя обязательство за бюджетные деньги поставить товар, выполнить работу или оказать услугу и предоставить соответствующий результат органу, предоставившему субсидию. Возникает почти риторический вопрос – зачем же нам тогда нужен Федеральный закон № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд», если практически любые товары, работы и услуги для государственных (муниципальных) нужд можно фактически купить за субсидию? При этом возможно существенное сокращение сроков процедур определения поставщика (подрядчика, исполнителя), отсечение по формальным признакам «нежелательных» получателей субсидий, завышение стоимости произведенных товаров, работ и услуг – благодатная почва для потенциальных злоупотреблений.

Ввиду неконкретного характера норм статьи 78 Бюджетного кодекса РФ и отсутствия в ближайшей перспективе планов по их корректировке Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации, отвечать на поставленный вопрос «зачем все-таки нам нужен Федеральный закон № 94-ФЗ» пытаются территориальные антимонопольные органы и органы прокуратуры, а также суды и арбитражные суды. Обращаем внимание на определение Верховного Суда РФ от 28.10.2009 г. № 15-Г09-13. В Республике Мордовия местные региональные чиновники решили предоставлять субсидии «организациям автомобильного транспорта на возмещение затрат, связанных с оказанием транспортных услуг государственным органам Республики Мордовия». Абсурдность сложившейся ситуации, когда какие-то транспортные организации добровольно и бесплатно соглашаются возить региональных чиновников с надеждой получить в дальнейшем возмещение понесенных расходов, вынудила республиканского прокурора обратиться в суд для оспаривания принятых региональных нормативных актов. Республиканский суд занял позицию прокурора, Верховный суд ее поддержал. И несмотря на то, что сама си-

туация в Республике Мордовия выглядела откровенно дико по отношению к процедурам Федерального закона № 94-ФЗ, а также на весьма слабое обоснование судом допущенных нарушений (все в конечном счете было сведено к нарушению процедуры предоставления субсидии), позиция о недопустимости подмены субсидиями процедур государственных закупок была озвучена. Впоследствии, похожая позиция стала прослеживаться и в решениях арбитражных судов.⁴

Казалось бы – справедливость восстановлена, угроза конкуренции и коррупционные риски устранены, в отсутствие прямого регулирования бюджетным законодательством сформирована позиция судов о недопустимости злоупотребления при выборе форм расходования средств бюджетов. Однако представляется, что имеющиеся судебные решения, не ответив до конца на существовавшие вопросы о критериях разграничения сфер применения субсидий и государственных (муниципальных) закупок, породили множество других вопросов, в том числе – в каких случаях можно предоставлять бюджетные субсидии хозяйствующим субъектам и для каких целей институт бюджетных субсидий вообще нужен? Во-первых, практически все судебные решения касались весьма специфических и откровенных нарушений законодательства о защите конкуренции, например, закупка транспортных услуг для государственного органа (Республика Мордовия), указание в тексте нормативных актов, принимаемых в развитие статьи 78 Бюджетного кодекса РФ, конкретных получателей субсидии, а не категории или критериев отбора (поселок Кольцово Новосибирской области), принятие органами власти нормативных актов, предусматривающих финансирование конкретных расходных обязательств путем предоставления субсидий унитарным предприятиям (город Тула) и т.д. Во-вторых, мотивировочная часть имеющихся судебных решений не позволяет четко определить – в каких случаях товары, работы и услуги закупаются у юридических и физических лиц, а в каких случаях юридическим и физическим лицам возмещаются расходы на их производство.

В отсутствие четкой законодательной регламентации и единой четкой судебной позиции по данному вопросу попробуем проанализировать несколько основных высказываемых (в том числе судами, органами антимонопольной службы и органами прокуратуры) позициях о возможных критериях разграничения сферы применения механизмов государственных закупок и субсидий.

1. В основе разграничение лежит сформулированное в статье 3 Федерального закона № 94-ФЗ понятие государственных и муниципальных нужд – потребности соответствующих публично-правовых образований и государственных (муниципальных) заказчиков в товарах, работах и услугах, необходимых для осуществления функций и полномочий соответствующих публичных образований и заказчиков. То есть любое осуществление государственными (муниципальными) органами своих полномочий, связанное с необходимостью производства товаров, выполнения работ или оказания услуг должно осуществляться только путем размещения госу-

4 См. Определение ВАС РФ от 13.01.2012 г. № ВАС 17082/11, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.02.2012 г. по делу № А45–9905/2011.

дарственных (муниципальных) заказов. На наш взгляд, данная позиция не достаточно обоснована, поскольку в силу прямого указания норм статей 84–86 Бюджетного кодекса РФ любые расходы бюджета связаны с функциями и полномочиями соответствующего уровня публичной власти независимо от форм ассигнований (будь то субсидии или публичный заказ).

2. В основе разграничения лежит субъект, являющийся прямым непосредственным получателем товара или результата работ и услуг, оплата которых осуществляется с использованием бюджетных средств: если прямым получателем результата является публично-правовое образование или государственный (муниципальный) орган – необходимо пользоваться механизмом государственных (муниципальных) закупок. Если получателем результата являются третьи лица (например, в случае предоставления субсидий на капитальный ремонт многоквартирных домов управляющим жилищным фондом организациям в соответствии с частью 1 статьи 165 Жилищного кодекса РФ) – в данном случае допускается использование механизма субсидии. Данная позиция, на наш взгляд, выглядит гораздо более обоснованной и логичной. Однако и она до конца не отвечает на вопрос – где критерий разграничения возмещения понесенных затрат в связи с поставкой товаров, оказания услуг и выполнения работ третьим лицам и закупки товара, работы, услуги в пользу третьего лица? Например, предоставляя субсидию теплоснабжающей организации в целях возмещения понесенных ею затрат, обусловленных установлением экономически не обоснованных, но доступных для потребителей тарифов, орган публичной власти оказывает финансовую помощь организации или закупает совместно с потребителем коммунальный ресурс в целях организации теплоснабжения населенного пункта? Еще больше вопросов вызывает непосредственный получатель результата при решении вопросов благоустройства территории, дорожной деятельности, содержания бесхозных объектов до момента оформления их в муниципальную собственность.
3. В основе разграничения лежит формальный критерий нормативного регулирования соответствующих расходов в законе (решении) о бюджете публично-правового образования и в подзаконных актах в соответствии с требованиями Бюджетного кодекса РФ. В случае соблюдения всех требований статьи 78 Бюджетного кодекса РФ в части определения в указанных актах всех необходимых положений – данные расходы могут осуществляться путем предоставления субсидии. Данная формальная позиция, полагаем, не имеет права на существование, поскольку создает предпосылки для злоупотребления полномочиями и нарушения конкуренции.

Анализ всех трех позиций приводит к неутешительному выводу, что в отсутствие четкой регламентации критериев разграничения сфер применения института государственных (муниципальных) закупок и института бюджетных субсидий в бюджетном законодательстве РФ избежать возможных нарушений конкуренции и злоупотреблений со стороны отдельных субъектов при расходовании бюджетных средств полностью не представляется возможным. Вопросы правомерности ис-

пользования института субсидии должны решаться в каждом конкретном случае индивидуально, а окончательную оценку правомерности действий государственных и муниципальных органов при предоставлении субсидий в спорных ситуациях могут дать только судебные органы.

Со своей стороны считаем целесообразным нормативное закрепление в Бюджетном кодексе РФ или ином федеральном законе перечня конкретных случаев, в которых допускается предоставление субсидий юридическим лицам (за исключением субсидий государственным (муниципальным) учреждениям), индивидуальным предпринимателям, физическим лицам – производителям товаров, работ, услуг, по аналогии с перечнями случаев предоставления государственных (муниципальных) преференций (статья 19 Федерального закона № 135-ФЗ «О защите конкуренции») или перечня случаев предоставления государственного (муниципального) имущества во владение или пользование без проведения торгов (статья 17.1 Федерального закона № 135-ФЗ «О защите конкуренции»).

В указанный перечень помимо существующих и предусмотренных действующими федеральными законами случаев предоставления субсидий юридическим и физическим лицам (см. например, Федеральный закон от 21.07.2007 г. № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства») могли бы войти, в частности, случаи возмещения затрат юридическим и физическим лицам, понесенным ими при поставке товаров, выполнении работ и оказании услуг в целях предупреждения и ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций.

Таким образом, на основе анализа отдельных форм бюджетных расходов можно сделать вывод о том, что институт бюджетных расходов все еще несовершенен и не отвечает государственному курсу на модернизацию страны. Институт не охватывает и не регулирует существенную часть расходных отношений, связанных с финансовыми ресурсами государства. Он страдает внутренними противоречиями и нестыковками со смежными правовыми институтами (государственные (муниципальные) закупки, преференции). Универсальные и несовершенные бюджетно-правовые механизмы расходования бюджетных средств не учитывают задач, принципов, традиций отраслей национального хозяйства. Поэтому проще написать новый федеральный закон и в нем предусмотреть нормы, делающие исключения из общих бюджетных правил. Позитивные сдвиги в области расходования бюджетных средств связаны с тем, что субъекты бюджетных расходов, проявляя добрую волю, несовершенство бюджетно-правовых механизмов обращают в финансовую свободу, которой пользуются в интересах общего блага. При этом такая свобода создает для отдельных должностных лиц благодатную почву для хищения, коррупции и ущемления конкуренции. Развитый институт бюджетных расходов это всегда разнообразие форм, процедур и инструментов расходования денежных средств, разумный баланс финансовой свободы и несвободы.

Abstract

The article is devoted to the budget expenditure institution. The budget expenditures forms are considered; their diversity and an important role in the moderniza-

tion of the national economy are noted. Authors show on the example of the Russian housing services and utilities that modern Russian budget legislation is imperfect as related to setting the budget expenditure forms. In particular, it concedes the conditions for the substitution of the budget procurements by budgetary transfers, and therefore for the abuse by the officials.

Bibliography*

Библиография

1. Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011.
2. Andrews K., *The Concept of Corporate Strategy*, Irwin, 1987.
3. Antkiewicz S., *Polski rynek obligacji i innych dłużnych papierów wartościowych*, Gdańsk 2009.
4. Архипцева Л.М., *Методологические основы прогнозирования и планирования налоговых поступлений в бюджетную систему*, „Налоги и налогообложение” 2007, № 12.
5. Astrauskas A., Česonis G., *Strateginio planavimo principų diegimo Lietuvos vietos savivaldybėse etapai*, „Viešoji politika ir administravimas” 2008, № 26.
6. Auerbach A., *Long-Term Objectives for Government Debt* “FinanzArchiv” 2009, No. 4.
7. Авакьян С.А. и др., *Муниципальное право России: Учебник*, Москва 2009.
8. Babčák V., *Daňové právo Slovenskej republiky*, Bratislava 2010.
9. Babčák V. et al., *Finančné právo a finančná správa*, Bratislava 2008.
10. Babčák V., *Miestne dane a miestne poplatky – stav a perspektiva*, in: M. Radvan, P. Mrkývka (eds.), *Financování územní samosprávy ve sjednocující se Evropě – Sborník 1, Mezinárodního právníckého symposia (CD-ROM)*, Brno 2005.
11. Babczuk A., Pudło E., *Wieloletnie prognozy finansowe jednostek samorządu terytorialnego w ocenie regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2011, No. 7–8.
12. Бахрах Д.Н., Российский Б.В., Старилов Ю.Н., *Административное право: Учебник для вузов*, Москва 2004.
13. Bakoš M. a kol., *Finanční právo*, Praha 2009.

* The order of items in the bibliography corresponds to the English alphabetical system (Порядок пунктов в “Bibliography” расположен в латинском алфавитном порядке).

14. Bakeš M. et al., *Finančné právo*, Praha 2006.
15. Bakeš M., Karfíková M., Kotáb P., Marková H., *Finanční právo*. 5. upravené vydání, Praha 2009.
16. Barabás Gy., Hamecz I., Neményi J., A költségvetés finanszírozási rendszerének átalakítása és az eladósodás megfékezése, „MNB Füzetek” 1998, No. 5.
17. Bartniczak B., Ptak M., *Finanse ochrony środowiska. Wybrane problemy*, Wrocław 2009.
18. Бесчеревных В.В., Цыпкина С.Д. (ред.), *Советское финансовое право: учебник*, Москва 1982.
19. Бекерская Д.А., *Управление финансовой деятельностью бюджетных учреждений*, Одесса 1986.
20. Białończyk W., Kasiak Ł., *Budżet państwa*, in: *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, Warszawa 2010.
21. Bidziński M., *Finansowanie partii politycznych w Polsce. Studium porównawcze*, Warszawa 2011.
22. Бит-Шабо И. В., *Бюджетные учреждения как субъекты финансового права*, Москва 2004.
23. Björn A., Hjelm K., Chang Zhang W., *Health care systems in Sweden and China: Legal and formal organisational aspects*, “Health Research Policy and Systems” 2010.
24. Бойко С., Лещенко С.К., *Финансовое право: Учебное пособие*, Минск 2006.
25. Boltinova O.V., *The Budgetary right*, Moscow 2010.
26. Бондарь Н.С., *Гражданин и публичная власть*, Москва 2004.
27. Boras Z., *Tradycje uniwersyteckie Poznania*, Poznań 2003.
28. Borkowska-Bagińska E., *Edward Taylor czy wartości niedoceniane?*, Poznań 2004.
29. Borodo A., *Budżet zadaniowy w Polsce – wybrane aspekty prawne*, in: H. Liwińczuk (ed.), *Ius fiscale: Studia z dziedziny prawa finansów. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Marianowi Weralskiemu*, Warszawa 2012.
30. Borodo A., *Charakter prawny wydatków budżetowych*, „Studia Prawnicze KUL” 2009, No. 2–3.
31. Borodo A., *Chosen legal questions of the act on public finances from 2009*, „Finanse Komunalne” 2010, No. 1–2.
32. Borodo A., *Legalna definicja budżetu JST i jego prawny charakter*, in: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (eds.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2003.
33. Bouvier M., *L’État intelligent et la nouvelle gouvernance financière publique*, „Revue Française des Finances Publiques” 2008, No. 102.
34. Братусь С.Н., *О соотношении административных и экономических методов регулирования хозяйственных отношений*, „Учен. зап. ВНИИСЗ” 1966, Вып. 7.
35. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Брызгалин В.В., *Методы налоговой оптимизации*, Москва 2001.
36. Buk K., *Uchylenie się od opodatkowania w świetle Kodeksu karnego skarbowego*, „Doradztwo Podatkowe” 2006, No. 7–8.

37. Burns A., Yoo K., *Public Expenditure Management in Poland*, OECD Economics Department Working Papers 2002, No. 346.
38. Busse R., Riesberg A., *Health care systems in transition Germany*, Copenhagen 2004.
39. Casas-Zamora K., *Paying for democracy: political finance and state funding for parties*, Oxford 2004.
40. Černín K., *Principy dobré správy definované veřejným ochráncem práv*. In *Principy dobré správy. Sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci*, Brno 2006.
41. Červená K., Lipertová Š., *Soudní přezkum předpisů zájmových samospráv*, in: *Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings*, Masarykova univerzita, Brno 2009.
42. Červená K., *Malé a stredné podnikanie po začlenení SR do EÚ*, in: *Vplyv medzinárodného a európskeho práva na právny poriadok SR*, Košice 2007.
43. Chmaj M., *Finansowanie partii politycznych*, in: M. Chmaj (ed.), *Finansowanie polityki w Polsce na tle europejskim*, Toruń 2008.
44. Ходский Л.В., *Основы государственного хозяйства: пособие по финансовым наукам*, Санкт-Петербург 1901.
45. Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012.
46. Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2010.
47. Chojna-Duch E., *Polish financial law. Public finances*, Warszawa 2001.
48. Cieślak R., Kornberger-Sokołowska E., Zdanukiewicz J., *Jednostki samorządu terytorialnego jako beneficjenci środków europejskich*, Warszawa 2010.
49. Ciupek B., *Zasada sprawiedliwości wobec fiskalnej funkcji podatku*, in: J. Ostaszewski (ed.), *O nowy ład podatkowy w Polsce*, Warszawa 2007.
50. Csink L., Schanda B., Varga Zs. A. (eds.), *The Basic Law of Hungary: A First Commentary*, Dublin 2012.
51. Czachórski W., *Zobowiązania*, Warszawa 2007.
52. Чагин К.Г., *Что считать своим доходом?*, „Руководитель автономного учреждения” 2010, № 6.
53. Czaja-Hliniak I. (ed.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012.
54. Czaja-Hliniak I., *Współdziałanie gmin z organizacjami pozarządowymi na przykładzie miasta metropolitalnego*, „Finanse Komunalne” 2012, No. 1–2.
55. Чернявский В.С., *О пробелах в законодательстве по вопросам формирования и исполнения федерального бюджета*, „Общество и право” 2009, № 5.
56. Чернышева Н., *Налоговый паспорт региона в сфере малого бизнеса*, „Налоговый вестник” 2001, № 4.
57. Czerw J., in: J. Czerw, I. Krześnicki, *Działalność uchwałodawcza rady gminy ze wzorami uchwał, procedur i pism*, Warszawa 2007.
58. Czołpińska E., *Wieloletnia prognoza finansowa w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2010, No. 5.
59. Davis J.D., *Demokracja w klasycznej Grecji*, Warszawa 2003.

60. Деменкова Н.Г., Замятин В.В., Предварительный финансово-бюджетный контроль в Российской Федерации: проблемы теории и законодательного регулирования: Монография, Москва 2012.
61. Демин А.В., Общая теория налогово-правовых норм, Москва 2012.
62. Dębowska-Romanowska T., Prawo finansowe. Cześć konstytucyjna wraz z częścią ogólną, Warszawa 2010.
63. Dębowska-Romanowska T., The rules of the incomes division between the state and the territorial self-government, in: W. Wójtowicz (ed.), An outline of the public finances and financial law, Warszawa 2010.
64. Dębowska-Romanowska T., Zagadnienia prawne wydatków publicznych na rzecz osób trzecich, Łódź 1993.
65. Дюбин В.В., Бюджетная система Российской Федерации: учебное пособие для вузов, Петрозаводск 2003.
66. Dobaczewska A., Juchniewicz E., Sowiński T., System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku, Warszawa 2010.
67. Dolnicki B. (ed.), Ustawa o samorządzie powiatowym. Komentarz, Kraków 2005.
68. Dougherty A., Sweden: The Health Care System [Electronic resource], Insure the Uninsured Project 2008, p. 1–2.
69. Dowgier R., Popławski M., Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach, Warszawa 2009.
70. Драчук Л.П., Сроки в Налоговом кодексе РФ, их правовое значение и последствия их пропуска, „Арбитражная практика” 2002, № 8.
71. Dudzik S., Działalność gospodarcza samorządu terytorialnego. Problematyka prawna, Kraków 1998.
72. Dylewski M., Filipiak B., Kontrowersje związane ze sporządzeniem wieloletniej prognozy finansowej JST w związku z wdrożeniem budżetu zadaniowego, „Finanse Komunalne” 2010, No. 12.
73. Еллинек Г., Бюджетное право, в: Публично-правовые исследования: ежегодник центра публично-правовых исследований, Т. 1., Москва 2006.
74. Etel L., Jak prawidłowo naliczać odsetki za zwłokę?, „Prawo i Podatki” 2006, No. 1.
75. Etel L., Místo daňového práva v systéme práva, Brno 2009.
76. Etel L., Podatek od nieruchomości, rolny, leśny, Warszawa 2005.
77. Etel L., Pojęcie wyrobiska górniczego w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, „Państwo i Prawo” 2002, No. 7.
78. Etel L., Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004.
79. Etel L., Presnarowicz S., Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz, Warszawa 2003.
80. Энглиш К., Народная экономика (избранные главы), Прага 1994.
81. Эриашвили Н.Д., Финансовое право: учебник, Москва 2000.
82. Фадеев Д.Е., Экономика. Налоги. Бизнес, Москва 2011.
83. Фадеев Д.Е., Теоретические вопросы и проблемы формирования конституционно-правовой основы бюджетного федерализма в РФ, „Юридический мир” 2002, № 1.

84. Федчук С.І., Правове регулювання програмно-цільового методу у бюджетному процесі: досягнення та перспективи, „Фінансове право” 2012, № 1 (19).
85. Федоров А.Н., Налоговое администрирование и стимулирование инвестиционной активности крупнейших налогоплательщиков, Нижний Новгород 2010.
86. Fedorowicz Z., Rynek pieniądza i rynek kapitału, Warszawa 2004.
87. Федосов В.М. (ред.), Государственные финансы: Учебное пособие, Киев 1991.
88. Filipczyk H., Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka, Warszawa 2011.
89. Filipiak B., Financial strategies of the territorial self-government units, Warszawa 2008.
90. Franek S., Strategia wejścia do strefy euro a wieloletnie planowanie budżetowe, in: J. Głuchowski, A. Pomorska, M. Szołno-Koguc (eds.), Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych, Lublin 2009.
91. Franek S., Wieloletnie planowanie budżetowe w praktyce międzynarodowej i polskiej, in: T. Lubińska (ed.), Kierunki modernizacji zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego, Warszawa 2012.
92. Фридман Н.П., Сроки в гражданском праве, Москва 1986.
93. Функ В., Финансовая наука, Прага 1929.
94. Gajewski D., Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych, Warszawa 2005.
95. Gajl N., Budżet a Skarb Państwa, Warszawa 1974.
96. Gajl N., Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1980.
97. Gajl N., Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego, Warszawa 1993.
98. Galster J, Samorząd terytorialny i prawo wyborcze do rad gmin, rad powiatów i sejmików województw, in: Z. Witkowski (ed.), Prawo konstytucyjne, Toruń 2002.
99. Gaudemet P.M., Finanse publiczne, Warszawa 1990.
100. Gebethner S., Finansowanie partii politycznych i parlamentarnej kampanii wyborczej w Polsce po zmianach z 2001 r. (Założenia i pierwsze praktyczne doświadczenia), in: M. Wałęcki (ed.), Kulisy finansowania polityki, Warszawa 2002.
101. Гейвандов А.Я., Социальные и правовые основы банковской системы Российской Федерации, Москва 2003.
102. Герлох А., Юридический словарь, 3-е значительно расширенное издание, Прага 2009.
103. Ginsburg D., A review of the German national health insurance system “Health Policy Forum” 1994, No. 12.
104. Глигич-Золотарева М.В., Правовые основы федерализма, Москва 2006.
105. Glumińska-Pawlic J., Chosen problems of the finances of the territorial self-government, in: M. Barański, A. Czyż, S. Kubas (eds.), The role of the territorial self-government in modernization in Poland, Katowice 2010.
106. Glumińska-Pawlic J., Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Katowice 2003.

107. Гладун З.С., Концептуальні засади державно-правового регулювання відносин у сфері охорони здоров'я населення, в: Медичне право України: проблеми становлення та розвитку, Львів 2007.
108. Głuchowski J., Handor D., Patyk J., Szymańska J., *Formy zmniejszenia wysokości podatków w Polsce*, Warszawa 2002.
109. Głuchowski J., Pomorska A., Szolno-Koguc J. (eds.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Lublin 2007.
110. Gołębiowski G., *Dług publiczny*, in: B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (eds.), *System finansów w Polsce*, Warszawa 2003.
111. Голик Ю.В., *Позитивные стимулы в уголовном праве (понятие, содержание, перспективы)*, Москва 1994.
112. Головач О.В., Місце бюджетної політики в системі управління бюджетом на рівні місцевих органів влади в Україні, „Держ. упр.: теорія та практика” 2006, № 2, [Електронний ресурс], Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua>.
113. Gomułowicz A., Małecki J. (eds.), *Podatki i Prawo podatkowe*, Warszawa 2010.
114. Гончаренко Л.И., К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования, „Налоги и налогообложение” 2010, № 2.
115. Горбач Л.М., *Страхова справа: навч. посібник (2-ге вид., виправлене)*, Київ 2003.
116. Gorgol A., *Fundusze celowe*, in: W. Wójtowicz (ed.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011.
117. Gorgol A., *Formy funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych*, in: W. Wójtowicz (ed.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011.
118. Gorgol A., *Prawne aspekty publicznego finansowania partii politycznych w Polsce i na poziomie europejskim*, Lublin 2011.
119. Górka K., *Dyskusja na temat funkcjonowania funduszy ochrony środowiska w Polsce*, in: J. Famielec (ed.), *System Finansowania Ochrony Środowiska w Polsce*, Kraków 2005.
120. Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д., *Налоговое право*, Москва 2005.
121. Грибанов В.П., *Осуществление и защита гражданских прав*, Москва 2001.
122. Gronkiewicz-Waltz H., *Europejska Unia Gospodarcza i Walutowa*, Warszawa 2009.
123. Grzybowski M. (ed.), *Prawo konstytucyjne*, Białystok 2009.
124. Гурвич М.А., *Пресекательные сроки в советском гражданском праве*, Москва 1961.
125. Гурвич М.А., *Советское финансовое право*, Москва 1952.
126. Гущина Н.А., *Содержание обеспечительных средств российского права*, „Право и политика” 2005, № 2.
127. Guziejewska B., *Znaczenie i rola programu konwergencji w procesie sanacji finansów publicznych w Polsce*, in: K. Świąch, A. Zalcewicz (eds.), *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005.
128. Halasz Z., *Public Finances*, in: L. Csink, B. Schanda, A. Zs. Varga (eds.), *The Basic Law of Hungary. A first commentary*, Dublin 2012.
129. Hamaekers H., Holmes K., Głuchowski J., Kardach T., Nykiel W., *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006.
130. Hamerníková B., Kubátová K., *Veřejné finance*, Praha 1999.

131. Hanusz A., Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości a wyrobiska górnice, *Glosa* 2001, No. 2.
132. Harasimowicz J., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977.
133. Hardt L., de Jong M., *Budżet zadaniowy jako narzędzie poprawy jakości rządzenia*, Program Ernst & Young, Warszawa 2011.
134. Havlan P., *Veřejné vlastnictví v právu a společnosti*, Praha 2008.
135. Havlan P. et al., *Majetek obcí a krajů v platné právní úpravě*, Praha 2008.
136. Havlan P., *Patří zásada řádného hospodaření s veřejným majetkem k principům dobré veřejné správy?* In *Rada Európy a verejná správa*, Trnava 2009.
137. Havlan P., Janeček J., *Public Property in the Czech Republic*, Brno 2009.
138. Havlan P., Neumannová H., *K profesním komorám jako subjektům vlastnického a jiných majetkových práv*, „Právní zpravodaj“ 2007, No. 4.
139. Hendrych D. et al., *Správní právo. Obecná část*, Praha 2009.
140. Holmes L.T., Roszkowski W. (eds.), *Changing Rules: Polish Political and Economic Transformation in Comparative Perspective*, Warszawa 1997.
141. Horzinková E., Novotný V., *Základy organizace veřejné správy v ČR*. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., Plzeň 2008.
142. Ибрагимов К.Х., *Прогнозирование и планирование мероприятий по охране и использованию земель сельскохозяйственного назначения*, „Экологическое право“ 2011, № 4.
143. Иловайский С.И., *Учебник финансового права*, Одесса 1904.
144. Иловайский С.И., *Учебник финансового права*, Одесса 1895.
145. Исаев А.А., *Очерки теории и политики налогов*, в: *Финансы и налоги. Очерки теории и политики*, Москва 2004.
146. Истомина Н.А., *Взаимодействие финансовых и налоговых органов в процессе планирования налоговых поступлений в бюджеты: современная практика и проблемы*, „Налоги и налогообложение“ 2011, № 7.
147. Яхница И., *Медицинское страхование в новой системе здравоохранения в Украине*, „Финансовые услуги“ 2001, № 1–2.
148. Jakab A., *Az új Alaptörvény keletkezése és gyakorlati következményei*, Budapest 2011.
149. Janeček J., *Principy dobré správy a hospodaření celků územní samosprávy*. In *Sborník abstraktů z VIII. mezinárodní konference studentů doktorských studijních programů IMEA*, Liberec 2008.
150. Jánošíková P., Mrkývka P., Tomažič I. et al., *Finanční a daňové právo*, Plzeň 2009.
151. Jaśkiewiczowa J., *Prawo finansowe*, Gdańsk 1990.
152. Язев В.А., *Промышленность и торговля. Правовые вопросы*, Москва 1970.
153. Józwiak M., Kopczyńska I., *Regulacje dotyczące udzielania dotacji dla podmiotów spoza sektora finansów publicznych*, „Finanse Komunalne“ 2004, No. 4.
154. Jurkowska-Zeidler A., *Nowe europejskie ramy ochrony stabilności wewnętrznego rynku finansowego*, in: A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (eds.), *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010.

155. Кайзл Й., Финансовая наука. Часть II, кн. 3, Доходы производственные, кн. 4, Доходы налоговые: Пошлины, Общая теория налогов, Прага 1892.
156. Kamińska A., Terminy załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym i ich konsekwencje dla podatników - wybrane zagadnienia, „Monitor Podatkowy” 1999, No. 6.
157. Карасев М.Н., Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения, Москва 2004.
158. Карасева М.В., Финансовое право России: учеб. пособие, Москва 2011.
159. Карасева М.В. (ред.), Бюджетное право: учебное пособие, Москва 2010.
160. Карасева М.В. (ред.), Финансовое право: Учебник, Москва 2009.
161. Карасева М.В., Финансовое право, Москва 2004.
162. Карасева М.В., Бюджетное и налоговое право России (политический аспект), Москва 2003.
163. Карасева М.В., Новое в бюджетном законодательстве и бюджетно-правовая теория, „Законодательство и экономика” 2007, № 9.
164. Карфилова М., Карфик З., Бюджетная и налоговая реформа по Карлу Энглишу, „Právník” 2012, № 4.
165. Карфилова М., Роль налогового законодательства в правовой системе, в: Теоретические вопросы финансового права, Прага 2004.
166. Karlikowska M., Miemiec W., Ofiarski Z., Sawicka K., Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Wrocław 2010.
167. Карп М.В., Налоговый менеджмент в специальных налоговых режимах, Москва 2004.
168. Карпов Э.С., Бюджетный контроль в Российской Федерации: Монография, Москва 2012.
169. Кириллова М.Я., Крашенинников П.В., Сроки в гражданском праве. Исковая давность, Москва 2006.
170. Климанов В.В., Михайлова А.А., О формировании бюджетной стратегии на региональном и муниципальном уровне, „Финансы” 2011, № 2.
171. Klimek P., Możliwości podmiotowe rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce a w Wielkiej Brytanii, „Państwo i Społeczeństwo” 2010, No. 4.
172. Knack S., Kugler M., Manning N., Second-Generation Governance Indicators, “International Review of Administrative Sciences” 2003, Vol. 69.
173. Кнорринг В.И., Социальное управление. Государство, коллектив, личность: учебник, Москва 2008.
174. Kołacz J., Prawo papierów wartościowych i rynku kapitałowego, Warszawa 2007.
175. Komar A., Finanse publiczne w gospodarce rynkowej, Bydgoszcz 1996.
176. Komar A., Finanse publiczne, Warszawa 1994.
177. Komorowski J., Programming and financial planning in Poland, in: J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc (eds.), Knowledge on public finances and financial law in Poland. Attainment and directions of development, Lublin 2008.
178. Кондрат Е.Н., Региональный финансовый контроль в современной России: Монография, Москва 2011.

179. Конева О.В., Меры принуждения, применяемые финансовым органом субъекта Российской Федерации за нарушение органами местного самоуправления условий предоставления межбюджетных трансфертов. - Сб. науч. тр. по материалам Десятой научно-практической конференции (28–30 сентября 2011 г.), Петрозаводск 2011.
180. Конохова Т., О бюджетных ассигнованиях, в: Государство и право: вызовы XXI века, Москва 2010.
181. Kopits G., Symansky S., Fiscal Policy Rules, IMF, Washington 1998, Occasional Paper No. 162.
182. Kornberger-Sokołowska E., Territorial self-government units' budgets in the decentralization and regionalization aspects, in: E. Ruśkowski (ed.), The system of the financial law, Financial law of the public finances sector, Warszawa 2010.
183. Коровкин В.В., Основы теории налогообложения: учеб. Пособие, Москва 2006.
184. Kosikowski C., Finanse publiczne i prawo finansowe. Zagadnienia egzaminacyjne i seminaryjne, Warszawa 2012.
185. Kosikowski C., Legal obstacles in the process of the public finances redress, „Kontrola Państwowa” 2006, No. 2.
186. Kosikowski C., Naprawa finansów publicznych w Polsce (przyczyny, metodologia, kierunki i propozycje), Białystok 2011.
187. Kosikowski C., Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2010.
188. Kosikowski C., Prawo finansowe w Unii Europejskiej, Bydgoszcz 2007.
189. Kosikowski C., Rola Ministra Finansów w systemie zarządzania finansami w państwach socjalistycznych, Łódź 1976.
190. Kosikowski C., The new act on public finances, Warszawa 2011.
191. Kosikowski C., Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2011.
192. Kosikowski C., Ruśkowski E. (eds.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2008.
193. Kosikowski C., Ruśkowski E. (eds.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2006.
194. Kosikowski C., Ruśkowski E., Finanse i prawo finansowe, Białystok 1994.
195. Косяков И.А., Формирование региональной системы бюджетного планирования, Екатеринбург 2006.
196. Kotlińska J., Wieloletnia prognoza finansowa - jak rozumieć przepisy ustawowe, aby je prawidłowo stosować, „Finanse Komunalne” 2010, No. 10.
197. Koudelka, Z., Samospráva, Praha 2007.
198. Ковриженко Д., Чебаненко О., Концепція змін до Законів України щодо підвищення прозорості фінансування політичних партій та виборчих компаній України, „Часопис ПАРЛАМЕНТ” 2009, № 2.
199. Козырин А.Н., Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики, Москва 1993.
200. Králik J., Jakubovič D., Finančné právo, Bratislava 2004.
201. Кравцов А.К., План и право, Воронеж 1976.
202. Крюкова С., Сиченко К., Фискалы меняют налоговый кодекс. [Электронный ресурс], Режим доступа: www.epravda.com.ua.

203. Крохина Ю.А., Бюджетное право России: учебник, Москва 2010.
204. Крохина Ю.А. (ред.), Налоговое право России: учебник для вузов, Москва 2007.
205. Крохина Ю.А. (ред.), Налоговое право России: учебник для вузов, Москва 2003.
206. Król M., Podatek bankowy, „Głos banków spółdzielczych” 2011, No. 25.
207. Krześnicki I., Technika redagowania uchwał w jednostkach samorządu terytorialnego z przykładami, Gdańsk 2008.
208. Кучерявенко Н.П., Курс налогового права. В шести томах. Т.І. Генезис налогового регулирования (в 2-х частях), Ч.1., Харьков 2002.
209. Кучерявенко Н.П., Принципы бюджетной системы, в: Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка (ред.), Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар: станом на 1 берез. 2011 г., Харків 2011.
210. Кучерявенко Н.П., Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине, Харьков 1997.
211. Кучеров И.И., Бюджетное право России: курс лекций, Москва 2001.
212. Кучеров И.И., К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов, „Финансовое право” 2010, № 1.
213. Кучеров И.И., Налоговое право России: курс лекций, Москва 2001.
214. Кучеров И.И., Теория налогов с сборов, Москва 2009.
215. Kundrotienė N., Rekersta R., Strateginio planavimo diegimas Lietuvos viešojo administravimo institucijose, „Viešojo politika ir administravimas” 2002, № 3.
216. Кузовков В.В., О процессуальном принуждении в сфере публичных финансов, „Финансовое право” 2007, № 9.
217. Лагутин И.Б., Финансово-правовые основы регионального финансового контроля: Монография, Москва 2012.
218. Langrod R., Franz A., Państwowy podatek dochodowy, Warszawa 1933.
219. Lemonnier M., Instrumenty zarządzania finansowego, Wybrane zagadnienia prawne, Siedlce 2003.
220. Lipiec-Warzecha L., Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, Warszawa 2012.
221. Lipiec-Warzecha L., Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2011.
222. Lipiński A., Podziemne wyrobisko górnicze a podatek od nieruchomości. Glosa do wyroku NSA z 6 listopada 1996 r., Glosa 1998, No. 8.
223. Litwińczuk H., Karwat P., Pietrasiewicz W., Prawo podatkowe przedsiębiorców, Warszawa 2008.
224. Litwińczuk H., Opodatkowanie koncernów. Rozwiązania w państwach Unii Europejskiej, „Przegląd Podatkowy” 1995, No. 3.
225. Lubińska T., Budżet a finanse publiczne, Warszawa 2010.
226. Lubińska T., Budżet państwa i budżet zadaniowy w kontekście zasad budżetowych, in: B. Woźniak, M. Postuła, Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków, Warszawa 2012.
227. Lubińska T. (ed.), Kierunki modernizacji zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego, Warszawa 2011.

228. Lubińska T. (ed.), *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Warszawa 2009.
229. Lubińska T., Platonoff Lozano A., Strąk T., *Budżet zadaniowy: racjonalizacja – przejrzystość – skuteczność*, „*Ekonomista*” 2006, No. 5.
230. Luecke E., *Strategia*, Harvard Business Essentials, Warszawa 2005.
231. Лунев А.Е., *Демократизм советского государственного управления*, Москва 1967.
232. Ławniczak A., *Finansowanie partii politycznych*, Warszawa 2001.
233. Łączkowski W., *Planowanie, programowanie i budżetowanie w rozwiniętych gospodarczo państwach kapitalistycznych*, „*Państwo i Prawo*” 1971, No. 12.
234. Майбуров И. А., *Теория и история налогообложения*, Москва 2007.
235. Мальцева И.Н., *Организация бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации (по материалам Сибирского федерального округа)*, Томск 2005.
236. Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa-Rzeszów 2006.
237. Малько А.М., *Стимулы и ограничения в праве*, Москва 2005.
238. Małecka-Ziemińska E., Przybylska J., *Wydatki niewygasające w świetle zasady jednoroczności budżetu*, in: J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (eds.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Lublin 2007.
239. Małecki J., Małecki M., *Pierwsze wnioski z eksperymentu budżetowego*, „*Rada Narodowa, Gospodarka, Administracja*” 1975, No. 11.
240. Małecki J., *Poznańska szkoła skarbowości w okresie dwudziestolecia międzywojennego*, in: *Finanse, banki i ubezpieczenia w Polsce u progu XXI wieku*, vol.1: *Finanse publiczne*, Poznań 2000.
241. Marchewka-Bartkowiak K., *Reguły fiskalne*, *Analizy BAS* 2010, No. 7.
242. Marchewka-Bartkowiak K., *Zarządzanie długiem publicznym. Teoria i praktyka państw Unii Europejskiej*, Warszawa 2008.
243. Marchewka-Bartkowiak K., *Zarządzanie długiem publicznym w krajach Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2003.
244. Marciniuk J. (ed.), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2010.
245. Маркелов Ф.В., *Ответственное использование бюджетных средств как позитивная составляющая бюджетно-правовой ответственности*, „*Финансовое право*” 2006, № 4.
246. Markiewicz M., Siwińska J., *Reforma wydatków publicznych*, Warszawa 2004.
247. Marková H., Boháč R., *Rozpočtové právo*, Praha 2007.
248. Marková H., *Finanční zdroje místních společenství a Evropská charta místní samosprávy v podmínkách ČR (Financial resources of local communities and the European Charter of Local Self-Government in terms of the Czech Republic)*, in: M. Radvan, P. Mrkývka (eds.), Brno 2005.
249. Marková H., *Finance obcí, měst a krajů*, Prague 2000.
250. Marková H., *The role of the Stability and Growth pact in the financial management*, in: *Financial law in the context of the needs of the nation state and harmonization of the EU law*, „*International and Comparative Review*” 2005, No. 14.

251. Marková H., Vlastní nebo sdílené daně obcím?, in: P. Kandalec, L. Kyncl, M. Radvan, D. Sehnálek, K. Svobodová, D. Šramková, J. Valdhans, E. Žatecká (eds.), Days of public law: sborník příspěvků z mezinárodní konference (CD-ROM), Brno 2007.
252. Martin E., Law J. (eds.), Dictionary of Law, Oxford 2006.
253. Maruszewicz A., Piecyk K., Ustawa o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych. Komentarz, Warszawa 2011.
254. Mastalski R., Opodatkowanie budowli w wyrobiskach górniczych, „Przegląd Podatkowy” 2001, No. 12.
255. Mastalski R., Prawo Podatkowe, Warszawa 2009.
256. Mastalski R., Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008.
257. Матненко А.С., Бюджет результатов: правовая концепция, Омск 2008.
258. Матненко А.С., Программно-целевое бюджетное планирование: понятие и проблемы правового регулирования, „Финансовое право” 2008, № 11.
259. Matwiejuk J., Samorząd terytorialny, in: M. Grzybowski (ed.), Prawo konstytucyjne, Białystok 2009.
260. Мазаев В.Д., Публичная собственность в России. Конституционные основы, Москва 2004.
261. Medved J., Nemeš J. et al., Základy verejných financií, Bratislava 2007.
262. Меских К., Основы планирования бюджетных назначений в налоговых органах, „Финансы и кредит” 2010, № 3.
263. Melville A., Taxation – Finance Act 2011, Gosport 2012.
264. Miemiec W., Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych, Wrocław 2005.
265. Miemiec W., Wieloletnia prognoza finansowa - instrument wydłużenia planowania gospodarki finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2011, No. 2.
266. Миляков Н.В., Налоговое право: учебник, Москва 2008.
267. Millet R., Minguet A., Micro-structure et rénovation des marchés financiers en Europe, Paris 1995.
268. Misiąg W, Organizacja sektora finansów publicznych – niezbędne zmiany, www.nik.gov.pl.
269. Młynarczyk A., Dostosowanie ustawy o finansach publicznych do przepisów dyrektywy Rady Unii Europejskiej w sprawie wymogów dotyczących ram budżetowych w państwach członkowskich, in: I. Czaja-Hliniak (ed.), Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu, Kraków 2012.
270. Мних М.В., Медичне страхування за кордоном та можливості його реалізації в Україні, „Економіка та держава” 2006, № 11.
271. Modzelewski W., Prawnopodatkowe ograniczenia polityki zerowego bilansu podatkowego w podatkowych grupach kapitałowych, „Monitor Podatkowy” 1996, No. 11.
272. Могілевцев М., Система соціального страхування в Швеції, „Соціальний захист” 1999, № 3.

273. Morawski L., *Ulga podatkowa z tytułu wychowania dzieci – efekty i propozycja zmian*, „Polityka Społeczna” 2010, No. 1.
274. Морозова И.С., *Льготы в российском праве (вопросы теории и практики)*, Саратов 2002.
275. Мрківка П. и коллеги, *Финансовое право и финансовое управление – налоговое управление*, Брно 2004.
276. Mrkývka P., Pařízková I, *Finanční právo a finanční správa*, Brno 2004.
277. Mrkývka P., *Některé úvahy o materiálním základu veřejné správy*, „Časopis pro právní vědu a praxi” 2003, No. 2.
278. Mweda K.K., *Legal Aspects of Financial Services Regulations and the Concept of a Unified Regulator*, The World Bank, Washington D.C., 2006.
279. Надюк З.О., *Механізми державного регулювання ринку медичних послуг в Україні*, Запоріжжя 2009.
280. Nassmacher K.H., *Structure and Impact of Public Subsidies to Political Parties in Europe. The Examples of Austria, Italy, Sweden and West Germany*, in: H.E. Alexander, *Comparative Political Finance in the 1980s*, Cambridge 1989.
281. *Научная энциклопедия Отто*, ассоциация Научной энциклопедии Отто, Paseka 2002.
282. Назаров В.Н., *О правовой природе и регулировании инвестиционного налогового кредита*, „Финансовое право” 2007, № 12.
283. Нечай А.А., *Вдосконалення правового забезпечення соціальної допомоги в Україні*, „Право України” 2000, № 12.
284. Ницше Ф., *Полное собрание сочинений: в 13 томах. – Т. 5: По ту сторону добра и зла. К генеалогии морали. Случай «Вагнер»* (пер. с нем.), Н.Н. Полилов, К.А. Свасьян, Москва 2012.
285. Nita A., *Czynnik czasu w prawie podatkowym*, Gdańsk 2007.
286. Нитти Ф., *Основные начала финансовой науки*, Москва 1904.
287. Nowak-Far A., *Finanse Unii Europejskiej: aspekty instytucjonalne i prawne*, Warszawa 2010.
288. Nowak-Far A., *Unia Gospodarcza i Walutowa w Europie*, Warszawa 2001.
289. Ноздрачев А.Ф., *Государственное планирование и правовое регулирование*, Москва 1982.
290. Nykiel W., Strzelec D., *Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, cz. 1*, „Przegląd Podatkowy” 2007, No. 5.
291. *OECD Budget Practices and Procedures Database*, OECD, 2007.
292. Орехова Т.Р., *Соотношение права и экономики*, в: М.Н. Марченко (ред.), *Проблемы теории государства и права. Учебное пособие*, Москва 1999.
293. Oręziak L., *Euro nowy pieniądz*, Warszawa 2003.
294. Oręziak L., *Finanse Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
295. Osiatyński J., *Finanse publiczne. Ekonomia i polityka*, Warszawa 2006.
296. Ostrowski K., *Prawo Finansowe*, Warszawa 1970.
297. Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2000.

298. Owsiak S., Sanacyjna funkcja finansów publicznych, in: S. Wieteska, S. Wypych (eds.), *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesor Krystynie Piotrowskiej-Marczak*, Łódź 2009.
299. Owsiak S., Węzłowe problemy i dylematy związane ze stosowaniem budżetu zadaniowego w Polsce, in: B. Woźniak, M. Postuła (eds.), *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, Warszawa 2012.
300. Паскачев А., Саакян Р., Новикова А., Мельник А., О налоговом паспорте субъектов Российской Федерации, „Налоговый вестник” 1999, № 12.
301. Paczocha M., Ogłaszanie samorządowych aktów prawnych, „Finanse Komunalne” 2001, No. 5.
302. Panfil P., *Prawne i finansowe uwarunkowania długu Skarbu Państwa*, Warszawa 2011.
303. Paniebianko A., *Political Parties: Organization and Power*, Cambridge-New York 1988.
304. Пансков В.Г., *Налоги и налогообложение: теория и практика, учебник для вузов*, Москва 2010.
305. Pařízková I., *Finance územních samosprávných celků*, Brno 1998.
306. Parugina V.A., Tedeyev A.A., *Budgetary right and process*, Moscow 2005.
307. Patrzalek L., *Finanse samorządu terytorialnego*, Wrocław 2010.
308. Patrzalek L., Przesłanki, funkcje i warunki rozwoju wieloletniego planowania budżetowego, in: A. Pomorska (ed.), *Finanse publiczne*, Lublin 2006.
309. Patrzalek L., Wieloletnie planowanie finansowe jako instrument polityki finansowej jednostki samorządu terytorialnego, in: E. Chojna-Duch, *Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach UE*, Warszawa 2006.
310. Pauličková A., Bakoš M., *Finančné právo na Slovensku a v Čechách*, Bratislava 2007.
311. Peková J., *Hospodaření a finance územní samosprávy*, Praha 2004.
312. Пепеляев С.Г. (ред.), *Налоговое право: учебник*, Москва 2003.
313. Пепеляев С.Г., Общие принципы налогообложения и сборов, „Налоговый вестник” 1997, № 7.
314. Пепеляев С.Г. (ред.), *Основы налогового права. Учебно-методическое пособие*, Москва 1995.
315. Пепеляев С.Г., *Законы о налогах: элементы структуры*, Москва 1995.
316. Petrenka J. et al., *Verejné financie a finančná kontrola*, Bratislava 1992.
317. Петров А.С., *Развитие социально-экономического планирования*, Москва 1979.
318. Петрова Г.В., *Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования*, Москва 2003.
319. Pezard A., *Droit des marchés monétaire et boursier*, Paris 1994.
320. Pietrzak B., Polański Z., *System finansowy w Polsce lata dziewięćdziesiąte*, Warszawa 2001.
321. Пилипенко А.А., *Курс финансового права: Учебное пособие*, Минск 2010.
322. Pinto-Duschinsky M., *Financing Politics: A Global View*, „Journal of Democracy” 2002, № 4, Vol. 13.
323. Pinto-Duschinsky M., Pieniądze a polityka w reżimie demokratycznym, in: M. Wałęcki (ed.), *Kulisy finansowania polityki*, Warszawa 2002.

324. Piotrowska-Marczak K., Bariery koordynacji polityki fiskalnej i monetarnej, in: A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (eds.), System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku, Warszawa 2010.
325. Piotrowska-Marczak K., Współczesne kierunki zarządzania finansami publicznymi, in: E. Ruśkowski (ed.), Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej, Białystok 2011.
326. Pková J., Veřejné finance: úvod do problematiky, Praha 2008.
327. Płonka-Bielenin K., Zakres pojęcia „zadania publiczne” i próba określenia istoty ich realizacji przez organizacje pożytku publicznego, „Administracja” 2008, No. 2.
328. Podobas I., Marketing polityczny a wzrost wydatków na kampanie polityczne, in: M. Chmaj (ed.), Finansowanie polityki w Polsce na tle europejskim, Toruń 2008.
329. Подорожна Т.С., Законодавчі дефініції: поняття, структура, функції: монографія, Львів 2009.
330. Pohulak-Żołędowska E., Zastosowanie ulg i zwolnień w podatkach dochodowych, a rozwój MSP ocena, prezentacja wyników badań, in: D. Kopusińska (ed.), Funkcjonowanie gospodarki polskiej w warunkach integracji i globalizacji, Szczecin 2005.
331. Поляк Г.Б. (ред.), Финансы: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям, специальности «Финансы и кредит», Москва 2007.
332. Poniatowicz M., Salachna J.M., Perło D., Efektywne zarządzanie długiem w jednostce samorządu terytorialnego, Warszawa 2010.
333. Послание Президента Российской Федерации Дмитрия Медведева Федеральному Собранию Российской Федерации, „Парламентская газета” 2010, № 63.
334. Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию, „Российская газета” 2002, № 71.
335. Postuła M., Budżet zadaniowy w Polsce – osiągnięcia i wyzwania na przyszłość, in: E. Ruśkowski (ed.), Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej, Białystok 2011.
336. Попков С.Ю., Методология планирования налоговых доходов и их социально - экономическое содержание в бюджетной системе РФ (на примере налога на доходы физических лиц и налога на прибыль организаций), Москва 2012.
337. Porter M., Strategia konkurencji. Metody analizy sektorów i konkurentów, Warszawa 2006.
338. Прохоров А.М. (ред.), Советский энциклопедический словарь, Москва 1987.
339. Прудов Ю., Законодавчо-правові проблеми вдосконалення соціальних стандартів, Право України 2007, № 2.
340. Public finances in EMU-2007, The European Commission, Brussels 2007.
341. Путин В.В., На совещании по стратегии развития банковского сектора до 2015 года, <http://premier.gov.ru>.
342. Пузыревская Е.Г., Ведомственные целевые программы как механизм эффективной реализации государственной политики, „Государственная власть и местное самоуправление” 2009, № 9.

343. Рабинович П.М., Время в правовом регулировании: Философско-юридические аспекты, "Правоведение" 1990, № 3.
344. Рассыльников И. А., Бюджет и его правовое содержание: (анализ позиций Конституционного Суда РФ), „Конституционное и муниципальное право” 2007, № 14.
345. Radvan M. et al., Finanční právo a finanční správa: Berní právo, Brno 2008.
346. Raipa A., Strateginis valdymas: metodologinės paieškos, „Viešoji politika ir administravimas” 2010, № 32.
347. Разгулин С.В., О развитии российского налогового законодательства в современных условиях, в: Справочная правовая система, „Гарант” 2003, Действенная налоговая система, „Законодательство” 1997, № 4.
348. Регулювання політичних партій в Україні: сучасний стан і напрями реформ. Розділ 4. Фінансування партій, „Часопис ПАРЛАМЕНТ” 2010, № 2.
349. Рябова Е. В., Правовое регулирование стадии составления проекта федерального бюджета в Российской Федерации, Москва 2010.
350. Robaczyński T., Gryska P., Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz, Warszawa 2006.
351. Романовский М., Врублевская О. (ред.), Налоги и налогообложение, 6-е изд., Санкт-Петербург 2009.
352. Roth P., Rynki walutowe i pieniężne, Warszawa 2000.
353. Rudnicki M., Prawnofinansowe aspekty zadań publicznych jednostek samorządu terytorialnego związanych z ochroną środowiska, Lublin 2005.
354. Ruśkowski E. (ed.), Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej, Białystok 2011.
355. Руськовски Е., Новые направления развития бюджетного (финансового) планирования и их влияние на решения, принимаемые в странах Центральной и Восточной Европы, в: М.В. Карасева (Сенцова) (ред.), Публичные финансы и налоговое право, Ежегодник, вып. 2, Бюджетные и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы, Воронеж 2011.
356. Ruśkowski E., System budżetowy i prawo budżetowe oraz ich struktura, in: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (eds.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2003.
357. Ruśkowski E., Uwagi do dyskusji o koncepcji naprawy systemu finansów publicznych w Polsce – czy konflikt między nauką i polityką?, in: A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol, Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz, Lublin 2011.
358. Ruśkowski E., Salachna J.M. (eds.) Finanse publiczne. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2007.
359. Ruśkowski E., Salachna J.M. (eds.), Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2010.
360. Ruśkowski E., Zawadzka-Pąk U.K., Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski (ed. E. Ruśkowski), Białystok 2010.

361. Ruśkowski E., Zawierucha I. (eds.), *Public Finance and Financial Law in the Context of Financial Crisis in Central and Eastern Europe*, Białystok–Lwów 2010.
362. Sabine B., *A History of Income Tax*, London 1966, reprint: 2006.
363. Садыгов Ф. (ред.), *Анализ и планирование налоговых поступлений*, Москва 2004.
364. Salachna J.M. (ed.), *Budżet i wieloletnia prognoza finansowa jednostek samorządu terytorialnego – od projektu do sprawozdania*, Gdańsk 2010.
365. Salachna J.M., Stan aktualny i perspektywy zmian wieloletniej prognozy finansowej jednostek samorządu terytorialnego w Polsce, in: E. Ruśkowski (ed.), *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Białystok 2011.
366. Salachna J.M., *Wieloletnia prognoza finansowa jako przedmiot kontroli i nadzoru regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2010, No. 10.
367. Salachna J.M., *Zmiany wieloletniej prognozy finansowej JST – problemy z interpretacją obowiązujących regulacji*, „Finanse Komunalne” 2011, No. 4.
368. Сасов К., Почему не работает налоговая амнистия, „ЭЖ-Юрист” 2009, № 30.
369. Саттарова А.А., Историко-правовая обусловленность информационного обеспечения бюджетного планирования, „Финансовое право” 2011, № 12.
370. Саттарова А.А., Историко-правовая обусловленность информационного обеспечения бюджетного планирования, „Финансовое право” 2011, № 9.
371. Sawicka K., *Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych*, in: E. Ruśkowski (ed.), *System prawa finansowego*, t. 2, *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010.
372. Sawicka K., *Jednostki budżetowe*, in: E. Ruśkowski (ed.), *System Prawa Finansowego*, t. 2, *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010.
373. Sawicka K., *Long-term financial prognosis*, in: R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, *Financial law*, Warszawa 2011.
374. Scheu H.C., *Menšíny a právo v České republice*, Praha 2009.
375. Schick A., *The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time Has Come but Whose Implementation Has Not*, OECD, „Journal on Budgeting Volume 3” 2003, No. 2.
376. Сенчагов В.К. (ред.), *Финансовые ресурсы народного хозяйства (Проблемы формирования и использования)*, Москва 1982.
377. Сенюта І.Я., Терешко Х. Я, *Медицина і право*, Львів 2008.
378. Сенюта І.Я., Терешко Х.Я., *Медицина і право*, Львів 2007.
379. Сереброва Д.А., *Последствия несоблюдения налоговым органом сроков принудительного взыскания недоимки*, „Юрист” 2009, № 12.
380. Skulová S., *Právní principy dobré správy? In Principy dobré správy. Sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci*, Brno 2006.
381. Sládeček V., *Ještě k povaze předpisů zájmové samosprávy*, „Právní rozhledy” 2008, No. 4.
382. Sławiński A., Osiriński J., *Operacje otwartego rynku banku centralnego*, Warszawa 1995.
383. Smith A., *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, London 1776.
384. Smoleń P., *Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn*, Lublin 2006.
385. Smoleń P. (ed.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012.

386. Smuk P, Parliament, in: L. Csink, B. Schanda, *The Basic Law of Hungary. A first commentary*, Dublin 2012.
387. Smuk P., *Magyar közjog és politika 1989–2011*, Budapest 2011.
388. Соболев М.Н., *Очерки финансовой науки (Общедоступные беседы)*, Москва 1925.
389. Sobolewski L., *Ustawa o obligacjach. Komentarz*, Warszawa 1997.
390. Sochacki M., *Polityka podatkowa istotnym stymulatorem rozwoju rynku budowlanego i nieruchomości*, www.zgm.gorzow.pl.
391. Sokół W., *Geneza i ewolucja systemów wyborczych w państwach Europy Środkowej i Wschodniej*, Lublin 2007.
392. Соловьев И.Н., *Налоговая амнистия: учебное пособие*, Москва 2011.
393. Соловьева Н.А., *Налоговые вычеты и налоговые льготы: проблемы соотношения и законодательного закрепления*, Москва 2012.
394. Stankiewicz J., *Problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, in: E. Ruśkowski (ed.), *System prawa finansowego, Tom II, Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010.
395. Stankiewicz J., *Procedury prawne ograniczania nadmiernego deficytu jako instrument konsolidacji finansów państw UE*, in: H. Litwińczuk, *Ius fiscale. Studia z dziedziny prawa finansowego. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Marianowi Weralskiemu*, Warszawa 2012.
396. Старилов Ю. Н., *Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность*, Воронеж 1995.
397. Стеценко В.Ю., *Медичне страхування у системі організації охорони здоров'я громадян: порівняльно-правовий аспект*, в: *Медичне право України: правовий статус пацієнтів в Україні та його законодавче забезпечення (генезис, розвиток, проблеми і перспективи вдосконалення)*, Львів 2008.
398. Stoeffel-Munck Ph., *Les obligations*, Paris 2009.
399. Суханов Е.А. (ред.), *Гражданское право*, Москва 2005.
400. Шалютин Б.С., *Закон и закон (юр.)*, „Государство и право” 2007, № 4.
401. Шаповалов С.Ю., *Сроки в новой редакции НК РФ*, [Электронный ресурс], Режим доступа: <http://www.klerk.ru>.
402. Шатковський Я., *Обов'язкове медичне страхування в Україні: правові проблеми та перспективи їх вирішення*, „Вісник Львівського ун-ту. Серія юридична” 2008, Вип. 46.
403. Шаукунов А.Т., *Некоторые проблемы теории и философии налогового права: монография*, Алматы 2009.
404. Szewc A., Jyż G., Pławecki Z., *Samorząd gminny. Komentarz*, Warszawa 2005.
405. Szewc A., Szewc T., *Uchwałodawcza działalność organów samorządu terytorialnego*, Warszawa 1999.
406. Szewc A., *Ustawa o samorządzie województwa. Komentarz*, Warszawa 2008.
407. Тарасов И.Т., *Очерки науки финансового права*, в: *Финансы и налоги. Очерки теории и политики*, Москва 2004.
408. Тавасиев А.М., *Антикризисное управление кредитными организациями*, Москва 2010.

409. Ter-Minassian T., Craig J., Control of Subnational Government Borrowing, in: T. Ter-Minassian (ed.), *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, IMF, Washington 1997.
410. Thiel S., Zwoliński T., *Akcje i obligacje korporacyjne w publicznym obrocie papierami wartościowymi*, Warszawa 2004.
411. Тютин Д.В., *Налоговое право. Общая часть: курс лекций*, Москва 2008.
412. Tkaczyński J.W., *Leksykon funduszy Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
413. Толстой Ю.К., Сергеев А.П. (ред.), *Гражданское право (Т. 1): Учебник*, Москва 2005.
414. Томчинська М., Рекомендації щодо часових рамок бюджетного процесу, CASE (Center for Social & Economic Research Foundation), Ukraine Macroeconomic Reform Project, лютий 2001.
415. Trykozko R., Księgi rachunkowe i sprawozdawczość jako podstawa oceny przekroczenia przez kierownika samorządowej jednostki budżetowej upoważnienia do zaciągania zobowiązań, „Finanse Komunalne” 2009, No. 3.
416. Trykozko R., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2010.
417. Tyniewicki M., Programowanie budżetowe w Unii Europejskiej, in: J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (eds.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Lublin 2007.
418. Улюкаев А.В., *Проблемы государственной бюджетной политики*, Москва 2004.
419. Ушак Н.В., *Теория и история налогообложения: учеб. Пособие*, Москва 2009.
420. Walasik A., Wątpliwości dotyczące wieloletniej prognozy finansowej, „Samorząd Terytorialny” 2011, No. 1–2.
421. Wałęcki M., Pieniądze a polityka w Europie Środkowo-Wschodniej, in: M. Wałęcki (ed.), *Kulisy finansowania polityki*, Warszawa 2002.
422. Васильев А.В., *Государство, право и рыночная экономика: монография*, Москва 2009.
423. Васильев А.Ю., ВАС РФ о сроке проведения камеральных налоговых проверок: судебный прецедент?, „Налоговед” 2010, № 6.
424. Wasilewska H., Korczak T., Obligacje skarbowe jako instrument rynku kapitałowego, „Bank i Kredyt” 1998, No. 4.
425. Weiss I., *Obligacje*, Warszawa 1997.
426. Wernik A., *Finanse publiczne*, Warszawa 2007.
427. Wheeler G., Sound practice in government debt management, „The World Bank” 2003.
428. Wiewióra M., Prawne ograniczenia w zaciąganiu kredytów i pożyczek przez jednostki samorządu terytorialnego w Polsce na tle rozwiązań stosowanych w wybranych krajach europejskich, „Materiały i Studia NBP” 2009, No. 234.
429. Wincenciak M., Skarga powszechna na akty i czynności organów samorządu gminnego, a także na przejawy ich bezczynności, „Samorząd Terytorialny” 2010, No. 1–2.
430. Winczorek P., *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2008.
431. Winiarski K., Interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego. Kształtowanie się instytucji, „Doradca Podatkowy obrońcą praw podatnika” t. III, Katowice 2009.

432. Witkowski Z. (ed.), *Prawo konstytucyjne*, Toruń 2002.
433. Воробйов Ю.М., Сітшаєва Л.З., Прогнозування податкових надходжень в контексті Податкового кодексу України, „Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції” 2010, № 4(9).
434. Воронова Л.К., *Фінансове право України: підручник*, Киев 2007.
435. Woźniak B., *Nowe czy stare zarządzanie publiczne?*, in: J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (eds.), *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, Lublin 2009.
436. Захаров А.С., *Налоговая политика ЕС: правовые основы*, „Закон” 2007, № 9.
437. Zalcewicz A., *Nadzór Komisji Nadzoru Finansowego nad rynkiem usług płatniczych – nowe uregulowania prawne w zakresie kompetencji i zadań nadzorczych*, in: E. Fojcik-Mastalska, E. Rutkowska-Tomaszewska (eds.), *Nadzór nad rynkiem finansowym. Aktualne tendencje i problemy dyskusyjne*, Wrocław 2011.
438. Zaleśkiewicz T., *Psychologia ekonomiczna*, Warszawa 2011.
439. Запольский С.В. (ред.), *Финансовое право: учебник*, Москва 2011.
440. Zawadzka-Pań U.K., *Budżet zadaniowy w jednostkach sektora finansów publicznych*, Gdańsk 2013.
441. Zawadzka-Pań U.K., *Konstrukcja prawna, wdrażanie i funkcjonowanie budżetu zadaniowego we Francji i w Polsce*. PhD thesis, Białystok 2012.
442. Zbieranka J., *Funkcjonowanie systemu subwencji z budżetu państwa dla partii politycznych w praktyce. Wyniki badań*, in: J. Zbieranka (ed.), *Subwencje z budżetu państwa dla partii politycznych*, Warszawa 2008.
443. Zieleniewski J., *Organizacja i zarządzanie*, Warszawa 1969.
444. Ziółkowska W., *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2005.
445. Злобин Н.Н., *Налог как правовая категория: Монография*, Москва 2003.
446. Золотарев В., *Налоговый паспорт региона проходит апробацию*, „Налоговый вестник” 2000, № 7.
447. Золотухин А.В., *Теоретические аспекты развития института ответственности за налоговое правонарушение в науке российского права*, „Законодательство и экономика” 2003, № 8.
448. Zubik M., *Budżet państwa w polskim prawie konstytucyjnym*, Warszawa 2001.
449. Жез Г., *Общая теория бюджета* (пер. с фр.), Москва 1930.
450. Жгарев О.С., *Налоговая база: понятие, виды и значение в системе элементов налогообложения*, Екатеринбург 2009.