

ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА В ПРОЦЕССЕ БЮДЖЕТНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

© 2008 г. Е. М. Алексеев¹

Одним из определяющих факторов финансового благосостояния страны является уровень развития ее общественно-территориальных образований (регионов). Так, известный американский экономист А. Маршал указывал на то, что деятельность целого складывается из действий составляющих его частей². Действительно, государство аналогично механизму объективно состоит из территорий с неоднородным уровнем экономического потенциала и различной степенью его развития. В этой связи государство как публичный субъект, призванный регулировать общественные интересы, обязано создавать специальные механизмы с целью реализации принципа бюджетного федерализма. Другими словами, существует необходимость теми или иными средствами обеспечивать бюджетное выравнивание финансового уровня различных регионов в процессе межбюджетных отношений. В рамках данных отношений из бюджета одного общественно-территориального образования в бюджет другого выделяются средства в различных формах: в виде бюджетных кредитов, субвенций, в форме финансовой помощи (дотаций и субсидий), иных безвозмездных и безвозвратных перечислений бюджетных средств³.

Термин “бюджетный федерализм” отражает фикцию раздвоения публичных финансов: на национальную или федеральную систему; на совокупность партикулярных (региональных) подсистем публичных финансов⁴.

¹ Аспирант кафедры финансового права и бухгалтерского учета Московской государственной юридической академии.

² Маршал А. Принципы экономической науки. Т. 1. М., 1993. С. 81.

³ Пешикова Х.В. К вопросу о субъектном составе межбюджетных отношений // Финансовое право. 2006. № 9.

⁴ Королев С.В. Концепция федеративных финансов Иоганна Попица: опыт Веймарской республики и современная Россия // Государственная власть и местное самоуправление. 2006. № 1. Иоганн Попиц, влиятельный представитель финансовой науки Германии первой четверти XX в., по праву считается одним из родоначальников современной концепции федеративных финансов. В основе этой концепции лежит понятие “Finanzausgleich” (финансовая эквализация) – лат. *aequalitas*). И. Попиц определял финансовую эквализацию предельно широко, а именно: как “совокупность финансовых отношений между государством и входящими в него территориальными коллективами”. При этом Попиц подчеркивал сложный (экономико-правовой) характер этого института, поскольку здесь, “с одной стороны, речь идет о фактических отношениях, имеющих значение для финансового хозяйства государства и его общин..., а с другой..., о правовых нормах, установленных для указанных отношений”. Особенность этих норм заключается в том, что они связаны с соображениями экономического порядка для всей системы публичных финансов.

В современной мировой практике сущность бюджетного федерализма определяется как нормативно-законодательное установление бюджетных прав и обязанностей двух равноправных сторон – федеральных и региональных органов власти и управления, правил их взаимодействия на всех стадиях бюджетного процесса, методов частичного перераспределения бюджетных ресурсов между уровнями бюджетной системы⁵. Перераспределение бюджетных средств осуществляется путем предоставления финансовой помощи дотационным регионам в процессе бюджетного регулирования. Одновременно бюджетное регулирование предполагает приведение нижестоящего бюджета в состояние сбалансированности путем предоставления ему денежных средств косвенным или прямым путем⁶. Поэтому можно выделить следующие направления бюджетного регулирования.

1. Передача части налоговых доходов вышестоящего бюджета нижестоящему на постоянной основе.

2. Предоставление межбюджетных трансфертов в различных формах (дотации, субвенции, субсидии) из фондов, специально созданных в рамках вышестоящего бюджета.

Известно, что существуют два подхода к оказанию финансовой помощи, а именно: социально ориентированный и экономически ориентированный (пропорциональное выравнивание). При этом выравнивание бюджетной обеспеченности регионов до единообразного минимума (минимальной бюджетной обеспеченности) есть проявление социально ориентированного подхода, поскольку бюджетная обеспеченность предполагает достижение единообразного, гарантированного для всех уровня. Очевидно, что такой подход, будучи оправдан с точки зрения социальной справедливости, имеет тот недостаток, что предполагает полное отсутствие стимулов к развитию экономического потенциала для дотационных регионов.

Думается, что перераспределение налоговых доходов непосредственно между уровнями бюджетной системы РФ соотносится с экономически ориентированным способом оказания финансовой помощи, а выделение средств из соответствующих фондов – с социально ориентированным способом соответственно.

В нашей стране применяется, как представляется, в основном социально ориентированный способ, поскольку основными целями бюджетного регулирования являются обеспечение минимального бюджета нижестоящего уровня бюджетной системы и достижение

⁵ Галицкая С.В. Теория и практика бюджетного федерализма. М., 2002. С. 12.

⁶ Артемов Н.М., Ашмарина Е.М. Финансовое право: вопросы и ответы. М., 2007. С. 57.

одинакового уровня бюджетной обеспеченности населения соответствующих регионов. При этом основные налоговые доходы (как по их видам, так и по удельному весу) поступают в федеральный бюджет.

Очевидно, что социальная ориентация бюджетной политики имеет следствием отсутствие стимулов для дотационных регионов развивать собственный экономический потенциал, который мог бы принести региону налоговые доходы, что является существенным недостатком, поэтому целесообразно обратить особое внимание на экономически ориентированный, или прямой, метод непосредственного распределения (закрепления) налоговых доходов.

В соответствии со ст. 41 Бюджетного кодекса РФ (далее – БК РФ) к налоговым доходам относятся предусмотренные налоговым законодательством РФ федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также пени и штрафы. При этом обратим внимание на тот факт, что таможенные пошлины, которые были выведены законодателем за пределы налоговых платежей только с 2006 г. (в настоящее время относятся к неналоговым доходам), по сути, продолжают оставаться ими, поскольку очевидна их фискальная направленность.

К доходам, предусмотренным законодательством РФ о налогах и сборах, относятся:

- согласно ст. 13 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), такие федеральные налоги и сборы, как налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина;

- согласно ст. 14 НК РФ такие региональные налоги, как налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог;

- согласно ст. 15 НК РФ такие местные налоги, как земельный налог и налог на имущество физических лиц;

- согласно ст. 18 НК РФ такие специальные налоговые режимы, как система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Суммы денежных взысканий (штрафов), применяемых в качестве санкций, предусмотренных гл. 16 и 18 части первой НК РФ, подлежат зачислению в соответствующие бюджеты бюджетной системы РФ по нормативам и в порядке, которые установлены Федеральным законом о федеральном бюджете на текущий финансовый год и (или) законодательством РФ о налогах и сборах для соответствующих налогов и сборов, федеральными законами о бюджетах государственных внебюджетных фондов.

Рассмотрим далее налоговые доходы федерального бюджета и соответствующие доходы бюджетов субъектов Федерации и местных бюджетов.

Налоговые доходы федерального бюджета – это денежные средства, поступающие в безвозмездном и безвозвратном порядке в соответствии с налоговым и

бюджетным законодательством РФ в распоряжение органов государственной власти РФ.

Эти доходы являются централизованными, собственными, закрепленными, зачисляемыми в федеральный бюджет. Они поступают от организаций и физических лиц в обязательном порядке, устанавливаются, вводятся и взимаются по решению федеральных органов государственной власти.

В соответствии со ст. 50 БК РФ в федеральный бюджет зачисляются налоговые доходы от следующих федеральных налогов, предусмотренных специальными режимами:

- налога на прибыль организаций по ставке, установленной для зачисления указанного налога в федеральный бюджет, – по нормативу 100%;

- налога на добавленную стоимость – по нормативу 100%;

- акцизов на различные товары (например, на спирт этиловый, табачную продукцию, автомобильный бензин и т.д.) – норматив зависит от вида товара;

- налога на добычу полезных ископаемых;

- регулярных платежей за добычу полезных ископаемых;

- сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов;

- водного налога – по нормативу 100%;

- единого социального налога – по нормативу 100%;

- государственных пошлин – по нормативу 100%.

Таким образом, ст. 50 БК РФ содержит исчерпывающий перечень налоговых доходов федерального бюджета и указание на то, в каком проценте каждый вид федеральных налогов и сборов должен поступать в федеральный бюджет⁷.

Непосредственное перераспределение налоговых доходов устанавливает правила осуществления бюджетного регулирования с использованием экономически ориентированного метода выравнивания бюджетной обеспеченности регионов Российской Федерации.

Статья 6 Федерального закона “О федеральном бюджете на 2007 год” от 19 декабря 2006 г.⁸ предусматривает, что доходы федерального бюджета, поступающие в 2007 г., формируются за счет следующих налоговых доходов:

- 1) федеральных налогов, сборов – в соответствии с нормативами отчислений, установленными БК РФ;

- 2) федеральных налогов и сборов (в части погашения задолженности прошлых лет по отдельным видам налогов, а также в части погашения задолженности по отмененным налогам и сборам) – в соответствии с нормативами отчислений согласно Приложению 3 к этому Федеральному закону.

В ст. 50 БК РФ приводится перечень доходов от налогов и сборов, зачисляемых в федеральный бюджет. При этом указываются источник, вид и объем средств, зачисляемых в этот бюджет.

Следует обратить внимание на то, что такой фиксированный (на уровне статьи БК РФ) подход к пере-

⁷ Оставшийся процент должен быть перечислен в доходы бюджетов субъектов РФ и местные бюджеты.

⁸ См.: Росс. газ. 2006. 22 дек.

распределению налоговых доходов был введен с 2005 г. Ранее перераспределение налоговых доходов осуществлялось на основе закрепления конкретных видов налогов за бюджетами разных уровней (федеральные, региональные и местные налоги и сборы, в частности, в гл. II Закона “Об основах налоговой системы”⁹). Будучи закрепленными за бюджетами определенного уровня, некоторые налоги являлись регулирующими, т.е. в случае необходимости на определенном временном отрезке могли перераспределяться в нижестоящие бюджеты, что законодательно устанавливалось в ежегодно принимаемом Законе о бюджете на соответствующий финансовый год. Так, например, Федеральный закон “О федеральном бюджете на 1996 год”¹⁰ определял в качестве регулирующих такие налоги, как налог на добавленную стоимость (25% в бюджет субъектов РФ), подоходный налог (90% – соответственно) и др.; Федеральный закон “О федеральном бюджете на 1997 год”¹¹ скорректировал до 100% поступление подоходного налога в бюджеты субъектов Федерации.

Таким образом, ситуация с доходными источниками, передаваемыми в качестве финансовой помощи нижестоящему уровню бюджетной системы, менялась из года в год. Безусловно, такая нестабильность не способствовала стимулированию экономического развития регионов, являющегося залогом и источником налогового потенциала.

В этой связи можно констатировать, что с 2005 г. в нашей стране социально ориентированный метод бюджетного регулирования постепенно начинает уступать место экономически ориентированному методу, что, очевидно, можно охарактеризовать как позитивное явление.

Рассмотрим коротко процедуру исполнения федерального бюджета по доходам (ст. 218, 245 и др. БК РФ).

Статья 245 БК РФ предусматривает, что исполнение бюджетов по доходам включает:

- перечисление и зачисление доходов на единый счет бюджета;
- распределение в соответствии с утвержденным бюджетом регулирующих доходов;
- возврат излишне уплаченных в бюджет сумм доходов;
- учет доходов бюджета и составление отчетности о доходах соответствующего бюджета.

Зачисление же, в частности, регулируется ст. 40 БК РФ, предусматривающей, что налоговые доходы считаются уплаченными в момент, определяемого налоговым законодательством РФ. Денежные средства считаются зачисленными в доход федерального бюджета с момента совершения Банком России или кредитной организацией операции по зачислению (учету) денежных средств на счет органа, исполняющего бюджет.

В связи с этим большое значение имеют нормы налогового законодательства. В соответствии со ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии основа-

ний, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах. Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Таким образом, исполнение обязанности по уплате налога или сбора не связывается с существованием федерального закона о бюджете на текущий год.

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством¹². Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством. Однако лицо, на котором лежит обязанность уплатить налог, вправе исполнить эту обязанность досрочно.

Законодательство устанавливает, что неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога.

Законодатель установил, что обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком, если иное не предусмотрено п. 4 ст. 45 НК РФ:

- 1) с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;
- 2) с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;
- 3) со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства;
- 4) со дня вынесения налоговым органом в соответствии с НК РФ решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;
- 5) со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента;
- 6) со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами¹³.

В соответствии с п. 4 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога не признается исполненной в случаях:

- 1) отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику неисполненного поручения

⁹ Не действует с 2006 г.

¹⁰ См.: Собрание законодательства РФ. 1996. № 1. Ст. 21.

¹¹ См.: Росс. газ. 1997. 4 марта.

¹² Например, таможенное законодательство предусматривает такую возможность по уплате “внешних” НДС, акцизов и т.д. (ст. 320 Таможенного кодекса РФ).

¹³ См.: Росс. газ. 2006. 31 дек.

на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;

2) отзыва налогоплательщиком-организацией, которой открыт лицевой счет, или возврата органом Федерального казначейства (иным уполномоченным органом, осуществляющим открытие и ведение лицевых счетов) налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;

3) возврата местной администрацией либо организацией федеральной почтовой связи налогоплательщику – физическому лицу наличных денежных средств, принятых для их перечисления в бюджетную систему РФ;

4) неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего неперечисление этой суммы в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства;

5) если на день предъявления налогоплательщиком в банк (орган Федерального казначейства, иной уполномоченный орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов) поручения на перечисление денежных средств в счет уплаты налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, которые предъявлены к его счету (лицевому счету) и в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, и если на этом счете (лицевом счете) нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований.

Налоговый кодекс РФ устанавливает общее правило: обязанность по уплате налога исполняется в валюте РФ¹⁴.

Отношения по кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы РФ более подробно регулируются Приказом Федерального казначейства “Об утверждении Общего порядка кассового обслуживания исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации” от 25 августа 2005 г.¹⁵, а также Приказом Минфина РФ “Об утверждении Порядка учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации” от 16 декабря 2004 г.¹⁶.

В соответствии со ст. 5 Федерального закона “О федеральном бюджете на 2007 год” источники доходов федерального бюджета закреплены согласно Приложению 1 к указанному Закону за администраторами доходов федерального бюджета – органами государственной власти, иными администраторами доходов федерального бюджета, являющимися в соответствии с этим Законом главными распорядителями средств федерального бюджета, а также за Центробанком РФ, осуществляющими контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисления, учета, взыскания и принятия решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним.

Налоговые доходы бюджетов субъектов Российской Федерации состоят:

– во первых, из региональных налогов (налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог)¹⁷;

– во-вторых, из федеральных налогов и сборов, предоставленных субъектам РФ в порядке бюджетного регулирования с целью реализации принципа бюджетного федерализма.

В соответствии со ст. 56 БК РФ ко второй группе относятся, в частности:

– налог на прибыль организаций по ставке, установленной для зачисления указанного налога в бюджеты субъектов Российской Федерации, – по нормативу 100%;

– налог на прибыль организаций при выполнении соглашений о разделе продукции, заключенных до вступления в силу Федерального закона “О соглашениях о разделе продукции” и не предусматривающих специальных налоговых ставок для зачисления указанного налога в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации, – по нормативу 80%;

– налог на доходы физических лиц – по нормативу 70%;

– акцизы на спирт этиловый из пищевого сырья – по нормативу 50%;

– акцизы на спиртосодержащую продукцию – по нормативу 50%;

– акцизы на автомобильный бензин, прямогонный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей – по нормативу 60%;

– акцизы на алкогольную продукцию – по нормативу 100%;

– акцизы на пиво – по нормативу 100%;

– налог на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) – по нормативу 5%;

– налог на добычу общераспространенных полезных ископаемых – по нормативу 100%;

– налог на добычу полезных ископаемых (за исключением полезных ископаемых в виде углеводородного сырья, природных алмазов и общераспространенных полезных ископаемых) – по нормативу 60%;

– налог на добычу полезных ископаемых в виде природных алмазов – по нормативу 100%;

– регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) – по нормативу 5%;

– сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (исключая внутренние водные объекты) – по нормативу 30%;

– сбор за пользование объектами животного мира – по нормативу 100%;

– государственная пошлина (подлежащая зачислению по месту регистрации, совершения юридически значимых действий или выдачи документов) – по нормативу 100%;

¹⁴ См.: пункт 5 ст. 45 НК РФ.

¹⁵ См.: БНА РФ. 2005. Бюллетень № 38.

¹⁶ См.: БНА РФ. 2005. Бюллетень № 2.

¹⁷ См.: статья 14 НК РФ.

– по делам, рассматриваемым конституционными (уставными) судами соответствующих субъектов Российской Федерации;

– за государственную регистрацию межрегиональных, региональных и местных общественных объединений, отделений общественных объединений, а также за государственную регистрацию изменений их учредительных документов;

– за государственную регистрацию региональных отделений политических партий;

– за регистрацию средств массовой информации, продукция которых предназначена для распространения преимущественно на территории субъекта Российской Федерации, а также за выдачу дубликата свидетельства о такой регистрации;

– за действия уполномоченных органов, связанные с лицензированием заготовки, переработки и реализации лома цветных металлов, с лицензированием заготовки, переработки и реализации лома черных металлов.

При этом любые виды указанных налоговых доходов могут передаваться полностью или частично (по нормативам) в местные бюджеты в соответствии с нормами закона соответствующего субъекта Российской Федерации.

Налоговые доходы местных бюджетов включают в себя соответствующие доходы:

- бюджетов поселений (ст. 61 БК РФ);
- муниципальных районов (ст. 61.1 БК РФ);
- бюджетов городских округов (ст. 61.2 БК РФ).

Налоговые доходы местных бюджетов состоят:

– во-первых, из местных налогов (земельный налог и налог на имущество физических лиц)¹⁸;

– во-вторых, из федеральных налогов и сборов, предоставленных непосредственно муниципальным образованиям Российской Федерации в порядке бюджетного регулирования;

– в-третьих, из налоговых доходов, предоставляемых муниципальным образованиям соответствующими субъектами РФ с целью реализации принципа бюджетного федерализма.

Такова общая картина распределения источников налоговых доходов между тремя уровнями бюджетной системы Российской Федерации.

В заключение, хотелось бы отметить что, на наш взгляд, правовое регулирование распределения доходных полномочий должно исходить прежде всего из принципа *целесообразности* отнесения какого-либо источника к бюджету определенного вида.

Кроме того, следует учитывать степень *мобильности доходных источников*. Другими словами, чем выше степень мобильности доходности каких-либо объектов, тем выше должен быть уровень государственной власти, получающей эти доходы, поскольку к ее компетенции относится право на процедуру дальнейшего перераспределения доходных источников между территориями.

¹⁸ Согласно ст. 15 НК РФ.