

## **Оценка влияния реформы федеративных отношений и местного самоуправления на доходы региональных и местных бюджетов**

1. Налоговая реформа, которая проводится в России, начиная с 2000 года, до настоящего времени практически не принимала во внимание аспект эффективного распределения доходов и налоговых полномочий между органами государственной власти различного уровня и местного самоуправления. Из всех решений, принятых в рамках налоговой реформы к настоящему времени, реально к проблемам федеративных отношений имели отношения такие меры, как отмена оборотных налогов, реформа налога на прибыль, акцизов на нефтепродукты, алкогольную продукцию и табачные изделия, отмена налога с продаж. При этом указанные решения, как правило, имели своей целью скорее устранение общих недостатков, присущих российской налоговой системе, а не совершенствование системы распределения налоговых полномочий и налоговых доходов между уровнями государственного управления и местного самоуправления. Так, необходимость отмены оборотных налогов была обусловлена их искажающим влиянием на экономическую деятельность налогоплательщиков, отмена налога с продаж – общей неэффективностью данного налога. Изменение порядка налогообложения налога на прибыль в части распределения налоговых полномочий и налоговых доходов было обусловлено необходимостью устранить искажения, связанные с неправомерным налогообложением по пониженным ставкам в отдельных регионах в условиях слабого контроля за использованием трансфертного ценообразования в целях налогообложения. Некоторое отношение к попыткам по снижению степени неравномерности имели меры по реформированию акцизов – централизация неравномерно распределенных доходов от акцизов на табачные изделия, децентрализация акцизов на нефтепродукты и введение нового порядка уплаты части акцизов через акцизные склады.

Однако в силу ряда причин при осуществлении налоговой реформы не были сформулированы ее цели и задачи с точки зрения совершенствования налоговых отношений в условиях федеративного государства, государства с многоуровневой бюджетной системой. Основное внимание при реформе налоговой системы уделялось необходимости обеспечения сбалансированности федерального бюджета, формируя доходы субнациональных (региональных и муниципальных бюджетов) по "остаточному" принципу.

Нельзя сказать, что такая позиция не имела под собой никаких разумных оснований. Дело в том, что российская бюджетная система, система регулирования и финансирования

предоставления основных государственных услуг и пособий до последнего времени остается крайне централизованной. Расходы, связанные с реализацией большого количество частично финансируемых федеральных мандатов (например, единая тарифная сетка, льготы по оплате услуг ЖКХ, других услуг), регулируются решениями федеральных властей. Соответственно, в глазах как потребителей услуг, так и субнациональных властей ответственность за своевременное предоставление льгот и пособий, а также их финансирование лежит именно на федеральных властях. В этих условиях федеральный центр вынужден концентрировать ресурсы в федеральном бюджете с целью обеспечения своевременного финансирования наиболее важных федеральных мандатов.

Второй причиной для высокой степени централизации налоговых доходов в федеральном бюджете является относительно высокая неравномерность размещения налоговой базы по территории страны, что с одной стороны, вынуждает концентрировать ресурсы в федеральном бюджете с целью выравнивания возможностей по финансированию предоставления государственных услуг и пособий, а с другой, в условиях отсутствия контроля за неправомерным использованием трансфертного ценообразования в целях уклонения от налогообложения – не позволяет децентрализовать ряд полномочий в отношении таких налогов, как, например, налог на прибыль организаций.

Также существенными причинами для концентрации налоговых доходов в федеральном бюджете является необходимость осуществления значительных расходов на погашение и обслуживание внешнего долга, ограниченный перечень налогов, которые могут быть переданы на субнациональный уровень, и прочие причины.

3. Однако перечисленные доводы не могут являться основанием для сохранения существующего распределения налоговых доходов и налоговых полномочий между органами власти и управления различных уровней. В долгосрочной перспективе Налоговый кодекс (либо законодательный акт более высокого, конституционного, уровня) должен фиксировать перечни федеральных, региональных и местных налогов, а федеральное бюджетное законодательство (Бюджетный кодекс) – на долгосрочной основе закреплять доходы от федеральных налогов между бюджетами различных уровней (по разделяемым налогам).

4. Следует отметить, что расширение налоговых полномочий региональных и местных властей безусловно необходимо, однако такое решение нельзя принимать отдельно от расширения ответственности региональных и местных властей за предоставление государственных услуг и пособий, т.е. отказе от нефинансируемых либо частично

финансируемых федеральных мандатов. В условиях существования таких мандатов повышение максимальных ставок региональных и местных налогов и последующем распределении финансовой помощи по максимальным ставкам означает создание прямых стимулов для установления этих налоговых ставок на максимальном уровне. Поэтому в действующих условиях расширение налоговой самостоятельности региональных и местных властей приведет к прямому увеличению налоговой нагрузки и не должно рассматриваться как решение по укреплению бюджетного федерализма.

Очевидно, что такое решение является чрезвычайно сложным с различных точек зрения. Федеральным властям оно невыгодно, прежде всего, из-за необходимости принять на себя ответственность за отмену одних социальных обязательств и выделить дополнительные ресурсы на финансирование остающихся обязательств. Поэтому в проектах законодательных актов, подготовленных федеральными властями, содержатся предложения о некоторой централизации налоговых доходов и о переложении ответственности за исполнение или отмену части нефинансируемых мандатов на региональный уровень.

С другой стороны, отмена нефинансируемых мандатов, как это ни странно, невыгодна и субнациональным властям. Во-первых, введение принципа целевого финансирования ряда социальных расходов лишает их возможности свободно распоряжаться финансовыми ресурсами. Во-вторых, принятие предложений Правительства по новой системе регулирования социальных льгот возлагает ответственность за исполнение или отмену части важных социальных обязательств на региональные власти.

По этим причинам отмена нефинансируемых мандатов, предпосылки для которой создали одобренные во втором чтении законопроекты о реформе местного самоуправления и о реформе органов государственной власти в регионах, является комплексной задачей, требующей компромиссов и уступок со стороны как федеральных, так и региональных властей.

5. На этом фоне Правительство представило свои предложения о новой структуре распределения налоговых доходов между бюджетами разных уровней. Основные изменения правительственные предложения предусматривают для следующих налогов:

- налога на доходы физических лиц, 50% которого зачисляется в местные бюджеты (по 15% в бюджеты муниципальных образований различного уровня по месту сбора данного налога) и 20% должно распределяться между муниципалитетами пропорционально численности населения;

- акцизы на алкогольную продукцию и нефтепродукты, которые предлагается полностью зачислять в бюджеты субъектов Федерации;

- единый налог на вмененный налог и единый налог, связанный с применением упрощенной системы налогообложения, доходы от которых предполагается перераспределить в сторону бюджетов муниципальных образований;

- централизация доходов от налога на имущество организаций в бюджете субъекта Федерации;

- налог на добычу полезных ископаемых в отношении углеводородного сырья предлагается полностью зачислять в федеральный бюджет.

6. В соответствии с расчетами Министерства финансов, которые в большей части подтверждаются нашими расчетами, в целом по консолидированному бюджету изменения расходных обязательств компенсируются изменениями налоговых и неналоговых доходов. Однако для того, чтобы предложенная схема была реализована и предложенные пропорции нашли свое отражение на практике, необходимо следование заявленным принципам реформы.

7. С другой стороны, в настоящее время невозможно дать точный прогноз доходов бюджетов различных уровней с учетом новой структуры распределения налоговых доходов, т.к. до сих пор не приняты существенные решения о направлениях налоговой реформы на ближайшую перспективу, Правительством не представлены источники компенсации потерь от отмены налога с продаж, не одобрены другие важнейшие решения. Можно лишь утверждать, что если бы предлагаемые решения были приняты в 2003 году, они обеспечили бы сбалансированность бюджетов всех уровней при принятии прочих условий реформы (важнейшим из которых является отказ от системы нефинансируемых мандатов). Дополнительную неопределенность в построение любых прогнозов вносит то обстоятельство, что введение закона решением Государственной Думы отнесено к 2006 году, для которого сохраняется еще более высокая степень неясности в области налоговой и бюджетной политики.

8. В этой связи интересно поговорить не о количественных характеристиках системы распределения налоговых доходов, а о ее качественной стороне, то есть о том, какие налоги могут быть перераспределены в сторону региональных и местных властей. Согласно теоретическим исследованиям в этой области можно выделить два основных подхода к решению проблемы налоговой децентрализации в странах с многоуровневым бюджетным устройством.

В соответствии с традиционным микроэкономическим подходом к теории фискального федерализма существуют следующие требования к субнациональным налогам:

1) *Органы государственной власти среднего и, в особенности, нижнего уровня должны располагать полномочиями по налогообложению наименее мобильных видов налоговой базы.* Федеративное (многоуровневое) государство должно решать задачи эффективности использования ресурсов на национальном уровне, что означает необходимость устранения искажающих эффектов межтерриториальной разницы в налоговых ставках на распределение ресурсов. При передаче полномочий по взиманию, к примеру, налогов на доход (база которых сравнительно мобильна) на нижние уровни власти подобная эффективность будет достигаться только при налогообложении дохода по принципу юрисдикции его получателя, т.е. в том административно-территориальном образовании, резидентом которого он является.

Таким образом, с точки зрения рассматриваемого критерия налоги на доход, а также налоги на потребление целесообразно регулировать на национальном уровне бюджетной системы. Полномочия по регулированию налогов на потребление, а также налогов на заработную плату, возможно передать на средний субнациональный уровень управления. А такие налоги, как налоги на имущество, на недвижимость, на землю, эффективнее всего администрируются на субнациональных уровнях, не приводя к снижению эффективности распределения ресурсов на национальном уровне.

2) *Прогрессивные налоги на доход физических лиц на субнациональном уровне могут быть установлены только при возможности администрирования "глобальной" налоговой базы на уровне территориального образования.* Как уже упоминалось выше, для предотвращения искажений в межтерриториальном размещении ресурсов, доход индивидуума либо фирмы должен облагаться налогом по ставкам и правилам того территориального образования, к которому относится данный субъект (т.е. налоговая база должна быть "глобальной" — независимо от территории получения дохода). При этом если доход был получен на территории иных регионов или муниципалитетов, то налогоплательщику в данном территориальном образовании должен быть предоставлен налоговый кредит, т.к. его доход подлежит налогообложению в ином месте.

3) *Полномочия по регулированию прогрессивного налогообложения, направленного на достижение целей перераспределения дохода, должны быть закреплены за федеральным (национальным) уровнем власти.* Данное правило следует из положения о том, что полномочия по регулированию прогрессивного налогообложения в целом должны

принадлежать национальным властям. Если задачей федерального правительства является проведение политики перераспределения доходов на общегосударственном уровне независимо от принадлежности индивидуумов к тому или иному территориальному образованию, то и правила прогрессивное налогообложение, служащего этим целям, должны быть едиными на территории всего государства.

При передаче полномочий по проведению политики перераспределения дохода на субнациональный уровень неизбежно возникновение более или менее благоприятных юрисдикций для групп населения с различными доходами. При этом каждый индивидуум будет выбирать для себя место проживания с точки зрения проводимой там политики по перераспределению дохода. Такое положение приведет к значительному росту издержек на достижение эффективности, а впоследствии — к отказу от перераспределения дохода.

4) *Полномочия по регулированию налогов, способных выполнять стабилизационную функцию, должны быть закреплены за национальными властями, в то время как субнациональные налоги должны быть циклически устойчивыми.* Использование инструментов фискальной политики для целей экономической стабилизации является преимущественной функцией национальных властей. В многоуровневой системе государственной власти использование стабилизационных механизмов на субнациональном уровне приводит к значительным потерям, что минимизирует контроль за совокупным спросом. Кроме того, национальное правительство имеет приоритет в использовании механизмов кредитной и долговой политики. Таким образом, эффективными субнациональными налогами являются налоги, поступления которых обладают высокой степенью устойчивости к циклическим колебаниям (налоги на имущество и налоги на потребление), в то время как налоги с встроеной гибкостью к циклическим колебаниям (налоги на доход физических и юридических лиц) должны быть приоритетом национальных властей.

5) *В случае если налоговая база неравномерно распределена по территории страны, полномочия по ее налогообложению должны принадлежать национальным властям.* Очевидно, что значительная наделенность природными ресурсами может позволить субнациональным властям оказывать государственные услуги по низким "налоговым ценам" (т.е. за счет относительно низкого уровня налогообложения), что может привести к

неэффективному использованию ресурсов<sup>1</sup>. Таким образом, полномочия по налогообложению природных ресурсов, неравномерно распределенных по территории страны, должны принадлежать центральному правительству, даже если данное утверждение входит в противоречие с первым из приведенных правил распределения доходных полномочий, которое предписывает наделять различные уровни власти налоговыми полномочиями в соответствии с мобильностью соответствующих налоговых баз.

б) *Целевые налоги на пользователей общественных благ, а также платежи за пользование общественными благами применимы на всех уровнях государственной власти.* Полномочия по регулированию указанных видов налогов и платежей должны принадлежать различным уровням государственной власти в зависимости от характера совокупности получателей соответствующих общественных благ.

С позиций теории общественного выбора распределение налоговых полномочий между органами власти и управления различного уровня следует производить с учетом следующих принципов.

Во-первых, любая политическая децентрализация государства должна сопровождаться децентрализацией как расходных, так и доходных полномочий. При закреплении полномочий по налоговому регулированию за национальными органами власти, сопровождающееся передачей доходов на нижние уровни бюджетной системы в виде грантов, теряется связь между расходами органов власти по предоставлению общественных благ и их доходами.

Во-вторых, в случае распределения налоговых полномочий между органами власти нескольких уровней население территории должно нести бремя по уплате налога в той степени, в которой оно получает выгоды от производимых национальным правительством общественных благ.

В-третьих, для обеспечения межтерриториальной конкуренции и повышения эффективности налоговой системы субнациональные налоги должны вводиться на мобильную налоговую базу

9. С учетом этих во многом противоположных подходов можно проанализировать предложения правительства по распределению налоговых доходов по основным налогам:

---

<sup>1</sup> См.: Peter Mieszkowski "Energy Policy, Taxation of Natural Resources and Fiscal Federalism" // *Tax Assignment in Federal Countries*, ed. Charles E. McLure, Chapter 6, Canberra: Centre for Research on Federal Fiscal Relations, Australian National University, 1983, pp. 129-145

**Налог на прибыль организаций** – в условиях действующего законодательства целесообразно установить единую федеральную ставку с последующим распределением доходов между региональными и муниципальными бюджетами через органы федерального казначейства. При совершенствовании системы контроля за трансфертным ценообразованием для создания стимулов для развития налоговой конкуренции возможна постепенная децентрализация налоговых полномочий на региональный уровень

**Налог на доходы физических лиц** – подоходный налог в существующем виде целесообразно сохранить в виде федерального налога с зачислением доходов в региональные и местные бюджеты. Однако в случае принятия решения о возвращении к прогрессивной шкале ставок этого налога, возможно перераспределение части доходов в федеральный бюджет, т.к. в таком случае налог начинает играть перераспределительную функцию.

В перспективе, в целях повышения уровня самостоятельности и ответственности региональных властей перед населением возможно предоставление им определенного уровня самостоятельности в установлении налоговых ставок, однако такая мера потребует серьезных усилий по реформированию системы сбора и зачисления данного налога в бюджеты

**Налог на добавленную стоимость** – традиционно является федеральным налогом и зачисляется в федеральный бюджет. Поступления НДС – одни из наиболее стабильных налогов и соответствующими доходами возможно поделить с регионами путем подушевого распределения его части. Все существующие формы регионального НДС носят в большой степени теоретический характер и связаны со значительными сложностями в администрировании.

**Акцизы** – акцизы можно разделить на две большие группы: акцизы, взимаемые с производителя, как правила, неравномерно размещенного по территории страны и акцизы, взимаемые на этапе, приближенном к потреблению, либо равномерно распределенному по территории страны, либо по своему распределению приближенному к структуре потребления соответствующей государственной услуги (например, акцизы на нефтепродукты). Первую группу необходимо регулировать на федеральном уровне и зачислять в федеральный бюджет. Часть или общий объем доходов от второй группы

необходимо зачислять в субнациональные бюджеты. По части акцизов второй группы возможно предоставление самостоятельности региональным властям по регулированию условий налогообложения.

Необходимо отметить, что приближение этапа взимания ряда акцизов к уровню их потребления требует значительных затрат в отношении налогового администрирования.

**Налоги на малый бизнес.** С одной стороны, доходы от таких налогов необходимо зачислять в региональные (для упрощенной системы) и местные (для налога на вмененный доход) бюджеты. Однако определенную долю налоговых доходов в части, заменяющей единый социальный налог, соответствующие налоговые доходы должны распределяться между социальными внебюджетными фондами

**Налоги на природные ресурсы.** Как правило, такие налоги взимаются на этапе добычи полезных ископаемых, а места их добычи крайне неравномерно распределены по территории страны. По этой причине соответствующие доходы должны зачисляться в федеральный бюджет (за исключением общераспространенных полезных ископаемых). По причине того, что полезные ископаемые являются общенациональным достоянием, является целесообразным распределение определенной доли доходов от этого налога между региональными бюджетами пропорционально численности населения.

**Имущественные налоги.** По своей природе имущественные налоги являются классическим случаем субнационального налога. При этом наиболее целесообразно преобразовать налоги на имущество в местный налог на недвижимость. При необходимости возможно введение нескольких налогов на недвижимость – региональных и местных.

В перспективе – при установлении контроля за трансфертным ценообразованием, возможна передача более значительной части доходов и полномочий в отношении налога на прибыль организаций на региональный уровень. В этом случае налог на недвижимость мог бы являться основным источником доходов местных бюджетов (без подоходного налога).

**Пределы повышения налоговых ставок.**

## **Разделение ставок и распределение пропорционально численности**

**Налоговое администрирование.** Очевидно, что расширение налоговой автономии региональных и местных властей требует повышенных расходов на налоговое администрирование, а в условиях роста ответственности органов власти различных уровней необходимо децентрализовать также и ответственность в области сбора налогов. Первоначально субнациональные налоговые службы должны иметь возможность администрировать налоги в отношении физических лиц, в долгосрочной перспективе возможна передача региональным налоговым службам полномочий по всем региональным и местным налогам.

В целом следует отметить, что предложенная правительством структура распределения налоговых полномочий и налоговых доходов между уровнями бюджетной системы соответствует в действующих условиях требованиям эффективности системы бюджетного федерализма. Дальнейшие, более радикальные шаги по децентрализации налоговых полномочий и налоговых доходов требует проведения важных реформ в других отраслях – бюджетных расходов, социальной, судебной, административной и т.д.