

Бюджетное регулирование и его влияние на межбюджетное распределение налоговых поступлений: теоретический аспект

© 2012 Н.В. Чеснокова

кандидат экономических наук

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: nawla@mail.ru

Рассматриваются научные взгляды на содержание понятий “межбюджетные отношения”, “бюджетное регулирование”. Изложена позиция автора в отношении влияния бюджетно-налоговой политики на межбюджетное распределение налоговых поступлений от крупнейших налогоплательщиков.

Ключевые слова: бюджетное регулирование, бюджетные отношения, крупнейший налогоплательщик, консолидированный налогоплательщик.

Значение налогов как части бюджетов и как политического инструмента нередко связывают с феноменом государственной власти, с проблемой не только федерализма, но и государственного суверенитета. Подобные подходы подробно разработаны во французской налоговой (фискальной) доктрине (Г. Жест, Ж. Тиксье), которая показывает, что власть, регулирующая налоги, и политическая власть взаимосвязаны, поскольку налог всегда выступает важнейшим проявлением государственного суверенитета. В то же время главная проблема налоговых отношений состоит в невозможности планировать экономическую обоснованность налогового бремени при отсутствии в государстве социально-правовых критериев обеспеченности граждан: социальных стандартов; социально обоснованной заработной платы; не облагаемого налогами минимума имущества и доходов; особого государственного статуса значительной части доходов от использования природных ресурсов и др.

Исследования ученых (А.П. Алехин, Д.Н. Бахрах, В.Г. Вешняков, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, И.И. Кучеров, Ю.А. Крохина, М.В. Карасева, Б.М. Лазарев, Ю.Н. Стариков, Э.В. Талапина, Н.И. Химичева, С.Д. Цыплин и др.) по финансовому, административному праву, отражающие различные точки зрения на бюджетную и налоговую правовую доктрину, рассматривающую налоги в составе бюджета, являются теоретической основой для развития концептуальных основ управления налогово-бюджетными отношениями, в том числе отношениями в сфере управления государственной собственностью на публичные финансовые средства.

Еще до принятия Бюджетного кодекса Российской Федерации изучению содержания по-

нятия “бюджетные отношения” посвятили свои работы В.М. Родионова, А.Г. Игудин, Ю.А. Крохина. В их работах представлены различные дефиниции данного понятия. Принятие Бюджетного кодекса РФ и закрепление в нем термина “межбюджетные отношения”, его несовершенство вызвало продолжение дискуссии не только вокруг данного понятия, но также вокруг вопросов, касающихся участников и сферы межбюджетных отношений. Согласно кодексу (1998) межбюджетные отношения трактовались как “отношения между органами государственной власти РФ, органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления”. В редакции Бюджетного кодекса, вступившей с 2005 г., определение претерпело ряд несущественных, но все же изменений: в кодексе обозначены поводы возникновения межбюджетных отношений как “взаимоотношения между федеральными органами государственной власти, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления по вопросам регулирования бюджетных правоотношений, организации и осуществления бюджетного процесса”. Приведенное законодателем определение не отражает сущности межбюджетных отношений.

Вопрос, касающийся круга участников, по-прежнему является дискуссионным. А.И. Татаркин, И.А. Пыхова полагают, что межбюджетные отношения в Российской Федерации охватывают всех участников по составлению основ бюджетов, их доходов и расходов, по рассмотрению и утверждению бюджетов всех уровней, участников, осуществляющих государственный и муниципальный финансовый контроль, и др.¹ А.Г. Игудин, Н.Г. Сычева, В.Г. Ермилова, Г.В. Петрова и другие рассматривают в качестве

субъектов межбюджетных отношений органы власти и управления всех уровней². Р.Г. Сомов, А.С. Колесов считают, что межбюджетные отношения - это отношения не только между органами власти различных уровней управления, но прежде всего между субъектами государства, его административно-территориальными единицами³.

Ю.А. Крохина полагает, что «межбюджетные правоотношения отличаются от всей совокупности бюджетных правоотношений более узким кругом участников - в межбюджетные правоотношения вступают только территориальные субъекты бюджетного права: Российская Федерация, ее субъекты и муниципальные образования»⁴.

Оценивая периоды развития межбюджетных отношений с разных позиций, большинство авторов выделяют следующие этапы⁵:

I этап - годы «стихийной децентрализации» (1991-1993). Данный период характеризуется созданием новой бюджетной системы РФ, формированием основ межбюджетных отношений. Однако значительные изменения законодательной базы способствовали резкому росту доли региональных и местных бюджетов в доходах консолидированного бюджета. Кроме того, межбюджетные отношения строились стихийно, под влиянием политических факторов и вышли за рамки законодательного регулирования.

II этап - «экспериментальный бюджетный федерализм» (1994-1996). В этот период были использованы принципиально новые подходы к перераспределению доходов по уровням бюджетной системы, а именно:

- введены единые нормативы отчислений от федеральных налогов для всех регионов (в основном это касалось НДС), а в дальнейшем были утверждены стабильные для ближайших 3 лет пропорции разделения федеральных налогов между центром и регионами;

- сняты ограничения для введения региональными и местными властями собственных налогов;

- предоставлены права субъектам Федерации самостоятельно устанавливать ставку налога на прибыль предприятий и организаций, поступающего в их бюджеты (в рамках ограничений максимальной «региональной» ставки);

- образован фонд финансовой поддержки регионов (ФФПР), средства которого должны были перераспределяться между субъектами по специальным критериям и формулам (более 70 субъектов Федерации получали трансферты из ФФПР).

III этап - углубление кризиса межбюджетных отношений (1997-1998). С одной стороны,

принятые в этот период законы способствовали реформированию местных финансов, а с другой стороны, межбюджетные отношения стали источником постоянной напряженности во взаимоотношениях различных уровней власти.

IV этап - реформа становления межбюджетных отношений (1999-2000). Главное внимание на этом этапе уделялось реформированию системы межбюджетных трансфертов, а также впервые были обозначены вопросы межбюджетных отношений на региональном уровне.

V этап - развитие бюджетного федерализма (2001-2005). В этот период завершилось реформирование ФФПР. К тому же на федеральном уровне была закреплена методика распределения основной части финансовой помощи субъектам Российской Федерации и решена давно назревшая проблема: законодательное закрепление налоговых полномочий, доходных источников и расходных обязательств бюджетов всех уровней.

VI этап - повышение эффективности межбюджетных отношений и качества управления финансами (2006 г. и по настоящее время).

В научной литературе сформировалось два подхода к рассмотрению поводов возникновения межбюджетных отношений.

При первом, общем подходе в качестве поводов возникновения межбюджетных отношений рассматриваются вопросы, с которыми Бюджетный кодекс связывает возникновение бюджетных правоотношений⁶. При втором, более узком, - исключительно вопросы оказания финансовой помощи нижестоящим бюджетам⁷.

Процесс реформирования межбюджетных отношений позволил сегодня достичь решения определенных задач во взаимоотношениях между Федерацией и ее субъектами. Существующий в разных странах механизм бюджетного регулирования несовершенен, проблемы бюджетного регулирования характерны для многих стран, независимо от присущей им экономической системы. Принципы распределения бюджетных прав и налоговых полномочий порождают неизбежность определенной вертикальной несбалансированности бюджетной системы. Проблема бюджетной сбалансированности внутри бюджетной системы страны решается путем вертикального или горизонтального бюджетного выравнивания. Вертикальное выравнивание предполагает следующее равенство:

$$НП = ОБ ,$$

где *НП* - налоговые полномочия;

ОБ - обязательства бюджета.

Чаще всего ситуация складывается иначе и во многих регионах данное равенство невыполнимо и выглядит следующим образом:

НП < ОБ .

Часто это обусловлено рядом объективных факторов: уровнем экономического развития, хозяйственной специализацией, численностью и плотностью населения, урбанизацией, наличием природных ресурсов, природно-климатическими особенностями зоны, иными словами, дифференциацией потенциалов российских регионов. Вместе с тем, принцип равенства бюджетной системы, закрепленный Бюджетным кодексом РФ, требует установления гарантий равных возможностей для всех органов власти одного уровня для предоставления общественных благ. Это обуславливает необходимость преодоления горизонтальной несбалансированности бюджетной системы (межтерриториальной дифференциации расходных потребностей и доходного потенциала). В результате неотъемлемым элементом любой многоуровневой бюджетной системы является бюджетное регулирование⁸.

Таким образом, конституционные основы российского налогового и бюджетного федерализма не создают убедительной правовой базы для построения единой системы норм финансового взаимодействия при контроле за бюджетом, налогами и сборами как собственностью государства.

В сфере межбюджетных отношений правительством поставлена задача расширения финансовой самостоятельности субъектов Российской Федерации и муниципалитетов, обеспечения возможностей их влияния на укрепление доходной базы региональных и местных бюджетов. Это связано с решением спектра проблем:

- по-прежнему сохраняется острота проблемы выпадающих доходов бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов в связи с предусмотренными федеральным законодательством налоговыми льготами и изъятиями;

- необходимо рассмотреть возможность участия органов местного самоуправления в осуществлении отдельных полномочий по администрированию местных налогов крупнейших налогоплательщиков в соответствии с соглашениями, заключаемыми с налоговыми органами;

- потребуются и серьезная корректировка принципов предоставления межбюджетных трансфертов; и др.

Таким образом, необходимы концептуальные изменения в бюджетном и налоговом законодательстве, позволяющие учитывать в отношениях налогово-бюджетного федерализма и межбюджетных отношениях интересы налогоплательщиков определять бюджетные трансферты,

субсидии, кредиты, обязательное страхование риска потерь в аспекте понятий и отношений публичной собственности, в том числе и с учетом положений Гражданского кодекса Российской Федерации. Справедливое перераспределение доходов, собственности, имущественных прав через механизмы налоговой системы является одной из важнейших задач налогового законодательства.

Влияние бюджетно-налоговой политики на межбюджетное распределение налоговых поступлений от крупнейших налогоплательщиков проявляется в следующем:

- наблюдается усугубление процесса консолидации крупнейших налогоплательщиков с целью оптимизации налогового менеджмента, что приводит к снижению поступлений в бюджетную систему и позволяет перемещать налоговые платежи из субъектов Федерации, на территории которых функционирует обособленное структурное предприятие, в регионы, где расположены головные офисы;

- неблагоприятным образом сказывается на территориальных бюджетах централизация налога на добычу полезных ископаемых для нефти и для газа. Акциз на природный газ и налог на добычу газа изменили свой статус на доходы от внешнеэкономической деятельности - экспортные пошлины. Однако этот факт не означает, что изменились и потребности территорий;

- налог на прибыль, по которому установлены ставки зачисления в федеральный и региональные бюджеты, отличается высокой нестабильностью, а порядок расчета налоговой базы формирует благоприятные условия для значительного уменьшения уплаты исчисленного налога.

Показатели налогового потенциала, собираемости налогов и сборов, а также методика расчета налоговой базы, на основе которых определяются задания по поступлению доходов в бюджетную систему, до сих пор не являются признанными экономико-статистическими показателями. Неопределенный статус этих показателей снижает эффективность налогово-бюджетного процесса, хотя, например, падение среднего показателя собираемости даже на несколько процентов влечет за собой значительный недобор налогов. Именно поэтому показатели налогового потенциала и собираемости налогов, методы их оценки должны рассматриваться в качестве полноправных инструментов бюджетно-налогового планирования и статистического учета.

Разработка и закрепление на законодательном уровне методического обеспечения оценки

налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков должны осуществляться параллельно с формированием качественно новой системы межбюджетных отношений, основанной на сбалансированном разграничении доходных и расходных бюджетных полномочий между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов Российской Федерации, при котором объем доходных полномочий бюджетов субъектов Федерации должен полностью соответствовать объему полномочий по расходам, закрепленным за данным уровнем власти.

При таком распределении планируемых доходов между бюджетами всех уровней представляется возможным повысить заинтересованность на каждом уровне бюджетной системы Российской Федерации в наиболее полном и своевременном сборе налогов, росте налогового потенциала, а также уменьшить значение перераспределительных процессов (нормативно-долевых дотаций, субвенций) и тем самым минимизировать встречные потоки финансовых средств.

Такой подход при распределении финансовой помощи за счет средств федерального бюджета позволит сосредоточить внимание на тех регионах, где имеющийся налоговый потенциал не позволяет покрыть минимально необходимые бюджетные расходы.

Решение проблем перераспределения налоговых платежей крупнейших налогоплательщиков между территориями в немалой степени зависит от регулирования возможностей последних манипулировать центрами доходов, затрат и прибыли. В этой связи одной из важных задач по развитию налоговых отношений является повышение роли основных институтов, на которых основывается существующая система налогообложения. Достаточно актуальным выступает развитие представлений о налогоплательщике как участнике налоговых отношений. В частности, речь идет об институте или концепции «консолидированного налогоплательщика». Суть данной концепции состоит в расширении существующего круга налогоплательщиков таким образом, чтобы рассматривать группы взаимосвязанных хозяйствующих субъектов в качестве единого участника налоговых отношений, исчисляющего и уплачивающего налоги так, как это было бы, если бы вместо этой группы существовало одно лицо.

Экономическим обоснованием необходимости подобного развития понятий о налогоплательщике является тот факт, что ценообразование внутри подобных групп производится по законам, отличающимся от рыночных. Это позволяет в рамках всей группы получать необос-

нованную налоговую выгоду и дает самой группе конкурентные преимущества перед другими участниками налоговых отношений, чья деятельность осуществляется полностью в соответствии с законами рынка. Недостаточная правовая обоснованность статуса консолидированного налогоплательщика приводит к нарушению одного из фундаментальных принципов - принципа справедливости налогообложения.

Законодательное закрепление института консолидированного налогоплательщика не влияет на состав налоговой системы, на установленные правила исчисления налогов и сборов (так называемые обязательные элементы налогообложения). Роль этой концепции в данном случае сводится к обеспечению соблюдения базовых принципов налогообложения и посредством этого к повышению эффективности самой налоговой системы.

Концепцию консолидированного налогоплательщика следует рассматривать в качестве обеспечивающего фактора для повышения эффективности налогового контроля и реализации бюджетно-налоговой политики.

Российское налоговое законодательство не рассматривает в качестве субъектов налогового права образования, которые не сводятся к гражданско-правовым категориям «юридическое лицо» или «физическое лицо». По нашему мнению, именно налоговое право может обосновать необходимость принятия федерального закона о холдингах, так как основная часть норм, посвященных созданию, деятельности и ликвидации холдингов, должна быть связана именно с налоговыми отношениями. В связи с этим считаем целесообразным выделение в налоговом праве понятия коллективного (консолидированного) налогоплательщика (субъекта). *Под коллективным субъектом следует понимать совокупность лиц, которая может рассматриваться налоговым правом в качестве отдельного субъекта для целей определения налоговой базы по результатам их совместной деятельности.*

За консолидированным налогоплательщиком возможно признание полной правосубъектности, в том числе и в рамках гражданско-правовых отношений. В этом случае при определении понятия коллективного субъекта должны быть внесены соответствующие коррективы в гражданское право, касающиеся двойственности природы холдинга, выступающего как совокупность юридических лиц и одновременно являющегося самостоятельной организационно-правовой формой юридического лица.

Представляется, что появление коллективного субъекта налогового права, одним из видов

которого выступит холдинговая компания, не только целесообразное, но и неизбежное следствие дальнейшего развития законодательства о налогах и сборах, в частности:

- принципа учета способности лица к уплате налогов (в нашем случае через анализ экономической отношений между отдельными налогоплательщиками);
- принципа равенства налогообложения независимо от формы ведения предпринимательской деятельности (равенства всех перед законом);
- стимулирующей функции налога, которая в ряде случаев может преобладать над фискальной функцией.

Нормы (институты), используемые для регулирования экономической деятельности налогоплательщиков, могут быть распространены на все российские холдинговые компании.

¹ Татаркин А.И., Пыхова И.А. Территориальные межбюджетные отношения в экономике переходного периода (проблемы, пути решения, рекомендации) / Ин-т экономики УрО РАН. Екатеринбург, 2000. С. 11.

² См.: Игудин А.Г. Использование в России совместных налогов для межбюджетного регулирования // Реформирование межбюджетных отношений:

опыт Германии и России / под ред. Н.С. Максимовой, Н.Г. Сычева, В.Г. Ермилова. М., 2003. С. 214; Правовое регулирование межбюджетных отношений в Российской Федерации / под ред. Г.В. Петровой. СПб., 2003. С. 86.

³ См.: Сомоев Р.Г. Бюджетный федерализм и развитие межбюджетных отношений в Российской Федерации. СПб., 1999. С. 103; Колесов А.С. Межбюджетные отношения: сущность и пути совершенствования // Финансы. 2002. □ 2. С. 4.

⁴ Крохина Ю.А. Бюджетное право и российский федерализм: монография / под ред. Н.И.Химичевой. М., 2001.

⁵ Майбуров И.А. Необходимость усиления принципа выгоды в налогообложении: концептуальный подход // Инновационное развитие экономики. 2012. □ 4 (10). С. 11-16.

⁶ См.: Татаркин А.И., Пыхова И.А. Указ. соч. С. 11; Бетин О.И., Преображенский Б.Г. Механизмы государственного межбюджетного регулирования: науч.-метод. пособие. Воронеж, 2001. С. 43.

⁷ Пупенко Д.П. Бюджетное регулирование на субфедеральном уровне: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2002. С. 6.

⁸ Суглобов А.Е., Слободчиков Д.Н. Налоговый потенциал в системе бюджетного регулирования: этапы развития и перспективы // Налоги и налогообложение. 2009. □ 8. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

Поступила в редакцию 05.11.2012 г.