

ПЛАНИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ В БЮДЖЕТ СУБЪЕКТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

PLANNING OF BUDGET TAX REVENUES FOR A SUBJECT IN THE RUSSIAN FEDERATION

В статье прогнозирование налоговых поступлений рассматривается как предплановая разработка показателей налоговых доходов к проекту бюджета. Предложено различать понятия «собираемость налогов» и «бюджетная собираемость налогов» для соответствующей оценки качества прогнозирования налоговых поступлений и планирования налоговых доходов. Разработана модель прогнозирования налоговых поступлений по налогу на имущество организаций, основанная на покомпонентном (структурном) методе прогнозирования налоговой базы, учитывающая инвестиции в основной капитал.

Ключевые слова: прогнозирование и планирование, налоговые поступления, налоговые доходы, собираемость налогов, покомпонентная модель прогнозирования, региональные налоги.

Forecasting of tax revenues is considered herein as a pre-planned preparation of tax revenue figures for a draft budget. It is proposed to differentiate between the tax collectability and the budget tax collectability in order to evaluate the quality of tax revenue forecasting and planning of tax incomes. A model for the tax revenue forecasting with respect to legal entity property tax based on the by-component (structural) method of taxation basis forecasting, taking into account investments in fixed capital, has been developed in this paper.

Keywords: forecasting and planning, tax revenues, tax incomes, tax collectability, by-component forecast model, regional taxes.

В системе управления налоговыми отношениями и совершенствования налоговой политики важное место отводится прогнозированию и планированию. Значение этой функции управления возросло в связи с переходом с годичного бюджетного планирования на среднесрочное (трехлетнее).

Правильность исходных теоретических посылок и методологической основы прогнозирования решающим образом влияет на качество прогноза налоговых поступлений и возможность его практического использования в планировании налоговых доходов бюджетов всех уровней. Речь идет об оценке точности прогнозов, реализованных в показателях налоговых доходов бюджетов всех уровней, анализе факторов, оказавших влияние на отклонение фактических налоговых поступлений от утвержденных бюджетных назначений по итогам отчетного финансового года.

Методологической основой прогнозирования является теория развития объекта (явлений),

¹ Кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и банковского дела НОУ ВПО «Российский новый университет».

процессов), которая раскрывает существо тенденций и закономерностей, содержание основных причинно-следственных связей исследуемого явления, процесса. А методы прогнозирования позволяют найти меру влияния отдельных условий и факторов на формирование тенденций и закономерностей развития объекта и тем самым дать возможность воспроизвести его будущее состояние в виде прогноза.

Прогнозирование находит наибольшее применение при планировании. Результатом планирования является план, который представляет собой конкретизированную характеристику объекта, являющуюся целевой задачей. Отличительной чертой плана является количественная определенность задания, которую следует выполнить в течение планового периода.

Логическая формула процессов выработки прогноза и плана достаточно лаконична и состоит в следующем:

- прогнозирование – вероятно будет;
- планирование – должно быть.

Исходя из данной формулы методологический подход к использованию прогнозов в пла-

нировании основывается на концепции единого процесса «прогноз – план». По мнению американского экономиста Г. Тейла, прогнозирование будущего необходимо постольку, поскольку оно дополняет планирование и управление.

Научно обоснованное прогнозирование, по мнению Г. Тейла, характеризуется формулированием правдоподобных (verifiable) прогнозов с помощью методов, которые, в свою очередь, также правдоподобны. Правдоподобность экономического прогноза означает наличие возможности через определенный период прийти к беспристрастному выводу о том, оправдался прогноз или нет.

После внесения в апреле 2007 г. необходимых изменений в Бюджетный кодекс РФ формирование федерального бюджета на трехлетний период стало обязательным. На уровне субъекта РФ составляется проект бюджета сроком на один год или сроком на три года (очередной финансовый год и плановый двухлетний период). Налоговые доходы бюджета субъекта РФ прогнозируются в условиях действующего (на день внесения проекта закона о бюджете в законодательный орган) законодательства о налогах и сборах и бюджетного законодательства в составе общего объема доходов бюджета субъекта РФ.

Весь процесс прогнозирования налоговых поступлений и планирования налоговых доходов бюджета субъекта РФ имеет следующую последовательность (рис. 1.):

1) прогнозирование налоговых поступлений в бюджет субъекта РФ;

2) планирование налоговых доходов, в рамках которого прогнозные значения налоговых поступлений включаются в проект бюджета и которые, будучи законодательно утвержденными, обретают силу бюджетных назначений, обязательных к исполнению главным администратором налоговых доходов (ФНС России и его территориальные органы);

3) исполнение бюджета субъекта РФ, в рамках которого территориальные налоговые органы осуществляют краткосрочные прогнозы (на месяц, квартал) выполнения бюджетных назначений по налоговым доходам.

В случае существенного отклонения фактических налоговых поступлений от годовых бюджетных назначений законодательный орган субъекта РФ по представлению региональной исполнительной власти вносит изменения в бюджет текущего года, связанные с корректировкой запланированных налоговых доходов.

На сегодняшний день сохраняет свое значение «Методика планирования налоговых по-

ступлений в бюджетную систему РФ» Государственного научно-исследовательского института развития налоговой системы (2003 г.), основные положения которой отражены в коллективной монографии «Анализ и планирование налоговых поступлений: теория и практика». В ней предложены детализированные алгоритмы расчетов прогнозируемых поступлений по основным федеральным налогам.

В частности, авторами монографии используется метод покомпонентного прогнозирования налоговой базы и расчета налоговых поступлений путем умножения на соответствующие ставки составных частей налоговой базы с последующей корректировкой полученной суммы на коэффициент собираемости.

При реализации данного подхода применительно к налогу на прибыль производится прогнозирование доходов от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационных доходов, а также расходов, связанных с реализацией, и внереализационных расходов. Суммируя доходы, вычитая расходы, а также льготы и суммы, исключаемые из прибыли в соответствии с законодательством, получают (до исключения региональных льгот) налоговую базу для расчета суммы налога, уплачиваемой в федеральный бюджет по ставке 2% (рис. 1).



Рис. 1. Структурные (стадиальные) взаимосвязи налогового прогнозирования и планирования налоговых доходов бюджета субъекта РФ на очередной финансовый год

В совокупности с прогнозом суммы поступлений налога на прибыль в бюджет субъекта РФ, посчитанного по ставке 18%, получаем прогнозный объем налоговых поступлений по налогу на прибыль организаций.

Прогноз налоговых поступлений на основе индексации налоговых доходов предыдущих периодов – это второй подход к прогнозированию налоговых поступлений, основанный на применении метода экстраполяции фактических данных о налоговых поступлениях в предыдущие периоды. В соответствии с этим подходом показатели налоговых доходов индексируются на прогнозную величину инфляции. Вместе с тем, такой подход к прогнозированию представляется в значительной степени упрощенным по сравнению с первым покомпонентным (структурным) подходом.

В результате реформирования системы налогов и сборов перечень региональных налогов с начала 2004 года стабилизировался и представлен налогом на имущество организаций (НАО), транспортным налогом и налогом на игорный бизнес. На долю региональных налогов приходилось около 10% налоговых доходов бюджетов субъектов РФ, из которых более 80% – это поступления по налогу на имущество организаций.

Минфин России и финансовые органы исполнительной власти в субъектах РФ при разработке прогнозов налоговых поступлений к проектам соответствующих бюджетов используют индивидуальные для каждого налога показатели собираемости (в последние годы – на уровне 95–99%), применяемые к расчетной налоговой базе. Уровень собираемости ($V_{сн}$) рассчитывается как процентное отношение фактических налоговых поступлений ($C_{фнн}$) к сумме начисленных налогов ($C_{но}$):

$$V_{сн} = \frac{C_{фнн}}{C_{но}} \times 100\%. \quad (1)$$

При этом следует иметь в виду, что в составе фактических налоговых поступлений за отчетный финансовый год отражаются поступления от погашения задолженности (недоимки) прошлых лет. Именно за счет таких поступлений уровень собираемости нередко оказывается выше 100%.

По логике, если идти от обратного, уровень несобираемости налогов отражает наличие недоимки по текущим платежам и иных непоступлений, предусмотренных Налоговым кодексом РФ и связанных с изменением срока уплаты налогов. Поэтому было бы правильнее в этом случае рассчитывать собираемость налогов по сле-

дующей формуле:

$$V_{сн} = \frac{C_{фнн} - C_{нз}}{(C_{фнн} - C_{нз}) + H_n} \times 100\%, \quad (2)$$

где H_n – недоимка по текущим налоговым платежам;

$C_{нз}$ – сумма налоговой задолженности прошлых лет, погашенной в текущем году.

К сожалению, в налоговой отчетности задолженность по региональным налогам отражается общей суммой (без разбивки по каждому из налогов), в связи с чем собираемость этих налогов может быть рассчитана по группе региональных налогов в целом. В результате, уровень собираемости по предложенной формуле получается более достоверным: 2005 г. – 93,2%, 2006 г. – 93,9% и 2007 г. – 94,0%. При расчете показателя по методике Минфина России (отношение фактических налоговых поступлений к начисленной сумме) уровень собираемости региональных налогов, по имеющимся данным за 2006 г., составил 96,0%, т.е. на 2,1 проц. пункта выше, чем по методу «от обратного» [2, с. 77]. Значение научно обоснованного подхода к расчету уровня собираемости налогов определяется тем, что этот показатель используется при прогнозировании налоговых поступлений и налогового потенциала субъектов РФ.

Показатель собираемости налогов может быть рассчитан и как процентное отношение фактических налоговых поступлений к его значению, утвержденному в качестве налогового дохода соответствующего бюджета. В этом случае уровень собираемости конкретного налога отражает степень выполнения бюджетных назначений по данному источнику налогового дохода. Для различения с ранее рассмотренным показателем собираемости налогов предлагается именовать его с прилагательным «бюджетная».

Уровень бюджетной собираемости налогов, рассчитанный по данным отчетного финансового года, характеризует степень точности прогнозирования налоговых поступлений, которые, будучи законодательно утвержденными в качестве налоговых доходов бюджета, по сути представляют собой плановое задание, которое надлежит выполнить главному администратору налоговых доходов, каковым является ФНС России и его территориальные органы.

Значение уровня бюджетной собираемости, в отличие от показателя собираемости налогов, может быть и выше 100%. В целях объективной оценки точности прогнозирования следовало бы рассчитывать уровень бюджетной собираемости налогов не только к законодательно утвержден-

ному в последней редакции бюджетному назначению (как это делается на практике), но и по отношению к первоначально утвержденной величине.

Анализ уровня бюджетной собираемости региональных налогов показывает, что, несмотря на корректировки, внесенные в первоначально утвержденные значения налоговых доходов, фактические объемы поступлений превысили объемы, утвержденные законами субъектов РФ в последней редакции, на 6,3%, а по сравнению с первоначально утвержденными бюджетными значениями фактическое превышение по всем трем региональным налогам составило бы 18,7% (табл. 1).

Таблица 1

Бюджетная собираемость региональных налогов (2007 г., млрд руб. по всем субъектам РФ)

Виды налогов	Законодательно утвержденные объемы в бюджетах субъектов РФ		Фактические объемы поступлений	Уровень бюджетной собираемости, %	
	в первоначальном виде	с учетом внесенных изменений		4:2	4:3
1	2	3	4	5	6
Региональные налоги – всего	281,95	314,85	334,63	118,7	106,3
в том числе:					
Налог на имущество организаций	217,23	247,01	262,75	121,0	106,4
Транспортный налог	33,95	38,14	40,33	118,9	105,7
Налог на игорный бизнес	30,77	29,70	31,55	102,5	106,2

Благодаря занижению прогнозируемых поступлений по региональным налогам в бюджетах субъектов РФ на очередной финансовый год первоначально утверждаются объемы налоговых доходов, составляющих контрольные (плановые) задания для главного администратора доходов, которые в процессе исполнения бюджетов значительно перевыполняются.

В связи с такой практикой было бы целесообразным учитывать качество налогового прогнозирования и бюджетного планирования в системе материального стимулирования работников финансовых органов субъектов РФ, используя при этом показатель бюджетной собираемости налогов.

Законодательно утвержденные суммы налоговых доходов по видам региональных налогов, начисленные к уплате по декларациям суммы налоговых платежей и фактические налоговые поступления в бюджет субъекта РФ, суммы недоимки по региональным налогам со сроками образования до 12 мес. составляют исходную базу для проведения сравнительного анализа и получения выводов относительно качества планирования доходов бюджета субъекта РФ по региональным налогам и оценки собираемости по каждому из этих налогов.

В целом по региональным налогам фактические налоговые поступления в бюджет г. Москвы превысили окончательные бюджетные назначения в 2007 г. – на 16,9%, 2008 г. – на 1,7%, 2009 г. – на 0,6%, 2010 г. – уже 4,8% и 2011 г. – 2,5% (табл. 2).

Становится очевидным вывод о необходимости совершенствования методов налогового прогнозирования и бюджетного планирования налоговых доходов по двум взаимосвязанным региональным налогам – транспортному и на имущество организаций (по налогу на игорный бизнес поступления начиная с 2010 г. – незначительные). Основными методами прогнозирования налоговых поступлений на очередной финансовый год, используемыми финансовыми органами субъектов РФ, являются индексный метод, метод экстраполяции и экспертный метод.

По нашему мнению, упрощенный подход к прогнозированию поступлений по налогу на имущество организаций, не учитывающий инвестиционного фактора, приводил, во-первых, к необходимости пересмотра законодательно утвержденных бюджетных назначений в ходе исполнения бюджета и, во-вторых, к занижению прогнозируемой суммы налога и существенному перевыполнению бюджетных назначений.

Прогнозируемые на очередной финансовый год налоговые поступления по налогу на имущество организаций, по нашему мнению, следует рассчитывать исходя из прогнозируемой налоговой базы, учитывающей динамику ввода и выбытия основных фондов.

Прогнозируемую налоговую базу по налогу на имущество организаций предлагается определять с учетом влияния следующих факторов:

- 1) инвестиции в основной капитал и ввод в действие основных фондов производственного назначения;
- 2) выбытие основных производственных фондов.

Выбытие основных производственных фондов отражается на уменьшении налоговой базы

Динамика налоговых доходов бюджета г. Москвы по региональным налогам (млн руб.)

Вид налогов	Утверждено по Закону о бюджете г. Москвы		Изменение, % (гр. 2 : гр. 1) × 100	Исполнение бюджета (факт.)	Отношение факт. исполнения к утвержденному, %	
	первоначально	в окончательной редакции			первоначально	окончательно
2007 г.						
Налог на имущество организаций	33897	38000	112,1	45083	133,0	118,6
Транспортный налог	2245	4745	211,4	5446	242,6	114,8
Налог на игорный бизнес	6023	6023	100,0	6478	107,6	107,6
Итого	42165	48768	115,7	57007	135,2	116,9
2008 г.						
Налог на имущество организаций	49220	57720	117,3	57013	115,8	98,8
Транспортный налог	5177	7226	139,6	7650	147,8	105,9
Налог на игорный бизнес	4818	4668	96,9	6033	125,2	130,9
Итого	59215	69614	117,6	70796	119,6	101,7
2009 г.						
Налог на имущество организаций		64860		66730		102,9
Транспортный налог		8150		6750		82,9
Налог на игорный бизнес		3040		2990		98,2
Итого		76050		76470		100,6
2010 г.						
Налог на имущество организаций		66150		67670		102,3
Транспортный налог		9350		11490		122,9
Налог на игорный бизнес		10		0,0		13,9
Итого		75510		79160		104,8
2011 г.						
Налог на имущество организаций		74934		76714		102,4
Транспортный налог		12296		12692		103,2
Налог на игорный бизнес		10,5				
Итого		87240,5		89406		102,5

отчетного года (с учетом ожидаемой оценки текущего года).

Инвестиции в основной капитал в конечном счете материализуются в объекты основных фондов: жилища, здания (кроме жилых) и сооружения, машины и оборудование, транспортные средства. На долю нежилых основных фондов приходится около 80% инвестиций. Следовательно, объем инвестиций в основной капитал ($I_{ок}$), скорректированный на коэффициент ($K_{оф}$) 0,8, составит первоначальную стоимость основных производственных фондов, т.е. новую налоговую базу налога на имущество организаций ($I_{ок} \times 0,8$), которую следует учесть в процессе прогнозирования.

Теперь, когда новая налоговая база установлена, остается определить среднюю налоговую ставку, которая, в отличие от номинальной (2,2%), складывается с учетом предоставлен-

ных льгот и преференций. Расчеты по данным за 2008 г. показывают, что величина средней ставки по налогу на имущество организаций сложилась в целом по РФ на уровне 1,12%, а по Москве она несколько выше – 1,2%.

Номинальная налоговая ставка ($НС_n$) используется для расчета суммы налоговых поступлений от старой налоговой базы текущего года ($НБ_{m2}$), переходящей на очередной финансовый год с учетом коэффициента выбытия основных фондов ($НБ_{m2} - НБ_{m2} \times K_{выб}$). А для расчета суммы налоговых поступлений от новой налоговой базы ($I_{ок} \times K_{оф}$) следует применять среднюю налоговую ставку ($НС_c$). И тогда формула расчета прогнозируемой величины поступлений по налогу на имущество организаций в окончательном виде выглядит следующим образом:

$$НП_{нво} = (НБ_{m2} - НБ_{m2} \times K_{выб}) \times НС_n + I_{ок} \times K_{оф} \times НС_c \quad (3)$$

Предлагаемый метод прогнозирования налоговых поступлений представляет собой метод структурного моделирования, основанный на покомпонентном прогнозировании налоговой базы.

Прогнозирование налоговых поступлений по транспортному налогу также нуждается в индивидуализации алгоритма расчетов, основанного на покомпонентном методе, учитывающего выбывающее и прибывающее количество транспортных средств.

Налоговый кодекс РФ с 2004 года допускает одновременное налогообложение одного и того же объекта – транспортных средств, принадлежащих организациям – налогом на имущество организаций и транспортным налогом. Такое налогообложение противоречит принципу справедливости и однократности обложения, приводит к дополнительной налоговой нагрузке организаций. В одном случае транспортные средства облагаются налогом как самостоятельный объект, а в другом – как объект в составе среднегодовой (остаточной) стоимости имущества организации. То, что налоговой базой в первом случае у транспортных средств, имеющих двигатели, является мощность двигателя в лошадиных силах, а во втором – среднегодовая стоимость имущества, не имеет под собой экономических оснований. Указанное движимое имущество, будучи под двойным налогообложением, амортизируется единожды.

Конституционный суд РФ, рассмотрев данный вопрос о двойном налогообложении, установил, что у каждого из этих двух налогов самостоятельные объекты налогообложения и различные налоговые базы, потому и нет оснований для внесения каких-либо изменений в Налоговый кодекс РФ (Определение Конституционного суда от 14.12.2004 г. № 451-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса палаты представителей Законодательного собрания Свердловской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса РФ»). Было отмечено, что по налогу на имущество организаций налоговая база имеет стоимостное выражение, а по транспортному – обладает «физическими свойствами, обуславливающими соответствующий уровень воздействия на состояние дорог общего пользования».

И все же, если руководствоваться принципом, в соответствии с которым налоги должны

иметь экономическое основание, то грузовые автотранспортные средства промышленных, строительных и сельскохозяйственных организаций следует рассматривать как часть имущества, используемого в технологическом процессе производства и реализации продукции, и потому их следовало бы вывести из состава объекта налогообложения по налогу на имущество организаций и оставить их только в качестве объекта налогообложения по транспортному налогу. В этом случае, исчерпав через амортизацию свой экономический ресурс в виде нулевой остаточной стоимости, организация будет продолжать уплачивать транспортный налог, эксплуатируя сохраняющийся технический ресурс. И именно уплата транспортного налога за транспортные средства с нулевой остаточной стоимостью, т.е. изношенные и полностью самортизированные, возможно подстегнет организацию к обновлению парка грузовых автомобилей [3, с. 49].

Вопрос о двойном налогообложении транспортных средств все-таки получил частичное решение: в НК РФ внесено изменение, по которому движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств, не признается объектом налогообложения [1, с. 790].

Указанное изменение хотя и мотивировалось необходимостью активизации процессов обновления машин, оборудования и транспортных средств, тем не менее способствовало частичному решению вопроса о преодолении двойного налогообложения транспортных средств. По мере выбытия (списания) движимого имущества, накопленного до 2013 года, будет сужаться сфера двойного налогообложения транспортных средств.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. – Части первая и вторая. – М. : Проспект, КноРус, 2013.
2. Дадашева Ю.А. Собираемость налогов : методы измерения и сфера применения // Финансы. – 2009. – № 11.
3. Дадашева Ю.А. О двойном налогообложении транспортных средств // Все для бухгалтера. – 2008. – № 9.