

11.9. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ КАК РЕГУЛИРУЮЩИЙ ДОХОД БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Параскевич Наталья Сергеевна, аспирант. Место учебы: кафедра финансового права, Российская Академия Правосудия.

Аннотация: Статья содержит анализ существующих положений Бюджетного и Налогового Кодексов по вопросу распределения доходов от налога на прибыль организаций в бюджетной системе Российской Федерации, а так же предложения по их реформированию.

Ключевые слова: налог на прибыль организаций; бюджетная система; доходы бюджета; регулирующие доходы бюджета; собственные доходы бюджета; бюджетное регулирование.

THE PROFIT TAX OF THE ORGANIZATIONS AS THE REGULATING INCOME OF BUDGETARY SYSTEM OF THE RUSSIAN FEDERATION

Paraskevich Natalya Sergeevna, postgraduate student. Place of study: financial law chair, Russian Academy of Justice.

Annotation: The article contains the analysis of existing positions Budget and Tax Codes connected with a question of distribution incomes by the profit tax in budgetary system of the Russian Federation and the offers on their reforming.

Keywords: profit tax; budgetary system; budget incomes; regulating incomes of the budget; own incomes of the budget; budgetary regulation.

Поступления от федерального налога на прибыль организаций распределяются статьей 284 Налогового Кодекса Российской Федерации¹ между двумя уровнями бюджетов: федеральным и региональным посредством установления ставок, суммы исчисления налога по которым и будут зачислены в тот или иной бюджет. Таким образом, и федеральный бюджет, и региональные бюджеты благодаря налогу на прибыль получают в свое распоряжение твердо установленную НК РФ долю от полученного на их территории дохода.

В этой связи необходимо отметить, что факт установления сумм распределения налога на прибыль организаций между уровнями бюджетной системы именно Налоговым Кодексом воспринимается в научных кругах неоднозначно² ввиду производимого таким образом смешения предметов регулирования налогового и бюджетного законодательства.

Фактически авторами, придерживающимися данной точки зрения, отмечено, что момент прекращения обязанности налогоплательщика по уплате налога выступает чертой, после которой возникают отношения по зачислению поступивших в счет уплаты налога денеж-

ных средств, входящие в предмет регулирования бюджетного законодательства. Следовательно, распределение доходов от федеральных налогов между бюджетами разных уровней бюджетной системы РФ должно происходить в порядке бюджетного регулирования и должно быть установлено нормами бюджетного, а не налогового законодательства.

Однако данный вывод вытекает из противоречивого положения, согласно которому налоговое и бюджетное право являются самостоятельными и обособленными друг от друга отраслями российского права.

Статьей 2 Налогового³ и статьей 1 Бюджетного⁴ Кодексов действительно проведено разграничение общественных отношений, регулируемых данными законодательными актами. Однако являются ли указанные предметы регулирования обособленными настолько, чтобы говорить об их абсолютной независимости друг от друга.

Налоговое право, которое по сути своей регулирует процесс аккумуляции денежных средств в бюджет, и бюджетное право, необходимое для «осуществления планового распределения и перераспределения доходов между отраслями народного хозяйства, различными районами страны, классами и социальными группами населения»⁵ являются компонентами одного целого. Только действуя взаимосвязано, опираясь на положения, разработанные обособленно в данных сферах, указанные структурные единицы российского права смогут достигнуть поставленную перед ними цель, а именно: «обеспечение бесперебойного осуществления задач и функций государства в каждый данный период его развития»⁶.

Таким образом, и налоговое, и бюджетное право выступают взаимодополняющими подотраслями финансового права, верным и испытанным признаком предмета которого является регулирование отношений, направленных на «формирование и использование публичных денежных фондов»⁷.

Отсюда следует вывод, что «анализ налогового законодательства в отрыве от бюджетного права бесперспективен»⁸. Следовательно, можно сделать вывод, что направленность на достижение единой цели допускает возможность регулирования вопроса связанного с формированием налоговыми доходами бюджетной системы РФ непосредственно двумя законодательными актами.

Итак, положения статьи 284 НК РФ, дополняются статьями 50 и пунктом 2 статьи 56 БК РФ. Таким образом: 100 процентов от суммы налога на прибыль, исчисленной по налоговой ставке в размере 2 процента зачисляется в федеральный бюджет, а 100 процентов

³ Федеральный закон от 31.07.1998 г. № 146 «Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть первая)» // СЗ РФ. – 03.08.1998. – № 31. – Ст. 3834.; Российская газета. – 06.08.1998. – № 148-149.

⁴ Федеральный Закон от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ «Бюджетный Кодекс Российской Федерации» // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3823; 2007. – № 17. – Ст. 1929.

⁵ Цыпкин С.Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства – М.: Издательство Московского Университета, 1983. – С. 43.

⁶ Горбунова О.Н. Финансовое право: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп./ Отв. редактор О.Н. Горбунова. – М.: Юрист, 2006. – С. 29.

⁷ Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография / С.В. Запольский. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 81.

⁸ Горбунова О.Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку: дисс. ... д-ра юрид. наук. В виде научного доклада, выполняющего также функции автореферата. – Москва, 1996. – С. 27.

¹ Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ «Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая)» // СЗ РФ. – 07.08.2000. – № 32. – Ст. 3340; Парламентская газета. – 10.08.2000. – № 151-152.

² Фомина О.А. Налог на прибыль организаций // Гражданин и право. – М.: Новая правовая культура. 2002. – № 4. – С. 69.; Пансков В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития - М.: МЦФЭР, 2003. – С. 174.; Гуляева И.А. Проблемы правового регулирования налога на прибыль организаций в РФ: дисс. ... канд. юрид. наук. – Москва, 2004. – С. 120.

от суммы налога, исчисленной по налоговой ставке в размере 18 процентов, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Указанный порядок закрепления налога на прибыль организаций за различными уровнями бюджетной системы еще на этапе получения налоговых доходов, указывает на определенную специфику данного доходного источника. Фактически предусмотренный законодателем способ «по механизму его функционирования больше напоминает отчисления от регулирующих доходов»⁹.

Деление доходов на собственные и регулирующие было заложено в Бюджетном Кодексе РФ и существовало вплоть до 1 января 2005 года.

При этом под собственными доходами бюджетов, согласно статье 47 БК РФ понимались «виды доходов, закрепленные на постоянной основе полностью или частично за соответствующими бюджетами законодательством РФ». Под регулируемыми доходами бюджетов, согласно статье 48 БК РФ, понимались «федеральные и региональные налоги и платежи, по которым устанавливаются нормативы отчислений (в процентах) в бюджеты субъектов РФ или местные бюджеты на очередной финансовый год, а так же на долговременной основе (не менее чем на три года) по разным видам таких доходов».

При этом наличие категории регулирующих налогов давало гораздо больше, чем информацию о том, каким законодательным органом и на какой срок закреплены доходы за тем или иным уровнем бюджетной системы. На деле наличие категории «регулирующие доходы» говорило о существовании в Российской Федерации института бюджетного регулирования, направленного на обеспечение выравнивания уровней бюджетной обеспеченности на территории страны, с целью достижения большей сбалансированности бюджетов бюджетной системы РФ.

В действующей редакции БК РФ законодатель отказался от закрепления данной классификации и статья 48 БК РФ признана утратившей силу¹⁰.

Однако в том числе и на примере порядка распределения налога на прибыль организаций, очевидно, что, несмотря на то, что определение исчезло, регулирующие доходы как механизм бюджетного регулирования в законодательстве остались.

В этой связи необходимо отметить, что данное положение дел с точки зрения законодательной техники не является правильным. Фактическое существование регулирующих механизмов при отсутствии законодательного закрепления их понятия и более того, стремление законодателя облечь категорию «собственных» доходов в форму, отражающую несвойственное ее природе содержание, является большим шагом назад по пути развития бюджетного законодательства.

Собственными доходами, согласно статье 47 действующей редакции БК РФ, признаются практически все доходы бюджетов. Исключение составляют лишь субвенции из Федерального фонда компенсаций и (или) региональных фондов компенсаций. Фактически в

данный момент категория собственные доходы отражает тот факт, что органы власти, получившие указанные средства в свой бюджет, самостоятельно распоряжаются ими.

Таким образом, в настоящее время даже те доходы, которые получены бюджетами в виде безвозмездных и безвозвратных перечислений, также признаются собственным доходам бюджетов. Возникает вопрос о том, можно ли признать верным подход законодателя, при котором доходы, предоставление или отказ в предоставлении которых зависит исключительно от усмотрения властей вышестоящего, по отношению к получателю данных средств, уровня также признаются собственными доходами бюджета.

Представляется логичным, что выполнение органами власти своих полномочий не должно ставиться в зависимость от финансовой помощи, которая субъективно предоставляется вышестоящим уровнем власти, порождая у нижестоящих органов «настроения иждивенчества и не стимулируя их развивать хозяйственную деятельность на своей территории»¹¹.

Таким образом, очевидно, что указанные источники доходов бюджета не должны признаваться собственными, ввиду того, что категория «собственные» доходы бюджета должна отражать возможность получающего уровня влиять на размер их поступления.

По сути, при том содержании, которым наделяется категория «собственных» доходов действующим законодательством, закрепление требования об обязательном наличии в составе доходов бюджетов «собственных» доходов, которое должно быть важной гарантией реализации принципа самостоятельности бюджетов, не является обязательным. И как следствие, законодатель исключил из принципа самостоятельности бюджетов требование о необходимости наличия собственных источников доходов бюджетов каждого уровня бюджетной системы Российской Федерации¹².

Таким образом, реформирование положений БК РФ относительно классификации доходных источников бюджетов может явиться еще одним шагом на пути к созданию условий для реального функционирования на территории Российской Федерации принципа самостоятельности бюджетов. Потому что, исходя из анализа доходов субъектов федерации и органов местного самоуправления, становится очевидным правильность высказывания Б.Г. Преображенского о том, что принцип самостоятельности бюджетов в РФ в настоящий момент «не является реальным»¹³.

Однако, осознавая необходимость отражения в законодательстве классификации доходных источников бюджета, представляется, что ранее существовавшая классификация доходов бюджета так же не может

⁹ Родионова В.М. Бюджетная реформа: содержание и проблемы // Финансы. – 1994. - № 8. – С. 10.; Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Норма, 2001. – С. 45.

¹⁰ Федеральный Закон РФ от 20.08.2004 г. № 120-ФЗ «О внесении изменений в бюджетный Кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений» // СЗ. – 23.08.2004. - № 34. – Ст. 3535; Парламентская газета. - 25.08.2004. - № 155-156.; Российская газета. – 25.08.2004. - № 182.

¹¹ Финансовое право: учебник / под ред. Ровинского Е.А. – М.: Юридическая литература, 1971. – С. 100.; Советское финансовое право: учебник / под ред. В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкина, М.: Юрид. лит., 1977. - С. 136; Горбунова О.Н. Значение бюджетных прав местных Советов в планомерном осуществлении социально-культурной деятельности советского государства // Труды ВЮЗИ. Экономические и правовые проблемы управления народным хозяйством. – М.: РИО ВЮЗИ, 1979. – С. 154.

¹² Федеральный Закон РФ от 20.08.2004 г. № 120-ФЗ «О внесении изменений в бюджетный Кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений» // СЗ. – 23.08.2004. - № 34. – Ст. 3535; Парламентская газета. - 25.08.2004. - № 155-156.; Российская газета. – 25.08.2004. - № 182.

¹³ Преображенский Б.Г. О развитии бюджетного законодательства РФ // Журнал Российского права. – М.: Норма, 2002. - № 5. – С. 35.

быть признана совершенной. Так, единственным критерием отнесения налоговых доходов к категории собственных, являлся факт закрепления данного дохода за определенным бюджетом на постоянный срок. Таким образом, во главу угла ставилось постоянство поступлений от данного источника денежных средств в бюджет.

Однако в случае, если регулирующие налоговые доходы закрепляются за конкретным уровнем бюджета, посредством указания в Налоговом Кодексе РФ нормативов отчисления сумм данного налога, они также приобретают характер постоянно закрепленных за данным бюджетом, ввиду стабильности действия норм кодифицированных актов.

В этой связи представляется наиболее обоснованным отнесение к категории собственных налоговых доходов поступлений от налогов, на размер поступления которых данный конкретный уровень власти может влиять. Иначе говоря, для признания налогового дохода собственным, его уровень в бюджетной системе должен соответствовать уровню налога в структуре налоговой системы.

Если исходить из данного положения, наиболее завершенной классификацией налоговых доходов бюджетной системы представляется признание разделения собственных и регулирующих доходов, причем регулирующие доходы должны дробиться на два подвида: закрепленные за соответствующим уровнем бюджетной системы на определенное количество лет и передаваемые в конкретном году.

При этом закрепленными регулируемыми налоговыми доходами соответствующего бюджета будут являться налоги, поступления от которых переданы из другого уровня налоговой системы, но они закреплены Налоговым или Бюджетным кодексом на долгосрочной основе за уровнем бюджетной системы, в который они поступают.

Передаваемыми регулируемыми налоговыми доходами соответствующего бюджета должны признаваться налоги, по которым устанавливаются нормативы отчислений в нижестоящие бюджеты законом о бюджете на очередной финансовый год.

Представляется, что в случае существования данной классификации появится возможность отслеживать уровень обеспеченности того или иного бюджета устойчивыми доходами, и оценивать степень действительной самостоятельности бюджетов того или иного уровня бюджетной системы.

Следовательно, если применить данную классификацию к налогу на прибыль организаций, то собственным доходным источником поступления от данного дохода будут признаваться только для федерального бюджета. Что же касается поступлений от налога на прибыль организаций в бюджеты субъектов федерации, для данных бюджетов этот налоговый источник должен признаваться скорее закрепленным регулирующим доходом.

Возможность признания поступлений от налога на прибыль организаций регулирующим доходом для бюджетов муниципальных образований вытекает из пункта 5 статьи 56 и статьи 58 БК РФ.

Согласно данным нормам, доходы от налога на прибыль организаций, полученные бюджетом субъекта федерации могут быть переданы полностью или частично органами государственной власти субъектов Российской Федерации, путем принятия соответствующего закона субъекта, в соответствующие местные бюджеты. Таким образом, налог на прибыль может пе-

редаваться в муниципальные бюджеты на основании нормативного акта субъекта РФ «в порядке бюджетного регулирования как исключительная мера»¹⁴.

Учитывая порядок возможной передачи указанных средств на уровень местного самоуправления, данный доходный источник является передаваемым регулирующим доходом.

Однако представляется необходимым реформирование указанного положения, и осуществление законодательного закрепления стабильных отчислений от данного налогового источника за местным самоуправлением. Это позволит органам данного уровня власти самостоятельно утверждать бюджет до начала финансового года и планировать стратегическое развитие предпринимательства на подконтрольной ему территории, таким образом, стимулируя повышение собираемости данного налога¹⁵.

Получается, что налог на прибыль организаций может по праву признаваться собственным исключительно для федерального бюджета. Что же касается бюджета субъектов федерации и бюджетов муниципальных образований, то данный доходный источник, безусловно, носит характер «регулирующего дохода».

Следовательно, представляется необходимым внести изменения в статью 47 и возродить статью 48 БК РФ, отразив в них предложенную классификацию доходных источников бюджетов. Кроме того, требует дополнения статья 284 НК РФ, которая должна предусматривать порядок передачи отчислений от налога на прибыль организаций в местные бюджеты.

Список литературы:

1. Горбунова О.Н. Значение бюджетных прав местных Советов в планомерном осуществлении социально-культурной деятельности советского государства // Труды ВЮЗИ. Экономические и правовые проблемы управления народным хозяйством. – М.: РИО ВЮЗИ, 1979.
2. Горбунова О.Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку: дисс. ... д-ра юрид. наук. В виде научного доклада, выполняющего также функции автореферата. – Москва, 1996.
3. Горбунова О.Н. Финансовое право: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп./ Отв. редактор О.Н. Горбунова. – М.: Юрист, 2006.
4. Гуляева И.А. Проблемы правового регулирования налога на прибыль организаций в РФ: дисс. ... канд. юрид. наук. – Москва, 2004.
5. Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография / С.В. Запольский. – М.: РАП, Эксмо, 2008.
6. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Норма, 2001.
7. Пансков В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития - М.: МЦФЭР, 2003.
8. Параскевич Н.С. Значение поступлений от налога на прибыль организаций на уровне бюджетов местного самоуправления в РФ // Финансовое право. – М.: Юрист. 2010. - № 8.

¹⁴ Царгуш Р.В. Налог на прибыль организаций в Российской Федерации: финансово-правовые аспекты: дисс. ... канд. юрид. наук. – Москва, 2005. - С. 54.

¹⁵ Подробнее об этом: Параскевич Н.С. Значение поступлений от налога на прибыль организаций на уровне бюджетов местного самоуправления в РФ // Финансовое право. – М.: Юрист. 2010. - № 8. – С. 7-10.

9. Преображенский Б.Г. О развитии бюджетного законодательства РФ // Журнал Российского права. – М.: Норма, 2002. - № 5.

10. Ровинский Е.А. Финансовое право: учебник / под ред. Ровинского Е.А. – М.: Юридическая литература, 1971.

11. Родионова В.М. Бюджетная реформа: содержание и проблемы // Финансы. – 1994. - № 8.

12. Советское финансовое право: учебник / под ред. В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкина, М.: Юрид. лит., 1977.

13. Федеральный Закон от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ «Бюджетный Кодекс Российской Федерации» // СЗ РФ. – 1998. - № 31. – Ст. 3823; 2007. - № 17. – Ст. 1929.

14. Федеральный закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ «Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть первая)» // СЗ РФ. – 03.08.1998. - № 31. – Ст. 3834.; Российская газета. – 06.08.1998. - № 148-149.

15. Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ «Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая)» // СЗ РФ. – 07.08.2000. - № 32. – Ст. 3340; Парламентская газета. – 10.08.2000. - № 151-152.

16. Федеральный Закон РФ от 20.08.2004 г. № 120-ФЗ «О внесении изменений в бюджетный Кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений» // СЗ. – 23.08.2004. - № 34. – Ст. 3535; Парламентская газета. -25.08.2004. - № 155-156.; Российская газета. – 25.08.2004. - № 182.

17. Фомина О.А. Налог на прибыль организаций // Гражданин и право. – М.: Новая правовая культура. 2002. - № 4.

18. Царгуш Р.В. Налог на прибыль организаций в Российской Федерации: финансово-правовые аспекты: дисс. ... канд. юрид. наук. – Москва, 2005.

19. Цыпкин С.Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства – М.: Издательство Московского Университета, 1983.

Рецензия

на статью, аспирантки очной формы обучения кафедры финансового права Российской академии правосудия, Параскевич Н.С. «Налог на прибыль организаций как регулирующий доход бюджетной системы Российской Федерации»

Статья посвящена интересной и достаточно актуальной на сегодняшний день теме. В своем исследовании Параскевич Н.С. обращается к проблеме определения сущности существующего механизма распределения поступлений от налога на прибыль организаций в бюджетной системе.

В статье дается общая характеристика существующего порядка распределения поступлений от налога на прибыль организаций непосредственно Налоговым Кодексом.

Является значимым рассмотрение автором вопроса, касающегося сложившейся в бюджетном законодательстве ситуации, когда в результате произведенных изменений исчезли положения относительно классификации доходных источников бюджетов РФ.

Автор затрагивает вопрос о значении поступлений от налога на прибыль организаций на всех уровнях бюджетной системы, а также обосновывает необходимость внесения изменений в существующий порядок.

Вызывают интерес и, несомненно, требуют дальнейшей научной разработки сформулированные аспирантом положения и выводы.

С учетом изложенного, полагаю возможным рекомендовать представленную статью для публикации в научном журнале.

Научный руководитель д.ю.н., профессор Горбунова О.Н.