

ФИНАНСЫ



ИЗДАЕТСЯ С 1926 ГОДА

2 2012



Р.Е. Артюхин

**КАЗНАЧЕЙСТВО РОССИИ:
ПО ПУТИ РАЗВИТИЯ**

Возможности и ограничения децентрализации налоговых полномочий

В.В. Климанов, директор Института реформирования общественных финансов, заведующий кафедрой Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, доктор экономических наук
А.А. Михайлова, эксперт Института реформирования общественных финансов

«Несправедливое» распределение налоговых доходов между уровнями бюджетной системы, которое сложилось к настоящему времени в России и которое активно обсуждается в среде политиков и экспертов, имеет целый ряд объективных и субъективных причин своего возникновения. В силу этого одномоментная децентрализация налоговых полномочий, неоднократно предлагаемая политиками в качестве снятия проблемы обеспечения финансовой самостоятельности регионов и муниципальных образований, невозможна. Чтобы выработать требуемую последовательность действий решений подобных задач, необходимо провести дополнительный анализ существующих возможностей и возникающих ограничений этого процесса.

Напомним, что до 2004 г. в российском бюджетном законодательстве существовало положение, согласно которому в консолидированные бюджеты регионов должно поступать не менее 50% всех налоговых доходов. Формула «50х50» называлась чуть ли не экономической основой построения федеративного государства. Позиция, доказывающая отсутствие экономического содержания в таком разделении доходов между центром и регионами в случае рассмотрения ее в отрыве от оценки объемов расходных обязательств, была убедительно доказана в работах В.Б. Христенко и А.М. Лаврова¹. Действительно, для установления количественного значения данной пропорции определяющим должно быть, во-первых, то, как распределяются расходные обязательства государства, а во-вторых, какие налоги образуют доходы бюджетов разных

уровней. Относительно первого положения можно привести следующий факт. Повышенная доля расходов на оборону, правоохранительную деятельность и национальную безопасность, которые в структуре расходов федерального бюджета составляют около четверти, предопределяют повышенное значение удельного веса Федерации в структуре консолидированного бюджета страны. В то время как, например, в Швейцарии, где расходы на армию крайне малы, сложилось соотношение «Федерация – регионы» в консолидированном бюджете страны как 30:70.

Согласно теории² разграничение налоговых полномочий между органами власти разных уровней основывается на целом ряде принципов, к числу которых относится следующее:

- доходы бюджетов каждого уровня должны быть достаточными для эффективной реализации закрепленных за ними расходных полномочий, включая выравнивание бюджетной обеспеченности регионов (муниципалитетов);
- налоговые полномочия федеральных органов власти должны быть достаточными для регулирования общенациональной экономики и поддержания на всей территории страны единого экономического и налогового пространства; доходы, генерируемые национальной экономикой в целом, должны облагаться федеральными налогами;
- налоговые полномочия региональных и местных органов власти не должны ограничивать перемещение капиталов, рабочей силы, товаров и услуг, а также позволять экспортировать налоговое бремя в другие регионы (муниципалитеты);

¹ Христенко В.Б. Межбюджетные отношения и управление региональными финансами: опыт, проблемы, перспективы. – М.: Дело, 2002; Лавров А.М. Бюджетная реформа в России: от управления затратами к управлению результатами. – М.: Комкнига, 2005.

² Руководство по управлению региональными и муниципальными финансами. Т. 2 / Под общ. ред. А.М. Лаврова – М.: Ленанд, 2007.

— каждому уровню власти должно быть предоставлено право делегировать (передать) в установленных законодательством случаях свои налоговые источники нижестоящему уровню власти.

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

- чем в большей степени налоговые поступления зависят от экономической конъюнктуры, тем выше должен быть уровень бюджетной системы, за которым закрепляется этот налоговый источник и полномочия по его регулированию;
- чем выше мобильность и неравномерность территориального размещения налоговой базы, тем на более высоком уровне бюджетной системы она должна облагаться налогом;
- за каждым уровнем бюджетной системы должны закрепляться налоги и доходные источники, объект (база) которых в наибольшей степени зависит от экономической политики данного уровня власти;
- чем труднее обеспечить уплату налога по месту фактической деятельности, тем «выше» должен быть уровень данного налога;
- налоги, носящие перераспределительный характер, должны быть закреплены за федеральным уровнем власти.

Исходя из данных критериев, например, за региональным уровнем с учетом подверженности налоговой базы рыночной конъюнктуре должны закрепляться налоги, поступления от которых носят стабильный характер и менее зависят от фазы экономического цикла. Региональным и местным органам власти труднее сократить расходы в периоды экономического кризиса, поскольку именно на эти уровни обычно возлагается финансирование основных бюджетных услуг для населения.

Смысл другого критерия — мобильности налоговой базы — заключается в том, что чем более мобильна налоговая база, тем на более высоком уровне бюджетной системы (при прочих равных условиях) должен вводиться налог. Это оправданно, так как если источник доходов бюджета можно легко увести с территории, то последняя может просто оказаться без источников для формирования своего полноценного бюджета. Таким образом, децентрализованное управление налогами с мобильной базой может приводить к перемещению налоговой базы и искажению рыночного поведения производителей и потребителей.

Аналогично налоги с неравномерно распределенной налоговой базой должны вводиться на более высоком уровне, чтобы обеспечить выравнивание бюджетной обеспеченности регионов. Передача таких налогов на более низкий уровень приведет к тому, что уровень собственных доходов субфедеральных бюджетов будет существенно от-

личаться. При этом в регионах с недостаточной налоговой базой поступления доходов в бюджет не будут покрывать имеющиеся расходные обязательства.

Предполагается также, что есть различия в издержках администрирования определенных налогов на различных уровнях государственного управления. При идеальном распределении доходных полномочий издержки администрирования должны минимизироваться.

Наконец, критерий соблюдения границ юрисдикции и поддержания единого экономического пространства означает недопустимость экспорта налогового бремени за пределы региона: в субфедеральные бюджеты не должны поступать налоги, которые оплачиваются жителями других регионов. Проиллюстрировать нарушение границ юрисдикции можно на примере косвенных налогов. Приобретать товары, в цену которых включен налог с продаж, могут не только жители региона, но и приезжие. Таким образом, бремя регионального косвенного налога частично перекладывается на жителей других регионов и стран. Субфедеральные уровни власти не имеют права вводить налоги, аналогичные таможенным пошлинам, препятствующие свободному движению товаров и факторов производства по территории страны. Если налог может создавать препятствия для свободного товародвижения, его следует вводить на общегосударственном уровне.

Существуют и другие критерии разграничения доходных полномочий между уровнями власти. Так, Робин Бодвей и Анвар Шах³ помимо вышеупомянутых называют также еще несколько общих правил. Прежде всего, должны быть централизованы налоги, имеющие наибольшее значение к функции перераспределения ресурсов; имеются в виду те налоги, которые определяют общее благосостояние граждан. Налоги, которые связаны с бонусными платежами и выигрышами, могут быть децентрализованы, так как даже при высокой мобильности населения возможности получения таких бонусов не привязаны к конкретным территориям. Налоги, которые привязаны к конкретным расходам в рамках определенных программ, должны собираться на том уровне, на котором осуществляется реализация таких программ. В качестве примера авторы приводят платежи за загрязнение окружающей среды, которые должны соответствовать уровню, на котором осуществляются расходы на программы по защите окружающей среды. Применение данного принципа в России сдерживается тем, что одним из принципов бюджетной системы страны согласно Бюджетному кодексу является принцип общего (совокупного) покрытия расходов бюджета⁴, который означает, что расходы бюджета не могут

³ *Boadway R., Shah A. Fiscal federalism: principles and practices in multiorder government.* — Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

⁴ Бюджетный кодекс Российской Федерации, ст. 35.

быть увязаны с определенными доходами бюджета и источниками финансирования дефицита бюджета, если иное не предусмотрено законом (решением) о бюджете. В то же время в качестве примера здесь можно привести дорожные фонды, создаваемые за счет средств от топливных акцизов и транспортного налога.

Основываясь на упомянутых выше принципах, известный теоретик в сфере государственных финансов Ричард А. Масгрейв предлагает следующее распределение налогов по уровням власти исходя их оптимальных критериев налогообложения (табл.1)⁵:

Таблица 1

Оптимальное распределение налоговых доходов между уровнями бюджетной системы

Центральный уровень	Уровень региона	Местный уровень
Прогрессивный налог на доход; налоги на наследование; налоги на природные ресурсы	Налог на доход резидентов; налог на доход с факторов, принадлежащих резидентам, и на доход нерезидентов, создаваемый внутри юрисдикции; налог с розничных продаж;	Налог на недвижимость; налог на товары как плата за полученную выгоду; налог с фонда заработной платы; плата за полученную выгоду

Проведем на основе отечественной практики разграничения доходных источников анализ рациональности сложившегося разграничения по наиболее часто используемому для данной цели критерию: мобильности налоговой базы. Рассмотрим основные факторы производства: труд, землю и капитал, предложенные еще в работах экономистов классической школы⁶, с точки зрения их внутристрановой мобильности. Очевидно, капитал является фактором с максимальной степенью мобильности; среди прочих факторов его можно максимально быстро мобилизовать при необходимости. Труд является фактором со средней степенью мобильности, а земля, соответственно, — с минимальной. Выделим основные налоги с точки зрения их соотношения с факторами производства: на труд приходится налог на доходы физических лиц, на землю — земельный налог, на капитал — налог на добавленную стоимость. Ниже приведена разработанная модель закрепления налоговых полномочий за уровнями власти, учитывающая мобильность факторов производства (табл. 2), согласно которой разграничение налоговых доходов в Российской Федерации, таким образом, соот-

ветствует концептуальным постулатам теории. Именно капитал, наиболее мобильный из них, является основой для НДС, который должен, согласно теории, максимально централизоваться. Земля, наоборот, немобильна. Поэтому земельный налог должен поступать в местный бюджет. Труд, занимающий срединное положение среди данных факторов, является основой НДФЛ, который наиболее важный источник пополнения региональных бюджетов. В этой связи Бюджетный и Налоговый кодексы включают положения, соответствующие общепринятым подходам в теории налогообложения.

Таблица 2

Модель закрепления налоговых полномочий за уровнями бюджетной системы, учитывающая мобильность факторов производства

Критерий	Земля	Труд	Капитал
Мобильность базы	Минимальная	Средняя	Максимальная
Соответствующий фактору производства налог	Земельный налог	Налог на доходы физических лиц	Налог на добавленную стоимость, налог на прибыль
Уровень, за которым закреплен налог	Местный	Региональный	Федеральный

Помимо того, что база, с которой собирается НДС, мобильна, она также размещена крайне неравномерно. Локализация мест формирования прибыли, замыкания цепочек создания добавленной стоимости в России очень ограничена. В последние годы с территории всего 10–15 субъектов Федерации собиралось более половины НДС. Как уже указано выше, чем более неравномерно распределена налоговая база, тем — при прочих равных условиях — на более высоком уровне бюджетной системы следует собирать с нее налог.

Поэтому в целом весьма спорной представляется возможность прямолинейного решения проблемы повышения доходов местных бюджетов за счет новой замены НДС налогом с продаж или перераспределения какой-то части НДС в бюджеты нижестоящих уровней. Создаваемый механизм должен быть более сложным, не допускающим развития ситуации, когда, во-первых, выгоды от такого перераспределения получают в большей мере условно богатые регионы, а во-вторых, возникнут дополнительные риски при осуществлении бюджетного планирования.

Многие специалисты отмечают еще одну техническую сложность децентрализации НДС. Это вопрос адресации при возврате уплаченного НДС для экспортных операций. Отметим, тем не менее, что данная проблема носит

⁵ Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика / Пер. с англ. — М.: Бизнес Атлас, 2009.

⁶ См., например: Сэй Ж.-Б. Трактат по политической экономии. — М.: Дело, 2000.

именно технический характер. То, что она решаемая, доказывает даже элементарный опыт возврата по системе Tax Refund, который на бытовательском уровне знаком многим россиянам, совершающим поездки в европейские и иные зарубежные страны.

Другим ярким примером налогов с мобильной базой является налог на прибыль. Известно, что многие хозяйствующие субъекты в целях сокращения налоговых обязательств стремятся перемещать свою деятельность в регионы или даже страны с более низким уровнем налогообложения прибыли, например, в оффшорные зоны.

Отметим, что ранее в отечественной научной литературе проводился иной анализ разграничения доходных полномочий между уровнями власти. Один из выводов, сделанных по данному вопросу (хотя и небесспорных), принадлежит академику Д.С. Львову и заключается в том, что доля доходов в ВВП от различных факторов производства существенно отличается от собираемых с этих факторов налоговых поступлений. Согласно его расчетам, в начале 2000-х гг. на долю ренты приходилось 75% общего дохода, вклад труда был в 15 раз, а капитала примерно в 4 раза меньше. При этом около 70% налоговых доходов прямо или опосредованно было связано с фондом оплаты труда, 10–13% – налоговые доходы от рентных платежей и 17–20% – доходы с фактора производства капитала⁷.

С учетом описанных ограничений налоговой децентрализации вопрос повышения доходных возможностей регионов и муниципальных образований в России может быть хотя бы частично решен путем сокращения льгот по земельно-имущественным налогам, например, для ряда федеральных учреждений (прежде всего, находящихся в ведении Минобороны) и для объектов линейной инфраструктуры субъектов естественных монополий – железных дорог, энергосетей и т.п. говорится уже несколько лет. О необходимости отмены данных льгот неоднократно говорилось и экспертами и представителями разных органов власти. Однако данный процесс пока не движется, хотя и поддерживается основными заинтересованными лицами и на федеральном уровне (Минфином России, депутатами Госдумы, членами Совета Федерации), и, конечно, в регионах и муниципалитетах, в бюджеты которых такие налоги и должны были бы поступать. Существуют даже оценки такой отмены льгот для отдельных территорий.

В то же время⁸ некоторые эксперты небезосновательно высказывают сомнения в целесообразности

таких решений. Среди доводов называются, в частности, такие факты, что значительная часть такого имущественного комплекса не проинвентаризированы и расположены на территории поселений, бюджеты которых могут получить неоправданно большие доходы от земельного налога. Разумеется, проводить сплошную инвентаризацию, предшествующую возможной отмене льгот – это значит затянуть данный процесс на неопределенный срок. И все-таки представляется необходимым активизировать данный процесс, чтобы, с одной стороны, более эффективно использовать федеральное имущество, часто находящееся в бесхозяйственном употреблении, а с другой – хотя бы частично решить проблему повышения доходов местных бюджетов. При проведении подобных действий, которые могут вызвать рост тарифов субъектов естественных монополий, следует принимать во внимание и создание дополнительных механизмов социальной поддержки населения.

В настоящее время доля в доходах местных бюджетов, поступаемая от имущественных налогов, крайне мала. В этой связи правильный вектор задается планируемым внедрением налога на недвижимость, который должен заменить налог на имущество физических лиц и земельный налог. Однако не следует переоценивать потенциал роста сборов от данного налога. При расчете налога с базы, которая будет основана на рыночных оценках, многие семьи с низкими доходами не смогут его заплатить. Упадёт собираемость налога, а при низкой мобильности населения, неразвитом рынке недвижимости, отсутствии механизмов предоставления социального жилья и других реальностях России дополнительные доходы в местных бюджетах от данного налога в целом вызовут повышение социальной напряженности в ряде муниципалитетов. Органам местного самоуправления нужно будет решать проблемы дополнительной помощи малоимущим гражданам, отрабатывать меры, не вызывающие одобрения значительной части жителей.

Кроме того, нельзя не учитывать и ряд технических проблем. До сих пор единого кадастра объектов недвижимости и земельных участков, подлежащих налогообложению, не существует даже в развитых регионах. Как правило, такой учет требует использования дорогостоящих автоматизированных систем.

Поэтому внедрение налога на недвижимость в российских муниципалитетах нужно будет в должной мере сопровождать не только активной методической поддержкой со стороны вышестоящих уровней власти, но и на первых порах дополнительной финансовой помощью. Конечно, должны быть просчитаны и минимизированы возможные риски его внедрения. Простое копирование в

⁷ Львов Д.С. Перспективы долгосрочного социально-экономического развития России // Вестник Российской академии наук. 2003. № 8.

⁸ Например, специалисты Института экономической политики им. Е.Т. Гайдара (www.iet.ru).

данной сфере опыта стран с давно развиваемыми рыночными институтами невозможно.

Что касается льгот по налогам, поступающим в региональные и местные бюджеты, которые устанавливаются региональными и местными органами власти, то если не принимать во внимание несколько случаев, которые должны стать объектом изучения со стороны органов государственного финансового контроля, то в целом налоговое стимулирование в регионах направлено на привлечение на территории инвестиций, развитие предпринимательства, создание новых рабочих мест, а это должно поддерживаться, но не пресекаться.

В целом децентрализация налоговых полномочий ведет к росту мотивации повышать доходы региональных и местных бюджетов. Если у региональных и местных властей появятся стимулы получать дополнительные доходы в бюджет, отпадет необходимость на федеральном уровне создавать новые фискальные инструменты решения значительной части вопросов, находящихся в ведении органов государственной власти субъектов Федерации и органов местного самоуправления. Это, в свою очередь, автоматически приведет к сокращению количества видов межбюджетных субсидий (в последние годы их число составляло более 100), а также субвенций, причем не только путем их консолидации в более крупные целевые направления, но и в результате их полной отмены. Хотя даже в будущем значимость некоторых небольших по объему субсидий, распределяемых на конкурсной основе, как стимулов активной работы региональных чиновников нужно сохранить.

Необходимо обратить внимание и на изменения в структуре межбюджетных трансфертов, что объективно разрешит давний спор о том, что лучше: дотации или субсидии. Нецелевые дотации создают больше оснований не

только для обеспечения социальной справедливости, но и обеспечения экономического развития территорий. Другие формы межбюджетных трансфертов: субсидии, субвенции, а также предоставление бюджетных кредитов — должны сохраняться, но в меньших объемах. Нужно помнить, что нельзя одним фискальным инструментом добиться решения всех задач в сфере государственного и муниципального управления.

Децентрализация налоговых полномочий и вызванная этим трансформация межбюджетных отношений должны способствовать повышению эффективности управления общественными финансами и решению задач модернизации нашего государства, а в конечном итоге повышению благосостояния граждан России.

Таким образом, повышение доходов местных бюджетов в долгосрочной перспективе возможно, прежде всего, не путем перераспределения налоговых полномочий, а за счет усиления имущественно-земельного налогообложения и налогообложения доходов физических лиц.

Как считается, косвенные налоги в отличие от прямых, следуя в целом за фазами экономического цикла, более устойчивы к колебаниям конъюнктуры. Однако в нашей стране с ее ориентацией на сырьевые отрасли налогообложение будет в основном ориентировано на потребителей этих отраслей. Поэтому механизмы косвенного налогообложения, связанные с извлечением дохода дифференцируемо расположенных и перемещающихся по стране потребителей, с трудом применимы для решения вопросов повышения финансовой самостоятельности местных бюджетов. В этой связи необходимым условием дальнейшей децентрализации налоговых полномочий в Российской Федерации являются диверсификация экономики и развитие ее несырьевых отраслей.

Литература:

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации.
2. Лавров А. М. Бюджетная реформа в России: от управления затратами к управлению результатами. — М.: Ком-книга, 2005.
3. Львов Д. С. Перспективы долгосрочного социально-экономического развития России // Вестник Российской академии наук. 2003. № 8.
4. Масгрейв Р. А., Масгрейв П. Б. Государственные финансы: теория и практика / Пер. с англ. — М.: Бизнес Атлас, 2009; Сэй Ж.-Б. Трактат по политической экономии. — М.: Дело, 2000.
5. Христенко В. Б. Межбюджетные отношения и управление региональными финансами: опыт, проблемы, перспективы. — М.: Дело, 2002.
6. Boadway R., Shah A. Fiscal federalism: principles and practices in multiorder government. — Cambridge: Cambridge University Press, 2009.