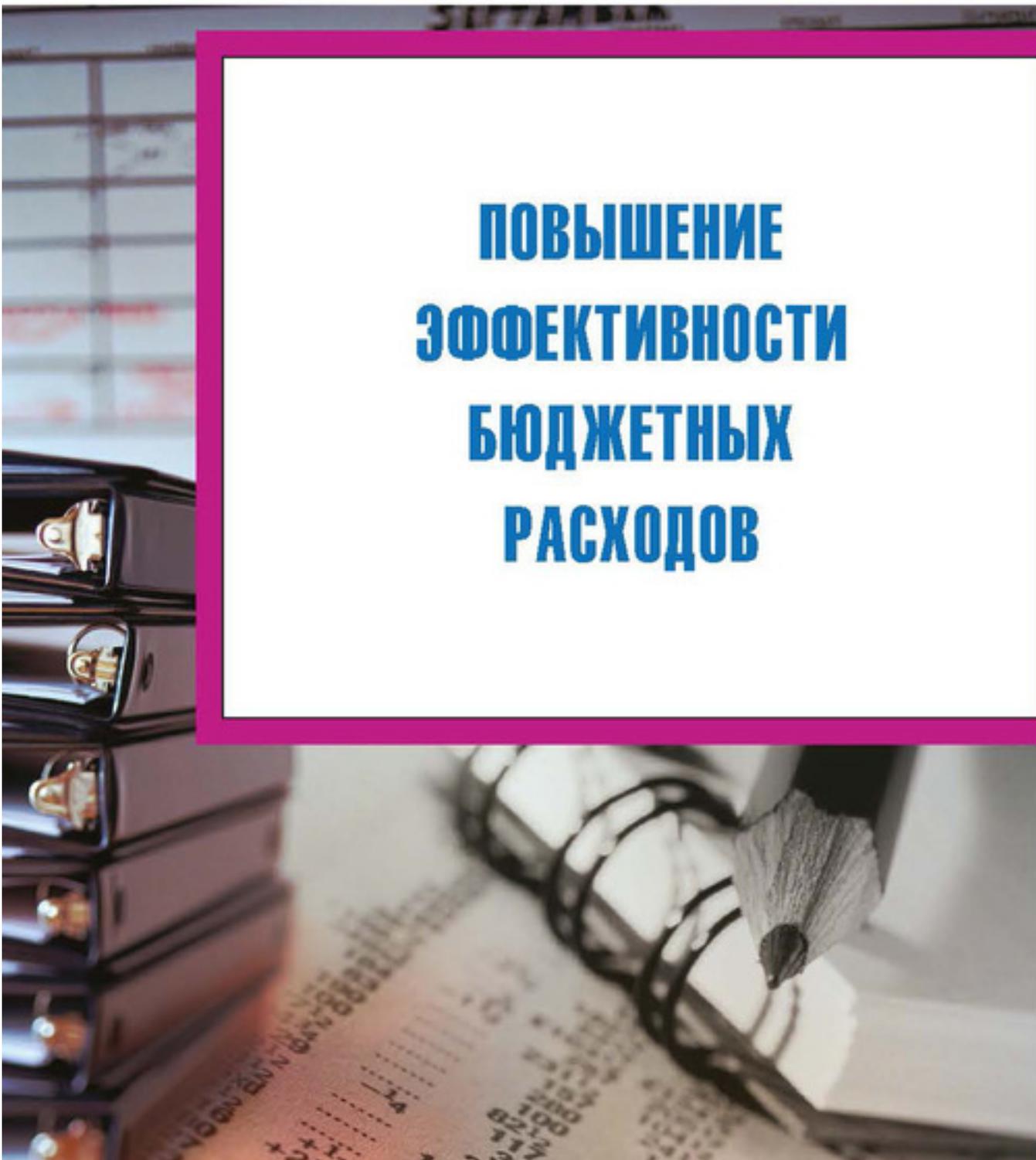




АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РФ

ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ ИННОВАЦИИ

The background of the page features a collage of images: a calendar with the word 'SEPTEMBER' visible, a pair of glasses, and a pencil resting on a document with some text and numbers. The text is centered in a white box with a pink border.

**ПОВЫШЕНИЕ
ЭФФЕКТИВНОСТИ
БЮДЖЕТНЫХ
РАСХОДОВ**

Образовательные инновации

Коллектив авторов

**Повышение эффективности
бюджетных расходов**

2009

УДК 378(075.8)
ББК 67.401.121я73

Коллектив авторов

Повышение эффективности бюджетных расходов /
Коллектив авторов — 2009 — (Образовательные
инновации)

Учебное пособие содержит материал для самостоятельного изучения по темам, связанным с повышением эффективности бюджетных расходов. Представленные материалы отражают точку зрения авторов на проблемы повышения эффективности бюджетных расходов. Пособие предназначено для руководящих работников региональных и муниципальных финансовых органов, аспирантов и студентов финансовых и экономических вузов.

УДК 378(075.8)
ББК 67.401.121я73

Содержание

Предисловие	6
Глава 1	8
1.1. Теоретические основы межбюджетных отношений	9
1.2. Принципы закрепления расходных полномочий за органами государственной власти и местного самоуправления	16
1.3. Принципы закрепления налоговых и неналоговых доходов за уровнями бюджетной системы	19
1.4. Финансовая помощь органам местного самоуправления для выравнивания бюджетной обеспеченности	24
1.5. Финансовая помощь на софинансирование расходных обязательств органов местного самоуправления	44
1.6. Межбюджетные трансферты на реализацию государственных полномочий, делегированных органами государственной власти органам местного самоуправления	47
1.7. Трансферты местным бюджетам на возвратной и возмездной основе	52
Литература	57
Основная	57
Дополнительная	57
Интернет-ресурсы	58
Нормативные правовые документы	59
Глава 2	61
2.1. Цели налоговой политики и принципы налогообложения	62
2.2. Основные итоги налоговой реформы	69
2.3. Основные направления налоговой политики	89
2.4. Совершенствование порядка исчисления и уплаты налогов	99
Конец ознакомительного фрагмента.	105

Повышение эффективности бюджетных расходов Под общей редакцией А.А. Климова

Авторы:

*Бежаев О.Г., Хворостухина Д.С. (гл. 1); Разгулин С.В. (гл. 2); Иванова Н.А. (гл. 3, 4);
Кабашкин В.А. (гл. 5); Павлова В.А. (гл. 6); Климанов В.В., Дмитришина Е.В., Галкин В.В.,
Головина В.В. (гл. 7); Климов А.А. (гlossарий)*

Предисловие

Разработка современных программ повышения квалификации и профессиональной переподготовки кадров для сферы государственного и муниципального управления является одной из наиболее важных задач, стоящих перед системой образования России. Ускорение темпов социально-экономического развития, необходимость реализации приоритетных национальных проектов требуют от работников государственных и муниципальных органов управления новых подходов к работе. В этой ситуации традиционные методы обучения уже не соответствуют возросшим требованиям к практической квалификации государственных и муниципальных служащих. Нужна смена парадигмы обучения. Необходимо развивать подходы, которые позволят слушателям определять для себя горизонты развития, а также оснащаться соответствующими знаниями для организации движения к ним. Основными элементами новой парадигмы должны стать широта, практичность и непрерывность образования.

Осуществление реформ в сфере государственного и муниципального управления породило необходимость дальнейших изменений структуры, численности и функций руководителей и специалистов финансовых органов. Наряду с существенным ростом числа сотрудников финансовых служб на местном уровне происходят процессуальные изменения в сложившейся практике управления общественным сектором, внедряются новации, связанные с перераспределением полномочий между уровнями власти.

Необходимость быстрых преобразований, отсутствие полного консенсуса в обществе по поводу их содержания и приоритетности, одновременный характер проведения реформ повышают требования к квалификации практических работников. Очевидно, назрела потребность в оснащении работников финансовых органов качественно новыми методами деятельности, а также в запуске процессов обмена передовым опытом.

Повышение уровня квалификации государственных и муниципальных служащих невозможно без модернизации содержания и технологий подготовки. Необходимо понимать, что помимо знания нормативных правовых актов государственный или муниципальный служащий должен обладать специфическим набором современных инструментов практической деятельности. На смену простому соблюдению бюджетного законодательства и реагированию на текущие проблемы должны прийти активное использование возможностей действующего законодательства и инициатива.

В такой ситуации крайне важно сформировать у слушателей не только профессиональные знания, но и массив общих концепций:

- владение методами диагностики, выделения, анализа и решения проблем (компетенция выделения и решения проблем);
- умение выработать управленческие и организационные решения (компетенция принятия решений);
- владение навыками эффективной командной и групповой работы (коммуникационная компетенция);
- владение техниками презентации (умение лаконично выражать собственные мысли, четкая и артикулированная речь, владение техниками схематизации).

В предлагаемом слушателям учебном пособии по управлению региональными и муниципальными финансами сделана попытка рассмотреть актуальные аспекты управления общественными финансами на основе передового международного и российского опыта. По мнению авторов, данное пособие может использоваться как практикующими специалистами (с учетом корректировок на стремительное изменение бюджетного законодательства), так и студентами профильных профессиональных образовательных программ.

А.А. Климов,

кандидат технических наук,

директор Института технологий образования АНХ

Глава 1

Межбюджетные отношения в условиях реформы местного самоуправления

Бежаев О.Г, к. э. н., Минфин России

Хворостухина Д.С., Минфин России

1.1. Теоретические основы межбюджетных отношений

Основой межбюджетных отношений является действующая система государственных и местных бюджетов.

Бюджетная система любой страны должна соответствовать ее государственному и административно-территориальному устройству.

В Российской Федерации функционируют два уровня государственной власти – федеральный и региональный (субъектов Федерации), а также местное самоуправление. В соответствии с административно-территориальным устройством в состав РФ входит 86 субъектов, включающих 24 310 муниципальных образований. За каждым уровнем власти законодательно закреплены собственные полномочия, для осуществления которых формируются соответствующие бюджеты. Таким образом, исходя из государственного и административно-территориального устройства, в бюджетную систему России входят федеральный бюджет, бюджеты 86 субъектов РФ и 24 310 местных бюджетов (рис. 1.1).

Одной из основных задач государства в сфере бюджетной политики является обеспечение равного доступа граждан к государственным и муниципальным услугам независимо от места их проживания. Решение этой задачи требует наделения органов государственной власти и местного самоуправления полномочиями по оказанию населению государственных и муниципальных услуг и доходами, адекватными расходам на предоставление этих услуг.

В рамках решения этой задачи формируются отношения между органами государственной власти и органами местного самоуправления по распределению финансовых ресурсов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, т. е. межбюджетные отношения.



Рис. 1.1. Структура бюджетной системы Российской Федерации

Межбюджетными отношениями являются возникающие между органами государственной и муниципальной власти в ходе бюджетного процесса экономико-правовые отношения по поводу разграничения расходных полномочий, доходов, поступающих в бюджетную систему страны, перераспределения средств из бюджетов вышестоящих уровней в нижестоящие в порядке бюджетного регулирования, возмещения расходов, связанных с передачей расходных полномочий или с принятием решений, вызывающих дополнительные расходы или потери доходов других бюджетов, временной финансовой помощи, а также объединения средств для финансирования расходов в интересах разных уровней власти и разных территорий одного уровня власти.

Содержание и принципы межбюджетных отношений зависят от экономических условий, предпосылок, в соответствии с которыми они формируются, их целей и задач, которые они призваны решать.

В Российской Федерации, как и во многих федеративных государствах, основными предпосылками формирования межбюджетных отношений являются:

- наличие трех основных уровней бюджетной системы;
- неравномерность социально-экономического развития территории страны и связанные с этим различия в бюджетной обеспеченности регионов и муниципальных образований;
- предусмотренная Конституцией РФ гарантия равного доступа всех граждан к государственным и муниципальным услугам независимо от места проживания;
- законодательно установленная обязательность компенсации дополнительных расходов бюджетов или потерь их доходов, которые явились следствием решений, принятых органами власти другого уровня.

Устанавливая ту или иную систему межбюджетных отношений, государство ставит задачу достижения как минимум четырех основных целей:

- 1) повышение уровня жизни, обеспечение социальной защищенности граждан путем равного доступа к общественным (бюджетным) услугам и социальным гарантиям на всей территории страны;
- 2) обеспечение устойчивого экономического развития при оптимальном использовании налогового и ресурсного потенциала отдельных территорий и страны в целом;
- 3) упрочение государственного устройства и территориальной целостности страны, предотвращение появления центробежных тенденций и конфликтов между властями разных уровней по поводу распределения и использования ресурсов национальной бюджетной системы, создание предпосылок для становления гражданского общества;
- 4) сокращение дотационности и количества дотационных бюджетов за счет оптимизации встречных финансовых потоков и наращивания налогового потенциала на соответствующих территориях.

Для достижения этих целей система межбюджетных отношений должна отвечать следующим требованиям:

- а) единые принципы и механизмы регулирования межбюджетных отношений, недопустимость индивидуальных подходов при разграничении расходных полномочий, доходных источников и распределении финансовой помощи;
- б) четкое законодательное разграничение расходных полномочий и ответственности за выполнение финансовых обязательств между органами власти разных уровней;
- в) стабильное и отвечающее разделению расходов закрепление доходных источников за всеми уровнями бюджетной системы и налоговых полномочий за разными уровнями власти;
- г) объективное распределение финансовой помощи в целях выравнивания бюджетной обеспеченности территорий;

д) создание стимулов для проведения на местах рациональной и ответственной бюджетной политики, эффективного использования общественных финансовых средств в интересах населения;

е) наличие механизмов контроля за соблюдением федерального законодательства и финансовой дисциплины.

В сложившихся экономических условиях с учетом целей бюджета и задач, решаемых в бюджетной сфере, межбюджетные отношения между уровнями бюджетной системы формируются по четырем основным направлениям:

1. В сфере разграничения предметов ведения и полномочий по предоставлению государственных и муниципальных услуг населению. В результате принятия федеральных законов от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» с последующими изменениями и дополнениями установлено четкое законодательное разграничение расходных полномочий между органами власти разных уровней. Основные принципы и порядок разграничения предметов ведения и полномочий по предоставлению государственных и муниципальных услуг населению будут подробно рассмотрены в разд. 1.2.

2. В сфере распределения финансовых ресурсов, которое осуществляется по двум направлениям. Первое – распределение налоговых и неналоговых доходов между уровнями бюджетной системы. Второе направление – перераспределение финансовых ресурсов из вышестоящих бюджетов в нижестоящие бюджеты в рамках оказания финансовой помощи. При этом финансовая помощь нижестоящим бюджетам оказывается в форме дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности и субсидий на софинансирование расходных обязательств нижестоящих бюджетов.

3. Между органами государственной власти и органами местного самоуправления при возмещении расходов, связанных с передачей расходных полномочий, а также при компенсации дополнительных расходов или потерь доходов, связанных с решениями государственных органов власти.

4. Правовые отношения, возникающие между органами государственной власти и органами местного самоуправления в рамках оказания временной финансовой помощи местным бюджетам из бюджетов субъектов Федерации, следует считать отдельным направлением межбюджетных отношений. Они имеют свои особенности, принципы формирования и цели. Механизм оказания временной финансовой помощи местным бюджетам из бюджетов субъектов Федерации будет рассмотрен в разд. 1.7.

Нормативно-правовое регулирование межбюджетных отношений осуществляется Бюджетным кодексом Российской Федерации, законодательством субъектов Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

Основными задачами законодательного регулирования межбюджетных отношений являются:

- обеспечение прозрачности и гласности межбюджетных отношений, простота расчетов, понятная не только специалистам в этой сфере, но и политикам, принимающим бюджет;
- четкое законодательное разграничение расходных полномочий между органами власти разных уровней и соответствующих им расходов, а также в максимально возможной степени доходных источников (полностью или частично) между звеньями бюджетной системы;
- установление по всей стране единых методологии и критериев межбюджетного регулирования, учитывающих индивидуальные и групповые особенности муниципальных образований;

- законодательное закрепление недопустимости изъятия или принудительной централизации в бюджеты другого уровня собственных доходов муниципальных образований, закрепленных на постоянной основе, дополнительно полученных или сэкономленных бюджетных средств;

- установление взаимной ответственности органов власти разных уровней за соблюдение обязательств по межбюджетным отношениям;

- установление относительно стабильного механизма межбюджетных отношений.

Основным элементом системы межбюджетных отношений являются межбюджетные трансферты. При этом под **межбюджетными трансфертами** следует понимать средства одного бюджета бюджетной системы Российской Федерации, перечисляемые другому бюджету бюджетной системы.

В общем виде система межбюджетных трансфертов из бюджета субъекта Федерации представлена на рис. 1.2.

Действующее законодательство Российской Федерации предусматривает возможность предоставления местным бюджетам следующих видов межбюджетных трансфертов: дотации, субвенции, субсидии, бюджетные кредиты и иные межбюджетные трансферты.

В соответствии с Бюджетным кодексом к дотациям относятся межбюджетные трансферты, предоставляемые на безвозмездной и безвозвратной основе без установления направлений и/или условий их использования. Как правило, дотации выделяются с целью выравнивания уровня бюджетной обеспеченности муниципальных образований. Вместе с тем Бюджетный кодекс предусматривает предоставление иных дотаций.



Рис. 1.2. Межбюджетные трансферты из бюджета субъекта РФ

В отношении местных бюджетов Бюджетным кодексом Российской Федерации определены следующие основные дотации:

а) дотации из регионального фонда финансовой поддержки поселений, предоставляемые в соответствии со ст. 60 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ и ст. 137 БК РФ;

б) дотации из районного фонда финансовой поддержки поселений, предоставляемые в соответствии со ст. 60 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ и ст. 142.1 БК РФ;

в) дотации из регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов), предоставляемые в соответствии со ст. 61 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ и ст. 138 БК РФ.

Межбюджетные трансферты выделяются местным бюджетам в форме субвенции в целях финансового обеспечения расходных обязательств, возникающих при выполнении переданных им государственных полномочий Российской Федерации и/или субъектов Федерации. Средства местным бюджетам на обеспечение исполнения органами местного самоуправления отдельных государственных полномочий предоставляются за счет средств регионального фонда компенсаций в соответствии со ст. 63 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131 – ФЗ и ст. 140 БК РФ.

Законодательство предусматривает возможность софинансирования расходных обязательств местных бюджетов органами государственной власти. В этом случае местным бюджетам выделяются субсидии. Под **субсидиями бюджетам** понимаются межбюджетные трансферты, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы Российской Федерации в целях софинансирования расходных обязательств, возникающих при выполнении полномочий органов государственной власти субъектов Федерации, и расходных обязательств по выполнению полномочий органов местного самоуправления.

Субсидии местным бюджетам для софинансирования расходных обязательств, возникающих при выполнении полномочий органов местного самоуправления по вопросам местного значения, предоставляются из регионального фонда софинансирования расходов в соответствии со ст. 62 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ и ст. 139 БК РФ.

Органы местного самоуправления имеют право на получение бюджетных кредитов из бюджетов субъектов Федерации. В соответствии с Бюджетным кодексом РФ **бюджетный кредит** – это денежные средства, предоставляемые бюджетом другому бюджету бюджетной системы Российской Федерации, юридическому лицу, за исключением государственных (муниципальных) учреждений, иностранному государству, иностранному юридическому лицу на возвратной и возмездной основах.

Предоставление бюджетных кредитов местным бюджетам осуществляется в соответствии со ст. 93.2 и 93.3 БК РФ.

Основными конечными целями межбюджетных отношений являются:

- создание исходных условий для сокращения чрезмерных различий в бюджетной обеспеченности территориальных образований;
- повышение ответственности региональных и местных органов власти за формирование сбалансированных бюджетов (не лишая их заинтересованности и ответственности по наращиванию налогового потенциала на подведомственной территории, рациональному и эффективному расходованию бюджетных средств) с целью реализации возложенных на них полномочий, предоставления населению на всей территории страны равных возможностей получения бюджетных услуг в объеме и качестве не ниже минимально необходимого уровня.

В целях повышения ответственности за проведение рациональной и эффективной бюджетной политики на местном уровне ст. 136 БК РФ установлены единые основные принципы

предоставления межбюджетных трансфертов одного бюджета бюджетной системы Российской Федерации другому бюджету бюджетной системы Российской Федерации:

1. Межбюджетные трансферты из бюджетов субъектов Федерации местным бюджетам (за исключением субвенций из региональных фондов компенсаций) предоставляются только при условии соблюдения соответствующими органами местного самоуправления бюджетного законодательства Российской Федерации и законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

2. При несоблюдении органами местного самоуправления условий предоставления межбюджетных трансфертов из бюджета субъекта Российской Федерации орган, исполняющий бюджет субъекта Федерации, вправе приостановить предоставление межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций из регионального фонда компенсаций) соответствующим местным бюджетам.

Федеральным законом от 26 апреля 2007 г. № 63-ФЗ введены дополнительные условия предоставления межбюджетных трансфертов для дотационных и высокодотационных муниципальных образований в зависимости от доли межбюджетных трансфертов (за исключением средств, передаваемых на исполнение делегируемых полномочий) в объеме собственных доходов муниципальных образований, направленных на повышение финансовой дисциплины и качества управления муниципальными финансами. Так, согласно положениям ст. 136, в зависимости от размера доли в местных бюджетах межбюджетных трансфертов из бюджетов других уровней (за исключением субвенций) и/или налоговых доходов по дополнительным нормативам в течение двух из трех последних отчетных финансовых лет выделяются 3 группы муниципальных образований.

К первой группе относятся муниципальные образования, в бюджетах которых указанная доля превышает 10 % объема собственных доходов местного бюджета. Начиная с очередного финансового года такие муниципальные образования не имеют права превышать установленные высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Федерации нормативы формирования расходов на оплату труда депутатов, выборных должностных лиц местного самоуправления, осуществляющих свои полномочия на постоянной основе, муниципальных служащих и/или содержание органов местного самоуправления.

Ко второй группе относятся муниципальные образования, в бюджетах которых указанная доля превышала 30 %. Начиная с очередного финансового года они не имеют права устанавливать и исполнять расходные обязательства, не связанные с решением вопросов, отнесенных Конституцией РФ, федеральными законами, законами субъектов РФ к полномочиям соответствующих органов местного самоуправления.

Для муниципальных образований третьей группы, в бюджетах которых указанная доля превышала 70 % объема собственных доходов местного бюджета, введены следующие, дополнительные к установленным выше условия:

1) подписание соглашений с финансовым органом субъекта Федерации о мерах по повышению эффективности использования бюджетных средств и увеличению поступлений налоговых и неналоговых доходов местных бюджетов;

2) представление местной администрацией в высший исполнительный орган субъекта Федерации в установленном им порядке документов и материалов, необходимых для подготовки заключения о соответствии требованиям бюджетного законодательства РФ внесенного в представительный орган муниципального образования проекта местного бюджета на очередной финансовый год (очередной финансовый год и плановый период);

3) проведение (не реже одного раза в два года) внешней проверки годового отчета об исполнении бюджета муниципального образования контрольными органами субъекта Федерации;

4) соблюдение иных условий, установленных федеральными законами.

При этом для муниципальных образований данной группы устанавливается дополнительное ограничение размера дефицита и предельного объема муниципального долга.

В соответствии с и. 3 ст. 92.1 БК РФ в новой редакции размер дефицита не должен превышать 5 % утвержденного общего годового объема доходов местного бюджета без учета утвержденного объема безвозмездных поступлений и/или поступлений налоговых доходов по дополнительным нормативам отчислений.

Дефицит местного бюджета может превысить установленные ограничения в случае утверждения в составе источников финансирования дефицита местного бюджета поступлений от продажи акций и иных форм участия в капитале и снижения остатков средств на счетах по учету средств местного бюджета в пределах суммы указанных поступлений и снижения остатков средств на счетах по учету средств местного бюджета.

Предельный объем муниципального долга в соответствии со ст. 107 не должен превышать 50 % утвержденного общего годового объема доходов местного бюджета без учета утвержденного объема безвозмездных поступлений и/или поступлений налоговых доходов по дополнительным нормативам отчислений.

При несоблюдении органами местного самоуправления условий предоставления межбюджетных трансфертов из бюджета субъекта Федерации и нарушении предельных значений размера дефицита и объема муниципального долга финансовые органы субъектов Федерации вправе принять решение о приостановлении (сокращении) в установленном ими порядке предоставления межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций) соответствующим местным бюджетам до приведения их в соответствие с условиями предоставления межбюджетных трансфертов.

Установленные Бюджетным кодексом РФ меры и ограничения могут быть изменены в случае, если не позднее 1 сентября текущего финансового года представительным органом муниципального образования принято решение об отказе (полностью или частично), от получения в очередном финансовом году межбюджетных трансфертов из других бюджетов (за исключением субвенций) или от налоговых доходов по дополнительным нормативам отчислений.

В таком случае меры и ограничения будут применяться, исходя из расчетного сокращения доли межбюджетных трансфертов и/или налоговых доходов по дополнительным нормативам отчислений в собственных доходах местного бюджета, определенного им путем отнесения к одному или распределения между несколькими из трех последних отчетных финансовых лет общей величины уменьшаемых межбюджетных трансфертов (налоговых доходов по дополнительным нормативам отчислений) в очередном финансовом году.

Следует подчеркнуть, что основная часть межбюджетных трансфертов предоставляется местным бюджетам через региональные фонды, образование и распределение которых, в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации и Федеральным законом от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ, должно осуществляться по единой методике исходя из единых для всех муниципальных образований определенного типа критериев и условий, установленных законом субъекта Федерации. Это обеспечивает реализацию установленного ст. 31.1 БК РФ принципа равенства бюджетных прав муниципальных образований, в соответствии с которым определение объема, форм и порядка предоставления межбюджетных трансфертов осуществляется в соответствии с едиными принципами и требованиями, установленными Бюджетным кодексом РФ.

1.2. Принципы закрепления расходных полномочий за органами государственной власти и местного самоуправления

Базовым элементом системы межбюджетных отношений является четкое разграничение полномочий и ответственности между органами власти разных уровней по оказанию бюджетных услуг населению (расходных полномочий). При этом под понятием «расходные полномочия» подразумеваются права и обязанности соответствующих органов власти в пределах своей компетенции:

а) осуществлять нормативно-правовое регулирование бюджетных расходов, включая определение требований к объему, качеству и доступности бюджетных услуг, установление натуральных и финансовых нормативов этих услуг;

б) обеспечивать финансовыми средствами предоставление бюджетных услуг;

в) организовывать производство, предоставление и финансирование бюджетных услуг.

До административной реформы, включая реформу местного самоуправления в России, не было четкого разграничения расходных полномочий между уровнями государственной власти и местного самоуправления. Широкая сфера расходов была отнесена к сфере совместного финансирования, в результате чего размывалась ответственность за предоставление значительной части бюджетных услуг. При этом имела место регламентация бюджетных расходов, финансируемых из региональных и местных бюджетов, нормативными актами федерального уровня, действовали централизованно устанавливаемые натуральные и финансовые нормы. На региональные и местные бюджеты федеральным законодательством возлагались многочисленные социальные обязательства, не обеспеченные источниками финансирования. В то же время не выполнялось требование Бюджетного кодекса РФ по возмещению дополнительных расходов территориальных бюджетов.

В условиях нечеткости разграничения расходных полномочий органы власти субъектов Федерации и органы местного самоуправления не имели возможности обеспечить сбалансированность своих бюджетов и вынуждены были проводить политику выборочного или частичного исполнения возложенных на них обязательств по предоставлению населению бюджетных услуг, накапливая безнадежную задолженность.

В связи с этим ключевой задачей реформы местного самоуправления является закрепление за органами местного самоуправления реальных расходных полномочий, связанных с решением вопросов местного значения и сбалансированных с финансовыми ресурсами.

Для решения этой проблемы законодательно решены следующие вопросы:

- на основе количественного анализа и единых принципов четко разграничены расходные полномочия между органами власти разных уровней (федеральным, региональным и местным), полностью ликвидирована сфера совместных полномочий;

- предоставлена самостоятельность органам власти субъектов и местного самоуправления в управлении расходами соответствующих бюджетов;

- определен порядок изменения разграничения расходных полномочий при соответствующем перераспределении бюджетных ресурсов;

- установлен четкий механизм передачи расходных полномочий органов государственной власти органам местного самоуправления и предоставления источников финансирования передаваемых расходных полномочий.

Разграничение расходных полномочий между органами власти разных уровней (федеральным, региональным и местным) осуществлялось с учетом следующих принципов:

1) *субсидиарность* — максимальная близость органов власти, реализующих расходные полномочия, к потребителям соответствующих бюджетных услуг;

2) *территориальное соответствие* — максимальное совпадение территориальной юрисдикции органа власти, реализующего расходные полномочия, и зоны потребления соответствующих бюджетных услуг;

3) *внешние эффекты*: чем выше заинтересованность общества в целом в реализации расходных полномочий, тем (при прочих равных условиях) за более высоким уровнем власти они должны закрепляться;

4) *эффект территориальной дифференциации*: чем выше региональные/местные различия в производстве и потреблении бюджетных услуг, тем (при прочих равных условиях) на более низких уровнях бюджетной системы они должны предоставляться;

5) *эффект масштаба*: концентрация бюджетных расходов (при прочих равных условиях) способствует экономии бюджетных средств.

В ходе реформы произошли существенные изменения в распределении расходных полномочий между уровнями государственной власти и органами местного самоуправления.

Во-первых, обеспечение финансовыми средствами социальных выплат и льгот отдельным категориям граждан, установленных федеральными законами, закреплено за государством и проводится в основном за счет средств федерального бюджета. Существует возможность передачи этих полномочий органам государственной власти субъектов Федерации с одновременным выделением на эти цели субвенций из федерального бюджета.

Во-вторых, в сферу расходных полномочий муниципальных образований включены базовые общественные услуги, такие как школьное и дошкольное образование, первичные меры медико-санитарной помощи, культура, услуги коммунального хозяйства и др.

Введен законодательный запрет на принятие нормативных правовых актов, возлагающих на бюджеты более низких уровней дополнительные расходы без предоставления источников финансирования, а также на установление объемов расходов за счет бюджетов нижестоящих уровней власти (ч. 3 ст. 18 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ).

Значительные изменения произошли в разграничении расходных полномочий между органами государственной власти субъектов Федерации и органами местного самоуправления. Теперь расходные полномочия органов местного самоуправления, осуществляемые за счет собственных средств местных бюджетов, должны быть связаны в основном с реализацией вопросов местного значения.

Перечень вопросов местного значения и полномочий органов местного самоуправления для каждого типа муниципальных образований (поселения, муниципального района, городского округа) определен в ст. 14–18 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ. В нем подчеркивается, что вопросами местного значения являются именно организация предоставления бюджетных услуг и само предоставление этих услуг. Таким образом, органы местного самоуправления несут ответственность не за финансирование тех или иных муниципальных учреждений, а за весь комплекс мероприятий, имеющий конечной целью предоставление бюджетных услуг, и за результаты предоставления бюджетных услуг. Соответственно мерой эффективности деятельности органов местного самоуправления является качество предоставляемых бюджетных услуг, а не своевременность и объемы бюджетного финансирования.

Перечень вопросов местного значения, приведенный в Федеральном законе от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ, определяет полномочия органов местного самоуправления каждого типа муниципальных образований.

Полномочия публичной власти, исполнение которых влечет необходимость осуществления бюджетных расходов, являются правами и обязанностями по нормативно-правовому

регулированию, финансовому обеспечению и исполнению (финансированию) расходных обязательств, связанных с выполнением функций государства и местного самоуправления.

Нормативное правовое регулирование расходных обязательств состоит в установлении законодательными и иными нормативными правовыми актами целей, общих принципов, объема, порядка и условий осуществления деятельности органов власти, требующих определенных бюджетных расходов. Нормативное правовое регулирование осуществляется в форме введения (определения общих целей, принципов и механизмов) и установления (определения объема, структуры, порядка исполнения) расходных обязательств.

Расходные обязательства муниципальных образований могут вводиться как федеральными органами государственной власти и органами государственной власти субъектов Федерации (например, наделение органов местного самоуправления отдельными государственными полномочиями), так и органами местного самоуправления муниципальных образований (расходные обязательства, связанные с решением вопросов, не отнесенных к компетенции органов местного самоуправления других муниципальных образований, органов государственной власти и не исключенные из их компетенции федеральными законами и законами субъектов Федерации), но устанавливаться могут исключительно органами местного самоуправления муниципальных образований.

Финансовое обеспечение расходных обязательств заключается в предоставлении бюджетных средств из состава собственных доходов, которые будут либо направлены на непосредственное финансирование соответствующих расходов, либо переданы другим органам публичной власти в виде субвенций.

Исполнение (финансирование) расходных обязательств состоит в предоставлении бюджетных средств подразделениям органов власти и бюджетным учреждениям, в заключении и оплате государственных или муниципальных контрактов, предоставлении трансфертов населению, субвенций и дотаций и т. д. за счет использования всех доходов бюджета.

Поскольку в случае собственных расходных обязательств финансовое обеспечение и исполнение закреплены за одним и тем же уровнем публичной власти, исполнение расходных обязательств производится за счет собственных доходов соответствующего уровня власти, т. е. доходов без учета субвенций на исполнение передаваемых полномочий другого уровня власти.

1.3. Принципы закрепления налоговых и неналоговых доходов за уровнями бюджетной системы

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации действует следующая система налогов и сборов.

Федеральные налоги и сборы:

- 1) налог на добавленную стоимость,
- 2) акцизы,
- 3) налог на доходы физических лиц,
- 4) единый социальный налог,
- 5) налог на прибыль,
- 6) налог на добычу полезных ископаемых,
- 7) водный налог,
- 8) сборы за пользование объектами животного мира и объектами биологических ресур-

сов.

Региональные налоги:

- 1) налог на имущество организаций,
- 2) налог на игорный бизнес,
- 3) транспортный налог.

Местные налоги:

- 1) земельный налог,
- 2) налог на имущество физических лиц.

В структуре налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации доля федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов составляет соответственно 96,0, 3,6 и 0,7 %. В то же время в структуре консолидированного бюджета Российской Федерации доля федерального, региональных и местных расходов составляет соответственно 49,2, 35,6 и 15,2 %. Из приведенных данных следует, что перечень и налогооблагаемая база региональных и местных налогов заведомо недостаточны для финансирования расходов регионального и местного характера.

В целях выравнивания вертикальных дисбалансов в бюджетной системе используется механизм расщепления налоговых и неналоговых поступлений в нее. Это позволяет сократить дотационность нижестоящих бюджетов.

Разграничение налогов (налоговых полномочий) и доходных источников между органами власти разных уровней должно базироваться на следующих принципах:

1. Должна быть обеспечена стабильность разделения доходов между уровнями бюджетной системы на основе единых принципов и подходов, способствующих повышению заинтересованности органов власти субъектов и местного самоуправления в формировании благоприятных условий для экономического развития и наращивания налогового потенциала соответствующих территорий.

2. Собственные доходы бюджетов каждого уровня должны стать основным ресурсом для эффективной реализации закрепленных за ними расходных полномочий, включая выравнивание бюджетной обеспеченности регионов и муниципальных образований.

3. Налоговые полномочия органов власти субъектов и местного самоуправления не должны ограничивать перемещение капиталов, рабочей силы, товаров и услуг, а также позволять экспортировать налоговое бремя в другие регионы и муниципальные образования.

4. Разграничение налоговых полномочий и доходных источников должно ориентироваться в основном на вертикальное (между уровнями бюджетной системы), а не на горизонтальное (между регионами и муниципальными образованиями) бюджетное выравнивание.

5. Каждому муниципальному образованию должен быть гарантирован минимальный норматив (в зависимости от типа или уровня муниципального образования) отчислений от налогов, поступления от которых подлежат, в соответствии с федеральным законодательством, разделению между региональными и местными бюджетами соответствующего уровня.

При разделении конкретных видов налогов и доходных источников между бюджетами разных уровней должны учитываться следующие критерии:

1) стабильность: чем больше налоговые поступления зависят от экономической конъюнктуры, тем выше должен быть уровень бюджетной системы, за которым закрепляется этот налоговый источник, и полномочия по его регулированию;

2) за каждым уровнем бюджетной системы должны закрепляться налоги и доходные источники, объект (база) которых в наибольшей степени зависит от экономической политики данного уровня власти;

3) территориальная мобильность налоговой базы: чем выше возможности для перемещения налоговой базы между регионами, тем на более высоком уровне бюджетной системы должен вводиться соответствующий налог и тем выше предпосылки для централизации данных налоговых поступлений (доходов);

4) равномерность размещения налоговой базы: чем выше неравномерность (дисперсность) размещения налоговой базы, тем на более высоком уровне должен вводиться соответствующий налог и тем выше предпосылки для централизации данных налоговых поступлений (доходов);

5) налоги, носящие перераспределительный характер, должны быть закреплены в основном за федеральным уровнем власти;

6) сборы, представляющие собой платежи за бюджетные услуги, должны поступать в бюджет, финансирующий соответствующие услуги.

В ходе бюджетной реформы проведена большая работа по закреплению налоговых доходов за уровнями бюджетной системы. Главные результаты этой работы заключаются в следующем.

Основные доходные источники (собственные налоги, отчисления от федеральных налогов) законодательно закреплены за региональными и местными бюджетами на постоянной (долгосрочной) основе в соответствии с установленным разграничением расходных полномочий и обязательств.

Наиболее существенными изменениями в разграничении налоговых полномочий и доходных источников между уровнями бюджетной системы являются:

а) законодательное закрепление на долгосрочной основе 100 % поступлений по налогу на доходы физических лиц за консолидированными бюджетами субъектов Федерации, в том числе за местными бюджетами 40 %;

б) законодательное закрепление на долгосрочной основе не менее 70 % поступлений федерального налога на прибыль за консолидированными бюджетами субъектов Федерации;

в) зачисление в бюджеты субъектов Федерации 100 % платежей за пользование общераспространенными природными ресурсами;

г) введение регионального транспортного налога;

д) закрепление 100 % поступлений (за исключением платежей в государственные внебюджетные фонды) по налогам на совокупный доход (по единому налогу на вмененный доход; единому налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения; единому сельскохозяйственному налогу) за местными бюджетами с расширением полномочий органов власти местного самоуправления по данным налоговым режимам.

Общая схема разграничения основных налоговых доходов за региональными и местными бюджетами, законодательно закреплённая в Бюджетном кодексе РФ, представлена в табл. 1.1 и 1.2.

Таблица 1.1

Налоговые доходы бюджетов субъектов Федерации

Налоги	Нормативы, %
<i>Региональные</i>	
Налог на имущество организаций	100
Налог на игорный бизнес	100
Транспортный налог	100
<i>Федеральные налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами</i>	
Налог на прибыль организаций по ставке 17,5 %	100
Налог на доходы физических лиц	70
Акцизы на спирт этиловый из пищевого сырья	50
Акцизы на спиртосодержащую продукцию	50
Акцизы на алкогольную продукцию	100
Акцизы на автомобильный бензин	60
Акцизы на пиво	100
Налог на добычу общераспространённых полезных ископаемых	100
Сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов	30
Сборы за пользование объектами животного мира	100
Единый налог в связи с применением упрощённой системы налогообложения	90
Единый сельскохозяйственный налог	30
Государственная пошлина	100

Несмотря на закрепление Бюджетным кодексом РФ за каждым типом муниципальных образований конкретного перечня и нормативов отчислений от федеральных налогов и сборов, имеет место несбалансированность большинства местных бюджетов. В связи с этим Бюджетный кодекс позволяет органам государственной власти субъекта Федерации и органам местного самоуправления муниципальных районов устанавливать дополнительные отчисления от отдельных федеральных и региональных налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджет субъекта Федерации, муниципального района, в нижестоящие местные бюджеты.

Таблица 1.2

Налоговые доходы местных бюджетов

Налоги и доходы	Нормативы отчислений от налоговых доходов в бюджеты, %		
	городских округов	муниципальных районов	поселений
Федеральные налоги и сборы, а также налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами			
Подходный налог	30	20	10
	10 % НДС по единым и/или дополнительным нормативам, установленным субъектом Федерации		
Единый налог на вмененный доход	90	90	0
Местные налоги и сборы			
Земельный налог, взимаемый на территориях поселений	100	0	100
Земельный налог, взимаемый на межселенных территориях		100	0
Налог на имущество физических лиц, взимаемый на территориях поселений	100	0	100
Налог на имущество физических лиц, взимаемый на межселенных территориях		100	0
Единый сельскохозяйственный налог	60	30	30
Государственная пошлина, подлежащая уплате по месту регистрации	100	100	0

Порядок установления органами государственной власти субъекта Российской Федерации дополнительных по отношению к нормативам, установленным Бюджетным кодексом РФ, нормативов отчислений от отдельных федеральных и региональных налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджет субъекта Федерации, в местные бюджеты установлен ст. 58 БК РФ. Порядок установления органами местного самоуправления муниципальных районов дополнительных по отношению к нормативам, установленным Бюджетным кодексом РФ, нормативов отчислений от отдельных федеральных и региональных налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджет субъекта Федерации, в местные бюджеты установлен ст. 63 БК РФ.

При проведении этой работы субъекты Федерации и муниципальные районы должны руководствоваться следующими принципами:

1. В целях формирования стимулов для органов местного самоуправления по интенсификации социально-экономического развития территории, повышения сбора доходов бюджетов предпочтительно передать больше финансовых ресурсов в виде отчислений от нало-

гов, а не финансовой помощи для обеспечения исполнения полномочий органов местного самоуправления.

2. Органы государственной власти субъектов Федерации самостоятельно принимают решения по установлению дополнительных нормативов отчислений по налогам в бюджеты муниципальных районов и поселений сверх закрепленных Бюджетным и Налоговым кодексами Российской Федерации.

3. Органы местного самоуправления муниципальных районов самостоятельно принимают решения по установлению дополнительных нормативов отчислений по налогам в бюджеты поселений сверх закрепленных Бюджетным и Налоговым кодексами Российской Федерации и законами субъектов Федерации.

4. В случае передачи налоговых доходов в соответствующие местные бюджеты нормативы (за исключением дополнительных нормативов по налогу на доходы физических лиц взамен дотаций) должны устанавливаться соответственно законом субъекта Федерации и решением органа местного самоуправления муниципального района, не имеющим ограничения срока действия.

6. Нормативы отчисления налоговых доходов в соответствующие местные бюджеты, закрепленные на бессрочной основе, должны быть едиными для всех муниципалитетов, относящихся к одному типу.

7. Доходы муниципальных образований по дополнительным (дифференцированным) нормативам по налогу на доходы физических лиц должны распределяться между местными бюджетами в рамках формализованных методик распределения региональных и районных фондов финансовой поддержки муниципальных образований (данный порядок подробно рассмотрен в разд. 1.4).

Как показывает практика исполнения местных бюджетов, в новых законодательных условиях наиболее подходящими для дополнительного закрепления за бюджетами муниципальных образований являются:

- 1) налог на доходы физических лиц;
- 2) единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- 3) единый сельскохозяйственный налог;
- 4) единый налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения;
- 5) налог на имущество организаций.

Эти налоги распределены более равномерно, нежели остальные.

Дополнительное закрепление единых нормативов отчислений именно от этих налогов за бюджетами муниципальных образований способствует повышению заинтересованности органов местного самоуправления в интенсификации социально-экономического развития территории.

1.4. Финансовая помощь органам местного самоуправления для выравнивания бюджетной обеспеченности

Одной из основных задач бюджетного регулирования является обеспечение муниципальных образований финансовыми ресурсами для осуществления полномочий органов местного самоуправления. Эта задача решается путем сокращения отставания уровня бюджетной обеспеченности муниципалитетов с низким уровнем бюджетной обеспеченности от уровня, достаточного для выполнения муниципальных полномочий. При этом предметом бюджетного выравнивания является бюджетная обеспеченность муниципальных образований.

Под *бюджетной обеспеченностью* (налоговыми доходами) следует понимать отношение расчетных налоговых доходов на одного жителя, которые могут быть получены муниципальным образованием, исходя из уровня его развития и структуры экономики (налогового потенциала), и аналогичным показателем в среднем по муниципальным образованиям того же типа с учетом структуры населения, социально-экономических, географических, климатических и иных объективных факторов и условий, влияющих на стоимость предоставления одного и того же объема бюджетных услуг в расчете на одного жителя.

Основные требования к порядку оказания межбюджетных трансфертов органам местного самоуправления на выравнивание бюджетной обеспеченности устанавливаются федеральным законодательством. Органы государственной власти субъектов Федерации принимают в соответствии с федеральным законодательством нормативные правовые акты о порядке оказания межбюджетных трансфертов органам местного самоуправления на выравнивание бюджетной обеспеченности муниципалитетов.

В соответствии с подп. 37 п. 2 ст. 26.3 Федерального закона от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» решение вопроса выравнивания бюджетной обеспеченности муниципальных образований отнесено к полномочиям органов государственной власти субъектов Федерации по предметам совместного ведения, осуществляемым ими самостоятельно за счет средств бюджета субъекта Федерации (за исключением субвенций из федерального бюджета).

В целях реализации данного положения в составе расходов региональных бюджетов предусматривается образование региональных фондов финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов) и фондов финансовой поддержки поселений. Кроме того, в составе бюджетов муниципальных районов предусматривается создание районных фондов финансовой поддержки поселений. Требования к формированию и распределению средств указанных фондов установлены Бюджетным кодексом РФ.

Все эти фонды формируются с целью обеспечения равного доступа граждан к основным бюджетным услугам независимо от места их проживания.

Распределение средств фондов должно осуществляться в тесной взаимосвязи друг с другом, т. е. на каждом последующем этапе необходимо учитывать результаты предыдущего. Последовательность распределения фондов предполагает, что на I этапе субъект Федерации осуществит первичное выравнивание бюджетной обеспеченности поселений, на II этапе – выравнивание бюджетной обеспеченности консолидированных бюджетов муниципальных районов, после чего из районного фонда финансовой поддержки поселений проводится дополнительное выравнивание поселений, которое более полно учитывает особенности расходных обязательств отдельных поселений.

Порядок оказания финансовой помощи органам местного самоуправления на выравнивание бюджетной обеспеченности имеет особенности в зависимости от типов муниципальных образований, получающих такую помощь.

Выравнивание бюджетной обеспеченности поселений

В соответствии со ст. 60 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ выравнивание уровня бюджетной обеспеченности поселений осуществляется путем предоставления дотаций:

- из образуемого в составе расходов бюджета субъекта Федерации регионального фонда финансовой поддержки поселений;
- образуемого в составе расходов бюджетов муниципальных районов районных фондов финансовой поддержки поселений.

В соответствии со ст. 137 БК РФ региональный фонд финансовой поддержки поселений образуется в составе бюджета субъекта Федерации в целях выравнивания финансовых возможностей органов местного самоуправления поселений осуществлять свои полномочия по решению вопросов местного значения.

Дотации из указанного фонда распределяются, исходя из численности жителей поселения (городского округа) в расчете на одного жителя, т. е. каждое поселение получит в среднем одинаковый размер трансферта на одного жителя (подушевой трансферт).

Право на получение дотаций из регионального фонда финансовой поддержки поселений имеют все городские и сельские поселения (включая городские округа), за исключением поселений (включая городские округа), которые в соответствии с законом субъекта Федерации перечисляют субвенции («отрицательные трансферты») в бюджет субъекта Федерации на основании ст. 142.2 БК РФ.

Дотации из регионального фонда финансовой поддержки поселений при составлении и/или утверждении бюджета субъекта Федерации могут быть полностью или частично заменены дополнительными (дифференцированными) нормативами отчислений в местные бюджеты от налога на доходы физических лиц.

Следует иметь в виду, что в соответствии с п. 3 ст. 58 БК РФ *органы* государственной власти субъектов Российской Федерации *обязаны* установить единые или дополнительные (дифференцированные) нормативы отчислений в местные бюджеты от налога на доходы физических лиц, исходя из зачисления в местные бюджеты не менее 10 % налоговых доходов консолидированного бюджета субъекта Федерации от указанного налога.

В связи с этим именно от решения субъекта Федерации зависит установление единых нормативов от налога на доходы физических лиц всем поселениям и/или дополнительных (дифференцированных) нормативов отдельным поселениям.

В случае установления дополнительных указанных нормативов за бюджетами поселений соответствующие налоговые поступления должны быть приняты в расчет при определении бюджетной обеспеченности этих поселений в случае выделения им дотаций из районного фонда финансовой поддержки поселений и при распределении дотаций из регионального фонда финансовой поддержки поселений муниципальных районов (городских округов).

Дополнительный (дифференцированный) норматив рассчитывается как отношение расчетного объема дотации (части расчетного объема дотации) поселению из регионального фонда финансовой поддержки поселений к прогнозируемому, в соответствии с единой методикой, объему налога на доходы физических лиц, подлежащего зачислению в консолидированный бюджет субъекта Федерации по территории соответствующего поселения.

В случае установления дополнительных (дифференцированных) нормативов Бюджетным кодексом Российской Федерации установлены следующие нормы:

1. Изменение дополнительных нормативов отчислений от налога на доходы физических лиц в бюджеты поселений в течение финансового года не допускается.

2. Средства, полученные поселением по дополнительному нормативу отчислений от налога на доходы физических лиц сверх объема расчетной дотации (части расчетной дотации) из регионального фонда финансовой поддержки поселений, изъятию в бюджет субъекта Федерации и/или учету при последующем распределении финансовой помощи местным бюджетам не подлежат.

3. Потери бюджета поселения в связи с получением средств по дополнительному нормативу отчислений от налога на доходы физических лиц в объеме ниже расчетной дотации (части расчетной дотации) из регионального фонда финансовой поддержки поселений компенсации из бюджета субъекта Федерации и/или учету при последующем распределении финансовой помощи местным бюджетам не подлежат.

Эти нормы усиливают эффективность и привлекательность данного механизма межбюджетного регулирования, поскольку повышают заинтересованность местных властей поселений в увеличении собираемости налога на доходы физических лиц.

Таким образом, передача трансфертов поселениям из регионального фонда финансовой поддержки поселений осуществляется в двух формах: либо дотация (т. е. нецелевой трансферт), либо дополнительные дифференцированные нормативы от налога на доходы физических лиц.

Порядок образования регионального фонда финансовой поддержки поселений и распределения дотаций из него должен отвечать следующим требованиям:

- предусматривать распределение дотации поселению (городскому округу), исходя из численности его жителей;
- определять порядок расчета и установления заменяющих полностью или частично дотации дополнительных нормативов отчислений от налога на доходы физических лиц в местные бюджеты;
- предусматривать в случае принятия закона субъекта Федерации поступление в региональный фонд финансовой поддержки поселений «отрицательных трансфертов», являющихся источником фонда.

Порядок образования регионального фонда финансовой поддержки поселений утверждается только законом субъекта Федерации, срок действия которого не ограничен.

Ежегодно законом субъекта Федерации о бюджете субъекта Федерации на очередной финансовый год утверждаются:

- объем регионального фонда финансовой поддержки поселений;
- распределение дотаций из регионального фонда финансовой поддержки поселений между поселениями и/или заменяющие нормативы от налога на доходы физических лиц в бюджеты поселений.

В целях обеспечения стабильности доходов муниципальных образований объем фонда не должен уменьшаться в течение длительного периода. Для решения этой задачи целесообразно в указанном законе установить порядок расчета объема фонда (например, процент от объема регионального бюджета, рост на индекс инфляции).

Рассмотренные выше положения реализуют положения Бюджетного кодекса РФ в части выравнивания бюджетной обеспеченности поселений регионального уровня.

Вместе с тем Бюджетным кодексом закреплена возможность выравнивания бюджетной обеспеченности поселений районного уровня.

Законом субъекта Федерации органы местного самоуправления муниципальных районов могут быть наделены полномочиями органов государственной власти субъекта Федерации по расчету и предоставлению дотаций поселениям за счет средств бюджетов субъектов Федерации, в том числе полномочиями по установлению дополнительных нормативов отчислений от налога на доходы физических лиц, подлежащего зачислению в бюджет субъекта Федерации, в бюджеты поселений.

Указанным законом должны быть установлены порядок (методика) расчета субвенций бюджетам муниципальных районов из регионального фонда компенсаций на осуществление данных полномочий и порядок (методика) расчета органами местного самоуправления муниципальных районов размера дотаций поселениям, в том числе порядок (методика) расчета и установления заменяющих их дополнительных нормативов отчислений от налога на доходы физических лиц.

В данном случае схема передачи из бюджетов субъектов Федерации трансфертов бюджетам поселений меняется.

После формирования общего объема дотаций поселениям (с учетом объема «отрицательного трансферта» из местных бюджетов поселений в случае, если законом субъекта Федерации предусмотрено их перечисление в бюджет субъекта Федерации в соответствии со ст. 142.2 БК РФ) определяется объем средств, предназначенных для передачи дотаций бюджетам городских и сельских поселений. Данный объем средств делится между региональным фондом финансовой поддержки поселений и региональным фондом компенсаций. То есть региональный фонд финансовой поддержки поселений в части, касающейся предоставления дотаций поселениям, входящим в состав территории муниципальных районов, не образуется.

Дотации, подлежащие перечислению в бюджеты поселений, входящих в состав муниципальных районов, включаются в состав регионального фонда компенсаций, так как исполнение передаваемых отдельных государственных полномочий, в соответствии с бюджетным законодательством, осуществляется за счет субвенций, выделяемых из регионального фонда компенсаций.

Таким образом, данный механизм межбюджетного регулирования не меняет форму предоставления финансовой поддержки (подушевая дотация) и будет следующим. Из регионального фонда компенсаций средства передаются в бюджеты муниципальных районов в виде субвенций. Субвенции, полученные бюджетом муниципального района на исполнение полномочий по расчету и предоставлению дотаций поселениям за счет средств бюджета субъекта Федерации, направляются в районный фонд финансовой поддержки поселений и распределяются между бюджетами поселений в виде подушевой дотации. Общая схема представлена на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Выравнивание бюджетной обеспеченности поселения за счет средств бюджета субъекта Федерации районного уровня

В случае наделения представительных органов муниципальных районов полномочиями органов государственной власти субъектов Федерации по расчету и предоставлению дотаций из регионального фонда финансовой поддержки поселений распределение указанных дотаций между поселениями соответствующего района и/или заменяющие их дополнительные нормативы отчислений от налога на доходы физических лиц утверждаются решением представительного органа муниципального района о бюджете муниципального района на очередной финансовый год.

Региональный фонд финансовой поддержки поселений в данном случае создается в объеме, необходимом для предоставления подушевой дотации городским округам.

В бюджеты городских округов подушевые дотации поступают напрямую из регионального бюджета через региональный фонд финансовой поддержки поселений.

В переходный период установлены особенности формирования регионального фонда финансовой поддержки поселений и распределения дотаций, которые заключаются в следующем.

Относительно порядка образования регионального фонда финансовой поддержки поселений и распределения дотаций из него:

1. По согласованию с представительными органами поселений дотации указанного регионального фонда финансовой поддержки поселений могут быть полностью или частично заменены дополнительными (дифференцированными) нормативами отчислений в бюджеты поселений от любых поступающих в бюджет субъекта Федерации федеральных и региональных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами на срок не менее года.

2. Законом субъекта Федерации представительные органы муниципальных районов могут быть наделены полномочиями органов государственной власти субъектов Федерации по расчету и представлению заменяющих (по согласованию с представительными органами поселений) указанные дотации дополнительных (дифференцированных) нормативов отчислений от федеральных и/или региональных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, подлежащих зачислению в бюджет субъекта Федерации, в бюджеты поселений. Указанные нормативы утверждаются решением представительного органа муниципального района на срок не менее года. В этом случае порядок образования за счет региональных бюджетов районных фондов финансовой поддержки поселений

и распределения дотаций, в том числе порядок расчета и установления заменяющих указанные дотации дополнительных (дифференцированных) нормативов отчислений от федеральных и/или региональных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, в бюджеты поселений, устанавливается законом субъекта Федерации.

3. Средства фонда в части предоставления дотаций городским и сельским поселениям субъекта Федерации могут полностью или частично распределяться между поселениями, исходя из уровня их расчетной бюджетной обеспеченности в соответствии с единой методикой, утвержденной субъектом Федерации. Право на их получение имеют все городские и сельские поселения субъектов Федерации, уровень расчетной бюджетной обеспеченности которых не превышает уровень, установленный в качестве критерия выравнивания расчетной бюджетной обеспеченности поселений. В данном случае распределение дотаций городскому округу осуществляется без изменения формы, т. е. исходя из подушевого трансферта (рис. 1.4).

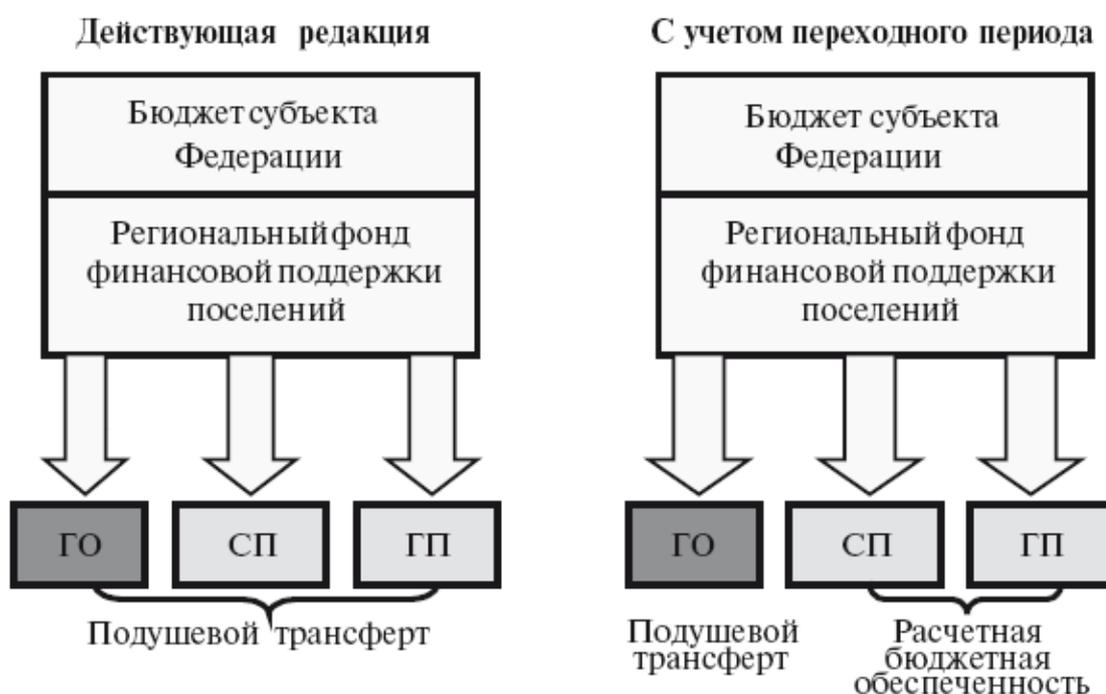


Рис. 1.4. Возможность полного или частичного распределения РФФПШ, исходя из уровня расчетной бюджетной обеспеченности муниципальных образований

Кроме того, в части обязанности органов государственной власти субъектов Федерации устанавливать единые (дифференцированные) нормативы отчислений в местные бюджеты от налога на доходы физических лиц, исходя из зачисления в местные бюджеты (любого типа) не менее 10 % налоговых доходов консолидированного бюджета субъекта Федерации от указанного налога, предусмотрено право субъекта Федерации устанавливать дополнительные (дифференцированные) нормативы отчислений в местные бюджеты (т. е. в бюджеты поселений) от налога на доходы физических лиц, исходя из уровня расчетной бюджетной обеспеченности муниципальных образований (т. е. поселений) в соответствии с единой методикой, утверждаемой законом субъекта Федерации.

Имеются особенности в порядке образования регионального фонда финансовой поддержки поселений и распределения дотаций из него поселениям в связи с принятием Федерального закона от 12 октября 2005 г. № 129-ФЗ.

Так, если законом Российской Федерации в переходный период 2006–2008 гг. предусмотрено решение вопросов местного значения во вновь образованных поселениях органами местного самоуправления муниципального района, в состав которого эти поселения входят, то в качестве составной части бюджета муниципального района могут предусматриваться доходы и расходы этих поселений. В этом случае дотации из регионального фонда финансовой поддержки поселений могут перечисляться в бюджет муниципального района, в состав которого входят вновь образованные поселения, исходя из численности жителей этих поселений (подушевого трансферта) (рис. 1.5).

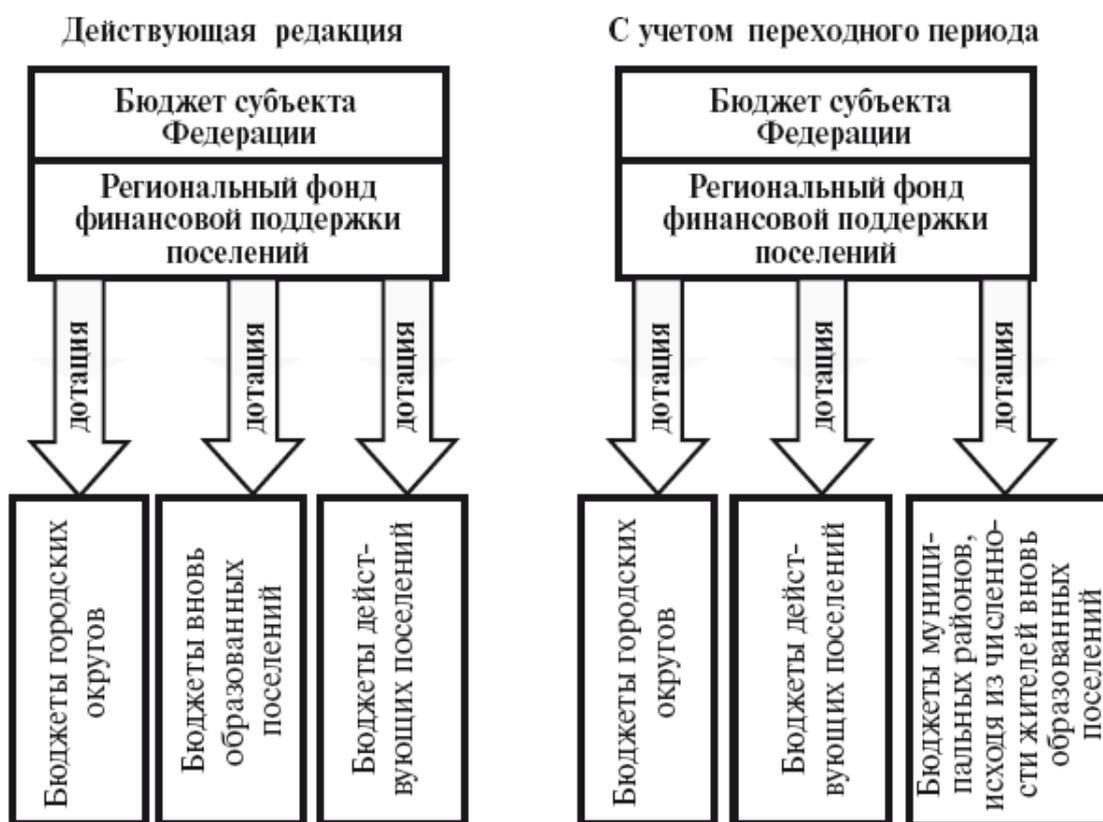


Рис. 1.5. Изменения в межбюджетном регулировании

Выравнивание бюджетной обеспеченности муниципальных районов (городских округов)

Выравнивание бюджетной обеспеченности муниципальных районов (городских округов), как и поселений, осуществляется путем выделения дотаций из региональных фондов финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов).

В соответствии со ст. 138 БК РФ и ст. 61 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ региональный фонд финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов) ежегодно формируется в составе бюджета субъекта Федерации в целях выравнивания бюджетной обеспеченности муниципальных районов (городских округов). Эта задача решается путем сокращения разрыва уровня бюджетной обеспеченности муниципалитетов с низким уровнем бюджетной обеспеченности от уровня, достаточного для решения ими вопросов местного значения. Таким образом, объектом бюджетного выравнивания является бюджетная обеспеченность муниципальных образований.

Дотации из регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов) субъектов Федерации (за исключением дотаций, рассчитанных, исходя из численности жителей муниципального района (городского округа), на одного жителя)

предоставляются муниципальным районам (городским округам), уровень расчетной обеспеченности которых не превышает уровень, установленный в качестве критерия выравнивания расчетной бюджетной обеспеченности муниципальных районов (городских округов).

Уровень бюджетной обеспеченности муниципальных районов (городских округов) определяется соотношением налоговых доходов на одного жителя, которые могут быть получены бюджетом муниципального района (городского округа), исходя из уровня развития и структуры экономики и/или налоговой базы (налогового потенциала), и аналогичного показателя в среднем по муниципальным районам и городским округам данного субъекта Федерации с учетом различий в структуре населения, социально-экономических, климатических, географических и иных объективных факторах и условиях, влияющих на стоимость предоставления бюджетных услуг (объем выплат) в расчете на одного жителя.

Расчетные налоговые доходы (налоговый потенциал) – это оценка доходов, которые могут быть собраны в бюджет муниципального образования от налоговых источников, закрепленных за бюджетом муниципального образования.

При расчете этой величины используются показатели, объективно характеризующие возможности получать налоговые доходы с закрепленной за муниципальным образованием налоговой базы, а не данные о фактических доходах за отчетный период. Использование данных о фактических доходах при расчете бюджетной обеспеченности приводит к снижению у муниципальных образований стимулов мобилизации доходов, поскольку уменьшение доходов от налоговых источников будет компенсировано при учете их в расчетных налоговых доходах путем увеличения финансовой помощи в планируемом финансовом году. Или наоборот: увеличение фактически полученных налоговых доходов местных бюджетов приведет к соответствующему снижению объема финансовой помощи, что ликвидирует заинтересованность органов местного самоуправления в наращивании налоговой базы. Таким образом, применение данной нормы на практике призвано способствовать повышению объективности распределения средств финансовой помощи и снизить иждивенческие настроения некоторых муниципальных образований.

Уровень бюджетной обеспеченности муниципальных районов (городских округов) можно рассчитать по следующей формуле:

$$BO_{\text{рг}} = \text{НД}_{\text{рг}} / (\text{Ч}_{\text{рг}} \times K) / (\Sigma \text{НД}_{\text{рг}} / \Sigma \text{Ч}_{\text{рг}}),$$

где $BO_{\text{рг}}$ – расчетная бюджетная обеспеченность муниципального района (городского округа);

$\text{НД}_{\text{рг}}$ – налоговые доходы муниципального района (городского округа), включающие 100 % земельного налога (взимаемого на межселенных территориях для муниципальных районов), 100 % налога на имущество физических лиц (взимаемого на межселенных территориях для муниципальных районов), 20 % налога на доходы физических лиц (для городских округов снижение на 10 % для сопоставимости), 30 % единого сельскохозяйственного налога (для городских округов снижение на 30 % для сопоставимости), 90 % единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, начисленного в отчетном году, а также поступления от единых нормативов от федеральных и/или региональных налогов;

$\text{Ч}_{\text{рг}}$ – численность населения муниципального района (городского округа) по состоянию на 1 января соответствующего года;

K – корректирующий коэффициент расходных обязательств, учитывающий различия в структуре населения, социально-экономические, климатические, географические и иные объективные факторы и условия, влияющие на стоимость предоставления муниципальных услуг в расчете на одного жителя;

$\Sigma \text{НД}_{\text{рг}}$ – суммарные налоговые доходы муниципальных районов (городских округов);

$\Sigma Ч_{рг}$ – численность населения субъекта Федерации по состоянию на 1 января соответствующего года.

Право на получение дотации из регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов) имеют все муниципальные районы (городские округа) субъекта Федерации, у которых в отчетном году расчетные налоговые доходы местных бюджетов (без учета налоговых доходов по дополнительным нормативам отчислений) не превышают уровень, установленный законом субъекта Федерации.

Если расчетные налоговые доходы местных бюджетов превышают уровень, установленный законом субъекта Федерации, то соответствующие муниципальные районы (городские округа) субъекта Федерации не имеют права на получение дотации из регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов).

$$Y_v = a$$

где Y_v – уровень выравнивания, устанавливаемый законом субъекта Федерации в зависимости от оценки расходных обязательств муниципальных районов (городских округов) по решению вопросов местного значения;

a — коэффициент кратности выравнивания, устанавливаемый законом субъекта Федерации. Если уровень выравнивания принимается как средний показатель налогов на душу населения по субъекту Федерации, то $a = 1$.

Если $BO_{рг} > Y_v$, то дотация муниципальному району (городскому округу) из регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов) не предоставляется.

Поскольку у поселений и муниципальных районов (городских округов) перечень вопросов местного значения, требующих бюджетных расходов, различен, порядок расчета корректирующего коэффициента расходных обязательств для поселений и муниципальных районов (городских округов) может различаться.

В целом коэффициент должен показывать, насколько больше (меньше) бюджетных средств на душу населения по сравнению со средним для всех муниципальных образований одного типа уровнем необходимо затратить в данном муниципальном образовании для реализации закрепленных за ним полномочий по предоставлению бюджетных услуг с учетом ценовых факторов.

Формула расчета корректирующего коэффициента расходных обязательств может быть представлена следующим образом:

$$K_{рг} = \Sigma (D_{срф} \cdot Ц_{рг} / Ц_{срф}),$$

где $K_{рг}$ – корректирующий коэффициент расходных обязательств конкретного муниципального района, городского округа;

$D_{срф}$ – доля влияния ценового фактора в среднем по субъекту Федерации;

$Ц_{рг}$ – значение ценового фактора в конкретном муниципальном районе, городском округе;

$Ц_{срф}$ – значение ценового фактора в среднем по субъекту Федерации.

При этом сумма долей ценовых факторов в среднем по субъекту Федерации равняется единице.

$$\Sigma D_{\text{срф}} = 1.$$

Количество ценовых факторов, применяемых для расчета, должно определяться так, чтобы их использование не приводило к чрезмерному усложнению расчета. Использование значительного числа ценовых факторов, не оказывающих существенного влияния на результат, не только не приводит к достижению поставленной цели – объективной оценке дифференциации затрат по муниципальным образованиям, но снижает проверяемость и объективность распределения, вносит неоправданные, с финансово-экономической точки зрения, искажения. Общим правилом для определения корректирующего коэффициента является минимизация количества используемых в формуле ценовых факторов.

В качестве примера ценовых факторов, в наибольшей степени оказывающих влияние на расходные обязательства муниципальных районов, городских округов, можно привести выплату заработной платы работникам бюджетной сферы и предоставление жилищно-коммунальных услуг без учета видов услуг, оказываемых в рамках исполнения отдельных полномочий, делегированных федеральными и региональными органами государственной власти.

Одним из вариантов расчета дотации муниципальному району (городскому округу) может быть следующий:

$$ДОТ_{\text{рг}} = (Y_{\text{в}} - БО_{\text{рг}}) \cdot (\Sigma НД_{\text{рг}} / \Sigma Ч_{\text{рг}}) \cdot Ч_{\text{рг}} \cdot K,$$

где $ДОТ_{\text{рг}}$ – дотация муниципальному району (городскому округу) из регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов).

При составлении и/или утверждении бюджета субъекта Федерации дотации из регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов) могут быть полностью или частично заменены дополнительными нормативами отчислений в бюджеты муниципальных районов (городских округов) от налога на доходы физических лиц.

Следует иметь в виду, что субъект Федерации обязан установить единые и/или дополнительные (дифференцированные) нормативы отчислений в местные бюджеты от налога на доходы физических лиц, исходя из зачисления в местные бюджеты не менее 10 % налоговых доходов консолидированного бюджета субъекта Федерации от указанного налога.

Дополнительный норматив на очередной финансовый год рассчитывается как отношение расчетного объема дотации (части расчетного объема дотации) муниципальному району (городскому округу) к прогнозируемому, в соответствии с единой методикой, объему налоговых доходов от налога на доходы физических лиц, подлежащих зачислению в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации по территории соответствующего муниципального района (городского округа).

Изменение дополнительных нормативов отчисления от налога на доходы физических лиц в бюджеты муниципальных районов (городских округов) в течение финансового года не допускается.

Кроме того, Бюджетный кодекс РФ устанавливает:

1) средства, полученные муниципальным районом (городским округом) по дополнительному нормативу отчислений от налога на доходы физических лиц сверх объема расчетной дотации (части расчетной дотации), изъятию в бюджет субъекта Федерации и/или учету при последующем распределении финансовой помощи местным бюджетам не подлежат;

2) потери бюджета муниципального района (городского округа) в связи с получением средств по дополнительному нормативу отчислений от налога на доходы физических лиц в объеме ниже расчетной дотации (части расчетной дотации) компенсации из бюджета субъекта

екта Федерации и/или учету при последующем распределении финансовой помощи местным бюджетам не подлежат.

Порядок образования регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов) и распределение дотаций из него должны отвечать следующим требованиям Бюджетного кодекса РФ:

1) предусматривать распределение дотаций, исходя из уровня бюджетной обеспеченности;

2) обеспечивать при определении расчетной бюджетной обеспеченности муниципальных районов (городских округов) сопоставимость налоговых доходов муниципальных районов (городских округов), а также перечня бюджетных услуг и показателей, характеризующих факторы и условия, влияющие на стоимость их предоставления в расчете на одного жителя;

3) определять порядок расчета и установления заменяющих часть дотаций дополнительных нормативов от налога на доходы физических лиц в местные бюджеты;

4) устанавливать в качестве критерия предоставления дотаций из регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов) уровень расчетной бюджетной обеспеченности муниципальных районов (городских округов);

5) не допускать превышения уровня расчетной бюджетной обеспеченности муниципального района (городского округа) с учетом дотаций из регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов) над уровнем расчетной бюджетной обеспеченности с учетом дотаций у иного муниципального района (городского округа), который до распределения дотаций имел более высокий уровень расчетной бюджетной обеспеченности.

Преимущества такого подхода к порядку образования фонда очевидны:

- единый порядок для всех субъектов межбюджетных отношений,
- формализованность,
- отказ от согласования отдельных параметров бюджетов,
- стабильность и прозрачность бюджетных процедур.

Органы государственной власти субъекта Федерации вправе при определении порядка образования указанного фонда и распределения дотаций:

1) закрепить различные методики расчета дотаций для муниципальных районов и городских округов;

2) установить особенности расчета дотаций, отражающих отдельные факторы (условия), учитываемые при определении уровня расчетной бюджетной обеспеченности муниципальных районов (городских округов). Указанные особенности расчета определяются методикой распределения дотаций из регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов);

3) предоставлять часть дотаций муниципальным районам (городским округам), за исключением муниципальных районов и городских округов, перечисляющих «отрицательные трансферты» в бюджет субъекта Федерации, исходя из численности жителей муниципального района (городского округа) в расчете на одного жителя в соответствии с единой методикой (рис. 1.6);

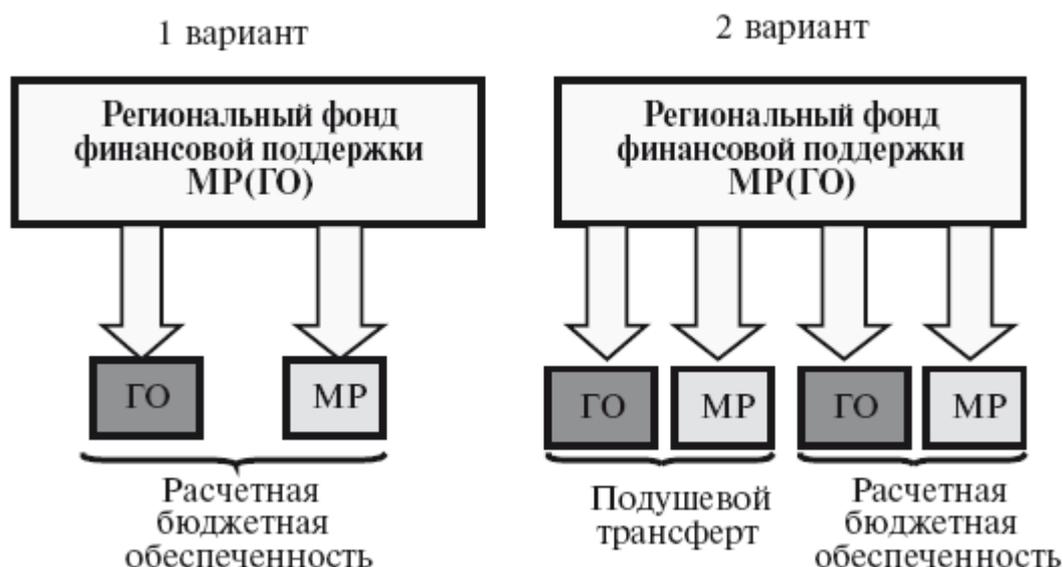


Рис. 1.6. Варианты распределения регионального ФФМР(ГО)

4) предусматривать возможность поступления в качестве источника фонда «отрицательных трансфертов» из бюджетов муниципальных районов (городских округов), в которых в отчетном году расчетные налоговые доходы местных бюджетов (без учета налоговых доходов по дополнительным нормативам отчислений) превышали уровень, установленный субъектом Федерации.

Указанный уровень не может быть установлен ниже двукратного среднего соответственно по муниципальным районам (городским округам) данного субъекта Федерации уровня в расчете на одного жителя.

Порядок образования регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов) и методика распределения дотаций из указанного фонда, в том числе порядок расчета и установления заменяющих часть указанных дотаций дополнительных нормативов отчислений от налога на доходы физических лиц в местные бюджеты, утверждаются законом субъекта Федерации, срок действия которого не ограничен.

Ежегодно в законе о бюджете субъекта Федерации утверждаются:

1) объем регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов);

2) распределение дотаций из регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов) между муниципальными районами (городскими округами) и/или заменяющие их дополнительные нормативы отчислений от налога на доходы физических лиц в бюджеты муниципальных районов (городских округов).

В целях обеспечения стабильности доходов муниципальных образований объем регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов), как и фонда финансовой поддержки поселений, целесообразно установить максимально стабильным в течение длительного периода, закрепив нормой, устанавливающей порядок расчета объема фонда. Основанием для пересмотра этого порядка могут являться только пересмотр Российской Федерацией или субъектом Федерации налоговых доходов муниципальных образований или изменения в перераспределении расходных полномочий между органами государственной власти субъекта Федерации и органами местного самоуправления.

Особенности формирования регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов) в переходный период

В соответствии с положениями Федерального закона от 12 октября 2005 г. № 129-ФЗ при формировании и утверждении проектов бюджетов субъектов Федерации на 2006–2008 гг. дотации из фонда могут распределяться с использованием показателей фактических или прогнозируемых доходов и расходов бюджетов муниципальных районов (городских округов):

- в 2007 г. – в размере до 80 % общего объема фонда,
- в 2008 г. – в размере до 50 % общего объема фонда.

В соответствии с положениями Федерального закона от 27 декабря 2005 г. № 129-ФЗ по согласованию с представительными органами муниципальных образований (городских округов) дотации из фонда могут быть полностью или частично заменены дополнительными (дифференцированными) нормативами отчислений в бюджеты муниципальных образований (городских округов) от любых федеральных и/или региональных налогов и сборов и налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, подлежащих зачислению в бюджет субъекта Федерации. Указанные нормативы утверждаются законом субъекта Федерации на срок не менее 1 года.

Как и в части обязанности органов государственной власти субъектов Федерации устанавливать в отношении поселений единые (дифференцированные) нормативы отчислений в местные бюджеты от налога на доходы физических лиц, исходя из зачисления в местные бюджеты (любого типа) не менее 10 % налоговых доходов консолидированного бюджета субъекта Федерации от указанного налога, предусмотрено право субъекта Федерации устанавливать дополнительные (дифференцированные) нормативы отчислений в бюджеты муниципальных районов (городских округов) от налога на доходы физических лиц, исходя из уровня расчетной бюджетной обеспеченности муниципальных районов (городских округов) в соответствии с единой методикой, утверждаемой законом субъекта Федерации. Данная норма должна учитываться при определении бюджетной обеспеченности муниципальных районов (городских округов).

Предоставление финансовой помощи из бюджетов муниципальных районов бюджетам поселений

В соответствии со ст. 142.1 БК РФ и ст. 60 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ финансовая помощь из бюджета муниципального района бюджетам поселений, входящих в состав данного муниципального района, может предоставляться в форме дотаций из районного фонда финансовой поддержки поселений и иных дотаций и субвенций в соответствии с нормативными правовыми актами представительного органа муниципального района и с требованиями бюджетного законодательства.

Районные фонды финансовой поддержки поселений могут образовываться в целях дополнительного (по отношению к дотациям из регионального фонда финансовой поддержки поселений) выравнивания финансовых возможностей органов местного самоуправления поселений по осуществлению своих полномочий по вопросам местного значения (см. рис. 1.3).

Право на получение дотаций из районного фонда финансовой поддержки поселений (за исключением субвенций из регионального фонда компенсаций, заменяющих дотации из регионального фонда финансовой поддержки поселений в случае наделения представительных органов муниципальных районов полномочиями органов государственной власти субъектов Федерации по расчету и предоставлению дотаций из регионального фонда финансовой поддержки поселений) имеют поселения, расчетная бюджетная обеспеченность которых

не превышает уровень, установленный в качестве критерия выравнивания расчетной бюджетной обеспеченности поселений данного муниципального района.

Уровень расчетной бюджетной обеспеченности поселений определяется соотношением налоговых доходов на одного жителя, которые могут быть получены бюджетом поселения, исходя из налоговой базы (налогового потенциала), и аналогичного показателя в среднем по поселениям данного муниципального района с учетом различий в структуре населения, социально-экономических, климатических, географических и иных объективных факторах и условиях, влияющих на стоимость предоставления муниципальных услуг в расчете на одного жителя.

Использование при определении уровня расчетной бюджетной обеспеченности поселений показателей фактических доходов и расходов за отчетный период и/или показателей прогнозируемых доходов и расходов бюджетов отдельных поселений не допускается.

Порядок образования районного фонда финансовой поддержки поселений и распределения дотаций из него устанавливается законом субъекта Российской Федерации и должен отвечать следующим требованиям:

- предусматривать распределение дотации, исходя из уровня бюджетной обеспеченности поселений;
- устанавливать в качестве критерия предоставления дотаций из фонда финансовой поддержки поселений уровень расчетной бюджетной обеспеченности поселений;
- не допускать превышения уровня расчетной бюджетной обеспеченности поселения с учетом дотаций из районного фонда финансовой поддержки поселений над уровнем расчетной бюджетной обеспеченности с учетом дотаций у иного поселения, которое до распределения дотаций имело более высокий уровень расчетной бюджетной обеспеченности.

При расчете распределения средств фонда необходимо также учитывать снижение доходов муниципалитетов, которые перечисляют «отрицательные трансферты» в бюджет субъекта Федерации.

Для адаптации органов государственной власти субъектов Федерации и органов местного самоуправления к новым условиям распределения финансовой помощи с учетом новой территориальной организации местного самоуправления при недостаточности налоговой и статистической информации по вновь образованным муниципальным образованиям установлен переходный период.

В этой связи Бюджетным кодексом РФ установлена следующая возможность распределения части средств районных фондов финансовой поддержки поселений с использованием показателей фактических или прогнозируемых доходов и расходов бюджетов отдельных муниципальных образований в переходный период:

- в 2007 г. – в размере 40 % общего объема средств указанного фонда,
- в 2008 г. – 30 % общего объема средств указанного фонда,
- в 2009 г. – 20 % общего объема средств указанного фонда.

Таким образом, в целях оценки доходного потенциала местных бюджетов в качестве налоговой базы используются расчетные величины и фактические данные.

Порядок образования районного фонда финансовой поддержки поселений и распределения дотаций из него устанавливается законом субъекта Федерации, срок действия которого не ограничен.

Представительный орган муниципального района утверждает объем районного фонда финансовой поддержки поселений и распределение дотаций бюджетам поселений решением о бюджете муниципального района на очередной финансовый год.

Распределение районного фонда финансовой поддержки поселений на основе оценки уровня бюджетной обеспеченности поселения осуществляется с целью повышения его у наименее обеспеченных муниципалитетов в силу разного социально-экономического развития.

Уровень расчетной бюджетной обеспеченности поселений показывает, во сколько раз объем доходов бюджета отдельного муниципального образования, приведенный к сопоставимому виду с учетом ценовых факторов и численности потребителей бюджетных услуг, больше или меньше среднего по всем поселениям данного муниципального района объема доходов на душу населения.

Расчет дотаций поселениям из районного фонда финансовой поддержки поселений можно провести по следующему алгоритму:

$$BO_i = ND_i / (Ч_i \cdot K) / (\Sigma ND_{\text{пос}} / \Sigma Ч_{\text{пос}}),$$

где BO_i – уровень расчетной бюджетной обеспеченности i -го поселения до распределения средств фонда;

ND_i – налоговые доходы i -го поселения, включая налоговые доходы в случае установления единых нормативов отчислений в бюджеты поселений от отдельных федеральных и/или региональных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, подлежащих зачислению в бюджет субъекта Федерации на основании ст. 58 БК РФ;

$Ч_i$ – численность населения i -го поселения по состоянию на 1 января соответствующего года;

K – корректирующий коэффициент расходных обязательств, учитывающий различия в структуре населения, социально-экономические, климатические, географические и иные объективные факторы и условия, влияющие на стоимость предоставления муниципальных услуг в расчете на одного жителя;

$\Sigma ND_{\text{пос}}$ – суммарные налоговые доходы поселений данного муниципального района;

$\Sigma Ч_{\text{пос}}$ – численность населения муниципального района по состоянию на 1 января соответствующего года.

$$Y_{\text{вр}} = a$$

где $Y_{\text{вр}}$ – уровень выравнивания, устанавливаемый представительным органом муниципального района в зависимости от оценки расходных обязательств поселений по решению вопросов местного значения поселений;

a – коэффициент кратности выравнивания, устанавливаемый представительным органом муниципального района. Если уровень выравнивания принимается как средний показатель налогов на душу населения по муниципальному району, то $a = 1$.

Таким образом, если уровень бюджетной обеспеченности поселения, полученный по данной формуле, больше единицы и составляет, к примеру, 1,3, то это значит, что оно обеспечено доходами выше, чем все поселения данного муниципального района, на 30 % и в связи с этим не получает дотацию за счет средств районного фонда финансовой поддержки поселений. Наоборот: в случае если уровень бюджетной обеспеченности поселения меньше единицы и составляет, к примеру, 0,7, то это значит, что данное поселение обеспечено доходами в меньшей степени, чем поселения данного муниципального района, в среднем на 60 % среднего уровня.

Рассчитанные по формуле уровни бюджетной обеспеченности поселений служат основой для расчета распределения дотаций поселениям из районного фонда финансовой поддержки поселений.

Одним из вариантов расчета дотации поселению может быть следующий:

$$ДОТ_i = (Y_{вр} - БО_i) \cdot (\Sigma НД_{пос} / \Sigma Ч_{пос}) \cdot Ч_i \cdot К,$$

где $ДОТ_i$ – дотация i -му поселению из районного фонда финансовой поддержки поселений.

Корректирующий коэффициент расходных обязательств $К$ используется для оценки различий между поселениями одного муниципального района в стоимости предоставления одного и того же объема бюджетных услуг на одного потребителя (жителя) муниципального образования.

Использование корректирующего коэффициента при распределении дотаций за счет средств бюджета муниципального района предпочтительно для тех муниципальных районов, поселения которых имеют существенные объективные социально-демографические, климатические, географические, транспортные и другие условия, обуславливающие более или менее высокую стоимость затрат на приобретение одинакового набора товаров и услуг. В случае если эти различия незначительны, применение корректирующего коэффициента излишне.

Таким образом, данный коэффициент должен показать, насколько больше или меньше бюджетных средств на душу населения, по сравнению со средним для всех поселений данного муниципального района уровнем, необходимо затратить в данном поселении для реализации закрепленных за ним ст. 14 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ полномочий по предоставлению бюджетных услуг с учетом ценовых факторов.

Формула для расчета корректирующего коэффициента может быть следующая:

$$КРО_i = \Sigma (Д_j \cdot К_{ij} / К_j),$$

где $КРО_i$ – корректирующий коэффициент расходных обязательств i -го поселения;

$Д_j$ – доля влияния ценового фактора j в среднем по муниципальному району;

$К_{ij}$ – значение ценового фактора j в i -м поселении;

$К_j$ – значение ценового фактора j в среднем по муниципальному району, при этом $\Sigma Д_j = 1$.

Доля влияния ценового фактора определяется по формуле:

$$КРО_i = К_i / К_ч,$$

где $КРО_i$ – корректирующий коэффициент для i -го поселения;

$К_i$ – стоимость одинакового объема товаров (услуг) в i -м поселении;

$К_ч$ – стоимость одинакового объема товаров (услуг), сопоставимого по структуре в среднем по всем поселениям муниципального района.

В случае необходимости можно применять несколько корректирующих коэффициентов. При этом целесообразно использовать для различных коэффициентов соответствующие удельные веса, если соответствующие данным коэффициентам расходные обязательства имеют различный удельный вес в общем составе расходов.

Вместе с тем целесообразно руководствоваться правилом, аналогичным для регионального фонда финансовой поддержки муниципального района (городского округа): количество поправочных коэффициентов, применяемых для расчета, не должно приводить к чрезмерному усложнению расчетов. Применение коэффициентов, не оказывающих значительное влияние на итог, не только не приводит к объективной оценке дифференциации затрат по поселениям, но и снижает прозрачность и объективность распределения.

В качестве корректирующего коэффициента K , наиболее объективно отражающего различия между поселениями и легко рассчитываемого, берется коэффициент возрастного состава населения K_n .

В поселении, где доля населения в детском и пенсионном возрасте выше, чем в среднем по муниципальному району, требуется больше затрат на единицу бюджетных услуг.

Коэффициент возрастного состава населения рассчитывается по следующей формуле:

$$K_n = (N_{дп} + N_{пп}) / Ч_{пос} / (N_{др} + N_{пр}) / Ч_{рай},$$

где $N_{дп}$ – численность населения в возрасте до 17 лет в поселении;

$N_{пп}$ – численность населения в возрасте свыше 55 лет для женщин, 60 лет для мужчин в поселении;

$N_{др}$ – численность населения в возрасте до 17 лет в муниципальном районе;

$N_{пр}$ – численность населения в возрасте свыше 55 лет для женщин, 60 лет для мужчин в муниципальном районе;

$Ч_{рай}$ – численность населения муниципального района по состоянию на 1 января соответствующего года.

Расчетный объем районного фонда финансовой поддержки поселений составляет сумму средств регионального фонда компенсаций в связи с передачей полномочий органов государственной власти субъектов Федерации по предоставлению и расчету дотаций поселениям и сумму дотаций за счет собственных средств бюджета муниципального района.

Принятие решения о создании регионального фонда финансовой поддержки поселений относится к компетенции представительных органов местного самоуправления муниципальных районов. Однако чем больше средств поселения получают из регионального фонда финансовой поддержки поселений (в случае относительно равных налоговых доходов), тем меньше средств получают бюджеты поселений из районного фонда финансовой поддержки поселений, поскольку при определении объема фонда необходимо учитывать дотации поселений из регионального фонда финансовой поддержки поселений. Если регион поставит задачу выравнивания бюджетов поселений за счет регионального фонда финансовой поддержки поселений, то у муниципальных районов (за исключением высокообеспеченных) не окажется средств для создания своих фондов финансовой поддержки поселений. Кроме того, в этом уже не будет необходимости.

Ранее подчеркивалось отсутствие выравнивающей функции регионального фонда финансовой поддержки поселений в связи с выделением подушевых трансфертов.

Поскольку в большинстве регионов отмечается высокая степень дифференциации бюджетной обеспеченности поселения, наблюдается тенденция, когда регионы «бегут» от создания значительных объемов этого фонда, осуществляя лишь первичное выравнивание (т. е. гарантируя бюджетам поселений определенный минимум доходов). При этом увеличивается региональный фонд финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов), за счет средств которого может быть обеспечено более точное выравнивание бюджетной обеспеченности, т. е. при расчете распределения дотаций уже могут быть детально

учтены различия в расходных обязательствах муниципальных районов в части выравнивания бюджетной обеспеченности поселений, входящих в их состав.

Особенности формирования районного фонда финансовой поддержки поселений в переходный период

В соответствии с положениями Федерального закона от 12 октября 2005 г. № 129-ФЗ при формировании и утверждении проектов бюджетов муниципальных районов на 2006–2008 гг. средства районных фондов финансовой поддержки поселений могут распределяться с использованием показателей фактических доходов и расходов за отчетный период или прогнозируемых на плановый период доходов и расходов бюджетов поселений.

В соответствии с положениями Федерального закона от 25 декабря 2005 г. № 198-ФЗ:

1. Нормативным правовым актом представительного органа муниципального района могут быть установлены дополнительные (дифференцированные) нормативы отчислений в бюджеты поселений, входящих в состав данного муниципального района, от федеральных, региональных и/или местных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, подлежащих зачислению в соответствии с Бюджетным кодексом РФ или законом субъекта Федерации в бюджет муниципального района.

2. В случае замены дотаций из районных фондов финансовой поддержки поселений дополнительными (дифференцированными) нормативами отчислений от федеральных и/или региональных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, подлежащих зачислению в бюджет муниципального района, в бюджеты поселений, порядок их расчета и установления утверждается законом субъекта Федерации.

Дополнительные (дифференцированные) нормативы рассчитываются как отношение расчетного объема дотации (части расчетного объема дотации) поселению из районного фонда финансовой поддержки поселения к прогнозируемым в соответствии с единой методикой объемам соответствующих федеральных и/или региональных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, подлежащих зачислению в консолидированный бюджет муниципального района по территории соответствующего поселения.

Субсидии из местных бюджетов бюджету субъекта Федерации

Законом субъекта Федерации может быть предусмотрено перечисление в бюджет субъекта Федерации субсидий из бюджетов поселений или муниципальных районов (городских округов), в которых в отчетном году расчетные налоговые доходы местных бюджетов (без учета налоговых доходов по дополнительным нормативам отчислений) превышают двукратный средний уровень соответственно по поселениям или муниципальным районам (городским округам) данного субъекта Федерации в расчете на одного жителя.

«Отрицательные трансферты» являются инструментом межбюджетного регулирования, который позволяет увеличить соотношение «единые нормативы отчислений – финансовая помощь» в сторону использования первых. С помощью «отрицательных трансфертов» установление более высоких нормативов отчислений в местные бюджеты, приводящее к существенному увеличению бюджетной обеспеченности у отдельных муниципалитетов, может быть компенсировано перераспределением излишков средств от них в менее обеспеченные местные бюджеты.

Следует подчеркнуть, что введение «отрицательных трансфертов» – право, а не обязанность субъекта Федерации. Однако это означает закрепление практики «отрицательных трансфертов» и предоставление региональным органам власти права в одностороннем порядке принимать решения об изъятии части собственных доходов у муниципальных образований.

В высокодотационных регионах при наличии даже значительных разрывов в бюджетной обеспеченности муниципальных образований наблюдается невозможность муниципальных образований обеспечить финансовыми ресурсами расходные обязательства за счет местных и закрепленных налогов. В связи с этим, несмотря на то что некоторые муниципалитеты обеспечены налоговыми доходами в большей мере, объем этих доходов недостаточен для выполнения муниципалитетами собственных полномочий, что делает нецелесообразным введение механизма «отрицательного трансферта», поскольку такие муниципалитеты все равно нуждаются в финансовой помощи региона.

Порядок расчета и перечисления субсидий должен быть установлен законом субъекта Федерации.

«Отрицательные трансферты», выплаченные из бюджетов поселений, зачисляются в региональный фонд финансовой поддержки поселений и являются его источником.

В случае наделения представительных органов муниципальных районов полномочиями органов государственной власти субъектов Федерации по расчету и предоставлению дотаций из регионального фонда финансовой поддержки поселений указанные субсидии из бюджетов поселений, входящих в состав территории муниципальных районов, зачисляются в региональный фонд компенсаций для распределения между бюджетами муниципальных районов.

«Отрицательные трансферты» из бюджетов муниципальных районов и городских округов зачисляются в региональный фонд финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов).

Объем субсидий, подлежащих перечислению из местных бюджетов в бюджет субъекта Федерации, рассчитывается пропорционально превышению расчетных налоговых доходов двукратного среднего уровня по поселениям или муниципальным районам (городским округам) данного субъекта Федерации в расчете на одного жителя в отчетном году.

Объем указанной субсидии для отдельного муниципального образования в расчете на одного жителя не может превышать 50 % разницы между расчетными налоговыми доходами местного бюджета (без учета доходов по дополнительным нормативам отчислений) в расчете на одного жителя и двукратным средним уровнем расчетных налоговых доходов в расчете на одного жителя в последнем отчетном году. Таким образом, стимулирующая роль налоговых нормативов остается у муниципальных образований, подпадающих под критерий взимания «отрицательного трансферта» от суммы превышения их доходов над двукратным средним уровнем, поскольку изымается лишь некоторая доля. Кроме того, законом субъекта Федерации может быть установлена доля изъятия не 50 %, а ниже.

Расчетные налоговые доходы муниципального образования в расчете на одного жителя после исключения субсидии, подлежащей перечислению в бюджет субъекта Федерации, не могут быть ниже расчетных налоговых доходов в расчете на одного жителя иного муниципального образования, которое до исключения указанной субсидии имело более низкий уровень расчетных налоговых доходов в расчете на одного жителя.

Объем субсидий, подлежащих перечислению из местных бюджетов в бюджет субъекта Федерации, утверждается законом субъекта Федерации о бюджете субъекта Федерации на очередной финансовый год.

Органы местного самоуправления соответствующего муниципального образования предусматривают в местном бюджете субсидию и обеспечивают ее перечисление в бюджет субъекта Федерации в соответствии с законом субъекта Федерации о бюджете субъекта Федерации на очередной финансовый год.

В случае невыполнения представительным органом муниципального образования указанных требований сумма межбюджетных субсидий взыскивается за счет отчислений от федеральных и региональных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными

налоговыми режимами, подлежащих зачислению в бюджет муниципального образования, в порядке, определяемом финансовым органом субъекта Федерации с соблюдением общих требований, установленных Министерством финансов Российской Федерации.

В соответствии с положениями Федерального закона от 29 декабря 2005 г. № 198-ФЗ на 2006–2008 гг. изменен порог применения «отрицательного трансферта»: он не может быть установлен ниже среднего соответственно по поселениям или муниципальным районам (городским округам) данного субъекта Федерации уровня, увеличенного в 1,3 раза.

С введением данной нормы у субъекта Федерации появляется возможность получения в целях выравнивания бюджетной обеспеченности муниципальных образований дополнительного ресурса, который является одним из источников формирования регионального фонда финансовой поддержки поселений и регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов).

1.5. Финансовая помощь на софинансирование расходных обязательств органов местного самоуправления

В условиях повышения самостоятельности органов местного самоуправления при осуществлении полномочий по решению вопросов местного значения существенно возрастает роль мероприятий (не административных, а стимулирующих), направленных на повышение заинтересованности органов местного самоуправления в проведении бюджетной политики, согласующейся с приоритетами, установленными на региональном уровне.

В целях предоставления местным бюджетам субсидий для долевого финансирования расходов местных бюджетов в составе бюджета субъекта Федерации может быть образован региональный фонд софинансирования расходов (ФСР). Выбор приоритетных направлений определяется исходя из того, какие вопросы местного значения каждого из типов муниципального образования (поселение, муниципальный район, городской округ) имеют, по оценке региональных властей, наибольшую значимость и в наибольшей степени нуждаются в едином решении в этих муниципальных образованиях.

Целевое назначение, условия и порядок предоставления и расходования указанных субсидий устанавливаются законами субъекта Федерации.

Отбор муниципальных образований, которым предоставляются указанные субсидии, и распределение указанных субсидий между муниципальными образованиями осуществляются по единой методике, утверждаемой законом субъекта Федерации.

Таким образом, основное назначение данного фонда – содействие и поддержка мероприятий, относящихся к полномочиям органов местного самоуправления, путем софинансирования за счет средств бюджета субъекта Федерации с учетом выполнения получателями рекомендуемых стандартов предоставления определенных бюджетных услуг.

При распределении средств ФСР рекомендуется учитывать уровень бюджетной обеспеченности муниципальных образований, а также выполнение органами местного самоуправления определенных условий. Это особо актуально для тех субъектов Федерации, у которых после распределения дотаций из региональных фондов финансовой поддержки муниципальных образований уровни бюджетной обеспеченности муниципальных образований резко отличаются.

В самом общем виде формула распределения средств регионального ФСР (в части софинансирования одного определенного вида расходов) может выглядеть следующим образом:

$$\text{ФСР}_i = \text{ФСР} \cdot \text{КРП}_i \cdot (\text{П}_i / \text{П}),$$

где ФСР_i – размер средств из ФСР i -му муниципальному образованию;

ФСР – общий размер ФСР;

КРП_i – поправочный коэффициент расходных потребностей i -го муниципального образования, отражающий объективные различия в стоимости предоставления данным муниципальным образованием соответствующих бюджетных услуг в расчете на одного потребителя, а также соответствие политики муниципального образования региональным приоритетам;

П_i – численность потребителей соответствующих бюджетных услуг в i -м муниципальном образовании;

П – численность потребителей соответствующих бюджетных услуг в муниципальных образованиях, получающих субсидии из ФСР.

Общий размер ФСР определяется исходя из желаемого уровня софинансирования соответствующих видов расходов. Для каждого из видов расходов, софинансируемых из данного фонда, этот уровень примерно равен отношению части фонда, направляемой на софинансирование соответствующего вида расходов, и прогнозируемого объема расходов местных бюджетов на реализацию собственных полномочий по этому направлению. Чем выше уровень софинансирования, тем выше заинтересованность органов местного самоуправления следовать приоритетам региональной бюджетной политики.

Поправочный коэффициент расходных потребностей учитывает факторы, влияющие на стоимость предоставления бюджетных услуг одному потребителю этих услуг, и может рассчитываться по следующей формуле:

$$КРП_i = (H_i \cdot КС_{уд_i} \cdot КС_i / БО_i) / (КС_{уд_i} \cdot КС_i \cdot H_i / БО_i),$$

где $КРП_i$ – поправочный коэффициент расходных потребностей i -го муниципального образования;

$КС_{уд_i}$ – коэффициент удорожания стоимости предоставляемых бюджетных услуг i -го муниципального образования, рассчитываемый по формуле, аналогичной формуле расчета корректирующего коэффициента бюджетных расходов в методике распределения регионального фонда финансовой поддержки поселений;

$КС_i$ – коэффициент соответствия i -го муниципального образования установленным приоритетам бюджетной политики;

$БО_i$ – уровень бюджетной обеспеченности i -го муниципального образования после распределения средств на выравнивание бюджетной обеспеченности;

H_i – численность постоянного населения i -го муниципального образования.

Если степень выравнивания уровня бюджетной обеспеченности муниципальных образований высока (либо объем фонда невелик), то при определении относительного уровня софинансирования расходов можно ограничиться только коэффициентом соответствия муниципального образования установленным приоритетам бюджетной политики или установить единый уровень софинансирования расходов для всех муниципальных образований.

Если, напротив, степень выравнивания бюджетной обеспеченности невелика (и/или объем фонда велик), то установление относительного уровня софинансирования в обратной зависимости от уровня бюджетной обеспеченности муниципальных образований позволит обеспечить дополнительное выравнивание финансовых возможностей органов местного самоуправления исполнять свои полномочия по решению вопросов местного значения, отнесенных к приоритетным.

Коэффициент соответствия приоритетам бюджетной политики показывает, в какой степени бюджетная политика (или результаты ее проведения) муниципального образования соответствует рекомендуемым стандартам, установленным субъектом Федерации. В качестве таких стандартов могут быть приняты как объем финансирования определенных видов расходов, так и показатели, отражающие количество и качество предоставления соответствующих бюджетных услуг. Например, для софинансирования расходов на жилищно-коммунальное хозяйство можно использовать показатель соблюдения региональных стандартов оплаты жилищно-коммунальных услуг, для общего образования – охват соответствующих групп населения образовательными услугами. При этом большее соответствие приорите-

там должно приводить к увеличению уровня софинансирования, т. е. к росту финансовой помощи, и наоборот.

В качестве потребителей бюджетных услуг может выступать как все население муниципального образования, так и отдельные категории населения (дети дошкольного и школьного возраста, люди старше трудоспособного возраста и т. д.).

В целях создания дополнительных гарантий фактического финансирования муниципальным образованием своей доли софинансирования по соответствующему приоритетному направлению можно ввести дополнительные условия предоставления средств из ФСР, а именно:

1) утверждение решением о бюджете муниципального образования на очередной финансовый год определенного объема расходов местного бюджета на финансирование приоритетных направлений за счет собственных средств бюджета муниципального образования (с учетом установленных в законе субъекта Федерации о бюджете субъекта Федерации объемов субсидий из регионального ФСР и уровней софинансирования либо скорректированных с учетом коэффициентов бюджетной обеспеченности уровней софинансирования);

2) фактическое осуществление из местного бюджета в очередном финансовом году расходов на соответствующие приоритетные направления (с учетом установленных в законе субъекта Федерации о бюджете субъекта Федерации объемов субсидий из регионального ФСР и уровней софинансирования либо скорректированных с учетом коэффициентов бюджетной обеспеченности уровней софинансирования).

В соответствии с законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год в фонд софинансирования расходов могут зачисляться субсидии из федерального бюджета.

Установление условий предоставления субсидий из регионального ФСР представляется более предпочтительным, чем введение в формулу расчета объема субсидий из регионального ФСР параметров плановых либо фактических объемов софинансирования расходов по приоритетным направлениям из местных бюджетов, поскольку, исходя из практики бюджетного процесса, решения представительных органов местного самоуправления о местном бюджете на очередной финансовый год принимаются после принятия закона субъекта Федерации о бюджете субъекта Федерации на очередной финансовый год.

Кроме того, из регионального ФСР могут предоставляться местным бюджетам субсидии для долевого финансирования инвестиционных программ (проектов) развития общественной инфраструктуры муниципального образования. Таким образом, с учетом внесенных Федеральным законом от 26 апреля 2007 г. № 63-ФЗ изменений региональный фонд муниципального развития интегрируется с региональным ФСР.

Инвестиционные субсидии, помогая муниципальному образованию решать задачи развития его социальной и инженерной инфраструктуры и выравнивания уровня его социально-экономического развития, одновременно содействуют формированию инвестиционного бюджета муниципальных образований в соответствии с инвестиционной стратегией субъекта Федерации.

Отбор инвестиционных программ (проектов) для предоставления указанных субсидий и их распределение между муниципальными образованиями (группами муниципальных образований) осуществляются в порядке, установленном законами субъектов Федерации.

Рекомендуемым условием предоставления указанных субсидий является соблюдение муниципальными образованиями требований к организации инвестиционного процесса, включая наличие инвестиционного проекта (программы).

1.6. Межбюджетные трансферты на реализацию государственных полномочий, делегированных органами государственной власти органам местного самоуправления

Федеральные законы от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» и от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» предусматривают возможность наделения органов местного самоуправления полномочиями как федеральных органов государственной власти, так и органов государственной власти субъектов Федерации.

Наделение органов местного самоуправления государственными полномочиями должно быть мотивированным. Передача государственных полномочий органам местного самоуправления преследует следующие цели:

- улучшение качества осуществления передаваемых полномочий;
- сокращение затрат на осуществление передаваемых полномочий;
- создание гражданам более комфортных условий получения бюджетных услуг в рамках передаваемых полномочий;
- оперативность рассмотрения вопросов и принятия решений.

Передача государственных полномочий органам местного самоуправления без определенной цели нецелесообразна.

Порядок наделения органов местного самоуправления теми или иными государственными полномочиями установлен ст. 19 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ и ст. 26.3 Федерального закона от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ.

Наделение органов местного самоуправления отдельными государственными полномочиями Российской Федерации осуществляется федеральными законами, отдельными государственными полномочиями субъектов Федерации – законами субъектов Федерации. Наделение органов местного самоуправления отдельными государственными полномочиями иными нормативными правовыми актами не допускается.

Одним из обязательных условий передачи государственных полномочий органам местного самоуправления является гарантия компенсации местным бюджетам затрат на их осуществление. То есть финансовое обеспечение отдельных государственных полномочий, переданных органам местного самоуправления, осуществляется за счет предоставляемых местным бюджетам субвенций из соответствующих государственных бюджетов. При этом закон допускает использование органами местного самоуправления собственных материальных и финансовых ресурсов для осуществления переданных им отдельных государственных полномочий в случаях и порядке, предусмотренных уставом муниципального образования. Порядок компенсации местным бюджетам затрат на осуществление отдельных государственных полномочий, переданных органам местного самоуправления, будет рассмотрен ниже.

В соответствии со ст. 19 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ полномочия органов местного самоуправления по вопросам, не отнесенным к вопросам местного значения, являются отдельными государственными полномочиями, передаваемыми для осуществления органам местного самоуправления.

В случае наделения органов местного самоуправления полномочиями субъекта Федерации (делегированные полномочия) нормативно-правовое регулирование (в форме установления расходных обязательств) и финансовое обеспечение соответствующих расходных обязательств остаются за органами государственной власти субъекта Федерации, в то время как исполнение передается органам местного самоуправления.

Для исполнения переданных органам местного самоуправления государственных полномочий органы государственной власти субъектов Федерации должны обеспечить предоставление местным бюджетам субвенций в объеме, установленном федеральным и/или региональным законодательством. Для финансирования переданных (делегированных) на местный уровень полномочий в бюджете субъекта Федерации предусматривается региональный фонд компенсаций.

Отдельные государственные полномочия, передаваемые органам местного самоуправления, осуществляются органами местного самоуправления муниципальных районов и органами местного самоуправления городских округов, если иное не установлено федеральным законом или законом субъекта Федерации. Так, Федеральным законом от 15 ноября 1997 г. № 143-ФЗ «Об актах гражданского состояния» полномочия на государственную регистрацию актов гражданского состояния являются полномочиями Российской Федерации, которые передаются органам государственной власти субъектов Федерации (с возможностью делегирования органам местного самоуправления), финансирование которых осуществляется за счет субвенций из федерального бюджета.

Органы местного самоуправления могут наделяться отдельными государственными полномочиями на неограниченный срок либо, если данные полномочия имеют определенный срок действия, на срок действия этих полномочий.

Федеральный закон и закон субъекта Федерации, предусматривающие наделение органов местного самоуправления отдельными государственными полномочиями, должны содержать:

1) вид или наименование муниципального образования, органы местного самоуправления которого наделяются соответствующими полномочиями;

2) перечень прав и обязанностей органов местного самоуправления, а также прав и обязанностей органов государственной власти при осуществлении соответствующих полномочий;

3) способ (методику) расчета нормативов для определения общего объема субвенций, предоставляемых местным бюджетам из федерального бюджета, бюджета субъекта Федерации для осуществления соответствующих полномочий, включая федеральные или региональные государственные минимальные социальные стандарты;

4) перечень подлежащих передаче в пользование и/или управление либо в муниципальную собственность материальных средств, необходимых для осуществления отдельных государственных полномочий, передаваемых органам местного самоуправления, или порядок определения данного перечня;

5) порядок отчетности органов местного самоуправления об осуществлении переданных им отдельных государственных полномочий;

6) порядок осуществления органами государственной власти контроля за осуществлением отдельных государственных полномочий, переданных органам местного самоуправления, и наименования органов, осуществляющих указанный контроль;

7) условия и порядок прекращения осуществления органами местного самоуправления переданных им отдельных государственных полномочий.

Следует иметь в виду, что положения федеральных законов, законов субъектов Федерации, предусматривающих наделение органов местного самоуправления отдельными государственными полномочиями, вводятся в действие ежегодно законом о федеральном бюд-

жете на очередной финансовый год, законом субъекта Федерации о бюджете субъекта Федерации на очередной финансовый год при условии, что в них предусмотрено предоставление субвенций на осуществление указанных полномочий. При этом органы местного самоуправления несут ответственность за осуществление отдельных государственных полномочий только в пределах выделенных муниципальным образованиям на эти цели материальных ресурсов и финансовых средств.

Региональный фонд компенсаций формируется за счет:

1) субвенций из федерального фонда компенсаций на осуществление органами местного самоуправления отдельных государственных полномочий федеральных органов государственной власти;

2) собственных доходов и источников финансирования дефицита бюджета субъекта Федерации в объеме, необходимом для осуществления органами местного самоуправления отдельных полномочий органов государственной власти субъекта Федерации.

Субвенции из регионального фонда компенсаций распределяются в соответствии с едиными для каждого вида субвенции методиками, утверждаемыми законом субъекта Федерации, между всеми муниципальными образованиями субъекта Федерации, органы местного самоуправления которых осуществляют переданные им отдельные государственные полномочия, пропорционально численности населения (отдельных групп населения), потребителей соответствующих бюджетных услуг, лиц, имеющих право на получение трансфертов населению, другим показателям с учетом объективных условий, влияющих на стоимость бюджетных услуг (объем выплат). Таким образом, возможно использование коэффициентов, которые позволяют учесть большую или меньшую стоимость предоставления соответствующей услуги в том или ином муниципальном образовании, обусловленную объективными факторами.

Использование при распределении субвенций из регионального фонда компенсаций показателей, характеризующих собственные доходы местных бюджетов, не допускается.

Распределение субвенций из регионального фонда компенсаций утверждается законом о бюджете субъекта Федерации на очередной финансовый год по каждому муниципальному образованию и виду субвенции.

В случае наделения отдельными государственными полномочиями органов местного самоуправления поселений законом субъекта Федерации органы местного самоуправления муниципальных районов могут быть наделены полномочиями органов государственной власти субъектов Федерации по расчету и предоставлению субвенций бюджетам поселений. Закон субъекта Федерации должен установить порядок (методику) расчета субвенций бюджетам муниципальных районов из регионального фонда компенсаций и порядок (методику) расчета органов местного самоуправления муниципальных районов субвенций из бюджетов муниципальных районов бюджетам поселений на осуществление соответствующих государственных полномочий. В этом случае распределение субвенций между бюджетами поселений утверждается решением представительного органа муниципального района о бюджете муниципального района на очередной финансовый год.

Распределение субвенций из регионального фонда компенсаций, финансовое обеспечение которых осуществляется за счет субвенций из федерального фонда компенсаций, должно проводиться по методике, установленной Правительством Российской Федерации. То есть данный вид субвенций должен распределяться пропорционально численности той категории граждан, численность которых учтена при определении субвенций бюджетам субъектов Федерации.

Субвенции из регионального фонда компенсаций, финансовое обеспечение которых осуществляется за счет собственных доходов и источников покрытия дефицита бюджета

субъекта Федерации, расходуются в порядке, установленном исполнительными органами государственной власти субъектов Федерации.

Пунктом 6 ст. 26.3 Федерального закона от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ установлен закрытый перечень полномочий органов государственной власти субъектов Федерации, которыми могут наделяться органы местного самоуправления. Он требует от органов государственной власти субъектов Федерации объективного подхода к определению оптимального сочетания передаваемых органам местного самоуправления отдельных государственных полномочий и собственных полномочий по решению вопросов местного значения, перечень которых тоже значителен.

Согласно и. 2 ст. 263 Федерального закона от 4 июля 2003 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон “Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации”» органы государственной власти субъектов Федерации обязаны предоставлять местным бюджетам субвенции на реализацию основных общеобразовательных программ в части финансирования расходов на оплату труда работников общеобразовательных учреждений, расходов на учебные пособия, технические средства обучения, расходные материалы и хозяйственные нужды (за исключением расходов по содержанию зданий и коммунальных расходов, осуществляемых из местных бюджетов) в соответствии с нормативами, установленными законами субъекта Федерации.

Данное положение означает, что учреждения начального общего, основного общего, среднего (полного) общего образования находятся в муниципальной собственности. Их количество и размеры, число занятых в них работников, размеры оплаты их труда (в части превышения уровня, установленного региональным законом) определяются представительными органами местного самоуправления муниципальных районов и городских округов самостоятельно.

Расходы на оплату труда работников общеобразовательных учреждений, на учебные пособия, технические средства обучения, расходные материалы и хозяйственные нужды проводятся из местных бюджетов за счет субвенций из бюджета субъекта Российской Федерации на финансирование общеобразовательных учреждений в части организации учебного процесса. Данные субвенции рассчитываются для каждого муниципального района (городского округа), исходя из численности учащихся, детей соответствующих возрастных категорий, других параметров, отражающих потребность в получении общеобразовательных услуг.

Распределение субвенций на указанные цели с использованием показателей, характеризующих потребность соответствующих категорий населения в получении общеобразовательных бюджетных услуг, формирует устойчивую зависимость между спросом граждан и его удовлетворением за счет бюджетных средств. И напротив, в случае использования сметного способа распределения, когда объектом оценки расходов на предоставление субвенций на финансирование общеобразовательного процесса является школа, присутствующая на территории конкретного муниципалитета, результатом такого подхода, особенно в среднесрочной перспективе, будет, во-первых, консервация различий в обеспеченности населения отдельных муниципальных образований школами, а во-вторых, создание устойчивого для органов местного самоуправления стимула для обеспечения деятельности именно бюджетных учреждений, а не для предоставления общеобразовательных услуг всем детям соответствующих возрастных категорий, что формирует серьезные препятствия к оптимизации бюджетной сети.

Эти же обстоятельства должны приниматься во внимание при распределении других субвенций, передаваемых муниципалитетам на финансирование государственных полномочий.

Размер конкретной субвенции местному бюджету в общем случае рассчитывается по следующей формуле:

$$S_i = P \cdot \Pi_i \cdot \text{КРП}_i,$$

где S_i — объем субвенции для i -го муниципального образования;

P — расчетный норматив расходов на исполнение делегированного государственного полномочия в расчете на одного потребителя бюджетных услуг в среднем по субъекту Федерации, устанавливаемый органами исполнительной власти субъектов Федерации (либо соответствующим федеральным законом);

Π_i — количество потребителей соответствующих бюджетных услуг (численность соответствующей категории населения, объектов социальной сферы и т. д.) в i -м муниципальном образовании;

КРП_i — поправочный коэффициент расходных потребностей i -го муниципального образования, отражающий объективные различия в стоимости предоставления данным муниципальным образованием соответствующих бюджетных услуг в расчете на одного потребителя.

Указанный коэффициент в общем виде определяется путем соотнесения значения показателя, который отражает наиболее существенные факторы, влияющие на стоимость предоставления определенной бюджетной услуги в конкретном муниципалитете, с аналогичным показателем в целом по совокупности муниципалитетов (в среднем по субъекту Федерации). Так, для расчета поправочного коэффициента расходных потребностей при распределении субвенций на общеобразовательный процесс целесообразно использовать стоимость набора товаров и услуг, входящих в состав прожиточного минимума (в конкретном муниципалитете и относимый к средней по региону стоимости минимального набора), поскольку именно этот показатель будет отражать различные уровни потребности в расходах на заработную плату учителей, составляющих большую часть затрат на учебный процесс. Можно применять и районные коэффициенты к заработной плате.

В случае сложного по экономической и функциональной структуре характера расходов на реализацию передаваемых органам местного самоуправления полномочий можно применять сразу несколько поправочных коэффициентов. Если соответствующие данным коэффициентам затраты имеют различный удельный вес в общем составе расходов, целесообразно использовать для различных коэффициентов соответствующие удельные веса.

1.7. Трансферты местным бюджетам на возвратной и возмездной основе

Бюджетное законодательство Российской Федерации предусматривает предоставление местным бюджетам трансфертов на возвратной и возмездной основе. По своему экономическому содержанию эти трансферты являются временной финансовой помощью, осуществляемой на платной основе.

Такие трансферты предоставляются в форме бюджетных кредитов. Порядок предоставления бюджетных кредитов регулируется ст. 92.2 и 93.3 БК РФ и принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами субъектов Федерации.

Кроме того, бюджетное законодательство предусматривает предоставление бюджетных кредитов бюджетами муниципальных районов бюджетам поселений. Такие кредиты предоставляются в соответствии с нормативными правовыми актами муниципальных районов, принимаемыми в соответствии с Бюджетным кодексом РФ.

Федеральное законодательство не устанавливает целевое назначение, в соответствии с которым могут выделяться бюджетные кредиты. В связи с этим цели, основания, условия предоставления и возврата бюджетных кредитов, порядок взыскания непогашенных кредитов, включая проценты, штрафы и пени, должны устанавливаться нормативными правовыми актами субъектов Федерации и муниципальных образований.

Необходимо отметить, что цели, на которые предоставляются бюджетные кредиты, и условия возмездности, т. е. размер платы за пользование бюджетным кредитом, устанавливаются законом (решением) о бюджете на очередной финансовый год и не ограничиваются федеральным законодательством.

Практика применения субъектами Федерации и муниципальными районами права предоставления бюджетных кредитов местным бюджетам показывает, что, как правило, эти кредиты предоставляются на покрытие временных кассовых разрывов, возникающих в ходе исполнения местных бюджетов. Бюджетные кредиты на покрытие временного кассового разрыва выделяются только в случаях, когда их невозможно покрыть за счет остатков бюджетных средств прошлых лет или изменения графика перечисления дотаций из бюджетов вышестоящего уровня, и при наличии возможности возврата этих кредитов за счет превышения доходов над расходами в следующих периодах текущего финансового года.

Временные кассовые разрывы возникают в отдельные периоды года из-за несовпадения сроков поступления доходов и осуществления расходов в связи с сезонным характером поступления доходов или осуществления расходов. В таких случаях в целях своевременного финансирования предусмотренных затрат предоставляются бюджетные кредиты.

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ под временным кассовым разрывом, возникающим при исполнении бюджета муниципального образования, понимается прогнозируемая в определенный период текущего финансового года недостаточность доходов для осуществления расходов, предусмотренных в бюджетах муниципальных образований, с учетом источников финансирования дефицита бюджетов.

Нормативным актом исполнительного органа субъекта Федерации, местной администрации муниципального района должен быть установлен порядок предоставления бюджетных кредитов муниципальным образованиям при возникновении временных кассовых разрывов в ходе исполнения их бюджетов.

Бюджетные кредиты предоставляются на срок, не выходящий за пределы финансового года, по процентной ставке, установленной в соответствии с законом (решением) о соответствующем бюджете на текущий финансовый год.

Функции по взаимодействию с органами местного самоуправления при предоставлении и использовании бюджетных кредитов, контролю за своевременным возвратом бюджетных кредитов в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации возлагаются на финансовые органы субъектов Федерации, муниципальных районов.

Муниципальные образования, нуждающиеся в бюджетных кредитах, представляют в соответствующие финансовые органы заявку на получение бюджетных кредитов и обоснования возникновения кассового разрыва в соответствии с порядком предоставления бюджетных кредитов.

Заявка органа местного самоуправления муниципального образования на предоставление бюджетного кредита, как правило, должна содержать:

- а) обоснование необходимости выделения средств (расчет объема кассового разрыва);
- б) источники и сроки погашения бюджетного кредита в течение финансового года;
- в) сведения о поступивших доходах и произведенных расходах за истекший период финансового года;
- г) прогноз по доходам, расходам и источникам финансирования дефицита местного бюджета на период заимствования и погашения кредита.

Положение о порядке предоставления бюджетных кредитов должно предусматривать право финансовых органов, рассматривающих заявки на бюджетные кредиты, запрашивать иные сведения, необходимые для принятия решения о предоставлении бюджетного кредита.

По результатам рассмотрения заявки руководителем финансового органа принимается одно из следующих решений:

- а) о предоставлении или отказе в предоставлении бюджетного кредита;
- б) ликвидации временного кассового разрыва за счет изменения графика перечисления межбюджетных трансфертов бюджету муниципального образования в пределах средств, утвержденных законом (решением) о соответствующем бюджете на текущий финансовый год.

Решение о предоставлении бюджетных кредитов оформляется в установленном финансовым органом порядке и подписывается руководителем соответствующего финансового органа после рассмотрения заявки и прилагаемых к ней обосновывающих документов.

Отказ в предоставлении бюджетного кредита соответствующим органам местного самоуправления мотивируется письменно.

В случае принятия решения о ликвидации временного кассового разрыва за счет изменения графика перечисления межбюджетных трансфертов бюджету муниципального образования соответствующий финансовый орган в установленном порядке должен внести изменения в бюджетную роспись бюджета, из которого выделяются трансферты на текущий финансовый год, и довести их до сведения органов местного самоуправления.

Важным моментом в рассмотрении вопроса о выделении бюджетного кредита является правильность определения размера кассового разрыва и периода, в котором будет иметь место такая ситуация. Предлагается следующая формула:

$$K_{ni} = R_{ni} - D_{ni} - O_i - F_{ni},$$

где K_{ni} – объем временного кассового разрыва для i -го муниципального образования в n -м периоде текущего финансового года;

R_{ni} — прогнозируемый объем расходов бюджета i -го муниципального образования за n -й период текущего финансового года (нарастающим итогом);

D_{ni} — прогнозируемый объем доходов бюджета i -го муниципального образования за n -й период текущего финансового года (нарастающим итогом);

O_i – остатки средств на едином счете бюджета i -го муниципального образования без учета целевых средств на начало текущего периода;

F_{ni} — прогнозируемый объем источников финансирования бюджета i -го муниципального образования за n -й период текущего финансового года без учета остатков средств на едином счете бюджета (за исключением целевых средств).

Возникновением кассового разрыва i -го муниципального образования считается случай, когда расчетная величина $K_{д.}$ приобретает положительное значение.

Под n -м периодом понимается конец месяца, следующего за последним отчетным месяцем.

Показатели, применяемые для определения размера кассового разрыва за n -й период, определяются на основе показателей исполнения бюджета за последний отчетный период и прогноза исполнения бюджета за последний отчетный месяц, в котором представлена заявка органа местного самоуправления на получение бюджетного кредита.

Соответствующие финансовые органы осуществляют проверку достоверности сведений, представленных в составе заявки органа местного самоуправления на получение бюджетного кредита. При проведении такой проверки могут применяться следующие методы:

а) сравнительный анализ исполнения бюджета муниципального образования за аналогичный период отчетного финансового года;

б) сравнительный анализ темпов исполнения доходов бюджета соответствующего муниципального образования и в среднем по муниципальным образованиям субъекта Федерации;

в) оценка достоверности объема источников финансирования и возможности привлечения муниципальным образованием соответствующих заемных финансовых ресурсов.

В положении о предоставлении бюджетных кредитов необходимо установить требования о соблюдении муниципальными образованиями условий, которые характеризуют обоснованность кассового разрыва и обеспеченность возврата кредита. В обязательном порядке рекомендуется установление следующих условий:

а) отсутствие просроченной задолженности перед бюджетом субъекта Федерации по ранее предоставленным бюджетным кредитам;

б) соблюдение требований бюджетного законодательства РФ, в том числе в части предельного размера муниципального долга и предельного размера дефицита бюджета муниципального образования в соответствии с отчетом об исполнении бюджета муниципального образования за последний отчетный год и решением о бюджете муниципального образования на текущий финансовый год;

в) наличие обоснованных источников погашения бюджетного кредита, исходя из оценки ожидаемого исполнения бюджета муниципального образования на текущий финансовый год;

г) отсутствие возможности внесения изменений в программу (график) привлечения внутренних заимствований муниципального образования для погашения образовавшегося кассового разрыва (без увеличения общего объема заимствований);

д) отсутствие возможности внесения изменений в график предоставления межбюджетных трансфертов бюджету муниципального образования;

е) представление заявки на получение бюджетного кредита в соответствии с требованиями, установленными порядком предоставления бюджетного кредита.

Предельный объем средств бюджета субъекта Федерации (муниципального района) на текущий финансовый год, которые могут быть направлены на предоставление бюджетных кредитов, определяется законом (решением) о соответствующем бюджете на текущий

финансовый год. Этим же законом (решением) устанавливается плата за пользование бюджетным кредитом, взимаемая за весь период пользования.

Исходя из этого предельного объема и величины временного кассового разрыва, возникающего при исполнении местного бюджета, определяется объем бюджетного кредита конкретному муниципальному образованию.

Финансовый орган при рассмотрении вопроса о выделении бюджетных кредитов, исходя из представленных муниципальными образованиями заявок, определяет общий объем потребности местных бюджетов в получении кредитов.

Расчет предельного объема бюджетного кредита, предоставляемого конкретному муниципальному образованию в текущем месяце, осуществляется по следующей формуле:

$$P_i = (L_r + L_m) \cdot S_{di} / T,$$

где P_i — предельный объем бюджетного кредита, предоставляемого i -му муниципальному образованию в текущем месяце;

L_r — сумма остатка неиспользованного лимита на предоставление бюджетных кредитов нарастающим итогом с начала квартала;

L_m — сумма месячного лимита на предоставление бюджетных кредитов местным бюджетам;

S_{di} — сумма, указанная в признанной финансовым органом обоснованной заявке i -го муниципального образования на получение бюджетного кредита;

T — общая сумма заявок, поступивших от муниципальных образований в текущем месяце.

Следует иметь в виду, что предельный объем бюджетного кредита, предоставляемого муниципальному образованию на покрытие временного кассового разрыва, не может превышать расчетную величину кассового разрыва, возникающего при исполнении бюджета муниципального образования.

В целях стимулирования роста собираемости налогов, отмены неэффективных налоговых льгот целесообразно объем бюджетного кредита, предоставляемого муниципальному образованию на покрытие временного кассового разрыва, сокращать на размер выпадающих доходов бюджета муниципального образования в связи с принятием решений о предоставлении льгот, отсрочек (рассрочек) по налогам и сборам, подлежащим зачислению в местный бюджет, в пределах срока предоставления бюджетного кредита. Также в целях стимулирования направления собственных доходов на финансирование первоочередных текущих расходов размер кредита может быть уменьшен на объем капитальных расходов, финансирование которых предусмотрено решением о бюджете муниципального образования за счет собственных доходов.

Предоставление бюджетного кредита оформляется соглашением между финансовым органом субъекта Федерации (муниципального района) и местной администрацией муниципального образования – получателя бюджетного кредита.

Требования к содержанию соглашения о предоставлении бюджетного кредита, отвечающие задачам рационального использования бюджетных средств, укрепления финансовой дисциплины и возвратности кредита, устанавливаются финансовым органом субъекта Федерации (муниципального района).

В рамках соглашения о предоставлении бюджетного кредита должны быть предусмотрены график погашения бюджетного кредита и возможность безакцептного списания задолженности по кредиту.

После подписания соглашения о предоставлении бюджетного кредита администрация муниципального образования обязана заключить и представить в финансовый орган субъекта Федерации (муниципального района) дополнительные соглашения, которыми предусматривается право финансового органа субъекта Федерации (муниципального района) на беспспорное списание денежных средств со счета местного бюджета в случае несвоевременного возврата бюджетного кредита, включая начисленные проценты за пользование бюджетным кредитом.

В случае кассового обслуживания исполнения местного бюджета территориальным отделением Федерального казначейства такое дополнительное соглашение на безакцептное списание заключается с отделением Федерального казначейства.

В случае частичного кассового обслуживания исполнения местного бюджета территориальным отделением Федерального казначейства дополнительное соглашение на безакцептное списание заключается с кредитной организацией.

Финансовый орган, выдавший бюджетный кредит, должен вести учет полноты и своевременности возврата в бюджет субъекта Федерации (муниципального района) бюджетных кредитов. С этой целью финансовый орган субъекта Федерации (муниципального района) осуществляет ведение реестра предоставленных бюджетам муниципальных образований бюджетных кредитов по форме, утверждаемой высшим органом исполнительной власти субъекта Федерации (администрацией района).

Возврат бюджетного кредита осуществляется местным бюджетом в порядке и сроки, установленные соглашением о предоставлении бюджетного кредита.

Если бюджетный кредит не возвращен в срок, установленный соглашением о предоставлении бюджетного кредита, финансовый орган принимает следующие меры, предусмотримые положением о порядке выделения бюджетных кредитов:

а) обеспечивает списание средств со счета бюджета соответствующего муниципального образования, включая начисленные проценты за пользование бюджетным кредитом, штрафы и пени, за счет доходов от уплаты федеральных и региональных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, подлежащих зачислению в местные бюджеты в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

б) погашает сумму задолженности соответствующего муниципального образования по бюджетному кредиту за счет межбюджетных трансфертов, подлежащих перечислению в его бюджет (за исключением субвенций из регионального фонда компенсаций);

в) приостанавливает предоставление межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций из регионального фонда компенсаций).

В случае невозможности погашения бюджетного кредита в установленный соглашением о предоставлении бюджетного кредита срок местная администрация соответствующего муниципального образования должна до окончания срока погашения бюджетного кредита направить мотивированное обращение в адрес финансового органа субъекта Федерации (муниципального района) о реструктуризации долгового обязательства муниципального образования.

Реструктуризация долгового обязательства муниципального образования может осуществляться в пределах одного финансового года, начиная со дня предоставления бюджетного кредита муниципальному образованию.

Реструктуризация долгового обязательства оформляется дополнительным соглашением между финансовым органом субъекта Федерации и местной администрацией к ранее заключенному соглашению о предоставлении бюджетного кредита.

Литература

Основная

1. Министерство финансов Российской Федерации. Методика и расчеты распределения дотаций бюджетам субъектов Российской Федерации на поддержку мер по обеспечению сбалансированности бюджетов субъектов Российской Федерации.
2. Реформирование межбюджетных отношений/под ред. А.М. Лаврова. М.: Едиториал УРСС, 2004.
3. Финансовая помощь местным бюджетам: региональное законодательство/под ред. В.В. Климанова. М.: Едиториал УРСС, 2004.
4. Финансовые аспекты взаимодействия органов государственной власти и местного самоуправления/под ред. В.В. Климанова. М.: КомКнига, 2005.
5. *Христенко В.Б.* Межбюджетные отношения и управление региональными финансами: опыт, проблемы, перспективы. М.: Дело, 2002.

Дополнительная

1. *Баранчиков В.Л.* Правовые проблемы становления и развития местного самоуправления в Российской Федерации. Монография. М.: ТК «Велби»; Проспект, 2005.
2. *Брайчева Т.В.* Государственные финансы. СПб.: Питер, 2001.
3. Бюджеты муниципальных образований Санкт-Петербурга в условиях реформы местного самоуправления/под ред. Н.Г. Ивановой. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2005.
4. *Выдрин И.В.* Муниципальное право России: учебник. М.: Норма, 2005.
5. Государственные и муниципальные финансы: учебник/под общ. ред. И.Д. Мацкуляка. М.: Изд-во РАГС, 2004.
6. Государственные и муниципальные финансы: учеб, пособие /под ред. Г.Б. Поляка. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.
7. *Лавров А.М.* Бюджетная реформа в России: от управления затратами к управлению результатами. М.: КомКнига, 2005.
8. Международный опыт в области управления общественными финансами на субнациональном уровне/под ред. А.М. Лаврова. М.: Ленанд, 2006.
9. Принципы управления общественными финансами на субнациональном уровне. Сборник докладов/под ред. А.М. Лаврова. М.: КомКнига, 2005.
10. Программы реформирования региональных финансов/сост. В.В. Климанов. М.: КомКнига, 2005.
11. Финансово-кредитный энциклопедический словарь/под ред. А.Г. Грязновой. М.: Финансы и статистика, 2002.
12. *Obstfeld M., Peri G.* Regional Nonadjustment and Fiscal Policy: Lessons for EMU. 1998.
13. *Paying for Cities. The Search for Sustainable Municipal Revenues, Institute for Public Economics. Western Studies in Economic Policy. 2003, № 9.*

Интернет-ресурсы

www.minfin.ru

Нормативные правовые документы

1. Конституция Российской Федерации.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.
4. Федеральный закон от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации».
5. Федеральный закон от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации».
6. Федеральный закон от 4 июля 2003 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон “Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации”».
7. Федеральный закон от 20 августа 2004 г. № 120-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений».
8. Федеральный закон от 22 августа 2004 г. № 122-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием федеральных законов «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон “Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации” и “Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации”».
9. Федеральный закон от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах».
10. Федеральный закон от 27 декабря 2005 г. № 198-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации, Федеральный закон “О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений” и Федеральный закон “Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации”».
11. Федеральный закон от 29 декабря 2004 г. № 199-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации в связи с расширением полномочий органов государственной власти субъектов Российской Федерации по предметам совместного ведения Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, а также с расширением перечня вопросов местного значения муниципальных образований».
12. Федеральный закон от 12 октября 2005 г. № 129-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в статьи 83 и 85 Федерального закона “Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации”, Федеральный закон “О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений” и в статью 7 Федерального закона “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах”».

13. Федеральный закон от 15 августа 1996 г. № 115-ФЗ «О бюджетной классификации Российской Федерации».

14. Федеральный закон от 21 декабря 2001 г. № 78-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества».

15. Распоряжение Правительства РФ от 3 апреля 2006 г. № 467-р «О Концепции повышения эффективности межбюджетных отношений и качества управления государственными и муниципальными финансами в Российской Федерации в 2006–2008 годах и плане мероприятий по ее реализации».

16. Постановление Правительства Российской Федерации от 15 августа 2001 г. № 584 «О программе развития бюджетного федерализма в Российской Федерации на период до 2005 года».

17. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27 апреля 2006 г. № 67н «О порядке представления реестров расходных обязательств субъектов Российской Федерации и сводов реестров расходных обязательств муниципальных образований, входящих в состав субъекта Российской Федерации».

18. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 21 декабря 2005 г. № 152н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации в Российской Федерации».

Глава 2

Современная налоговая политика

Разгулин С. В., Минфин России

2.1. Цели налоговой политики и принципы налогообложения

В данном разделе раскрываются действия государства в сфере налогообложения, которые на современном этапе социально-экономического развития Российской Федерации направлены на достижение следующих целей:

- отказ от увеличения номинального налогового бремени при условии поддержания сбалансированности бюджетной системы;
- повышение эффективности и нейтральности налоговой системы.

Применительно к рассматриваемой теме – «Современная налоговая политика» – проанализированы текущее состояние налогового законодательства и изменения, осуществляемые для реализации названных целей. Результаты налоговой политики проиллюстрированы статистическими данными о налоговых поступлениях.

Формой реализации налоговой политики является прежде всего закон. Российское законодательство о налогах и сборах имеет кодифицированную форму.

В соответствии с Конституцией Российской Федерации общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации находятся в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов. Однако их установление проводится федеральным законом (ч. 3 ст. 75 Конституции Российской Федерации). Таким федеральным законом является Налоговый кодекс Российской Федерации.

Установление федеральным законом общих принципов налогообложения относится к основным гарантиям, обеспечивающим реализацию и соблюдение в Российской Федерации основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма¹.

Система принципов налогообложения может быть представлена следующим образом.

1. Исчерпывающий перечень налогов и сборов, взимаемых на территории Российской Федерации. Реализация этого принципа обеспечивает единство экономического пространства и недопустимость создания на территории Российской Федерации препятствий для свободного перемещения товаров (работ, услуг) и финансовых средств.

Трехуровневый характер действующих налогов и сборов, закрепленный в ст. 13–15 НК РФ, определяется территориальным устройством Российской Федерации (отношения «власть – власть»).

Обратная сторона налогового федерализма состоит в закреплении доходного источника за конкретным уровнем бюджетной системы и в распределении компетенции органов власти в сфере налогообложения. При этом сам состав налогов не относится к числу конституционных вопросов. Целесообразность установления конкретных налогов является предметом законодательного регулирования.

Система налогов Российской Федерации состоит из 14 налогов и сборов и 4 специальных налоговых режимов² (табл. 2.1).

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П по делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

² Федеральный закон от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах».

Согласно п. 5 ст. 3 НК РФ ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено Кодексом.

В сложившейся ситуации возникновение проблем, связанных с возложением обязанности уплачивать обязательные платежи, не установленные Налоговым кодексом РФ, вероятно только при отграничении налогов от платежей, не являющихся по своей юридической природе налоговыми платежами, а представляющих собой, например, оплату работ (услуг), выполненных публичными институтами, или штрафные санкции.

2. Единство системы налогов. Этот принцип заключается в том, что налоги субъектов Федерации, местные налоги устанавливаются, изменяются или отменяются соответственно законами субъектов Федерации о налогах и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах в соответствии с Кодексом. Только такие региональные и местные налоги, как указано в решениях Конституционного Суда Российской Федерации от 30 января 2001 г. и от 10 апреля 2002 г. № 104-0, могут считаться законно установленными.

Таблица 2.1

Система налогов Российской Федерации

Федеральные налоги	Региональные налоги	Местные налоги	Специальные налоговые режимы
Налог на добавленную стоимость (гл. 21 НК РФ)	Налог на имущество организаций (гл. 30 НК РФ)	Земельный налог (гл. 31 НК РФ)	Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (гл. 26.1 НК РФ)
Акцизы (гл. 22 НК РФ)	Налог на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ)	Налог на имущество физических лиц (Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц»)	Упрощенная система налогообложения (гл. 26.2 НК РФ)
Налог на доходы физических лиц (гл. 23 НК РФ)	Транспортный налог (гл. 28 НК РФ)		Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26.3 НК РФ)
Единый социальный налог (гл. 24 НК РФ)			
Налог на прибыль организаций (гл. 25 НК РФ)			
Налог на добычу полезных ископаемых (гл. 26 НК РФ)			
Водный налог (гл. 25.2 НК РФ)			
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов (гл. 25.1 НК РФ)			
Государственная пошлина (гл. 25.3 НК РФ)			

Значение этого принципа состоит в недопущении излишнего обременения налогоплательщиков обязанностями по уплате налогов, устанавливаемыми законодательными актами субъектов Федерации и органами местного самоуправления (ч. 1 ст. 8, ч. 1 ст. 19, ч. 1 ст. 74 Конституции Российской Федерации).

Уровень правовой защищенности налогоплательщика должен быть одинаковым независимо от того, каким является налог – федеральным, региональным или местным³.

³ Определение Конституционного Суда РФ от 23 июня 2000 г. № 182-0 по жалобе общества с ограниченной ответственностью «Волгаойлсервис» на нарушение конституционных прав и свобод Законом Чувашской Республики «О налоге с продаж» по порядку введения его в действие.

При рассмотрении данного принципа необходимо обратить внимание на потенциальные риски, способные оказать непосредственное влияние на полноту поступлений налоговых доходов в бюджетную систему.

Во-первых, в случае несоответствия Конституции Российской Федерации федерального закона автоматически не соответствующими Конституции признаются воспроизводящие его положения законодательные акты субъектов Федерации и органов местного самоуправления. Так произошло с налогом с продаж.

Вторым риском является недостаточная степень регулирования на федеральном уровне, влекущая невозможность выполнения установленных требований общего характера. В частности, Законом Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в качестве элементов налогообложения по налогу на рекламу был установлен объект налогообложения (стоимость услуг по рекламе) и максимальный размер налоговой ставки (не более 5 % стоимости услуг). Порядок исчисления, порядок уплаты, в том числе при наличии у организации обособленных подразделений, сроки уплаты, налоговый период определены не были.

Отсутствие должного регулирования приводило к возникновению ситуаций, когда организация, зарегистрированная в одном муниципальном образовании, но заказывающая услуги в другом муниципальном образовании, могла дважды уплачивать налог на рекламу, поскольку в первом случае порядок уплаты налога предусматривал его уплату налогоплательщиком – заказчиком услуги (рекламодателем), а во втором случае сбор налога и перечисление его в бюджет были возложены на рекламные фирмы, выставяющие заказчику счет на оплату рекламы и налога. Причем оба нормативных акта не противоречили друг другу, они были приняты по вопросам, отнесенным федеральным законодателем к компетенции местных органов власти.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 21 марта 1997 г., недопустимо введение региональных налогов, которые позволяют формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на плательщиков других регионов. Неурегулированность федеральным законом вопросов налоговой юрисдикции не исключает неоднократное налогообложение операций, в том числе носящих межрегиональный характер. Регламентация же налоговой юрисдикции субъектов Федерации законами самих субъектов Федерации может приводить к нарушению прав и интересов других субъектов Федерации.

Во всех названных ситуациях требует решения вопрос об ответственности федерального бюджета при недопоступлении налогов в региональные и местные бюджеты в случае признания актов не соответствующими Конституции Российской Федерации.

3. Установить налог или сбор можно только законом и только путем прямого перечисления в законе существенных элементов налогового обязательства⁴.

Статья 17 НК РФ в качестве общих условий установления налогов признает определение налогоплательщиков и элементов налогообложения – объекта налогообложения, налоговой базы, налогового периода, налоговой ставки, порядка исчисления налога, порядка и сроков уплаты налога.

Порядок установления федеральных, региональных и местных налогов регламентируется ст. 12 НК РФ.

Следует различать установление налога и введение его в действие. Все элементы по федеральным налогам устанавливаются Налоговым кодексом. Определенным исключением

⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. по делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы.

является право субъектов Федерации установить пониженные размеры налоговой ставки по налогу на прибыль организаций. В этой связи следует обратить внимание на содержащийся в гл. 25 НК бюджетный механизм перераспределения налога между бюджетами, что свидетельствует о смешении предметов регулирования между налоговым и бюджетным законодательством. Изменение в Налоговом кодексе РФ ставок налога на прибыль, а точнее, ее распределения по уровням бюджетов, значительно осложняет исполнение обязанности по уплате налога налогоплательщиками и затрудняет налоговое администрирование⁵.

По региональным и местным налогам в Налоговом кодексе устанавливаются все элементы налогообложения, за исключением налоговых ставок, порядка и сроков уплаты. Причем установление налоговых ставок, порядка и сроков уплаты должно производиться законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации, представительными органами муниципальных образований в порядке и пределах, установленных Налоговым кодексом.

4. Ограничение Налоговым кодексом пределов налоговых ставок по региональным и местным налогам. Независимо от того, каким является налог – федеральным, региональным или местным, федеральный законодатель обязан при его установлении определить максимальную налоговую ставку⁶.

В законодательстве о налогах и сборах данный принцип реализован непоследовательно. Предусмотренный Налоговым кодексом РФ механизм установления ставок по региональным налогам допускает 25-кратное отклонение размера налоговых ставок, действующих в субъектах Федерации. Например, размеры ставок по транспортному налогу, закрепленные гл. 28 НК РФ, могут быть увеличены (уменьшены) законом субъекта Федерации, но не более чем в 5 раз. Такой порядок может рассматриваться как не в полной мере согласующийся с требованиями, предъявляемыми к установлению федеральным законом существенных элементов налогообложения. Кроме того, возникает вопрос о возможности установления различных уровней ставок в этих пределах, определяемых в зависимости от показателей, разработанных соответствующими представительными органами власти.

Закон Российской Федерации «О плате за землю» содержал коэффициенты увеличения средней ставки земельного налога за счет различных показателей. Закон Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц» (местный налог, установленный законом Российской Федерации) предусматривает, что представительные органы местного самоуправления могут определять дифференциацию ставок налога на строения, помещения, сооружения в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, типа использования и по иным критериям.

Сумма единого налога (согласно Налоговому кодексу, это специальный налоговый режим, элементы налогообложения которого определяются в порядке, предусмотренном Кодексом) рассчитывается с учетом ставки, значения базовой доходности, числа физических показателей, влияющих на результаты предпринимательской деятельности, а также повышающих (понижающих) коэффициентов базовой доходности, которые определяются в зависимости от типа населенного пункта, в котором осуществляется предпринимательская деятельность, места осуществления предпринимательской деятельности внутри населенного пункта (центр, окраина, транспортная развязка и др.) и т. д.

⁵ С 2005 г. налог на прибыль зачисляется в федеральный бюджет по ставке 6,5 %, а в бюджеты регионов – по ставке 17,5 %. В 2004 г. в федеральный бюджет налог уплачивался по ставке 5 %, в региональный – 17 %, в местный – 2 %.

⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 10 апреля 2002 г. № 104-0 по жалобе гражданина Борисова Александра Борисовича на нарушение его конституционных прав положениями статей 2, 3 и 6 Закона Российской Федерации «О дорожных фондах в Российской Федерации» и статьи 1 Закона Псковской области «О ставках налога с владельцев транспортных средств на 2001 год».

Сложившаяся практика содержит примеры установления конкретных размеров ставок, в том числе для отдельных категорий налогоплательщиков или в отношении отдельных видов имущества.

Представляется, что следует четко закрепить право органов представительной власти субъектов Федерации и представительных органов муниципальных образований устанавливать конкретные размеры ставок по региональным и местным налогам, значительно сократить диапазон их возможного колебания.

В отношении к такому элементу налогообложения, как порядок уплаты налога, Налоговый кодекс допускает установление законами субъектов Федерации, нормативными правовыми актами муниципальных образований нормы об освобождении от уплаты авансовых платежей соответственно по региональному или местному налогу. Кроме того, возможно сокращение количества отчетных периодов или их неустановление.

В отношении налоговых льгот Налоговый кодекс РФ закрепляет следующий подход: льготы по налогам могут устанавливаться только в случае, если глава Кодекса о соответствующем налоге допускает их установление.

С другой стороны, п. 3 ст. 56 НК РФ предусматривает, что по региональным налогам льготы могут устанавливаться как непосредственно Кодексом, так и законами субъектов Федерации о налогах.

Иными словами, из ст. 12 и 56 НК РФ нельзя сделать определенный вывод о том, вправе ли субъект Федерации предоставить налоговые льготы по региональному налогу – налогу на игорный бизнес, если действующей гл. 29 «Налог на игорный бизнес» Кодекса такая возможность не закреплена.

Установление льготы по определенному виду налога (федеральному, региональному, местному) относится к компетенции органа власти соответствующего уровня. Но при установлении регионального или местного налога необходимо учитывать возможное закрепление льгот в акте законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, носящих в таком случае обязательный характер для представительных органов власти субъекта Федерации или муниципального образования⁷.

На основании ст. 18 НК РФ в рамках специальных налоговых режимов допускается установление особого порядка определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов. В то же время, согласно ст. 12 НК РФ, в рамках специальных налоговых режимов возможно установление федеральных налогов, не указанных в перечне федеральных налогов.

С 2006 г. полномочия по переводу налогоплательщиков на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) переданы местным органам власти – представительным органам муниципальных районов, городских округов. Для городов Москвы и Санкт-Петербурга ЕНВД будет устанавливаться законами соответственно Москвы и Санкт-Петербурга.

Формулировка об установлении федеральных налогов в рамках специальных налоговых режимов создает по меньшей мере неопределенность в отношении ЕНВД, который устанавливается решениями представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга.

С 2006 г. организация и индивидуальный предприниматель признают налогоплательщиками ЕНВД только в случае, если ими осуществляется деятельность на территории

⁷ К компетенции Российской Федерации относится заключение международных договоров, в том числе договоров об избежании двойного налогообложения, которыми также могут предусматриваться налоговые льготы по различным видам налогов (ст. 71 Конституции РФ, ст. 7 НК РФ).

того муниципального района, городского округа, города федерального значения (Москвы и Санкт-Петербурга), где принят нормативный правовой акт о введении единого налога в отношении соответствующего вида деятельности. Это значит, что в отдельных городах или районах одного региона будут свои особенности применения ЕНВД.

Местные органы власти могут устанавливать виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, в пределах перечня, установленного Налоговым кодексом РФ. Они же определяют значения корректирующего коэффициента K_2 , учитывающего совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности.

Потенциальным риском здесь выступает нарушение порядка определения элементов налогообложения.

Статус регионального налога означает обязательность его уплаты на территории только того субъекта, где принятым в соответствии с Налоговым кодексом РФ законом субъекта Федерации он введен в действие. Такой же принцип действует в отношении местных налогов.

Местные налоги – земельный налог и налог на имущество физических лиц – устанавливаются Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов. Местные налоги в Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются Налоговым кодексом РФ и законами указанных субъектов Федерации.

Региональные налоги вводятся в действие законами субъектов Федерации. Изменяется порядок ввода в действие местных налогов.

В соответствии с федеральным законодательством налог на имущество физических лиц, земельный налог взимались на всей территории Российской Федерации, а местные органы власти только определяли особенности их взимания. Налоговый кодекс РФ устанавливает, что местные налоги на конкретных территориях вводятся нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. Если такие акты не будут приняты, налог на соответствующей территории взиматься не будет. Данный порядок в полном объеме начал действовать в отношении земельного налога с 2006 г. Это связано с необходимостью формирования муниципальных образований на основе требований Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации».

Отнесение большинства имущественных налогов к региональным и местным налогам повысит заинтересованность в проведении учета соответствующих объектов налогообложения.

Потенциальным риском здесь выступает вероятное отсутствие в законодательстве о налогах и сборах субъекта Федерации или муниципального образования четкого указания о введении налога – непринятие соответствующего закона или несвоевременное его принятие.

В соответствии со ст. 5 НК РФ законодательные акты о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Законодательные акты, вводящие налоги и/или сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования (принцип **стабильности условий хозяйствования**). Если закон о новом налоге не опубликован 30 ноября 2007 г., то в 2008 г. никакие новые налоги взиматься не могут.

Главы части второй Налогового кодекса РФ, посвященные региональным и местным налогам и сборам, не относятся к актам, устанавливающим налог, поскольку ими, согласно ст. 12 НК РФ, не определяются все элементы налогообложения. Актами, устанавливающими региональные и местные налоги, будут являться соответственно акты законодательства о

налогах и сборах субъектов Федерации и акты представительных органов муниципального образования.

Статья 5 НК РФ не содержит правил вступления в силу федеральных законов, вносящих в Кодекс дополнения в части определения элементов налогообложения по региональным и местным налогам. Этой статьей не определен порядок вступления в силу актов законодательства о специальных налоговых режимах, что может вызвать нарушения прав налогоплательщиков, так как на федеральном уровне срок вступления в силу отдельных специальных налоговых режимов не установлен.

Следовательно, при введении в действие таких актов должно быть выдержано только правило о реальном ознакомлении всех хозяйствующих субъектов о содержании закона и соблюдении некоторого разумного срока, по истечении которого закон, устанавливающий обязанность платить налоги, вводится в действие.

Таким образом, для определения видов предпринимательской деятельности, расчета величины базовой доходности необходимо принятие решения муниципального образования о едином налоге. Применение в этой части специального налогового режима невозможно без необходимого регулирования на уровне муниципального образования. Возникает коллизия федеральных и местных норм, поскольку положениями федерального закона, вступившего в силу, может быть предусмотрен более благоприятный для налогоплательщиков режим налогообложения, в частности расширены значения корректирующего коэффициента. В таком случае налогоплательщики будут иметь право на перерасчет и возврат налога, оказавшегося излишне уплаченным вследствие применения значения коэффициента, установленного нормативным правовым актом муниципального образования, принятого на основе ранее действующих положений федерального закона.

Но не может быть придана обратная сила положениям, которые приводят к возникновению налогового обязательства либо к повышению его размера. Например, ставка налога, повышенная федеральным законом, непосредственное применение которого невозможно без наличия соответствующего закона субъекта, будет применяться только с даты, указанной в принятом субъектом Федерации законе, введенном в действие с учетом запрета придавать обратную силу актам, ухудшающим положение налогоплательщиков.

Существующие проблемы, относящиеся к разграничению полномочий органов власти, вызванные игнорированием законодателем конституционных принципов налогообложения, должны быть в кратчайший срок устранены.

2.2. Основные итоги налоговой реформы

К настоящему времени формирование основ российской налоговой системы в целом завершено. Основные меры по совершенствованию налоговой системы, направленные на ее упрощение, повышение справедливости и экономической обоснованности взимаемых налогов и сборов, а также на снижение налоговой нагрузки, были осуществлены в 2001–2005 гг. Реформирование налоговой системы осуществлялось в тесной увязке с проведением бюджетной реформы и существенными изменениями в системе межбюджетных отношений.

В ходе реформы налоговая нагрузка, рассчитываемая как отношение общей суммы налоговых и иных обязательных платежей (включая таможенные платежи) к объему ВВП, при сопоставимых мировых ценах на нефть снизилась с 33,6 до 27,4 %. Несмотря на снижение налоговой нагрузки, за годы налоговой реформы удалось обеспечить стабильный рост налоговых поступлений в реальном выражении.

В табл. 2.2 представлена динамика налоговых поступлений в бюджет расширенного Правительства Российской Федерации по основным налогам в 2000–2006 гг. как в реальном выражении (в ценах 1998 г.), так и в процентном отношении к ВВП.

Таблица 2.2

Поступления основных налогов в бюджет расширенного Правительства Российской Федерации в 2000–2006 гг.⁸

⁸ 1. Налог на добавленную стоимость на товары, производимые на территории Российской Федерации и ввозимые на ее территорию. 2. Акцизы по подакцизным товарам, производимым на территории Российской Федерации и ввозимым на ее территорию, без учета акцизов на нефть. 3. Таможенные пошлины, таможенные сборы и прочие поступления от внешнеэкономической деятельности. 4. С 2001 г. ЕСН заменил существовавшие ранее взносы в государственные социальные внебюджетные фонды. 5. До 2002 г. суммарные отчисления в социальные внебюджетные фонды, с 2002 г. налоги и взносы на социальные нужды без учета ЕСН в федеральный бюджет.

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Налоговые поступления в реальном выражении, трлн руб.									
Налоговые доходы*	0,84	0,88	1,10	1,15	1,20	1,26	1,38	1,53	1,63
Налог на прибыль	0,10	0,13	0,17	0,19	0,14	0,14	0,20	0,26	0,28
НДФЛ	0,07	0,07	0,07	0,09	0,11	0,13	0,13	0,14	0,15
НДС ¹	0,16	0,17	0,19	0,23	0,24	0,24	0,24	0,28	0,25
Акцизы ²	0,07	0,06	0,07	0,09	0,08	0,09	0,06	0,05	0,04
Доходы от внешнеэкономической деятельности ³	0,04	0,05	0,10	0,12	0,10	0,12	0,20	0,32	0,38
Платежи за пользование природными ресурсами	0,02	0,03	0,03	0,05	0,10	0,11	0,13	0,18	0,20
Налог с продаж	0	0,01	0,01	0,02	0,02	0,02	0	—	—
ЕСН ⁴ в федеральный бюджет	—	—	—	—	0,11	0,10	0,10	0,05	0,05
Отчисления во внебюджетные фонды ⁵	0,21	0,20	0,22	0,23	0,13	0,14	0,14	0,17	0,19
ЕСН в Фонд социального страхования Российской Федерации	—	—	—	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
ЕСН в Федеральный фонд ОМС	—	—	—	0	0	0	0	0,01	0,01
ЕСН в территориальные фонды ОМС	—	—	—	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в РФ	—	—	—	—	0,09	0,11	0,11	0,12	0,16
Налоговые поступления, % ВВП									
Налоговые доходы*	31,9	31,4	35,7	35,7	35,6	34,6	35,3	36,9	36,9
Налог на прибыль	3,7	4,6	5,4	5,7	4,3	4,0	5,1	6,2	6,3
НДФЛ	2,7	2,4	2,4	2,9	3,3	3,4	3,4	3,3	3,5
НДС	6,0	5,9	6,2	7,2	7,0	6,7	6,3	6,8	5,7
Акцизы	2,6	2,2	2,3	2,7	2,4	2,6	1,4	1,2	1,0
Доходы от внешнеэкономической деятельности	1,4	1,8	3,1	3,7	3,0	3,4	5,0	7,8	8,7
Платежи за пользование природными ресурсами	0,8	0,9	1,1	1,4	3,1	3,0	3,4	4,3	4,5
Налог с продаж	0,03	0,40	0,47	0,50	0,46	0,43	0,04	0	0
ЕСН в федеральный бюджет	0	0	0	0	3,13	2,75	2,59	1,24	1,19
Отчисления во внебюджетные фонды	7,9	7,1	7,3	7,2	3,8	3,9	3,7	4,2	4,3
ЕСН в Фонд социального страхования РФ				0,24	0,23	0,22	0,25	0,22	0,21
ЕСН в Федеральный фонд ОМС				0,04	0,05	0,04	0,04	0,14	0,21
ЕСН в территориальные фонды ОМС				0,59	0,71	0,66	0,62	0,38	0,37
Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в РФ					2,76	2,94	2,80	2,88	3,51

* до 2005 г. данные включают доходы целевых бюджетных фондов.

Как следует из представленных данных, для всего периода 1998–2006 гг. характерен рост налоговых поступлений в бюджет расширенного Правительства Российской Федерации в реальном выражении: годовой прирост данной величины составлял от 4,3 (2003 г.) до 25,1 % (по итогам 2000 г.). Если же рассматривать период после реализации основных изменений налогового законодательства, то максимальный прирост налоговых доходов в реальном выражении наблюдался по итогам 2005 г. – 11,1 %. Сходная динамика наблюдалась в отношении доли налоговых доходов в ВВП, которая к 2005 г. достигла максимальной величины за рассматриваемый период (36,9 % ВВП). В 2006 г. доля налоговых доходов осталась на прежнем уровне – 36,9 % ВВП. При этом заметный рост налоговых поступлений наблюдался в 2000 г., что преимущественно было обусловлено значительным ростом поступлений по налогу на прибыль, НДС и вывозным таможенными пошлинами.

В числе основных факторов роста налоговых доходов бюджетной системы можно назвать благоприятную конъюнктуру на товары российского экспорта (в первую очередь нефть, газ и металлы), расширение налоговой базы по многим налогам, обусловленное ростом российской экономики; улучшение налогового администрирования, а также частичное сокращение величины налоговой задолженности. Кроме того, достаточно важным фак-

тором роста налоговых доходов бюджетной системы являлась положительная динамика поступлений единого социального налога, который с

2001 г. заменил существовавшие на тот момент различные платежи в государственные социальные внебюджетные фонды. На динамике налоговых поступлений положительно сказалось и то, что в период до 2004 г. был отменен ряд налогов и сборов. В частности, были отменены налог с продаж, налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (до 2001 г. налог взимался по ставке 1,5 % с оборота предприятий), налог на приобретение автотранспортных средств, налог на реализацию горюче-смазочных материалов. Также были проведены сначала снижение, а потом полная отмена налога на пользователей автодорог и владельцев автотранспортных средств.

Динамика поступлений отдельных налогов в значительной степени различалась. Так, наибольшей волатильностью в реальном выражении и в процентах ВВП характеризовались поступления налога на прибыль организаций. Из табл. 2.1 видно, что до 2001 г. поступления данного налога росли, причиной чему стал рост сальдированного финансового результата деятельности предприятий в экономике, улучшение платежей и расчетов в экономике, а также введение в 2001 г. 5-процентного муниципального налога на прибыль для компенсации отмены налога на содержание ЖКХ. Однако по итогам

2002 г. было зафиксировано значительное сокращение поступлений по налогу на прибыль организаций, составившее около 22 % для величин в реальном выражении или 1,4 процентных пункта по отношению к ВВП. В 2003 г. в реальном выражении поступления по налогу несколько выросли, тогда как в процентном отношении к ВВП еще более снизились – с 4,3 до 4,0 %.

Основными факторами падения поступлений налога на прибыль в 2002 г. стали вступление в действие новых положений Налогового кодекса, относящихся к данному налогу, в частности изменение структуры и объема затрат (в сторону увеличения), принимаемых к вычету при определении налоговой базы; снижение налоговой ставки с 35 до 24 %; применение переходного положения, связанного с определением налоговой базы по методу начисления; изменение начисления амортизации, а также общее снижение чистого финансового результата деятельности предприятий. При этом, по оценкам Минфина России, в 2003 г. около 0,12 % ВВП от суммарного сокращения поступлений было обусловлено именно фактом налоговых изменений в части определения базы по налогу на прибыль.

Лишь в 2004 г. тенденция снижения налоговых поступлений была прервана: поступления выросли на 48 % в реальном выражении или на 1,1 процентных пункта по отношению к ВВП и продолжили рост в 2005 и 2006 гг. Основным фактором роста поступлений по итогам 2004 г. стало сохранение благоприятной макроэкономической конъюнктуры, в частности благодаря экономическому росту и повышению мировых цен на нефть. На этом фоне наблюдалось значительное расширение базы налогообложения. Если в 2003 г. величина чистого сальдированного результата предприятий и организаций снизилась на 12 %, то в 2004 г. она продемонстрировала рост на 50 %, а в 2005 г. и первые 10 месяцев 2006 г. – соответственно на 35 и 26 %. Кроме того, рост поступлений в 2004 г. частично был обусловлен прекращением действия ряда льгот по налогу на прибыль, полученных до реформы налога в 2002 г., тогда как рост поступлений в 2005 г. отчасти стал следствием перечисления в бюджет в первом квартале 2005 г. платежа, связанного с погашением налоговой задолженности НК «ЮКОС».

Поступления налога на доходы физических лиц (подходный налог) в реальном выражении оставались стабильными вплоть до 2001 г. Однако с 2002 г. начался рост поступлений данного налога в реальном выражении, который сохранялся на протяжении всего последующего периода. Вместе с тем в процентном отношении к ВВП рост наблюдался лишь до 2004 г. включительно, после чего последовало некоторое снижение доли поступлений в ВВП. Лишь по итогам 2006 г. поступления данного налога в процентном отношении к ВВП

вновь выросли и составили 3,5 %. Рассматривать динамику поступлений данного налога необходимо с учетом того, что в 2001 г. была проведена его реформа, в результате которой была введена плоская шкала налогообложения со ставкой налога 13 %. Так, можно заметить, что уже по итогам 2001 г. был зафиксирован рост налоговых поступлений.

Одним из факторов роста является то, что до реформирования налог уплачивался по ставке 12 %, поэтому ее увеличение на 1 процентный пункт при предположении о неизменности налоговой базы или ее расширении привело к заметному росту поступлений (по различным оценкам, приблизительно на 0,1 % ВВП) даже несмотря на снижение предельной ставки налога для той части населения, которая платила налог по более высокой ставке (снижение поступлений приблизительно на 0,05 % ВВП). Кроме того, около 0,2 % ВВП роста поступлений подоходного налога были обусловлены расширением налоговой базы. Последующий рост был обусловлен общим ростом доходов населения вследствие роста экономики, а также их частичной легализации.

До 2003 г. включительно налоговые поступления от акцизов как в реальном выражении, так и по отношению к ВВП заметно колебались. Однако в целом поступления росли, достигнув в 2001 г. максимальных значений за весь рассматриваемый период. Далее, начиная с 2002 г., последовало заметное снижение. Первоначальный рост поступлений в 2001–2003 гг. объяснялся введением акцизов на дизельное топливо и моторные масла, увеличением ставок на алкогольную продукцию, бензин (более чем в 3 раза)⁹, а также акцизов на природный газ, рост мировых цен на который вызывал соответствующий рост акцизов. Слом тенденции к росту акцизов, зафиксированный в 2004 г. и положивший начало сокращению их реальной величины и доли в ВВП, в значительной степени был обусловлен отменой с 1 января 2004 г. акциза на природный газ, поступления по которому в 2003 г. составляли около 45 % общих доходов бюджетной системы по акцизам.

Также важной статьёй доходов бюджетной системы Российской Федерации являются платежи за пользование природными ресурсами, значительную часть которых составляют поступления налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Если до 2001 г. поступления оставались относительно незначительными, то с 2002 г. они стали устойчиво расти вследствие роста мировых цен на энергоносители и объемов добычи в России. Поскольку ставка НДПИ была непосредственным образом связана с уровнем мировой цены на нефть, значительное улучшение мировой конъюнктуры рынка энергоносителей автоматически сказывалось на уровне налоговых поступлений по данному налогу и, как следствие, на суммарные поступления платежей за пользование природными ресурсами.

Сходная динамика наблюдалась и в отношении доходов от внешнеэкономической деятельности, которые на протяжении большей части рассматриваемого периода росли, с одной стороны, вследствие роста российской экономики и внешнеэкономической активности, а с другой – вследствие включения экспортных пошлин на нефть, которые с 2002 г. начали рассчитываться, исходя из результатов мониторинга мировой цены на нефть.

Динамика отчислений в социальные внебюджетные фонды в 1998–2001 гг. оставалась стабильной, в то время как с 2001 г. произошли заметные изменения, что объяснялось в основном изменениями в законодательстве, введенными в 2001 г. Рассматривая период 2002–2006 гг., необходимо отметить, что в 2003 г. без учета ЕСН, перечисляемого в федеральный бюджет, наблюдался рост отчислений по отношению к ВВП, тогда как в 2004–2005 гг. последовало их снижение. В 2006 г. поступления во внебюджетные фонды заметно выросли и по отношению к ВВП составили 4,3 %. В то же время с 2002 г. наблюдалось общее снижение отчислений на социальные нужды.

⁹ Столь значительное увеличение ставки акциза на бензин было призвано компенсировать отмену налога на реализацию горюче-смазочных материалов и снижение ставки налога на пользователей автомобильных дорог.

Если рассмотреть структуру отчислений во внебюджетные фонды, то в 2001–2004 гг. их доли в ВВП оставались стабильными, в то время как по итогам 2005–2006 гг. было зафиксировано заметное снижение поступлений в фонд социального страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования. Основной причиной столь заметного падения является снижение пропорций распределения средств от ЕСН в пользу данных внебюджетных фондов. Например, если в 2001 г. в Фонд социального страхования направлялось 4,0 % ставки ЕСН (при налоговой базе до 100 000 руб.), то в 2005 г. ее размер был пересмотрен в сторону понижения (до 3,2 %). Соответствующие показатели в 2001 и 2005 гг. для отчислений в территориальные фонды обязательного медицинского страхования составляли 3,4 и 2 %. Напротив, рост доли отчислений в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в 2005 г. с 0,2 до 0,8 % способствовал росту поступлений в данный фонд по отношению к ВВП в 2005–2006 гг. Наконец, поступления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование на протяжении 2002–2005 гг. относительно ВВП оставались стабильными – на уровне 2,7–2,9 % ВВП и лишь по итогам 2006 г. выросли до 3,51 % ВВП.

Существенный вес в налоговых доходах имеют поступления налога на добавленную стоимость. Если в реальном выражении вплоть до 2005 г. преобладала тенденция к их росту, то в долях ВВП они росли лишь до 2001 г., после чего последовал трехлетний спад этих поступлений по отношению к размеру российской экономики. Заметное улучшение наблюдалось лишь по итогам 2005 г., после чего в 2006 г. поступления вновь заметно сократились.

Динамика поступлений налога на добавленную стоимость в бюджетную систему Российской Федерации в 2004–2006 гг. носила противоречивый характер (табл. 2.3). Так, в 2004 г. зафиксировано сокращение поступлений от НДС на 0,33 процентных пункта ВВП по сравнению с показателями 2003 г. По итогам 2005 г. поступления НДС выросли до 6,82 % ВВП, что на 0,52 процентных пункта ВВП превышает значение аналогичного показателя за предыдущий год. При этом структура поступлений НДС в 2003–2005 гг. не претерпела каких-либо изменений: поступления НДС по внутренней реализации составили около 70 % общего объема поступлений по данному налогу, остальные 30 % приходились на уплату налога от налогообложения импортируемых товаров.

Таблица 2.3

Совокупные объемы поступлений НДС в бюджетную систему РФ в 2003–2006 гг.

	2003	2004		2005		2006	
	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП
НДС всего	6,63	1069,7	6,30	1472,2	6,82	1510,9	5,68
в том числе на товары, реализуемые на территории Российской Федерации	4,65	749,1	4,42	1025,7	4,75	924,2	3,47
НДС на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации	1,98	320,6	1,89	446,5	2,07	586,7	2,20
Импорт*	13,22	2177,17	12,83	2792,14	12,93	3633,97	13,65
ВВП, млрд руб.	13 304,7	16 966,4		21 598,0		26 621,3	

* Определение доли импорта в ВВП осуществлялось путем соотнесения значений импорта по данным таможенной статистики и пересчитанного ВВП в млрд долл. США на основании значений среднего номинального курса доллара США к рублю за соответствующий год (в 2003 г. средний номинальный курс доллара США к рублю составил 30,68 руб./долл., в 2004 г. – 27,18 руб./долл., в 2005 г. – 28,29 руб./долл., в 2006 г. – 28,81 руб./долл.).

Напротив, в 2006 г. отмечается заметное сокращение объемов поступлений НДС в бюджетную систему страны по сравнению с 2005 г. (на 1,14 % ВВП) и изменение структуры поступлений налога (доходы от НДС распределились между поступлениями от налогообложения внутренней реализации и от обложения импорта в соотношении 61 к 39 %).

Однако при расширении периода анализа поступлений НДС в бюджетную систему Российской Федерации (рис. 2.1) наблюдается заметное снижение поступлений НДС начиная с 2002 г. – с 7,1 % ВВП в 2001 г. до 5,7 % ВВП по итогам 2006 г. В связи с этим необходимо выявить факторы, оказывающие влияние на колебания доходов от НДС за рассматриваемый период.

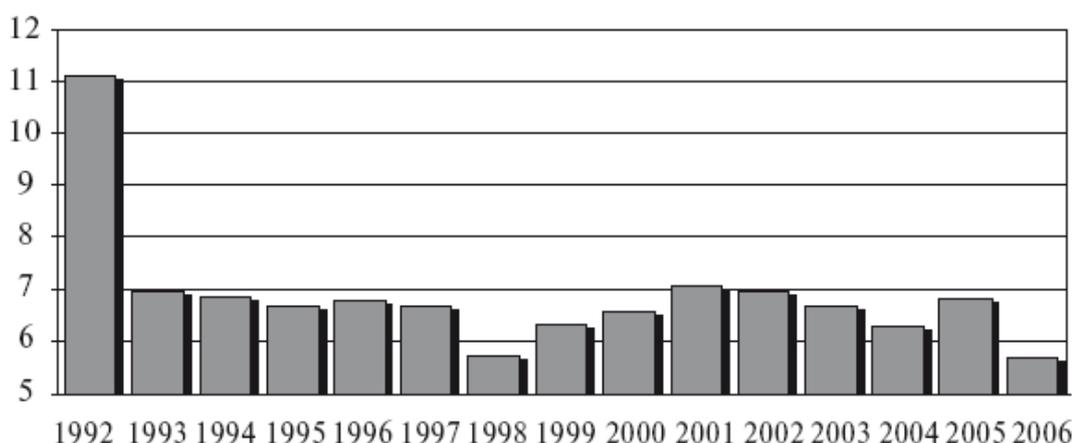


Рис. 2.1. Поступления налога на добавленную стоимость в бюджетную систему Российской Федерации в 1992–2006 гг., % ВВП

Следует отметить, что на протяжении рассматриваемого периода наблюдается поступательный рост доходов от налога на добавленную стоимость, взимаемого при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, – в среднем на 0,15 % ВВП в год, причем динамика поступлений в целом совпадает с динамикой ввоза товаров (рис. 2.2).

Из представленных данных следует, что снижение бюджетных доходов от НДС происходило за счет доходов, администрируемых Федеральной налоговой службой, т. е. поступлений НДС, взимаемого при реализации товаров на территории Российской Федерации. Так, на фоне незначительных изменений объемов поступлений НДС на товары, реализуемые на территории Российской Федерации, в 2003–2005 гг. масштабы снижения поступлений в 2006 г., составившего 1,28 % ВВП по сравнению с 2005 г., выглядят существенными. Вместе с тем при анализе динамики поступлений налога на добавленную стоимость в бюджет необходимо иметь в виду, что поступления в бюджет НДС, начисленного при импорте и при внутренней реализации, не являются отдельными друг от друга источниками доходов.

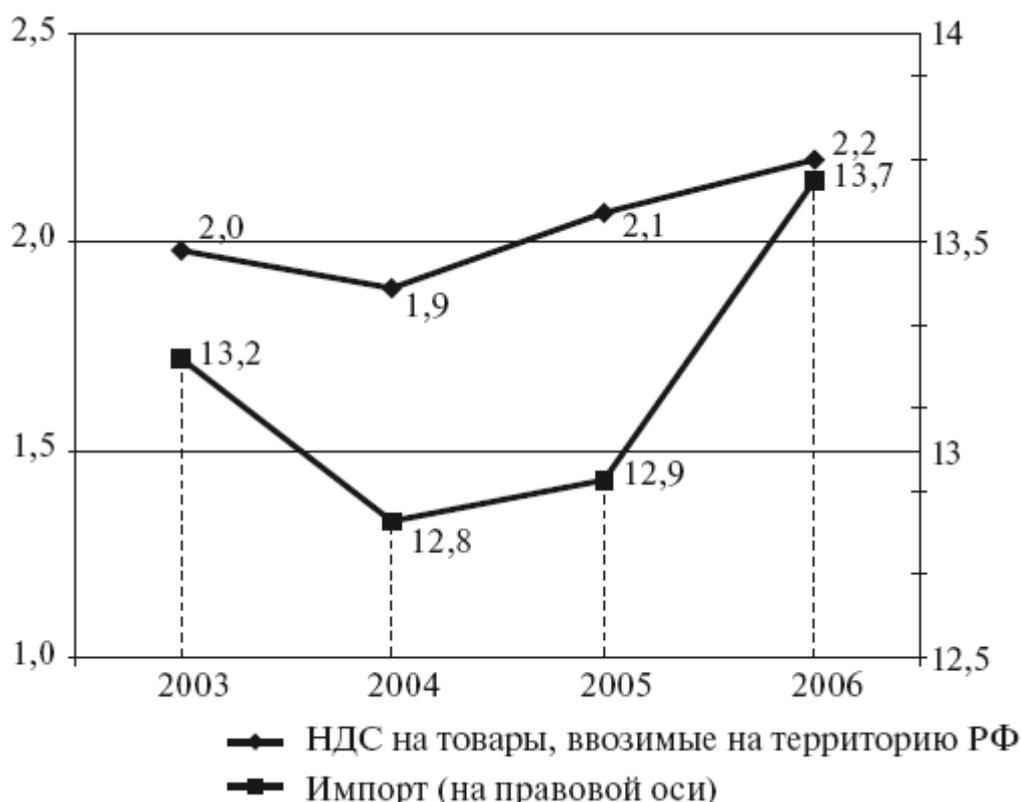


Рис. 2.2. Динамика поступлений от НДС на ввозимые товары и объемов импорта, % ВВП

Устройство налога на добавленную стоимость таково, что при сохранении на постоянном уровне объемов налогооблагаемого конечного потребления (т. е. розничной реализации товаров, работ и услуг либо объемов реализации на этапах, предшествовавших реализации товаров лицам, не являющимся налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы) рост объемов НДС, начисленного при импорте, автоматически приводит к сокращению объемов НДС, поступивших в бюджет от налогообложения реализации това-

ров (работ, услуг) внутри страны, так как суммы, уплаченные таможенным органам, подлежат вычету из налоговой базы при реализации на внутреннем рынке. Таким образом, в силу экономических особенностей устройства НДС при прочих равных условиях (сохранении на прежнем уровне темпов роста внутренних цен на налогооблагаемые товары) рост объемов доходов от налога на добавленную стоимость, администрируемого Федеральной таможенной службой, является прямой причиной сокращения объемов доходов от данного налога, администрируемого Федеральной налоговой службой.

Рассмотрим подробнее причины негативной динамики доходов от НДС, администрируемого Федеральной налоговой службой, в период 2004–2006 гг.

1. В 2004 г. основной причиной незначительного сокращения поступлений от взимания НДС (в среднем на 5 % при сопоставлении данных за 2003 и 2004 г. в абсолютном исчислении) как с внутреннего оборота, так и с импорта можно считать снижение ставки НДС с 20 до 18 %. Более того, в 2004 г. произошло сокращение импорта на величину, эквивалентную 0,4 % ВВП, по отношению к предыдущему году, что также повлияло на динамику поступлений от НДС на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации.

2. На объемы поступлений налога на добавленную стоимость в федеральный бюджет в 2005 г. большое влияние оказало поступление в январе 2005 г. НДС, доначисленного по результатам налоговых проверок НК «ЮКОС» и уплаченного в бюджет после продажи активов ОАО «Юганскнефтегаз». Общая сумма дополнительных доходов федерального бюджета от погашения налоговой задолженности НК «ЮКОС» в 2005 г., поданным ФНС России, составила 137,7 млрд руб., что эквивалентно 0,64 % годового ВВП или 1,46 % ВВП в первом полугодии 2005 г.

Следовательно, без учета доходов от налогов, доначисленных по результатам проверок НК «ЮКОС», объемы поступлений НДС на товары, реализуемые на территории Российской Федерации, в 2005 г. по сравнению с 2004 г. продолжали сокращаться (см. табл. 2.3) на величину, эквивалентную 0,32 % ВВП. Этому также способствовало введение в гл. 21 НК РФ дополнений, определивших перечень операций с жилой недвижимостью и земельными участками, не подлежащих налогообложению (и. 6 ст. 146, пп. 22–23 и 3 ст. 149 НК РФ).

3. В 2006 г. доходы федерального бюджета от НДС, администрируемого ФНС России, составили 924,2 млрд руб. (3,47 % ВВП) против 1025,7 млрд руб. (4,75 % ВВП) в 2005 г., т. е. сокращение поступлений по сравнению с предыдущим годом равнялось 1,28 % ВВП. Если не учитывать при анализе динамики НДС в 2006 г. дополнительные бюджетные доходы от применения налоговых санкций к НК «ЮКОС» начала 2005 г., то можно говорить о росте налоговых поступлений в абсолютном выражении по сравнению с 2005 г. на 4,08 % по итогам 2006 г. (доходы от НДС без учета поступлений от ЮКОСа в 2005 г. составили 888,0 млрд руб. против 924,3 млрд руб. в 2006 г.). Однако при расчетах соответствующих показателей в процентном отношении к ВВП – основной характеристики базы НДС – снижение бюджетных доходов от НДС все равно составило в годовом исчислении порядка 0,64 процентных пункта ВВП, что является количественной оценкой масштабов воздействия на объем поступлений НДС в 2006 г. иных факторов, которые будут рассмотрены ниже.

Анализируя динамику составных частей налога на добавленную стоимость, взимаемого при реализации товаров на территории Российской Федерации, следует прежде всего обратить внимание на динамику объемов начисленного налога (т. е. сумм НДС, исчисленных при реализации налогоплательщиками товаров, работ или услуг на территории России в условиях применения нулевой налоговой ставки), а также на динамику налоговых вычетов.

Динамика объемов начисленного НДС

Из представленных в табл. 2.4 данных видно, что на протяжении 2004–2006 гг. суммы начисленного НДС, как и суммы предъявленных налоговых вычетов, в абсолютном выражении имели устойчивую тенденцию к росту, причем прирастали они быстрее, чем увеличивался ВВП: за два года (с 2004 по 2006) прирост составил в среднем 9 % ВВП. Это обстоятельство можно истолковать как результат удлинения цепи обращения налогооблагаемых товаров, которое имеет место вследствие либо увеличения числа посреднических структур, участвующих в доведении товаров до конечного потребителя, либо появления дополнительных стадий технологической обработки производимой на территории страны продукции (в силу опережающего роста обрабатывающей промышленности).

Однако подобная динамика объемов начисленного налога имеет и другие объективные причины, не связанные с ухудшением администрирования налога на добавленную стоимость. Так, если темпы прироста показателей начисленного налога и налоговых вычетов в 2005 г. по сравнению с предыдущим годом практически совпали (объем начислений в 2005 г. увеличился на 35,90 %, а величина вычетов – на 36,49 %), что обусловило сохранение общей суммы налога, исчисленной по декларациям, на уровне чуть более 6 % ВВП в 2004–2005 гг., то в 2006 г. тенденция опережения темпа роста налоговых вычетов (147,98 %) над темпами роста начислений (141,41 %) заметно усилилась, в результате чего значение суммы исчисленного по декларациям НДС снизилось до уровня 5,46 % ВВП.

В связи с подобной динамикой сумм начисленного налога следует проанализировать основные факторы, которые, будучи связанными с особенностями действующего законодательства, приводят к снижению доли суммы начисленного налога в ВВП, т. е. к тенденции, при которой суммы начисленного налога растут более низкими темпами, чем основная характеристика налоговой базы – валовой внутренний продукт.

Таблица 4

Основные показатели исполнения федерального бюджета в части доходов от налога на добавленную стоимость, администрируемого Федеральной налоговой службой, в период 2004–2006 гг.

	2004 (1 полугодие)		2004 (год)		2005 (1 полугодие)		2005 (год)		2006 (1 полугодие)		2006 (год)	
	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП
Начислено всего	2891,2	38,94	6442,6	37,97	3821,6	40,53	8755,3	40,54	5619,5	46,58	12380,7	46,51
Вычеты	2429,5	32,72	5410,3	31,89	3205,0	33,99	7384,6	34,19	4873,3	40,39	10928,3	41,05
В том числе вычеты НДС, уплаченного при осуществлении капитального строительства	41,0	0,55	87,4	0,52	53,9	0,57	113,2	0,52	131,0	1,09	300,5	1,13
Общая сумма налога, исчисленная по декларациям — итог	461,7	6,22	1032,3	6,08	616,6	6,54	1370,7	6,35	746,2	6,18	1452,4	5,46
Доходы федерального бюджета от НДС, администрируемого ФНС России	334,8	4,51	749,1	4,42	586,9	6,22	1025,7	4,75	467,3	3,87	924,2	3,47
В том числе поступления от ЮКОСа	—	—	—	—	137,7	1,46	137,7	0,64	—	—	—	—
Доходы федерального бюджета от НДС, администрируемого ФНС России без учета поступлений от ЮКОСа	334,8	4,51	749,1	4,42	449,2	4,76	888,0	4,11	467,3	3,87	924,2	3,47
Фактическое возмещение	143,8	1,94	325,2	1,92	189,7	2,01	459,2	2,13	367,4	3,05	706,0	2,65
ВВП	7424,5		16 966,4		9429,0		21 598		12 065,3		26621,3*	

* Предварительные данные Росстата.

Среди основных причин, оказавших влияние на общий объем начисленного НДС, следует выделить две – введение льготы по НДС при деятельности по жилищному строительству и рост масштабов применения специальных налоговых режимов для малого бизнеса.

Можно предположить, что на темпы роста начисленного НДС в 2006 г. негативное влияние оказали возросшие объемы жилищного строительства, реализация которого не облагается НДС, и переход организаций розничной торговли с обычного режима налогообложения на специальный. Так, в 2006 г. ввод в действие жилых домов вырос на 15,2 % против 6,1 % в 2005 г. (в 2004 г. было введено 41,0 млн кв. метров, в 2005 г. – 43,6 млн, в 2006 г. – 50,2 млн). По данным ФНС России, общая стоимость льготы по НДС, установленной в отношении жилищного строительства, составила в 2006 г. 19,6 млрд руб., при этом потери федерального бюджета от недополучения НДС оценивались в 2,5 млрд руб. (0,01 % ВВП).

В последние годы отмечается активный рост численности налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы (на 20 % в 2005–2006 гг.), а также рост налоговых поступлений от применения специальных налоговых режимов. Эти тенденции наблюдаются на фоне сохранения объемов розничного товарооборота, исчисленных в процентном отношении к ВВП. Это позволяет говорить о ежегодном увеличении доли организаций розничной торговли, перешедших на специальный налоговый режим, – основного сектора, связанного с реализацией товаров (работ, услуг) конечному потребителю, т. е. собственно налоговой базы НДС.

На фоне роста количества организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы для малого предпринимательства, а также прироста доходов бюджетной системы от применения специальных налоговых режимов в процентном отношении к ВВП, представленного на рис. 2.3, наблюдалось сохранение показателя доли оборота розничной торговли в ВВП (по итогам 2004 г. оборот розничной торговли составил 33,3 % ВВП, 2005 г. – 32,6 %; в 2006 г. – 32,4 % ВВП). Таким образом, концентрация необлагаемой добавленной стоимости на стадии розничной реализации товаров (работ, услуг) с уплатой налогов в рамках специальных налоговых режимов позволяет организациям и индивидуальным предпринимателям эффективно минимизировать налоговые обязательства по НДС перед бюджетом, находясь в рамках действующего налогового законодательства.



Рис. 2.3. Количество налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы (УСН и ЕНВД). Доходы бюджетной системы, полученные от налогоплательщиков в рамках применения специальных налоговых режимов

Динамика налоговых вычетов

В целом удельный вес вычетов в начислениях вырос с 82,17 % в 2003 г. до 88,27 % в 2006 г. При этом в 2003–2005 гг. увеличение доли вычетов в начислениях ежегодно составляло 0,5–1,7 процентных пункта, а в 2006 г. ее удельный вес возрос почти на 4 процентных пункта (рис. 2.4).

Подобное изменение динамики начислений и вычетов по НДС вполне объясняется вступившими в силу с 1 января 2006 г. нововведениями в законодательстве, регламентирующим порядок исчисления и уплаты НДС. Во-первых, был осуществлен переход на обязательное использование метода начислений как при определении момента возникновения налоговых обязательств, так и при возникновении права на налоговый вычет. Во-вторых, на НДС при осуществлении капитальных вложений стал распространяться общий порядок применения налоговых вычетов – в том налоговом периоде, в каком была осуществлена поставка соответствующих товаров, выполнение работ или оказание услуг.

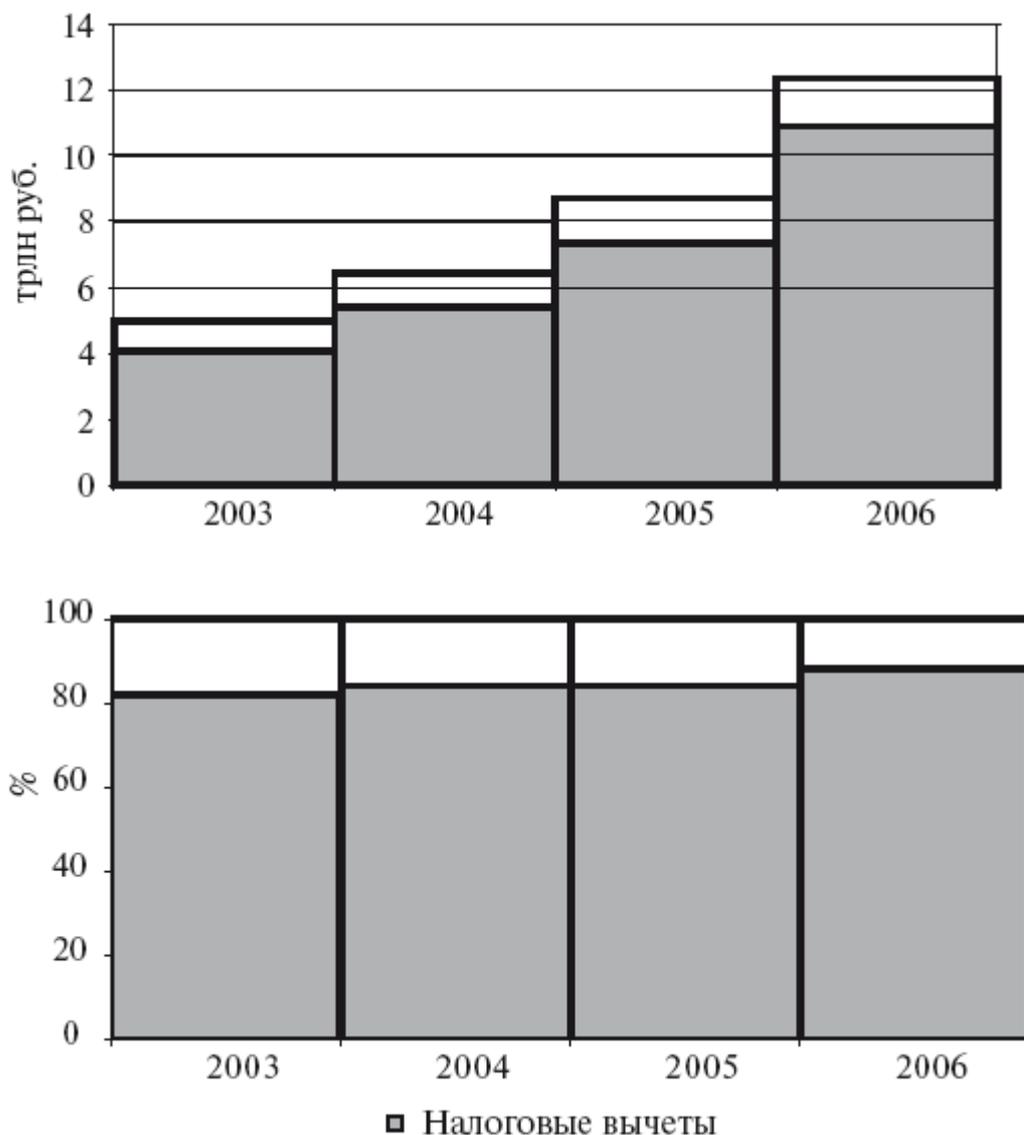


Рис. 2.4. Динамика и структура начисленного налога и налоговых вычетов при формировании налоговой базы налога на добавленную стоимость в 2003–2006 гг.

Сами по себе эти меры не приводят к изменению бюджетных доходов в долгосрочной перспективе (если не считать инфляционного обесценения налоговых обязательств и налоговых вычетов в условиях действовавшего ранее порядка), однако могут вызвать существенные колебания налоговых доходов в краткосрочной перспективе по очевидным причинам.

Так, действовавшие до 1 января 2006 г. нормы главы «Налог на добавленную стоимость» НК РФ предусматривали возможность использования налогоплательщиками метода начисления только в части определения сумм налога по реализованным налогоплательщиком товарам (работам, услугам), т. е. только в отношении «исходящего» НДС. После перехода на обязательное использование метода начислений налога-плательщики получили возможность без оплаты принять все суммы НДС по кредиторской задолженности, существовавшей на 1 января 2006 г., к вычету равными долями в течение первого полугодия 2006 г.¹⁰

¹⁰ Пункт 10 ст. 2 Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

Для налогоплательщиков, которые использовали в учетной политике кассовый метод, предусмотрены более сложные переходные положения, в соответствии с которыми они в течение 2006–2007 гг. в части погашения своей дебиторской и кредиторской задолженности, возникшей по операциям с налогооблагаемыми товарами, осуществленным до 1 января 2006 г., осуществляют расчет налоговых обязательств по кассовому методу, а остатки сумм налоговых обязательств и налоговых вычетов, сохраняющиеся по состоянию на 1 января 2008 г., учитывают при расчете своих налоговых обязательств в первом налоговом периоде 2008 г.¹¹

Из приведенного описания установленных законом переходных положений видно, что в первом полугодии 2006 г. переход на новый порядок исчисления НДС должен был приводить к одномоментным бюджетным потерям, так как большой группе налогоплательщиков, которые и так определяли налоговую базу по методу начислений (т. е. для которых, с точки зрения начисленного НДС, ситуация не поменялась), было разрешено дополнительно увеличить объем своих налоговых вычетов. Если сумма недопоступивших бюджетных доходов по этой причине в январе-июне 2006 г. составила, по оценкам ФНС России, 116 млрд руб., или 0,96 % ВВП, то в целом по 2006 г. ситуация несколько выровнялась и бюджет недополучил 0,66 % ВВП (176 млрд руб.).

Также важным решением, отчасти связанным с переходом на метод начислений, стало освобождение от уплаты налога получения авансовых платежей при осуществлении экспортных операций, потери от которого для бюджета составили 63 млрд руб. за 2006 г., или 0,24 % ВВП.

Таким образом, в связи с переходом на метод начислений и с освобождением от налогообложения авансовых платежей при экспорте потери бюджета составили за 2006 г. порядка 239 млрд руб., или 0,90 % ВВП.

Другой причиной снижения бюджетных доходов от НДС в 2006 г. по сравнению с предыдущим годом стало вступление в силу с 1 января 2006 г. нового порядка применения налоговых вычетов в части НДС, уплаченного поставщикам и подрядчикам при осуществлении капитального строительства, позволяющего налогоплательщикам принимать к вычету указанные суммы налога в общем порядке. Результатом данного нововведения стало более чем 2,6-кратное увеличение сумм вычетов по НДС при проведении капитального строительства в абсолютном исчислении по сравнению с данными 2005 г., что эквивалентно приросту сумм вычетов на 0,61 % ВВП (рис. 2.5).

¹¹ Подпункты 2, 7–9 ст. 2 Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ.

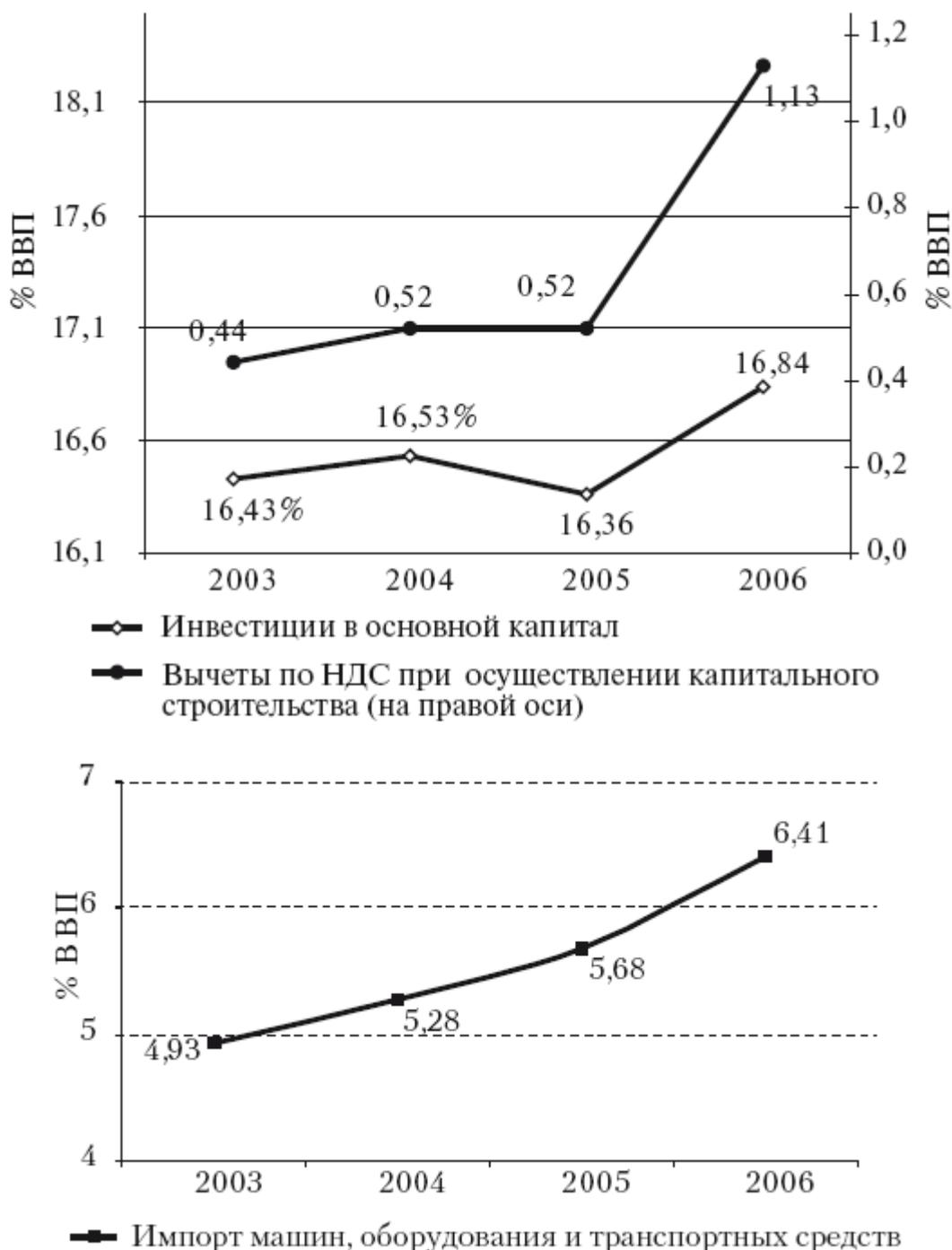


Рис. 2.5. Динамика налоговых вычетов в части НДС при осуществлении капитального строительства. Динамика импорта машин и оборудования, % ВВП

Как видно из рис. 2.5, динамика увеличения сумм вычетов НДС по капитальному строительству в целом соответствует 3-процентной активизации процессов инвестирования в основной капитал и 12-процентному увеличению импорта активной части производственных фондов. Тем не менее, как и в предыдущем случае, за исключением инфляционного обесценения сумм вычетов, в долгосрочной перспективе данная мера не приводит к изменению бюджетных доходов. Однако в краткосрочной перспективе (т. е. в условиях 2006 г.) наблюдалось снижение бюджетных доходов по сравнению с ситуацией 2005 г. по двум причинам: во-первых, из-за немедленного принятия к вычету сумм НДС по затратам на строительство уже начатых объектов (которые в условиях 2005 г. принимались бы только после

завершения их строительства) и, во-вторых, вследствие переходных положений, в соответствии с которыми по суммам налога, предъявленным и уплаченным налогоплательщиком подрядным организациям при осуществлении капитального строительства в период с 1 января 2005 г. по 1 января 2006 г., указанные суммы налога принимаются к вычету равными долями в течение 2006 г.¹²

По оценкам ФНС России, недопоступление налоговых доходов в бюджет от изменения положения о предоставлении вычетов по капитальному строительству в первом полугодии 2006 г. по сравнению с условиями 2005 г. составило около 61 млрд руб., или 0,5 % ВВП, а по итогам 2006 г. – около 125 млрд руб., или 0,47 % ВВП.

Таким образом, в целом недопоступление бюджетных доходов вследствие вступивших в силу в 2006 г. нововведений составило, по нашим оценкам, 364 млрд руб. (около 1,37 % ВВП). Данное снижение налоговых доходов будет оказывать влияние на поступление налоговых платежей и в будущем.

Кроме того, на сокращение объемов поступлений от НДС, взимаемого с реализации товаров на территории Российской Федерации, оказали некоторое влияние следующие изменения налогового законодательства, вступившие в силу в 2006 г.:

1) увеличение размера выручки для освобождения организации и индивидуального предпринимателя от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС с 1 до 2 млн руб. без учета НДС;

2) введение освобождения от налогообложения ряда операций (услуг, связанных с обслуживанием банковских карт; реализацией лома и отходов черных и цветных металлов; совершением нотариусами, занимающимися частной практикой, нотариальных действий).

Возмещение НДС из бюджета

При анализе динамики поступлений НДС в федеральный бюджет и разработке мер по совершенствованию системы администрирования данного налога необходимо обратить внимание на динамику возмещения данного налога из бюджета. Следует отметить, что, с одной стороны, рост сумм возмещения НДС налогоплательщикам из бюджета всегда вызывает больше вопросов, чем ответов, так как возмещение непосредственно связано с расходованием бюджетных средств, т. е. выплатой налогоплательщикам сумм, уже поступивших в бюджет. С другой стороны, с точки зрения общего объема бюджетных доходов, суммы НДС к возмещению входят в общую сумму налоговых вычетов, анализ динамики которой был проведен выше, а сам факт предъявления сумм возмещения не оказывает влияния на динамику доходов от НДС, отличающегося от влияния налоговых вычетов. Потребность в возмещении налога возникает лишь в случае недостаточности объемов НДС, начисленного налогоплательщиком, для покрытия всей суммы налога, принимаемого к вычету в данном налоговом периоде.

Соответственно как результат уже рассмотренной динамики налоговых вычетов в 2006 г. наблюдалось увеличение фактически возмещенных сумм НДС по операциям, облагаемым по ставке 0 %. В связи с этим обращает на себя внимание резкий рост объемов возмещения НДС в первой половине 2006 г. (рис. 2.6). Действительно, в соответствии с данными ФНС России в первом полугодии 2006 г. было фактически возмещено более 367 млрд руб. (3,05 % ВВП), что на 1 процентный пункт ВВП больше, чем за аналогичный период 2005 г. В целом по итогам 2006 г. резкий рост объемов возмещения практически нивелиро-

¹² Остальные суммы налога, предъявленные налогоплательщику в ходе осуществления капитального строительства (по товарам, строительным-монтажным работам, подрядным организациям) в период до 1 января 2006 г., подлежат вычету в ранее действовавшем порядке, т. е. по мере постановки на учет соответствующих объектов основных средств либо при продаже незавершенных объектов (ст. 3 Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ).

вался: доля фактического возмещения в ВВП снизилась до 2,65 %, что означает прирост за год всего 0,5 % ВВП.

По данным ФНС России, максимальные суммы возмещения НДС (около 46 %) приходятся на налогоплательщиков, экспортирующих минеральное сырье. В качестве основной причины роста возмещений экспортерам называется продолжающееся повышение цены на нефть на внутреннем рынке в 2005–2006 гг. (она выросла почти в 1,8 раза). По-прежнему высокими остаются суммы НДС, по которым налоговыми органами не принято решение о возмещении или отказе, по состоянию на 1 января 2007 г., – порядка 186,1 млрд руб. (0,7 % ВВП).

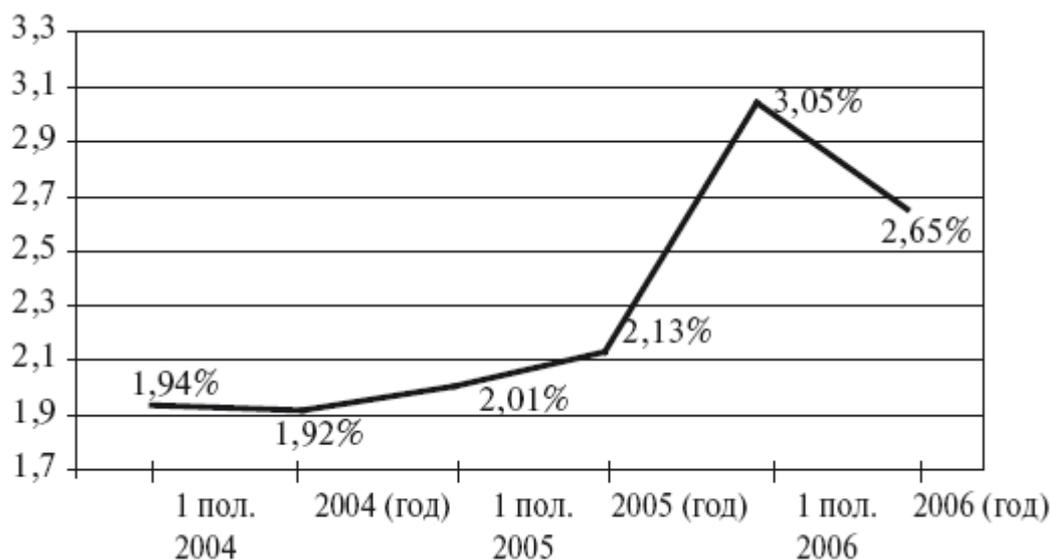


Рис. 2.6. Динамика фактически возмещенного НДС за период 2004–2006 гг., % ВВП

Тем не менее при анализе динамики фактического возмещения НДС необходимо отметить, что этот вопрос нельзя обсуждать отдельно от анализа динамики налога, начисленного при реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, так как налогоплательщикам при применении ими нулевой ставки возмещаются те суммы налога, которые были начислены ранее иными налогоплательщиками. Другими словами, при полном исполнении налогоплательщиками норм налогового законодательства не может сложиться ситуация, когда возмещение «входящего» НДС одному налогоплательщику из бюджета возможно без симметричного начисления «исходящего» НДС другим налогоплательщиком. Более того, динамика возмещения НДС при применении нулевой ставки (например, экспортерами) зависит не столько от фактической динамики экспорта, сколько от динамики объемов их «входящего» НДС, т. е. НДС, начисленного иными налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке.

Рост возмещений на протяжении рассматриваемого периода происходит под действием в первую очередь общего роста экономической активности в стране, повышения уровня цен производителей и планомерного увеличения оснований для освобождения от уплаты налога. И если первые два фактора выходят за рамки налогового регулирования, то последний является результатом реализации в последние годы изменений, внесенных в гл. 21 НК РФ.

Тем не менее на фоне 6-процентного прироста сумм начисленного за 2006 года НДС увеличение объемов возмещения на 0,5 % ВВП по итогам года не является тревожным сигналом; оно означает лишь, что чуть более 8 % прироста налогооблагаемой базы на территории Российской Федерации происходило в тех сферах экономической деятельности, в которых реализация товаров (работ, услуг) подлежит обложению по нулевой ставке НДС. Естественно, при возмещении НДС не исключены злоупотребления, но в контексте рассмотренной ситуации с начислением НДС нельзя сказать, что рост возмещения приобретает угрожающий характер.

Отраслевая структура налоговых поступлений

Данные об отраслевой структуре поступлений налогов и платежей в бюджетную систему Российской Федерации в 2003–2005 гг. представлены в табл. 2.5.

Таблица 2.5

Отраслевая структура налоговых поступлений и платежей в бюджетную систему Российской Федерации в 2003–2005 гг., % ВВП¹³

Отрасль	2003	2004	2005	Отрасль*
Промышленность	44,1	48,6	54,6	Включает добычу полезных ископаемых, обрабатывающие производства, производство и распределение электроэнергии, газа и воды
Торговля и общественное питание	15,3	10,7	12,3	Оптовая и розничная торговля
Транспорт	6,9	5,9	7,1	Транспорт и связь
Строительство	6,2	5,1	3,7	Строительство
Финансы и кредит	2,4	2,8	3,5	Финансовая деятельность
Связь	3,0	2,5	н/д	
Материально-техническое снабжение	2,5	2,4	н/д	
Жилищно-коммунальное хозяйство	2,3	1,9	н/д	
Сельское хозяйство	0,7	0,6	1,0	
Прочие отрасли	16,6	19,4	н/д	
Итого	100	100	100	

* Название сопоставимых разделов по классификации, введенной с 2005 г.

Как следует из данных, приведенных в таблице, на протяжении рассматриваемого периода наибольший объем поступлений налогов и платежей в бюджетную систему обеспечивала промышленность, доля которой в суммарных налоговых поступлениях росла с 44,1 % в 2003 г. до 54,6 % в 2005 г. При этом около 68 % всех поступлений по промышленности

¹³ С 2005 г. была введена новая классификация по видам экономической деятельности.

обеспечивалось за счет видов деятельности, связанных с добычей полезных ископаемых. Следующим по объему налоговых поступлений разделом является торговля и общественное питание (оптовая и розничная торговля, согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД), доля которого в 2004 г. упала до 10,7 % с 15,3 % в 2003 г. Напротив, в 2005 г. наблюдалось некоторое повышение данного показателя до 12,3 %. Поступления по разделу «Транспорт и связь» в 2005 г. заметно упали (7,1 %) по сравнению с соответствующими показателями 2003 и 2004 гг. (соответственно 9,9 и 8,4 %). Налоговые поступления от финансовой деятельности в 2005 г. составили около 3,5 % суммарных поступлений, в то время как в 2003 и 2004 гг. соответствующий показатель находился на уровне 2,4 и 2,8 % ВВП. Столь заметный рост объясним, поскольку финансовый рынок Российской Федерации на протяжении последних нескольких лет демонстрирует заметные темпы роста. Наконец, поступления по разделу «Строительство» к 2005 г. заметно сократились, тогда как, например, поступления от сельскохозяйственного сектора, напротив, выросли.

Таблица 2.6

Задолженность по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям бюджетную систему РФ в 2000–2005 гг., % ВВП

Поступления	2000	2001	2002	2003	2004	2005
ВСЕГО	6,35	5,31	4,82	3,93	5,24	3,48
<i>из них:</i>						
в федеральный бюджет	4,00	4,54	4,12	3,30	4,70	3,03
Налог на прибыль	1,25	0,99	0,81	0,54	1,36	0,84
НДС	3,56	2,64	2,23	1,84	2,45	1,44
платежи за пользование природными ресурсами	0,35	0,26	0,19	0,16	0,33	0,25
НДПИ	н/д	н/д	0,01	0,02	0,17	0,14
Остальные федеральные налоги и сборы	0,85	0,66	0,89	0,76	0,55	0,50
Акцизы	0,35	0,30	0,18	0,18	0,13	0,11
ЕСН	н/д	0,52	0,54	0,59	0,58	0,47
Задолженность по региональным налогам и сборам	н/д	0,46	0,42	0,35	0,30	0,25
Задолженность по местным налогам и сборам	н/д	0,30	0,28	0,25	0,21	0,16

На основании представленных в табл. 2.6 данных можно сделать вывод, что задолженность по налогам и сборам в бюджетную систему в 2000–2005 гг. постепенно снижалась. Исключением является лишь 2004 г., когда был зафиксирован рост доли налоговой задолженности в ВВП после периода ее снижения. Что касается динамики задолженности по основным налогам, то в отдельные годы она совпадала с динамикой поступлений, в другие – нет. Так, в начале рассматриваемого периода рост доли в ВВП поступлений по налогу на прибыль сопровождался снижением величины задолженности, тогда как последовавший затем заметный спад в объеме поступлений соответствующим образом отразился и на величине задолженности. Восстановление тенденции к росту налоговых поступлений в 2004 г. сопровождалось ростом налоговой задолженности. Динамика задолженности по НДС несколько отличалась от динамики по налогу на прибыль. В частности, несмотря на стабильное сниже-

ние доли поступлений по налогу на добавленную стоимость в ВВП с 2001 г., соответствующая доля налоговой задолженности колебалась. По налогу на добычу полезных ископаемых рост поступлений также сопровождался ростом задолженности по отношению к ВВП. Лишь по итогам 10 мес. 2006 г. данная тенденция была нарушена и задолженность по платежам в бюджет несколько снизилась. Задолженность по акцизам по отношению к ВВП стабильно снижалась на протяжении всего рассматриваемого периода, несмотря на смешанную динамику непосредственных поступлений от акцизов. Наконец, относительная величина задолженности по ЕСН оставалась довольно стабильной на протяжении 2001–2005 гг. даже при заметных колебаниях поступлений самого налога.

2.3. Основные направления налоговой политики

Меры по изменению в 2008–2010 гг. порядка исчисления и уплаты отдельных налогов отражены в Основных направлениях налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 гг., одобренных Правительством РФ в марте 2007 г.

Правительство Российской Федерации поручило федеральным органам исполнительной власти учитывать Основные направления налоговой политики в процессе бюджетного проектирования на 2008 г. и на период до 2010 г. Ими следует руководствоваться при планировании как федерального бюджета, так и проектов ежегодных бюджетов субъектов Федерации.

Главные идеи, заложенные в этом программном документе, во многом перекликаются с положениями Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 198-ФЗ «О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов», который в 2007 г. впервые разрабатывался с учетом задачи долгосрочного (трехлетнего) планирования. Реализация этого документа безусловно скажется и на доходах и расходах федерального бюджета.

Основы разрабатывались Министерством финансов Российской Федерации ежегодно в тесной увязке с работой над проектами федеральных бюджетов. Но в 2007 г. впервые принята попытка создать более масштабный, основанный на тенденциях стабилизации экономической ситуации бюджет государства на трехгодичный плановый период.

Основные направления налоговой политики – это своеобразный ориентир для всех участников налоговых отношений. По ним видны те меры, которые государство собирается реализовать в налоговой сфере. В этом есть определенный элемент прозрачности, прогнозируемоеTM налоговой политики государства, а также несомненный признак стабильности в экономической и социальной сферах жизни в целом.

К программным документам, в которых отражается содержание налоговой политики, относятся также послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации, Бюджетные послания Президента Российской Федерации, утверждаемые Правительством Российской Федерации программы социально-экономического развития, планы развития отдельных отраслей экономики и т. д.

В специальных нормативных документах Основные направления налоговой политики на 2008–2010 гг. отражены не будут. Они также не подлежат утверждению каким-либо нормативным актом. Вместе с тем изменения в законодательство – поправки в Налоговый кодекс РФ и т. д. – разрабатываются в соответствии с ними.

Масштабных мер в области налоговой политики, сопоставимых с глобальной перестройкой налоговой системы, в среднесрочной перспективе не предвидится. Но проведение социально-экономических преобразований, интеграция России в мировую экономику неизбежно потребуют внесения поправок в налоговое законодательство. Поэтому данная отрасль будет динамично изменяться.

Цели налоговой политики остаются такими же, какими они были прежде, – создание эффективной сбалансированной налоговой и бюджетной систем, отказ от увеличения налогового бремени. Однако эти цели, а точнее, способы их достижения, подверглись корректировке. Например, на первом этапе налоговой реформы вопросы налоговых ставок являлись ключевыми, поскольку определяли степень налоговой нагрузки. К настоящему времени эти вопросы не являются первоочередными. Так, установленный гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ порядок расчета этого налога позволяет учитывать все экономически обоснованные расходы. Ставки налогов уже не играют той роли, в отличие от предыдущего законодательства, когда сам порядок исчисления налогов был усложнен различными барьерами и ограничениями для налогоплательщиков.

В настоящее время речь идет об улучшении администрирования, устранении внутренних противоречий в законодательной базе, о стимулировании отраслей, в развитии которых государство заинтересовано в первую очередь, например инновационных технологий, социальной политики, добровольного пенсионного страхования, негосударственного сектора.

Улучшение качества налогового администрирования

Налоговая политика не может быть инструментом краткосрочного регулирования экономики. Следует добиваться стабильности налогового законодательства и не допускать изменений, снижающих устойчивость доходной части бюджета к резким колебаниям внешнеэкономических факторов. Уточнение налогового законодательства должно быть направлено на ликвидацию неопределенности норм законодательства и возможности его неоднозначной трактовки.

Возможности механического снижения налоговой нагрузки на экономику, например, за счет отмены налогов, представляются практически исчерпанными. С учетом роста расходных обязательств бюджетной системы, неопределенности прогнозов внешнеэкономической конъюнктуры снижение нагрузки возможно прежде всего за счет повышения качества налогового администрирования.

В 2006 г. принят комплекс изменений в налоговое законодательство, направленных на совершенствование налогового администрирования¹⁴.

Внесенные в Налоговый кодекс Российской Федерации поправки касаются наиболее конфликтных сторон взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, возникающих в процессе налогового контроля, истребования документов у налогоплательщика в ходе налоговых проверок, взыскания недоимки.

Значительное место занимают изменения, связанные не только со сроками совершения налоговым органом тех или иных действий, но и с содержанием принимаемых им решений, затрагивающих права налогоплательщика.

Изменения призваны создать баланс прав и обязанностей налогоплательщиков и государства в лице налоговых органов, с тем чтобы, с одной стороны, избавить налогоплательщиков от излишнего административного воздействия, с другой – сохранить за налоговыми органами полномочия по контролю за соблюдением законодательства. Например, введенные в законодательство нормы, посвященные регулированию процедур налоговых проверок, ограничивают сроки проведения выездных налоговых проверок, регламентируя при этом основания и сроки приостановления проверки.

Согласно изменениям требование о представлении пояснений в ходе камеральной налоговой проверки может быть направлено налогоплательщику только при выявлении налоговым органом ошибок либо несоответствий между уже имеющимися в его распоряжении сведениями. При получении указанного сообщения налогоплательщик в течение 5 дней должен либо представить уточненную декларацию (расчет), либо пояснить причины возникновения противоречий, либо обосновать отсутствие таковых, подтвердив достоверность данных, указанных в первоначально представленной декларации (расчете).

Установлены ограничения на истребование налоговыми органами первичных документов при проведении камеральных проверок. Однако право налоговых органов на истребование первичных документов в ряде случаев сохраняется. Например, истребование первичных документов возможно в случаях, когда налогоплательщик заявляет о применении налоговых льгот, предъявляет требования о возмещении налога на добавленную стоимость,

¹⁴ Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

представляет декларацию (расчеты) по налогам, связанным с использованием природных ресурсов. При этом срок представления истребуемых документов в налоговые органы увеличивается с 5 до 10 дней, а исчисление срока начинается со дня вручения требования.

Нововведения в налоговое законодательство закрепляют общий для камеральной и выездной проверок порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки. Так, при обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях, налоговые органы обязаны составить соответствующий акт (в том числе при проведении камеральной проверки).

Согласно принятым поправкам несоблюдение прав налогоплательщика на защиту, т. е. установление факта нарушения существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, является достаточным основанием для отмены вынесенного решения. Таким образом, например, необеспечение возможности участия налогоплательщика в рассмотрении материалов проверки или необеспечение налогоплательщику возможности представить объяснения по ее результатам влечет отмену принятого решения.

Решение, вынесенное по результатам рассмотрения материалов проверки, вступает в силу по истечении 10 дней со дня его вручения лицу, в отношении которого оно было вынесено. Если на решение налогоплательщиком подана апелляционная жалоба, оно вступит в силу со дня принятия решения вышестоящим налоговым органом. При этом налоговый орган вправе принять обеспечительные меры, направленные на исполнение решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов проверки.

С 1 января 2007 г. налоговый орган должен направить требование об уплате налога в течение 3 месяцев со дня выявления недоимки, а если недоимка обнаружена по результатам проверки – в течение 10 дней с момента вступления в силу решения по проверке. Срок исполнения требования – 10 дней с момента его получения.

В течение 2 месяцев после истечения указанного срока налоговая инспекция может принять решение о взыскании налога. В течение одного года (при условии принятия решения о взыскании) может быть принято решение о взыскании налога за счет имущества. В случае пропуска срока принятия решения о взыскании налога за счет денежных средств налоговый орган вправе в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования обратиться в суд с иском о взыскании задолженности. Пропущенный по уважительной причине срок обращения в суд может быть восстановлен судом.

Начиная с 2009 г. обжалование решений налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в судебном порядке будет возможно только после административного обжалования этого решения в вышестоящий налоговый орган. Мировой опыт показывает, что при эффективном функционировании досудебных процедур до разбирательства дела в суде доходит незначительное количество споров между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Совершенствование налогового администрирования призвано не только устранить пробелы законодательства в этой сфере, но требует изменения культуры и идеологии взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Проводятся организационные преобразования в системе налоговых органов. Будут приняты и внедрены административные регламенты деятельности налоговых органов, определяющие процедуры рассмотрения заявлений налогоплательщика, выдачи необходимых документов и т. д.

В настоящее время утверждаются критерии оценки деятельности налоговых органов, которые учитывают не только эффективность мероприятий по контролю за соблюдением налогового законодательства, но и состояние работы с налогоплательщиками в целом. Анализ результатов в соответствии с этими критериями позволит точно оценить результатив-

ность работы налоговых органов, в том числе в отношении налогов, поступающих в бюджеты субъектов Федерации и в местные бюджеты.

Функции налогового контроля возложены только на налоговые органы. Привлечение других органов к осуществлению мероприятий налогового контроля (например, органов внутренних дел, осуществляющих регистрацию транспортных средств, к контролю за уплатой транспортного налога, органов местного самоуправления – к администрированию местных налогов) не предусматривается.

Трансфертное ценообразование

Сбалансированная налоговая система требует наличия у налоговых органов адекватных возможностей контроля за исполнением обязанностей по уплате налогов. Соответствующие меры призваны обеспечить равные условия налогообложения. В их числе полномочия по контролю за трансфертным ценообразованием.

Распространена практика минимизации обязательств по налогам путем произвольного манипулирования ценами сделок при осуществлении операций между связанными или контролируруемыми лицами. Среди способов намеренного уменьшения налоговых обязательств можно выделить регистрацию одной из сторон сделки в юрисдикции с пониженным налогообложением, использование налоговых льгот или специальных налоговых режимов, наличие убытков по данным налогового учета, неуплату налогов в результате ликвидации налогоплательщика.

Еще одним негативным эффектом использования трансфертного ценообразования группами компаний в условиях российской налоговой системы является перемещение мобильной налоговой базы между регионами страны.

В настоящее время Министерством финансов Российской Федерации разработан законопроект, предусматривающий внесение в Налоговый кодекс изменений, направленных на совершенствование правового регулирования общественных отношений в сфере налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов с учетом общемировых тенденций правового регулирования.

В основе минимизации налогов лежит использование в сделке цены, отклоняющейся от той цены, которая была бы применена независимыми лицами, не связанными отношениями участия в капитале, общего контроля либо иными отношениями, позволяющими оказывать влияние на экономические результаты и/или условия и результаты сделок.

Обеспечение противодействия использованию трансфертных цен взаимозависимыми организациями в целях минимизации налогов является для России актуальной проблемой. В связи с этим основной целью является упорядочение и повышение эффективности налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов при применении трансфертного ценообразования, уточнение перечня взаимозависимых лиц и совершенствование основ определения соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, регулируемым или рыночным ценам для целей налогообложения.

Действие законопроекта распространяется на организации и физических лиц, которые совершают контролируемые сделки, предусмотренные законопроектом, а также на налоговые и таможенные органы.

Принимая во внимание самостоятельность, значимость и объемность предмета правового регулирования, законопроектом предусматривается признать утратившими силу ст. 20 и 40 НК РФ и одновременно дополнить часть первую Кодекса разделом V¹, регулирующим соответствующие правоотношения и определяющим для целей налогообложения общие положения о взаимозависимых лицах и контролируемых сделках, а также о признании соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, регулируемым или рыночным ценам.

В состав названного раздела включаются 6 глав, направленных на регулирование характерных для них вопросов, которыми определяются:

- взаимозависимые лица, а также порядок определения доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации;
- общие положения о ценах, а также перечень источников информации, используемой при определении соответствия цены контролируемой сделки регулируемым или рыночным ценам;
- методы, используемые при определении соответствия цены, примененной в контролируемой сделке, рыночным ценам;
- перечень контролируемых сделок, а также порядок обоснования цен и декларирования в налоговые органы о совершенных налогоплательщиком контролируемых сделках;
- порядок взимания налогов, исходя из оценки результатов контролируемых сделок на основе регулируемых или рыночных цен;
- общие положения о заключаемых между налоговыми органами и налогоплательщиками соглашениях о ценообразовании.

Изменение налогового законодательства в области противодействия трансфертному ценообразованию предполагается проводить по следующим направлениям:

1. Предусматривается сохранить основной принцип о признании взаимозависимыми лицами для целей налогообложения лиц, одно из которых самостоятельно, совместно с другими лицами или через других лиц может оказывать влияние на условия и/или результаты сделок, совершаемых другим лицом, и/или экономические результаты его деятельности (или деятельности представляемых им лиц) в силу участия в капитале этого лица, заключенного между ними соглашения либо иной возможности влиять на решения, принимаемые другим лицом. Вместе с тем предлагается сохранить две группы оснований для признания лиц взаимозависимыми – по закону и по решению суда.

2. Предлагается такая формулировка: «Взаимозависимыми на основании закона признаются:

- лица, когда одна организация (одна организация совместно с ее взаимозависимыми лицами) непосредственно и/или косвенно участвует в другой организации либо физическое лицо (физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами) непосредственно и/или косвенно участвует в организации, и доля такого участия составляет более 20 процентов;
- организации, когда одно и то же лицо (одно и то же лицо совместно с его взаимозависимыми лицами) непосредственно и/или косвенно участвует в этих организациях, и доля такого участия в каждой организации составляет более 20 процентов;
- основное общество (товарищество) и дочерние общества;
- организация и член ее совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, член ее коллегиального исполнительного органа, а также лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;
- лица, когда доля непосредственного участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов;
- работник и работодатель;
- лица, которые состоят в родстве или свойстве, усыновитель и усыновленный, опекун (попечитель) и подопечный».

Наряду с этим сохраняется право суда признавать лица взаимозависимыми для целей налогообложения по иным основаниям с учетом указанного основного принципа. При этом, не предусматривая установления исчерпывающего перечня лиц, которые могут быть признаны взаимозависимыми по решению суда, представляется целесообразным определить в

Налоговом кодексе соответствующие ориентиры. Например, с учетом исследования специфики отношений и фактических обстоятельств судом могут быть признаны взаимозависимыми лицами для целей налогообложения:

- лица, входящие в одну и ту же группу лиц, признаваемую в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- участники простого товарищества, а также участники простых товариществ, когда одно и то же лицо является участником этих простых товариществ;
- учредитель доверительного управления и доверительный управляющий и/или выгодоприобретатель по договору доверительного управления имуществом;
- доверительный управляющий по одному договору доверительного управления имуществом и выгодоприобретатель по другому договору доверительного управления имуществом, если учредителем доверительного управления по обоим договорам доверительного управления имуществом является одно и то же лицо;
- доверительный управляющий и организация, когда учредитель соответствующего доверительного управления имуществом непосредственно или косвенно участвует в организации.

Законопроектом предусматривается установить порядок определения доли непосредственного и/или косвенного участия одной организации в другой организации и физического лица в организации.

Кроме того, законопроектом предусматривается внести в Кодекс следующие изменения:

1. Предоставить налоговым органам полномочия по проведению налогового контроля за полнотой исчисления и уплаты налогов с учетом фактора ценообразования исключительно по исчерпывающему перечню контролируемых сделок, а именно:

- в случаях совершения сделок между взаимозависимыми лицами;
- при совершении товарообменных (бартерных) сделок и сделок, обязательства по которым прекращаются зачетом встречного однородного требования или зачетом при уступке требования;
- некоторых внешнеторговых сделок, предметом которых являются в том числе товары мировой биржевой торговли, входящие в состав следующих товарных групп: нефть и нефтепродукты, черные металлы, цветные металлы, драгоценные металлы, драгоценные камни (по перечню таких товаров, утверждаемому Минэкономразвития России);
- сделок с резидентами юрисдикций с пониженным налогообложением и иностранных государств (территорий, находящихся под юрисдикцией иностранных государств), которыми не представляется Российской Федерации информация о налогоплательщиках, зарегистрированных в этих государствах (на этих территориях), и/или об уплате налогов и сборов (по перечню иностранных государств и территорий, утверждаемому Минфином России).

2. Исключается действующее положение подп. 4 и 2 ст. 40 НК РФ о проверке цен товаров (работ, услуг), которые отклоняются более чем на 20 % от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

3. Уточнить определение рыночной цены, сохранив действующий принцип, согласно которому для целей налогообложения принимается цена, примененная сторонами сделки, если иное не предусмотрено Кодексом. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует рыночным ценам.

Рыночной ценой предлагается признать для целей налогообложения цену, находящуюся в пределах интервала цен, определенного в установленном Кодексом порядке по сдел-

кам с идентичными (а при их отсутствии – однородными) товарами (работами, услугами), совершенным в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях лицами, не являющимися взаимозависимыми. При определении интервала рыночных цен учитывается особенность используемого метода определения соответствия цены сделки рыночным ценам. Цена, примененная в конкретной контролируемой сделке, не должна учитываться при определении интервала рыночных цен.

Выбор и использование методов определения соответствия цены сделки рыночным ценам – одни из наиболее сложных действий в практике применения налогового законодательства и противодействия трансфертному ценообразованию, влекущему минимизацию налогов. Требуется уточнить правила, в соответствии с которыми из множества цен, примененных в сделках, могут быть выбраны значения рыночных цен, используемых налоговыми органами при принятии решений о доначислении налога. Налоговым органом может быть принято решение о доначислении налога в случае, если фактическая цена сделки не соответствует расчетному интервалу, составляющему две центральных квартили интервала рыночных цен. Таким образом, предлагается исключить случайные экстремальные точки, которые по каким-либо причинам были учтены при оценке данного интервала.

Предлагаемая конструкция способствует гораздо большей эффективности налогового контроля, а также оптимизации как издержек налогоплательщиков по исполнению законодательства, так и налоговых органов.

4. Сохранить действующее положение о праве налогоплательщиков самостоятельно проводить корректировку налоговой базы, исходя из применения рыночных цен при определении результатов контролируемых сделок.

5. Дополнить применяемый в соответствии со ст. 40 НК РФ перечень методов определения соответствия цены сделки рыночным ценам методом цены реализации продукта переработки (вторичного продукта), методом сопоставимой рентабельности и методом распределения прибыли, а также уточнить содержание используемых в настоящее время методов определения рыночной цены.

Для целей налогообложения может быть использован любой (за некоторыми исключениями) из методов, который с учетом фактических обстоятельств и условий контролируемой сделки позволит наиболее обоснованно определить соответствие цены сделки рыночным ценам. При этом метод сопоставимых рыночных цен признается приоритетным.

Состав, описание и предусмотренный законопроектом порядок использования методов определения соответствия цен сделок рыночным ценам приближены к международным правилам.

Законопроектом также предусматриваются разработка и утверждение Минфином России методических указаний о порядке определения соответствия цены сделки рыночным ценам для целей налогообложения.

6. Расширить перечень источников информации, используемой для определения соответствия цены сделки рыночным ценам, в частности включив в перечень таможенную статистику внешней торговли Российской Федерации, публикуемую ФТС России, а также информацию:

- о биржевых ценах и котировках мировых бирж – для товаров, являющихся предметом мировой биржевой торговли;
- ценах (о пределах колебаний цен) и биржевых котировках, содержащуюся в официальных источниках информации уполномоченных органов государственной власти и органов местного самоуправления в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Федерации и муниципальными правовыми актами;

- ценах (о пределах колебаний цен), биржевых котировках по совершенным сделкам, содержащаяся в опубликованных и/или общедоступных изданиях и информационных системах;

- рыночной стоимости объектов оценки, установленной в соответствии с законодательством, регулирующим оценочную деятельность в Российской Федерации.

7. Уточнить перечень документов и сведений, обосновывающих соответствие цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам, которые представляются налогоплательщиками налоговым органам по их запросам. В законопроект включен перечень указанных сведений, который соответствует сведениям, используемым в международной практике.

В случае если налогоплательщик совершает несколько однотипных сделок, документы должны считаться подготовленными, если они содержат сведения в отношении всех однотипных сделок, а не каждой из них. При этом основной задачей является обоснование цены сделки в соответствии с предлагаемым алгоритмом определения рыночной цены на основе установленного Кодексом метода. Указанным алгоритмом обоснования рыночной цены сделки фактически будут пользоваться налогоплательщики и налоговые органы.

Такие сведения, представленные в налоговые органы, могут дать существенно более точное представление о соответствии цены сделки рыночным ценам, чем в действующих условиях применения ст. 40 Кодекса.

Представляется нецелесообразным в случаях доначисления налогов применение ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренной ст. 120, 122 и 123 НК РФ, к налогоплательщикам, которые имеют документы, обосновывающие рыночный характер фактических цен сделок с взаимозависимыми лицами, и представили эти документы в налоговые органы по их запросу.

8. Установить обязанность налогоплательщика представлять в налоговые органы сведения о совершенных в налоговом периоде контролируемых сделках, если сумма доходов и расходов от всех контролируемых сделок, совершенных в этом налоговом периоде с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемой сделки), превышает 1 млн руб.

Предполагается, что такие сведения должны указываться в приложениях к налоговым декларациям по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, а также к налоговым декларациям, подлежащим представлению в налоговые органы при применении специальных налоговых режимов.

В состав таких сведений предлагается включить информацию:

- о налоговом периоде, за который представляются сведения о совершенных налогоплательщиком контролируемых сделках;

- контролируемых сделках, совершенных налогоплательщиком в налоговом периоде (по видам и предметам этих сделок);

- физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, и иностранных организациях, с которыми совершены контролируемые сделки, а также об иностранных государствах, налоговыми резидентами которых являются эти лица;

- ценах, примененных налогоплательщиком в контролируемых сделках;

- использованных налогоплательщиком методах определения соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам;

- информации, которая использовалась налогоплательщиком при определении соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам;

- сумме полученных доходов (прибыли) или сумме расходов в результате совершения контролируемой сделки (нескольких контролируемых сделок с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами).

Указанный порядок будет способствовать формализации данных о событиях и операциях, которые являются предметом контроля за применением трансфертного ценообразования в целях минимизации налогов, а также улучшению финансовой дисциплины.

Обязанность налогоплательщиков представлять названную выше информацию в налоговые органы становится общепринятой в зарубежных странах с развитым налоговым законодательством.

9. Предусмотреть возможность заключения между налогоплательщиками и налоговыми органами предварительных соглашений о ценообразовании для целей налогообложения.

Институт соглашений о ценообразовании широко используется в международной практике и позволяет взаимосвязанным лицам до совершения контролируемых сделок заключить с налоговыми органами соглашения, в которых фиксируются методы определения соответствия цен сделок рыночным ценам. Выполнение условия соответствующего соглашения и применение предусмотренной им цены в контролируемой сделке не должно повлечь дополнительных оценок налоговыми органами результатов этой сделки и доначисления налогов по ней.

Учитывая международную практику подготовки и заключения таких соглашений на платной для налогоплательщиков основе, предлагается установить государственную пошлину за рассмотрение заявления налогоплательщика о заключении соглашения о ценообразовании.

Вместе с тем представляется, что практическое внедрение соглашений о ценообразовании необходимо осуществлять лишь по мере накопления налогоплательщиками, налоговыми и судебными органами необходимой практики применения новых положений Кодекса о трансфертном ценообразовании, а также подготовки работников налоговых органов соответствующей специализации. Предлагается отсрочить введение в действие соглашений о ценообразовании до 2010 г.

10. Установить в Налоговом кодексе РФ ответственность за неправомерное непредставление в установленный срок или представление налогоплательщиком налоговому органу недостоверных сведений о контролируемых сделках, совершенных в налоговом периоде с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемой сделки). Предлагается также установить ответственность за нарушение налогоплательщиком условий соглашения о ценообразовании, повлекшее несоблюдение установленного Кодексом порядка применения цен для целей налогообложения.

11. Внести в отдельные статьи ч. II НК РФ корреспондирующие изменения, обеспечивающие согласование их положений с предлагаемыми новыми положениями ч. I НК РФ.

По мере апробирования вносимых изменений предполагается дальнейшее совершенствование норм Кодекса, в том числе в части уточнения критериев идентичности и сопоставимости товаров (работ, услуг), оценки условий сопоставимости сделок, использования различных показателей рентабельности, применения методов определения соответствия цен контролируемой сделки рыночным ценам, ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах при использовании трансфертного ценообразования в целях минимизации налогов, регламента использования различных источников информации о ценах, включая официальные и общедоступные.

Таким образом, предусматривается:

а) наличие взаимной зависимости между сторонами сделок, подлежащих контролю с позиций трансфертного ценообразования, которое должно служить основной причиной для проведения такого контроля. Предлагается значительно расширить перечень оснований для признания лиц взаимозависимыми, включив в этот перечень большее (по сравнению с существующим) количество случаев признания лиц взаимозависимыми, а также сохранить возможность признания лиц взаимозависимыми на основании судебных решений;

б) наличие закрытого перечня сделок, цена которых в целях налогообложения может быть скорректирована налоговыми органами. Речь идет о сделках в первую очередь между взаимозависимыми лицами, а также между лицами, взаимная зависимость которых может презюмироваться в силу особых условий заключения таких сделок (внешнеторговые сделки с компаниями, являющимися налогоплательщиками в низконалоговых юрисдикциях, а также товарообменные (бартерные) сделки);

в) введение специального декларирования контролируемых сделок и требований к перечню документов налогоплательщика, обосновывающих применяемые им трансфертные цены в сделках с взаимозависимыми лицами;

г) введение института предварительных соглашений о ценообразовании;

д) введение новых требований к методам оценки диапазона рыночных цен, а также принципам их применения.

Период вступления в действие новых норм о контроле за трансфертным ценообразованием – 2008–2010 гг.

2.4. Совершенствование порядка исчисления и уплаты налогов

В долгосрочной перспективе будет сохранена высокая доля косвенных налогов (прежде всего налога на добавленную стоимость) в общем объеме налоговых поступлений. Высокий уровень бюджетных доходов от налогообложения природных ресурсов в очень большой степени зависит от внешних факторов (ценовой конъюнктуры на мировых сырьевых рынках), поэтому текущие и принимаемые бюджетные обязательства не должны проектироваться, исходя из предположений о высоком уровне таких доходов в дальнейшем.

За последнее время в режиме уплаты НДС произошли следующие перемены:

1. Осуществлен переход к взиманию налога на основании метода начислений, когда момент возникновения налоговых обязательств, как и момент возникновения права на налоговый вычет, определяется как наиболее ранний: получение (выставление) счета-фактуры, получение (осуществление) оплаты или отгрузка (получение) товара.

2. Начиная с 1 января 2006 г. налогоплательщики НДС получили право на вычет из налоговой базы сумм налога по полученным, но не оплаченным ими до этой даты товарам (работам и услугам); у налогоплательщиков НДС возникло обязательство по уплате в бюджет суммы налога по поставленным товарам, выполненным работам и оказанным услугам, оплата за которые еще не поступила (т. е. по сумме дебиторской задолженности за поставленные/выполненные с отсрочкой платежа товары, работы и услуги по состоянию на 1 января 2006 г.).

3. С 1 января 2007 г. введен единый порядок начисления и принятия к вычету налога как при операциях по реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке, так и при реализации товаров, облагаемых по нулевой ставке. Одновременно отменено требование о представлении отдельной налоговой декларации по операциям, облагаемым по нулевой ставке. Этот порядок не предполагает освобождения налогоплательщика от представления документов, обосновывающих право на применение нулевой ставки.

Подобные нововведения представляют собой попытку решить существующую в настоящее время и вызывающую многочисленные жалобы налогоплательщиков проблему систематической задержки в возмещении экспортерам сумм налога, уплаченных при производстве (приобретении) экспортируемой продукции.

Применительно к требованиям о получении возмещения из бюджета (т. е. в случаях, когда величина налоговых вычетов превышает сумму налога, начисленного налогоплательщиком) данный механизм позволяет сократить срок возмещения налога на добавленную стоимость по экспортным операциям и проводить зачет соответствующих сумм налога, предъявленных при приобретении товаров (работ, услуг) и использованных для осуществления таких операций, в течение одного налогового периода после представления в налоговый орган налоговой декларации и документов, подтверждающих правомерность применения ставки налога на добавленную стоимость в размере 0 %.

4. Сделан переход к предоставлению права на налоговый вычет при осуществлении капитального строительства в момент проведения соответствующих расходов.

Вступил в силу новый порядок применения налоговых вычетов по НДС, уплаченному поставщикам и подрядчикам при осуществлении капитального строительства. Ранее действовавший порядок, когда право принятия уплаченного налога к вычету возникало только после постановки налогоплательщиком соответствующего объекта капитального строительства на учет, создавал серьезные препятствия для инвестиций в форме капитальных вложений, так как фактически приводил к тому, что налогоплательщики, осуществлявшие капитальные вложения, предоставляли безвозмездный кредит бюджету по сравне-

нию с неинвестирующими налогоплательщиками. Одно из препятствий на пути устранения этого недостатка было связано с опасениями значительных бюджетных потерь в переходный период после введения нового положения, когда к вычету одновременно принимаются суммы НДС, уплаченные как при осуществлении нового капитального строительства, так и к моменту перехода к новому порядку по незавершенным объектам капитального строительства.

Данное положение было исправлено Федеральным законом от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ. Начиная с 1 января 2006 г. суммы НДС, уплаченные при осуществлении строительно-монтажных работ, принимаются в общем порядке. Вместе с тем при осуществлении строительно-монтажных работ для собственного потребления вводится

принцип начисления НДС на всю сумму выполненных работ по итогам каждого налогового периода (календарного месяца).

Начиная с 1 января 2006 г. в налоговую базу не включаются авансы, полученные налогоплательщиками-экспортерами в качестве предварительной оплаты экспортных поставок. Данный шаг является логичным продолжением налоговой реформы в части повышения нейтральности налога на добавленную стоимость. Так, при налогообложении реализации товаров на экспорт по нулевой налоговой ставке освобождение от налогообложения авансов, полученных в счет оплаты неналогооблагаемых поставок, приводит к уменьшению оборотных средств, отвлекаемых у экспортеров в виде платежей в бюджет.

При принятии и дальнейшем совершенствовании гл. 21 НК РФ были внесены менее значительные изменения, которые также формировали и продолжают формировать пакет решений, относящихся к реформе налога на добавленную стоимость. Это такие меры, как введение в налоговое законодательство понятий места реализации товаров, регулирование различных особенностей определения налоговой базы, постепенное совершенствование налогообложения операций с имущественными правами и финансовых операций, требования о перечислении НДС при осуществлении товарообменных (бартерных) операций.

Можно с большой долей уверенности утверждать, что практически все из перечисленных нововведений повысили степень нейтральности НДС. Вместе с тем с учетом того обстоятельства, что в процессе реализации налоговой реформы почти все законодательные изменения были направлены на увеличение нейтральности данного налога для налогоплательщиков, все эти нововведения приводили к снижению доходов федерального бюджета от НДС. Другими словами, практически все принятые решения в области реформирования налога на добавленную стоимость последних лет хотя в целом и приводили к росту его эффективности и нейтральности, но одновременно были прямой причиной снижения бюджетных доходов от данного налога либо за счет уменьшения сумм начисленного налога, либо вследствие опережающего роста налоговых вычетов.

С 2008 г. увеличена до квартала продолжительность налогового периода по НДС. Это решение не только ведет к разовому увеличению финансовых ресурсов налогоплательщика, но и позволит несколько облегчить администрирование НДС.

С принятием гл. 21 НК РФ был изменен подход к определению налогоплательщиков. Налогоплательщиками стали считаться все лица, ведущие хозяйственную деятельность (осуществляющие операции по реализации товаров, работ, услуг), включая индивидуальных предпринимателей. При этом, согласно международной практике, для налогоплательщиков была предусмотрена возможность выхода из режима плательщика налога на добавленную стоимость в случае, если выручка от реализации товаров (работ, услуг) составляет менее установленного порога, что позволило снизить издержки как на налоговое администрирование для налоговых органов, так и связанные с исполнением налогового законодательства для налогоплательщиков.

Необходимо отметить, что, с одной стороны, предоставление возможности любому лицу, имеющему право на ведение предпринимательской деятельности, при соблюдении определенных условий выходить из режима налогоплательщика НДС является несомненным положительным результатом проведенной налоговой реформы. С другой стороны, представляется целесообразным перейти к используемому во многих странах с развитой системой НДС механизму добровольной регистрации налогоплательщиков НДС.

В рамках системы регистрации лиц в качестве налогоплательщиков НДС им будут присваиваться отдельные идентификационные номера налогоплательщиков НДС, в обязательном порядке указываемые на счете-фактуре. При этом реестр налогоплательщиков НДС будет открытым.

Регистрация в качестве налогоплательщиков НДС будет обязательной для всех организаций и индивидуальных предпринимателей, у которых выручка от реализации превышает некоторую законодательно установленную величину. При этом планируется откорректировать законодательство, регулирующее государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Будет расширен перечень оснований для отказа в регистрации, а также усилена ответственность за предоставление при регистрации недостоверных сведений.

Таким образом, будут установлены барьеры для создания фирм, которые регистрируются для участия не в хозяйственной деятельности, а в схемах уклонения от уплаты НДС.

Эта мера направлена на то, чтобы на рынок выходили организации, осуществляющие реальную предпринимательскую деятельность, чтобы облегчить положение добросовестных налогоплательщиков, поскольку и налоговые проверки станут проще: наличие идентификационного номера налогоплательщика НДС будет свидетельствовать о нормальном положении дел в организации.

С принятием гл. 21 НК РФ был сокращен перечень товаров (работ, услуг), реализация которых подлежит освобождению от уплаты НДС. Теперь этот перечень в большей степени соответствует международным нормам (в том числе требованиям VI директивы ЕС), чем это было до проведения налоговой реформы. Однако по-прежнему законодательство предусматривает освобождение от налогообложения, предоставляемое не категориям товаров (работ, услуг), как это принято в международной практике, а категориям налогоплательщиков – например, продукции, производимой предприятиями инвалидов.

Предусмотрена законодательная обязанность выпуска и использования налогоплательщиками в целях исчисления сумм НДС счетов-фактур, что позволило создать предпосылки для использования с 2006 г. (время перехода на метод начисления для определения момента возникновения налоговых обязательств) одного из достоинств НДС, которым является возможность его исчисления на основании выставленных и полученных счетов-фактур, что значительно снижает издержки на его администрирование.

В этом отношении проведенная налоговая реформа оказалась незавершенной: для исчисления сумм НДС и налоговых вычетов необходимы счета-фактуры, однако они не могут являться основным и единственным источником информации для исчисления налога, как это происходит в большинстве стран с развитой экономикой, взимающих налог на добавленную стоимость.

Доходы от НДС в полном объеме зачисляются в федеральный бюджет. Несмотря на то что формально такой переход не предусматривался Налоговым кодексом Российской Федерации (и даже не находился в его компетенции), подобное перераспределение налоговых доходов стало возможным именно в контексте проведенной налоговой реформы, в результате утверждения пакетного принципа принятия решений в области налоговой и бюджетной политики.

Налог на прибыль организаций

Налогоплательщику должна быть предоставлена возможность в разумные сроки компенсировать все свои расходы на расширение производства, внедрение результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), на природоохранные мероприятия и другие цели. В связи с этим:

1) начиная с 2007 г. организации вправе в полном размере уменьшать налоговую базу текущего года на сумму убытков, полученных в предыдущем году. В 2002–2005 гг. совокупная сумма переносимого на текущий налоговый период убытка прошлых лет не могла превышать 30 % налоговой базы, а в 2006 г. – 50 %;

2) введена так называемая инвестиционная премия (возможность отнесения на расходы отчетного (налогового) периода расходов на капитальные вложения в размере до 10 %), право на применение которой вступило в силу с 1 января 2006 г.;

3) с 2007 г. возможно равномерное (в течение одного года) отнесение на расходы затрат на осуществление любых НИОКР, в том числе не давших положительного результата.

В целях повышения конкурентоспособности российской налоговой системы и создания благоприятного инвестиционного климата предполагается применять нулевую ставку налога на прибыль организаций при получении дивидендов российскими лицами. Такое освобождение будет предоставляться при стратегическом участии российской организации в российской или иностранной организации, выплачивающей дивиденды. Критерий стратегического участия устанавливается в виде доли участия организации не менее 50 % при выполнении условия, согласно которому в абсолютном выражении такая доля превышает 500 млн руб.¹⁵

Создание налоговых стимулов для осуществления инновационной деятельности включает, в частности:

- освобождение от НДС реализации любыми организациями НИОКР, относящихся к новой или усовершенствованию производимой продукции;
- включение в состав средств целевого финансирования, не учитываемых при определении базы налога на прибыль научных организаций, средств, получаемых из зарегистрированных в установленном порядке фондов поддержки научных исследований;
- установление к основной норме амортизации повышающего коэффициента в отношении основных средств, используемых только для научно-технической деятельности¹⁶.

Пристальное внимание надлежит уделить противодействию использованию в целях снижения налогообложения оффшоров.

Разработка законодательства, регулирующего налогообложение компаний, зарегистрированных в оффшорных зонах, а также в иностранных государствах с низким уровнем налогообложения, является способом борьбы с укрывательством доходов российскими компаниями.

В практике налогообложения некоторых стран применяется правило, согласно которому не распределяемый между учредителями (собственниками) доход иностранной дочерней компании или его часть может рассматриваться в целях налогообложения налогом на прибыль как доход ее владельца (т. е. материнской компании).

Планируется ввести обязанность для российских компаний или компаний-резидентов указывать в налоговых декларациях все свои иностранные аффилированные компании. В

¹⁵ Федеральный закон от 16 мая 2007 г. № 76-ФЗ «О внесении изменений в статьи 224, 275 и 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

¹⁶ Федеральный закон от 19 июля 2007 г. № 195-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности».

нормативных актах будет содержаться ряд условий, при которых у российских налогоплательщиков возникает налоговая обязанность в отношении прибыли, полученной иностранными контролируруемыми компаниями. Обязательным также будет предоставление налогоплательщиком сведений о его доле в контролируемой иностранной компании и уплате налога с соответствующей доли нераспределенного дохода этой компании.

Преимуществами и льготами, которые предоставляет российская налоговая система, не должны пользоваться компании, участвующие в схемах ухода от налогообложения. Равенство в налогообложении может быть достигнуто путем пресечения случаев получения недобросовестной налоговой выгоды, недобросовестной налоговой конкуренции.

В ряду этих мер находится определение налогового резидентства юридических лиц. Понятие резидентства юридического лица основано на критериях места нахождения его органов управления и резидентства участников юридического лица, владеющих в нем контрольным пакетом акций. Совокупность предлагаемых критериев необходима для того, чтобы предотвратить ситуации, когда физические лица – налоговые резиденты – учреждают юридическое лицо в другом государстве, где приняты более низкие ставки налогообложения прибыли, без намерения фактически осуществлять хозяйственную деятельность в этом государстве, а исключительно в целях минимизации своих российских налоговых обязательств.

Признание компании, зарегистрированной в оффшорной зоне, налоговым резидентом Российской Федерации создает для нее дополнительные обязанности.

Если зарегистрированная в оффшорной зоне организация будет признана налоговым резидентом Российской Федерации на том основании, что она контролируется налоговыми резидентами Российской Федерации, то указанная организация в отношении полученных доходов должна будет доплатить в российский бюджет налог на прибыль по ставке, составляющей разницу между ставкой этого налога в государстве, где она зарегистрирована, и российской ставкой налога на прибыль.

Интеграция страны в мировую экономику, присоединение к международным организациям требуют гармонизации российского налогового законодательства с законодательством стран – основных экономических партнеров России, заключения международных соглашений, принятия обязательств в области международного сотрудничества налоговых и таможенных органов, обмена информацией.

Соглашения в налоговой сфере должны предусматривать, в частности, меры для ограничения доступа к предоставляемым им льготам для лиц, не являющихся реальными налоговыми резидентами стран – сторон соглашений.

В России нет внутренних оффшоров. Есть субъекты Федерации, где снижена ставка налога на прибыль, что предусмотрено налоговым законодательством. Особенностью российской налоговой системы является ее функционирование в условиях федеративного государства и многоуровневой бюджетной системы. Когда налогоплательщик переносит центр формирования прибыли в целях ее налогообложения в другой субъект Федерации, это неизбежно порождает проблемы с доходами субъектов Федерации и местных бюджетов. Помимо этого в настоящее время весьма затруднительно консолидировать налоговые обязательства налогоплательщиков, входящих в один холдинг (или группу компаний), что создает стимулы для применения трансфертных цен внутри холдинга, перераспределения финансовых ресурсов.

В связи с этим предлагается внедрить в Российской Федерации широко используемый в зарубежных странах институт консолидированной налоговой отчетности при исчислении группой компаний своих обязательств по налогу на прибыль. Введение такого института лишит смысла регистрацию дочерних и аффилированных компаний в субъектах Федерации с льготным налоговым режимом, поскольку при условии консолидации налогоплательщиков финансовые результаты будут просуммированы.

Институт консолидированной налоговой отчетности позволит суммировать финансовый результат в целях налогообложения различным налогоплательщикам, входящим в состав холдинга. При этом распределяться суммы налога на прибыль такого консолидированного налогоплательщика между бюджетами субъектов Федерации будут так же, как сейчас распределяется налог, исчисленный в отношении обособленных подразделений, не являющихся юридическими лицами, т. е. пропорционально средней арифметической доле компании в совокупной стоимости основных фондов и фонда оплаты труда консолидированной группы.

В рамках внедрения этого института предполагается решить следующие задачи:

1. Определение характеристик холдинга или группы налогоплательщиков, для которых возможна консолидация в целях налогообложения налогом на прибыль организаций.
2. Внедрение возможности перерасчета налоговых обязательств за прошедшие налоговые периоды при изменении состава лиц, формирующих консолидированного налогоплательщика.
3. Определение особенностей консолидации в налоговых целях для предприятий, относящихся к отдельным секторам экономики (банкам, страховым организациям, финансовым учреждениям).
4. Определение механизма консолидации, а также лица, ответственного за исчисление и уплату в бюджет налога на прибыль организаций в отношении консолидированной группы налогоплательщиков.

Система консолидированной отчетности о прибыли группы компаний должна иметь следующие основные характеристики:

- 1) материнская компания несет ответственность за подачу декларации от имени всех компаний – членов группы;
- 2) группой компаний считаются компании, прямо или косвенно принадлежащие материнской компании, на основании критерия в виде минимальной доли участия;
- 3) компании – члены группы принимают решение о подаче деклараций о доходах в консолидированной форме¹⁷;
- 4) в налоговых целях не принимаются во внимание последствия операций внутри группы (например, распределение дивидендов и сделки между членами группы);
- 5) право на зачет чистых убытков одной компании – члена группы против чистых прибылей других членов группы, поскольку результаты экономической деятельности компаний должны консолидироваться;
- 6) особые правила в отношении зачета чистых убытков, понесенных за период, предшествовавший году консолидации, в счет прибылей группы; кроме того, должны быть предусмотрены ограничения на использование чистых убытков компаниями-членами, которые выходят из группы;

¹⁷ Такая новация повлечет внесение соответствующих изменений в корпоративное законодательство Российской Федерации.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.