

**Г.В.Семеко**  
**НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА И РАЗВИТИЕ РЕГИОНОВ РОССИИ**  
**(Обзор)**

Система налогообложения играет важную роль в формировании рыночной экономики на региональном и местном уровне. Рыночные реформы потребовали ее кардинальной перестройки, перехода на новые принципы установления и взимания налогов, изменения перечня налогов, взаимоотношений между центром и регионами по поводу распределения налоговых поступлений и т.д. В настоящее время налоговая система далека от совершенства, сильно ориентирована на интересы федерального центра, что наносит серьезный ущерб финансовой базе регионов. Тем не менее, в процессе утверждения Налогового кодекса намечаются и позитивные сдвиги, которые в дальнейшем должны позволить регионам успешно решать стоящие перед ними задачи. В обзоре рассматриваются особенности и проблемы формирования налоговой базы регионов, регионального и местного налогообложения, а также позиции специалистов по поводу реформирования действующей налоговой системы.

**Основы регионального и местного налогообложения**

На протяжении 90-х годов базовым законом, определяющим основы российской налоговой системы, являлся федеральный Закон “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”. Он был принят в 1991 г. и впоследствии неоднократно изменялся, но сохраняет силу до настоящего времени. Однако в дальнейшем основную роль в налоговой сфере должен будет играть Налоговый кодекс РФ. Пока вступила в действие его первая часть.

В соответствии с действующим законодательством в России существуют федеральные, региональные и местные налоги. Это деление отражает, прежде всего, разграничение полномочий в налоговой сфере. Фактически часть федеральных и региональных налогов, а также местный земельный налог делятся в определенных пропорциях между бюджетами всех трех иерархических уровней.

Таблица 1 (13, с.36)

**Разделение налогов на федеральные, региональные и местные  
в соответствии с Налоговым кодексом РФ**

Федеральные налоги	Региональные налоги	Местные налоги
Налог на добавленную стоимость Акцизы на отдельные товары (услуги) и отдельные виды минерального сырья Налог на прибыль (услуг) организаций Налог на доходы от капитала Подоходный налог с физических лиц Взносы в государственные социальные внебюджетные фонды Государственная пошлина Таможенная пошлина и таможенные сборы Налог на пользование недрами Налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы Налог на дополнительный доход от добычи углеводородов Сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами Лесной налог Водный налог Экологический налог Федеральные лицензионные сборы	Налог на имущество организаций Налог на недвижимость* Дорожный налог Транспортный налог Налог с продаж Налог на игорный бизнес Региональные лицензионные сборы	Земельный налог Налог на имущество физических лиц Налог на рекламу Налог на наследование или дарение Местные лицензионные сборы

\*При введении в действие налога на недвижимость прекращается действие на территории соответствующего субъекта Федерации налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога.

В соответствии с Налоговым кодексом перечень федеральных, региональных и местных налогов является “закрытым”. Это означает, что региональные и местные органы власти не имеют права устанавливать налоги или сборы, не предусмотренные Налоговым кодексом РФ. Вместе с тем территориям предоставлены достаточно широкие полномочия в налоговой сфере. Так, органы власти субъектов Федерации и местного самоуправления могут самостоятельно принимать решения о введении на их территории региональных и местных налогов, определять налоговые льготы, ставки налогов (в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ), а также порядок и сроки уплаты налогов, формы отчетности по ним.

Таким образом, региональные и местные органы власти не имеют права повышать налоговую нагрузку в регионе сверх установленных федеральным законодательством пределов, но могут создавать более благоприятные условия как для населения, так и для предприятий и организаций за счет установления пониженных ставок налогов, предоставления различных налоговых льгот, отказа от введения всех предусмотренных федеральным законодательством региональных и местных налогов.

В 90-е годы региональные и местные органы власти имели право вводить собственные налоги. Однако этот опыт был в основном негативным.

Подписанный 22 декабря 1993 г. Указ Президента РФ №2268 “О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 г.” (имевший тогда статус федерального закона) предоставил региональным и местным властям право вводить налоги за пределами списка, установленного федеральным Законом “Об основах налоговой системы Российской Федерации”. В результате число действующих в России налогов стало быстро расти. По оценкам, их количество к 1996 г. достигло 200.

Налоговая свобода привела к ухудшению налогового климата. Большинство местных налогов относилось к числу “раздражающих” и не оправдало даже затраты на их сбор. В некоторых регионах были созданы весьма специфические налоговые системы, основанные на “дублировании” федеральных налогов.

В результате этого недостаточно продуманного решения в стране появились и в течение более трех лет действовали такие экзотические налоги, как налог на падение объемов производства или на инвестиции за пределами региона, за прогон скота через определенную территорию или налог на содержание футбольной команды. Это привело также к тому, что внутри России возникли своеобразные таможенные барьеры в виде сборов за въезд или за ввоз товаров на территорию области или республики, а также за вывоз товаров за пределы региона.

Большую опасность стали представлять и налоги, “экспортируемые” одним регионом в другие. Например, республика Тыва ввела акцизы на отдельные виды продовольствия и минерального сырья. Поскольку эти акцизы включаются в цену продукции, а продукция реализуется за пределами республики, то налог фактически взимается с “чужих” налогоплательщиков, а поступает в собственный бюджет.

Налоговая система России стала напоминать лоскутное одеяло, число лоскутков в котором стремительно увеличивалось.

В ряде регионов появились различные “целевые” налоги и сборы, предназначенные для субсидирования тех или иных отраслей экономики (в основном сельского хозяйства). Наиболее же тревожным явлением стало широкое распространение налогов и сборов на ввоз и вывоз товаров, что нарушало ст.74 Конституции РФ, запрещающую введение внутри страны любых ограничений на перемещение товаров, услуг и финансовых средств.

Такого рода налогами и сборами облагалась ввозимая на территорию региона алкогольная продукция. Однако были примеры введения и более существенных региональных “таможенных пошлин”. Так, в Мордовии в 1996 г. был введен 10%-ный налог с продаж на все ввозимые в республику подакцизные товары, в Орловской и Свердловской областях были установлены сборы на ввоз куриных окорочков.

18 августа 1996 г. Б.Ельцин подписал Указ №1214 “О признании утратившим силу п.7 Указа Президента РФ от 22 декабря 1993 г. №2268 “О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 г.” В этом указе региональным и местным властям было предложено с 1 января 1997 г. отменить налоги и сборы, непредусмотренные федеральным законодательством. Этот шаг был весьма болезненно воспринят отдельными субъектами РФ. Республика Коми, Алтайский край, Владимирская, Волгоградская и Иркутская области попытались оспорить в Конституционном суде РФ право федеральных властей ограничивать

перечень региональных и местных налогов. Однако суд подтвердил конституционность соответствующей нормы федерального Закона “Об основах налоговой системы Российской Федерации”, дающего Президенту РФ это право.

Тем не менее, на местах до сих пор действуют налоги, не предусмотренные данным федеральным законом и Налоговым кодексом РФ.

### **Налоговый потенциал регионов**

Налоговый потенциал и структуры налоговых поступлений регионов России характеризуются существенными диспропорциями. Об этом свидетельствуют результаты проведенного экспертами Московского центра Института “Восток – Запад” всестороннего анализа финансовых потоков между федеральным центром и регионами России. Основное внимание эксперты уделили налоговому потенциалу регионов в 1996-1998 гг., распределению налогов между федеральным и региональными бюджетами, собираемости и ликвидности налоговых поступлений, структуре налоговых поступлений (13).

Основные характеристики налогового потенциала регионов. Важнейшими параметрами налоговой системы, которые позволяют понять причины межрегиональных диспропорций и составить представление о налоговом потенциале, являются: собираемость и ликвидность налоговых платежей, налоговая нагрузка регионов, структура налоговых поступлений.

*Собираемость налоговых поступлений* отражает степень полноты использования налогового потенциала регионов. Она может характеризоваться как выполнением плана по сборам налоговых поступлений, так и долей прироста налоговой недоимки в начисленных налогах.

*Ликвидность налоговых платежей* характеризует долю разного рода неденежных форм исполнения бюджетов (зачетов, векселей и т.п.). Она непосредственно не отражается в финансовом балансе, но влияет, прежде всего, на перспективы увеличения или уменьшения собираемости налогов. Повышенная доля “неживых” денег создает также дополнительные проблемы для региональных бюджетов в процессе финансирования расходов, что косвенным образом может влиять на масштабы предоставления финансовой помощи из федерального бюджета.

На перспективы собираемости налогов влияет также *структура налоговых поступлений* в регионе: чем более диверсифицирована как по видам налогов, так и по отраслям народного хозяйства, тем выше устойчивость налоговых платежей.

Оценка *налоговой нагрузки* в регионе важна с двух точек зрения. Во-первых, она характеризует объективность складывающегося баланса финансовых потоков (полнота использования налогового потенциала в регионах определяет степень зависимости региональных бюджетов от помощи федерального бюджета). Во-вторых, от нее зависит возможность увеличения сбора налоговых платежей в будущем (чем более полно используется налоговый потенциал, тем менее вероятен рост собираемости налогов).

Налоговый потенциал регионов в 1996-1998 гг. характеризовался следующим.

1. *Межрегиональные различия в душевых налоговых доходах.* Различия между регионами в объемах налоговых доходов, приходящихся на душу населения, определяются рядом факторов, в том числе разницей в уровне цен между субъектами РФ и различиями в налоговом законодательстве. Исследования, проведенные экспертами Московского центра Института “Восток – Запад”, показали, что межрегиональные различия в душевых налоговых доходах очень значительны. Максимальных значений показатель душевых налоговых доходов (с учетом прожиточного минимума) в 1998 г. достигал в Ямало-Ненецком автономном округе (495,5% от среднероссийского уровня), Ханты-Мансийском автономном округе (400,7%) и Москве (288,0%). Его минимальные значения отмечались в Республике Тыва (13,9%), Дагестане (14,6%) и Усть-Ордынском Бурятском автономном округе (17,7%) (13, с.40). Причиной таких различий являются, прежде всего, диспропорции в уровне экономического развития регионов. В более выгодном положении оказались крупные регионы с высокодиверсифицированной структурой хозяйства, с высоким уровнем развития сферы услуг, а также регионы, специализирующиеся на добыче природных ресурсов. Наиболее бедственное положение имеет место в субъектах РФ с низким уровнем развития промышленности и повышенной долей сельского хозяйства.

2. *Собираемость и ликвидность налоговых поступлений.* Показатели плана по сбору налогов в федеральный бюджет свидетельствуют, что в целом по России задание по сбору налогов в 1997 г. было выполнено на 91%, в 1998 г. – на 117%. Такое повышение собираемости

налогов, несомненно, было вызвано не учтенным в налоговом задании всплеском инфляции во второй половине 1998 г. Рост собираемости налогов имел место и в большинстве регионов. Во многих из них невыполнение задания сменилось перевыполнением (в Республике Алтай оно составило 61%, в остальных регионах не превысило 50%). Тем не менее, в 1998 г. план по сбору налогов не был выполнен в 39 субъектах РФ. Причем в семи из них (Москве, Калмыкии, Дагестане, Тыве, Самарской и Пермской областях, Агинском Бурятском автономном округе) в 1997 г. план, напротив, был перевыполнен. Всего 42% установленного задания составил фактический сбор налогов в Татарстане, 44 – в Корякском автономном округе, 52% – в Башкирии (13, с.40).

Межрегиональные различия в степени выполнения плана по сбору налогов в федеральный бюджет эксперты оценивают как в основном стабильные. Различия по доле прироста налоговой недоимки в начисленных налогах (сумме налоговых недоимок и фактически собранных налогов), напротив, стабильностью не отличаются.

Относительно стабильным показателем является доля “живых” денег в доходах региональных бюджетов. По данным за 1996 – девять месяцев 1998 г., доля “живых” денег в налогах превышала 70% в 12 субъектах РФ, где проживает 20,1% населения страны. В эту группу вошли Москва, Ингушская Республика, Санкт-Петербург, Корякский автономный округ, Московская область, Ненецкий, Таймырский автономные округа, Калининградская область, Краснодарский край, Тульская область, Агинский Бурятский автономный округ, Липецкая область.

Напротив, в 20 субъектах РФ, где проживает 16,2% населения страны, доля “живых” денег составила менее 40%, в том числе в Ивановской, Читинской, Костромской, Омской областях, Республике Саха (Якутия), Кабардино-Балкарской Республике, Республике Мари-Эл, Коми, Бурятии, Алтайском крае и др. (13, с.43).

Межрегиональные различия в рассмотренных показателях собираемости и ликвидности налоговых поступлений носят в основном стихийный характер и, по мнению экспертов, малообъяснимы (особенно по налоговой недоимке). Высокой или низкой собираемостью и ликвидностью отличаются как высоко-, так и слаборазвитые регионы. Также в исследовании не было установлено зависимости и между самими показателями собираемости и ликвидности.

3. *Налоговая нагрузка.* Оценка налоговой нагрузки затруднена из-за отсутствия адекватного показателя, характеризующего налогооблагаемую базу. Теоретически надлежащим образом ее может отражать объем валового регионального продукта (ВРП). Доля налоговых поступлений в ВРП является общепринятым показателем, позволяющим выявить различия между территориями в налоговой нагрузке.

Однако использование показателя ВРП (особенно в России) сопряжено с рядом проблем, в частности из-за того, что данные по этому показателю поступают с большим опозданием (ко времени проведения исследования имелись данные только по 1997 г. включительно).

В 1997 г. среднее по России значение показателя налоговой нагрузки (отношение налоговых поступлений к ВРП) составило 25,7%. При этом максимальные значения этого показателя имели место в Тюменской области (включая автономные округа) – 34,8%, Москве – 39,9, Калмыкии – 52,7%. В последнем случае, а также в Ингушетии это связано с функционированием на территории этих субъектов РФ оффшорных зон.

Самые низкие значения показателя налоговой нагрузки (10-15%) отмечались в Дагестане, Амурской области, Республике Тыва и Иркутской области (13, с.44).

Причины межрегиональных различий в налоговой нагрузке на ВРП имеют как объективный, так и субъективный характер. К причинам объективного характера можно отнести структуру ВРП, а к субъективным причинам – проводимую региональными и местными властями налоговую политику.

Вместо ВРП для оценки налоговой нагрузки в регионе может использоваться еще ряд показателей (объем промышленного производства, прибыль, заработная плата). Эти показатели, по мнению экспертов, точнее показателя ВРП.

Так, при расчетах налоговой нагрузки как отношения налоговых поступлений к фонду начисленной заработной платы среднее значение этого показателя по России в 1997 г. составило 96,2%. Максимальные значения имели место в Москве (206,5%), Ханты-Мансийском (173,3%) и Ямало-Ненецком автономных округах (143,1%), Калмыкии (136,5%), а минимальное – в Республике Тыва (28,8%).

Расчеты показали, что между показателями налоговой нагрузки, исчисленного к ВРП и к фонду заработной платы, существует тесная зависимость. Коэффициент корреляции между ними составил 0,80 (13, с.46).

В целом, налоговая нагрузка на фонд заработной платы, так же как и на ВРП, выше среднероссийского уровня в наиболее экономически развитых регионах.

4. *Структура налоговых поступлений.* Исследования показывают, что чем более диверсифицирована структура налоговых поступлений в регионе (как по видам налогов, так и по отраслям народного хозяйства), тем больше вероятность устойчивости налоговых поступлений в перспективе.

Структура налоговых поступлений по видам налогов заметно различается по регионам страны. В среднем по России в 1998 г. доля основных налогов в общей сумме налоговых поступлений составила:

- НДС – 27,7%,
- налог на прибыль – 20,2%,
- подоходный налог – 14,7%,
- акцизы – 12,6%,
- налог на имущество предприятий – 9,4%,
- прочие налоги – 15,5%.

При этом отмечались сильные колебания поступлений по отдельным налогам по регионам. Максимальная доля НДС составила 45,3% в Ингушетии, а минимальная – 11% в Корякском автономном округе. Максимальная и минимальная доли по налогу на прибыль равнялись 56,3% (Калмыкия) и 3,0% (Ямало-Ненецкий автономный округ), по подоходному налогу – соответственно 36,6 (Тыва) и 8,1% (Агинский Бурятский автономный округ), по акцизам – 28,8% (Московская область) и ноль (Коми-Пермяцкий автономный округ), по налогу на имущество предприятий – 26,2% (Таймырский автономный округ) и 1,4% (Калмыкия) (13, с.47).

Как и в случае с собираемостью и ликвидностью налоговых поступлений, межрегиональные различия по структуре налоговых поступлений по видам налогов, по мнению экспертов, малообъяснимы. Отмечается лишь, что повышенная доля отдельных налогов в общем их объеме характерна преимущественно для экономически слаборазвитых регионов со слабой диверсифицированностью экономики.

Таблица 2 (13, с.48)

**Отраслевая структура налоговых поступлений в 1998 г., %**

Показатели	Среднее по России	Максимум	Регионы с максимальным значением
1	2	3	4
Промышленность	41,0	77,3 74,7	Ямало-Ненецкий авт. округ Ханты-Мансийский авт. округ
в том числе:			
- электроэнергетика	5,7	32,2	Магаданская область
- топливная	11,7	75,5	Ямало-Ненецкий авт. округ
		70,7	Ханты-Мансийский авт. округ
- черная и цветная металлургия	3,6	41,2	Республика Саха (Якутия)
- химическая и нефтехимическая	1,5	15,2	Томская область
- машиностроение и металлообработка	6,4	29,4	Самарская область
- лесная, деревообрабатывающая, целлюлозно-бумажная	1,1	17,7	Республика Карелия
- строительных материалов	1,2	8,9	Карачаево-Черкесская Республика
- легкая	0,6	12,4	Ивановская область
- пищевая	7,5	34,0	Кабардино-Балкарская Республика
Сельское хозяйство	1,2	21,8	Усть-Ордынский Бурятский авт. округ
Транспорт	14,6	25,1	г.Москва
Связь	3,2	7,4	Северная Осетия
Строительство	6,6	32,6	Ингушетия
Торговля и общественное питание	9,1	79,3	Агинский Бурятский авт. округ

1	2	3	4
Материально-техническое снабжение и сбыт	1,9	13,3	Калмыкия
Операции с недвижимым имуществом	2,8	11,4	г.Москва
Жилищно-коммунальное хозяйство	2,8	16,9	Костромская область
Финансы, кредит, страхование, пенсионное обеспечение	4,1	19,7	Калмыкия

Межрегиональные различия в отраслевой структуре налоговых поступлений, как и по видам налогов, в определенной степени связаны с уровнем промышленного развития регионов. Наибольшим вкладом в налоговые поступления, прежде всего отдельных отраслей сферы услуг, характеризуются, как правило, наименее экономически развитые регионы. Другим не менее важным фактором, определяющим повышенный вклад тех или иных отраслей народного хозяйства, является специализация регионов (например, Ямало-Ненецкий и Ханты-Мансийский автономные округа – на топливной промышленности, Карелия – на лесной, деревообрабатывающей и целлюлозно-бумажной).

5. *Распределение налоговых поступлений между Центром и регионами.* На протяжении 1996-1998 гг. доля федерального бюджета в налоговых поступлениях постепенно снижалась. В 1996 г. она составляла 43,6%, в 1997 г. – 41,0, в 1998 г. – 37,1% (13, с.49). Доля региональных бюджетов, соответственно, росла. Межрегиональные различия по доле собранных на территории регионов налогов, зачисленных в федеральный бюджет, весьма значительны.

Наибольшая доля налогов зачисляется в федеральный бюджет в таких субъектах РФ, как Агинский Бурятский автономный округ (79,8%), Алтай (66,5%), Москва (57,7%), Ингушетия (50,4%), Московская область (47,6%). В остальных регионах она не превышает 40%. Самую низкую долю – 10-20% имеют Корякский, Таймырский, Чукотский, Усть-Ордынский, Бурятский автономные округа, Республики Татарстан, Тыва, Карелия, Кабардино-Балкарская, Хакасия, Волгоградская и Еврейская автономная области (13, с.50).

Причин таких диспропорций, по мнению экспертов, достаточно много. Так, сказываются различия в структуре налоговых поступлений (разные налоги делятся в разных пропорциях между федеральным и региональными бюджетами), особые режимы налогообложения в региональные бюджеты (Ингушетия, Калмыкия, Алтай), существование особых соглашений по разделению налогов (Татарстан, Башкирия). Пропорции распределения налогов между Центром и регионами представлены в таблице 3.

Таблица 3 (13, с.37)

**Разделение налогов между федеральным  
и консолидированными региональными бюджетами**

Налоги	Годы	Федеральный бюджет	Консолидированные региональные бюджеты
1	2	3	4
Налог на прибыль	1994 — 1 квартал 1999	По ставке 13%	По ставке не выше 22%; для банков, кредитных учреждений, страховых организаций, бирж, брокерских контор и иных предприятий – по прибыли, полученной от посреднических организаций и сделок – по ставке не выше 30%
Налог на добавленную стоимость (за исключением НДС на импортные товары, а также драгоценные металлы и камни, сдаваемые в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней)	С 1 квартала 1999 г.  1994 — 1 квартал 1999	По ставке 11%  75%	По ставкам 19% и 27% соответственно  25%
Подоходный налог	С 1 кварта- ла 1999 1994, 1997- 1999 1995-1996	85%  0% 10%	15%  100% 90%

Продолжение табл. 3

1	2	3	4
Акцизы на пищевой спирт, водку и ликеро-водочные изделия	1994-1999	50%	50%
Остальные акцизы (за исключением акцизов на импортные товары, нефть, газ, уголь, бензин, автомобили)	1994-1999	0%	100%
Налог на покупку иностранных денежных знаков	1997 1998-1999	100% 60%	0% 40%
Земельный налог	1994-1995  1996-1999	20%  30%	20% – в собственно региональные бюджеты, 60% – в местные бюджеты 20% – в собственно региональные бюджеты, 50% – в местные бюджеты
Специальный налог с предприятий, учреждений и организаций для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства РФ и обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей	1994 1995-1996	80% 67%	20% 33%
Платежи за пользование природными ресурсами	1994-1999	Отдельные нормативы по различным видам платежей	

С 1994 г. прослеживается четкая тенденция к “легализации” индивидуальных налогово-бюджетных взаимоотношений различных субъектов РФ с Центром теми или иными правовыми актами. В настоящее время основной формой “правовой” асимметрии бюджетного устройства являются договоры о разграничении предметов ведения и полномочий между органами государственной власти РФ и субъектов Федерации и подписываемые в их составе межправительственные соглашения по бюджетным и налоговым вопросам.

Первые по срокам подписания соглашения фактически легализовали особый бюджетный статус Татарстана, Башкирии и Якутии, де-факто введенный ими еще в 1991-1992 гг. В настоящее время с территории этих республик осуществляется перечисление налогов в федеральный бюджет в меньшей, чем по другим регионам, доле. Отчисления идут в основном за счет акцизов и отчасти НДС.

Значительные различия между российскими регионами как по численности населения, так и по уровню экономического развития приводят к тому, что большую часть налоговых доходов федерального бюджета формируют поступления из небольшого числа регионов. В 1997-1998 гг. концентрация сбора налогов усилилась.

Таблица 4 (13, с.51)

**Характеристики концентрации налоговых поступлений федерального бюджета в 1996-1998 гг.**

Показатели	1996	1997	1998
Доля налогов федерального бюджета, собранных в Москве, %	26,0	30,9	36,1
Доля первых 5 регионов в налогах федерального бюджета, %	47,3	52,7	55,1
Доля первых 10 регионов в налогах федерального бюджета	59,6	64,3	65,4
Число регионов, дающих 50% всех налоговых поступлений в федеральный бюджет	6	5	4
Число регионов, доля которых в налогах федерального бюджета более 1%	26	19	17

На протяжении 1996-1998 гг. роль отдельных регионов в формировании доходов федерального бюджета в основном не менялась. Наибольшую долю налогов федерального

бюджета на протяжении трех лет давала Москва, причем ее доля постоянно увеличивалась. Устойчиво росла и доля Московской области. Доля Ханты-Мансийского автономного округа, занимавшего до 1998 г. второе место по вкладу в федеральный бюджет (9,6% в 1996 г. и 8,9% в 1997 г.), наоборот, заметно сократилась. В десятку регионов, дающих основную часть налогов в федеральный бюджет в 1996-1998 гг., стабильно входило девять субъектов РФ: г.Москва, Московская область, Ханты-Мансийский автономный округ, г.Санкт-Петербург, Самарская область, Свердловская область, Ямало-Ненецкий автономный округ, Нижегородская область, Пермская область. В 1998 г. впервые в десятку вошел Краснодарский край, бывший в 1996-1997 гг. на 14-ом месте. До этого в нее входили Иркутская область (в 1996 г.) и Татарстан (в 1997 г.).

Причины различий между регионами по роли в формировании налоговых доходов федерального бюджета эксперты считают очевидными: чем выше доля региона в сумме валовых региональных продуктов, тем выше и его доля в налоговых поступлениях в федеральный бюджет. Следует отметить, что по сравнению с долей в валовом региональном продукте (13,8%) гораздо выше в налоговых поступлениях доля Москвы (30,9%).

Федеральные налоги зачисляются на счета Федерального казначейства и только после этого делятся в определенных законодательством пропорциях между бюджетами различных уровней. Единственным исключением из этой схемы остается Татарстан, где до сих пор не созданы территориальные органы Федерального казначейства. В Башкирии и Якутии, которые, как и Татарстан, в 1991-1993 гг. почти не перечисляли налогов в федеральный бюджет, органы Федерального казначейства созданы, поэтому повторение ситуации начала 90-х годов маловероятно. В Татарстане расщепление налогов по-прежнему осуществляют республиканские власти, которые теоретически могут без особых проблем заблокировать перечисление налогов в федеральный бюджет.

Во всех остальных регионах для приостановления перечисления налогов в федеральный бюджет начальник территориального управления Федерального казначейства и начальник расчетно-кассового центра Центробанка России (который ведет счета казначейства) должны нарушить федеральное законодательство. Подобное имело место пока лишь один раз, в период августовского кризиса 1998 г. Тогда Народный хурал Калмыкии принял решение, в результате которого в бюджет республики были незаконно перечислены 236 млрд. руб. В качестве ответной меры Центробанк России приостановил деятельность Национального банка Калмыкии, а Минфин России – предоставление республике финансовой помощи и финансирование на ее территории федеральных программ. В итоге Народный хурал отменил свое решение, но незаконно полученные деньги в федеральный бюджет возвращены не были.

Таким образом, различия между российскими регионами в уровне налогового потенциала огромны, отклонения от среднего по стране, как в сторону превышения, так и в противоположную сторону – многократны. Значительные различия между регионами в душевых налоговых доходах лишь подтверждают тезис о недостаточности использования для регулирования бюджетной обеспеченности регионов дифференцированных нормативов отчислений от налогов и, тем более, одноканальной модели распределения налогов.

Причины межрегиональных различий в душевых налоговых доходах преимущественно объективны: масштабы диспропорций между субъектами РФ в уровне экономического развития очень велики. Вместе с тем существует и ряд субъективных факторов, определяющих собираемость налогов в регионах. К ним можно отнести различия в региональном налоговом законодательстве, усилия региональных властей по увеличению доли “живых” денег и сокращению налоговой недоимки и т.д.

### **Роль регионального и местного налогообложения в осуществлении социально-экономических реформ**

В проведении экономических реформ в России особую роль играют финансы региональных и местных органов государственной власти. Их бюджеты несут на себе всю тяжесть финансирования социальной сферы, в том числе здравоохранения, образования, культуры, социальной помощи пенсионерам и другим малообеспеченным слоям населения и т.д. Региональные и местные бюджеты формируются из отчислений от федеральных налогов и из доходов от собственных налогов. В России на протяжении последнего десятилетия прослеживается устойчивый рост региональных и местных налогов как в абсолютных суммах, так и по удельному весу в доходной части бюджетов. Так, удельный вес региональных налогов в бюджете г.Москвы вырос с 2,57% в 1993 г. до почти 9% в 1997 г. (12, с.67).



**Региональное налогообложение.** Основу регионального налогообложения в России, как и в большинстве западных стран, составляет *налог на имущество предприятий*. Объектом обложения служит имущество в стоимостном выражении, включающее в себя совокупность основных фондов, нематериальных активов, производственных запасов. Сюда относятся материалы, комплектующие изделия, готовая продукция, расходы будущих периодов, осуществленные производственные затраты, не включенные в себестоимость продукции, издержки обращения, отгруженные товары и т.д. Налог исчисляется по среднегодовой стоимости имущества. Ставка налога определяется законодательными органами субъектов Федерации, но она не может превышать 2% от стоимости облагаемого имущества.

Федеральным законодательством предусмотрен ряд льгот по этому налогу, которые могут дополняться представительными органами субъектов Федерации. От налога освобождается имущество организаций, сельскохозяйственных предприятий, религиозных объединений, национально-культурных учреждений, предприятий жилищно-коммунального хозяйства (кроме гостиниц), Центрального банка РФ, вновь созданных предприятий в течение первого года после регистрации, инвестиционных фондов, общественных организаций инвалидов, а также имущество, используемое для нужд образования, культуры, отдыха и оздоровления детей. Существует и ряд других федеральных льгот.

Субъекты Федерации вправе вводить собственные льготы по налогу на имущество предприятий. Например, Московская городская дума приняла Закон от 2 марта 1994 г. №2-17 “О ставках и льготах по налогу на имущество предприятий”. Законом освобождены от уплаты налога предприятия городского пассажирского транспорта (кроме такси) и столичный метрополитен; предприятия, оказывающие ритуальные услуги населению; предприятия, в общем объеме реализации продукции которых оказание бытовых услуг бюджетным организациям составляет не менее 50%; организации, осуществляющие автотранспортные перевозки по городскому заказу, у которых выручка от выполнения таких работ составляет не менее 70% от объема работ; общественные организации участников Великой отечественной войны и лиц, к ним приравненных; детские и подростковые клубы и центры.

Через такие налоговые льготы реально осуществляются задачи экономического и социального развития регионов, определяются приоритеты (в Москве – это пассажирский транспорт и транспортные перевозки по городскому заказу, работа с детьми и т.п.). С течением времени приоритеты могут меняться, что обеспечивает управление социально-экономическими процессами в регионах.

Ставки налога на имущество предприятий могут вводиться дифференцированно в зависимости от видов деятельности, но не допускается устанавливать ставку налога для отдельных предприятий.

Являясь региональным, налог на имущество предприятий поддерживает часть местных бюджетов. Сумма платежей налога равными долями зачисляется в региональный и местные бюджеты.

Роль налога на имущество предприятий в последние годы возрастает. Об этом можно судить, в частности, по тому, как изменяется предельная ставка налога. Законом РФ от 13 декабря 1991 г. №2030-1 “О налоге на имущество предприятий” максимально допустимая ставка была установлена в размере 0,5% от стоимости имущества. Затем в июле того же года она повышается до 1%, а Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. №2270 “О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней” разрешено вводить налог до 2% (12, с.64).

Другой региональный налог – *плата за воду*, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем. Его назначение не столько получение доходов, сколько стимулирование эффективного расходования водных ресурсов страны. В соответствии с Федеральным законом №71-ФЗ от 6 мая 1998 г. данный налог заменен платой за пользование водными объектами.

Третий из региональных налогов – *лесной* – действует в сельской местности, но может применяться и в городах. Например, за вырубку зеленых насаждений может устанавливаться лесная подать. В соответствии с Основными положениями о порядке и условиях взимания лесных податей, утвержденными Госналогслужбой РФ, Минфином РФ и Рослесхозом от 14 декабря 1993 г., ставки лесных податей устанавливаются органами республик в составе РФ, краев, областей, автономных областей и округов, городов Москвы и Санкт-Петербурга при участии территориальных органов государственного управления лесным хозяйством.

В последние годы важное место в финансах субъектов РФ занял *налог на нужды учреждений народного образования*. Он возник после принятия Закона РФ от 22 декабря 1992 г. №4178-1 “О внесении изменений и дополнений в отдельные законы Российской Федерации о налогах”. Налог введен почти во всех регионах России. Плательщиками являются юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность. Ставка налога регулируется общероссийским законодательством. Она не должна превышать 1% от сумм выплат в денежной и натуральной формах, начисленных на оплату труда работникам предприятий, организаций и учреждений (фонд оплаты труда) по всем основаниям, связанным с предпринимательской деятельностью.

Эффективным имущественным налогом должен стать предусмотренный Налоговым кодексом *налог на недвижимость*, который вводится как альтернатива трем налогам – налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц и земельному налогу. Отнесение этого налога к числу региональных вызывает серьезную критику (см. ниже).

**Местное налогообложение.** Поступления от налогов являются материальной базой для обеспечения финансовой самостоятельности местных органов власти, а следовательно, и экономических реформ на местах. Несмотря на принятие в последние годы ряда важных нормативных актов, предусматривающих расширение прав местных органов власти в хозяйственной и финансовой сферах, их реальные возможности воспользоваться этими правами остаются, как свидетельствуют эксперты, достаточно ограниченными.

Чтобы правильно оценить место местных налогов в бюджетах местных органов власти, целесообразно рассмотреть их доходную структуру. Доходы местных бюджетов подразделяются на собственные, закрепленные и регулирующие. *Собственные доходы* – это доходы, закрепленные за местными бюджетами полностью или частично на постоянной основе. Они поступают в местные бюджеты, минуя региональный и федеральный бюджеты. Основу собственных доходов составляют:

- местные налоги и сборы, перечень которых определен Законом “Об основах налоговой системы Российской Федерации”;
- отчисления от федеральных и региональных налогов, переданные в местные бюджеты полностью или в твердой доле на постоянной основе в соответствии с бюджетным законодательством.

*К закрепленным доходным источникам* относятся отчисления от федеральных или региональных налогов, переданные в местные бюджеты на долговременной основе (пять и более лет), в соответствии с Законом “Об основах бюджетных прав и прав по формированию и использованию внебюджетных фондов представительных и исполнительных органов государственной власти республик в составе Российской Федерации, автономной области, автономных округов, краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, органов местного самоуправления” от 15 апреля 1993 г.

*Регулирующие доходы* охватывают всю совокупность денежных средств, ежегодно передаваемых из вышестоящих бюджетов в нижестоящие с целью регулирования (сбалансированности) их расходов и доходов. Они поступают в местные бюджеты по нормативам, устанавливаемым на очередной финансовый год или не менее чем на три года. К регулирующим доходам относятся все финансовые ресурсы, используемые для этих целей. В это понятие, кроме ежегодно устанавливаемых процентных отчислений от федеральных и региональных налогов, входят дотации, субвенции и средства, полученные от вышестоящих бюджетов по взаимным расчетам и из фондов финансовой поддержки.

Собственные доходы, несмотря на огромное количество принятых законодательных актов, не стали, как свидетельствует практика, основными источниками формирования местных бюджетов. В 1997 г. их удельный вес в целом по России составил только около 28% (см. таблицу).

Таблица 5 (7, с.34)

**Состав и структура доходов местных бюджетов  
в Российской Федерации в 1997 г.**

Доходы	Сумма, млрд. руб.	Удельный вес в доходах, %
1	2	3
<b>Собственные доходы</b>	77 141	27,99
1. Налоги на имущество	24 516	8,9
2. Платежи за пользование природными ресурсами, в том числе земельный налог и арендная плата за землю	11 734	4,26
3. Налоги, сборы и пошлины	3 325	1,20
4. Прочие собственные доходы	25 440	9,23
	15 451	5,60
<b>Закрепленные и регулирующие доходы</b>	198 413	72,01
1. Налог на прибыль	27 017	9,80
2. Подоходный налог с физических лиц	49 586	18,00
3. Налог на добавленную стоимость	21 642	7,85
4. Акцизы	3 135	1,14
5. Дотации из федерального и регионального бюджетов	47 397	17,20
6. Субвенции из регионального бюджета	15 115	5,49
7. Средства, полученные по взаимным расчетам с региональными бюджетами	34 521	12,53
<b>Итого доходов</b>	<b>275 554</b>	<b>100,0</b>

Наибольший удельный вес среди собственных доходов местных бюджетов имеют местные налоги и сборы. Из них наиболее крупными доходными статьями являются:

- целевые сборы с граждан, предприятий, учреждений, организаций всех организационно-правовых форм на содержание милиции, на благоустройство территории и другие цели;
- регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью;
- налог на рекламу;
- поступления от лицензирования отдельных видов деятельности;
- налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы;
- поступления по административным штрафам, подлежащим зачислению в местные бюджеты в соответствии с действующим законодательством;
- сборы, взимаемые автомобильной инспекцией;
- местные лицензионные сборы.

Местные налоги практикуются практически во всех странах. Во многих промышленно развитых странах они являются существенным источником доходов бюджетов местных органов управления и одновременно выполняют функции регулирования экономики, поскольку могут стимулировать или ограничивать предпринимательскую деятельность. В России местные налоги являются неотъемлемым звеном региональной экономической политики. Общее количество местных налогов после принятия Закона РФ от 22 декабря 1992 г. "О внесении изменений и дополнений в отдельные законы Российской Федерации о налогах" достигло 23. Из них три налога носят общеобязательный характер и взимаются на всей территории РФ: налог на имущество физических лиц, земельный налог и регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью.

В целом *налоги на имущество* занимают особое место среди налоговых поступлений в местные бюджеты. Они складываются из:

- федерального налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения (зачисляется в местные бюджеты);
- 50% регионального налога на имущество предприятий (в указанной доле зачисляется в местные бюджеты);
- местного налога на имущество физических лиц.

*Налог на имущество физических лиц* является, как и в большинстве стран мира, одним из основных местных налогов. Налогом облагается все недвижимое имущество граждан и крупные транспортные средства, находящиеся в личном владении, начиная от моторных лодок до вертолетов и самолетов. Легковые и грузовые автомашины в данном случае не входят в понятие

облагаемых транспортных средств, поскольку их владельцы уплачивают вместо налога на имущество другие налоги, формирующие Дорожный фонд РФ.

Ранее налог на имущество физических лиц взимался по строго определенной законодательством ставке – 0,1% от инвентаризационной стоимости имущества. Регулировать ставку налога местные органы не могли. В 1994 г. был принят Закон РФ от 11 августа №25-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР “О налогах на имущество физических лиц”. Он определил, что налог на строения, помещения и сооружения уплачивается по ставке, устанавливаемой органами представительской власти субъектов РФ в размере, не превышающем 0,1% от их инвентаризационной стоимости. Налог на транспортные средства (вертолеты, самолеты, теплоходы, яхты и т.д.) зависит от мощности двигателя.

В начале 90-х годов мэрия Москвы по согласованию с российскими директивными органами использовала налог на имущество физических лиц для проведения определенной политики. Мэрия и правительство столицы стремились побудить население Москвы приватизировать квартиры. В этих целях помимо бесплатной одноразовой приватизации квартир по месту фактического проживания в течение двух лет с граждан, приватизировавших жилплощадь, не взимался за нее налог на имущество.

Сегодня налог является настолько низким, что порой не в состоянии оправдать расходы, затраченные на его взимание. Эта ситуация потребовала изменения концепции о налогообложении и оценки стоимости имущества физических лиц. Так, в проекте Налогового кодекса содержится предложение о дифференцированной ставке налога на имущество физических лиц: при стоимости имущества до 500 тыс. руб. ставка налога сохраняется на уровне 0,1%; при стоимости от 500 тыс. до 1 млн. руб. ставка повышается до 0,5%; до 10 млн. руб. – 1% и свыше 10 млн. руб. – 2% (12, с.72). Что касается оценки стоимости имущества, то она может применяться по усмотрению законодательных органов субъектов РФ. Для налогообложения может применяться инвентаризационная, либо рыночная, либо страховая стоимость.

*Земельный налог* включает следующие компоненты:

- налог на землю и арендную плату за земли сельскохозяйственного назначения, в том числе селхозугодья в составе лесного фонда;
- налог на землю и арендную плату за земли несельскохозяйственного назначения;
- доходы от централизации средств земельного налога и арендной платы за землю сельскохозяйственного назначения, земли городов и других населенных пунктов;
- возмещение потерь сельскохозяйственного производства, связанных с изъятием селхозугодий.

Поступления земельного налога, хотя он и является местным налогом, нельзя, по мнению В.Г.Панкова, в полной мере назвать собственным доходом местных бюджетов. Дело в том, что ежегодно в соответствии с законом о федеральном бюджете на очередной год принимается решение о централизации части налога на землю и арендной платы за землю в федеральный бюджет с последующим возвращением местным бюджетам в качестве возмещения потерь сельскохозяйственного производства, связанных с изъятием сельскохозяйственных угодий. Размер централизации этого налога (т.е. доля перечисления в федеральный бюджет) может каждый год меняться (что и происходит). Так, в 1997 г. доля централизации средств земельного налога и арендной платы за земли городов и поселков была установлена в размере 50%, из которых 30% было зачислено в федеральный бюджет для финансирования Государственной программы повышения плодородия почв, ведения земельного кадастра, проведения мероприятий по улучшению землеустройства и землепользования и 20% – в бюджеты субъектов РФ для централизованно выполняемых мероприятий.

Плательщиками земельного налога выступают собственники земли, землевладельцы и землепользователи. Земельный налог взимается с облагаемой земельной площади, предоставленной юридическим и физическим лицам в собственность, владение или пользование, включая площадь, занятую строениями или сооружениями, а также земельные участки, необходимые для их содержания. Местные органы власти имеют право освобождать от земельного налога или предоставлять плательщикам дополнительные льготы.

Ставки земельного налога устанавливаются местными органами государственной власти исходя из средних ставок, указанных в Законе РФ “О плате за землю” для различных зон. Но при этом они могут дифференцировать ставку налога, дополнительно зонировав свою территорию. Дифференцируя налоговые ставки и зоны, местные власти обязаны руководствоваться следующими правилами. Общая сумма земельного налога должна быть

равна сумме налога, исчисленная исходя из конкретных ставок, установленных в данной местности в каждой территориально-оценочной зоне.

*Арендная плата за землю* определяется условиями арендного договора. Но есть ограничения. Так, при аренде земель сельскохозяйственного назначения плата не должна превышать суммы земельного налога с арендуемых земельных участков.

За земельные участки, необходимые для содержания строений и сооружений, предоставляемые предприятиям и гражданам по договору аренды, земельный налог взимается с арендодателя.

Эффективное взимание земельного налога зависит от правильности оценки реальной стоимости земли. В настоящее время, отмечают эксперты по земельному рынку (1), лица, имеющие права собственности, пожизненного владения, бессрочного пользования, выплачивают земельный налог, который не зависит от результатов хозяйственной деятельности и может пересматриваться независимо от пользователя. Другая проблема земельного налога – преобладание фискальной функции над стимулирующей. Сейчас этот налог занимает незначительное место в местных бюджетах, он сильно занижен по сравнению с реальной ценностью земли. Между тем во многих странах мира земельный налог – основа местных бюджетов. Так, в Австрии на его долю приходится 45% доходов местных бюджетов (1, с.29). Та же картина наблюдается и в США.

Низкие ставки налога не могут стимулировать эффективное использование земли. Москвордумой ведется постоянная работа по приближению ставок к рыночной стоимости земли, что выразилось в принятии соответствующего закона по ставкам земельного налога на 1998 г. В Москве принят дифференцированный подход к земельному налогу, учитывающий большой разброс в реальной стоимости земельных участков в крупном городе. Земельная площадь разделена на 69 налоговых зон с разными ставками. Минимальная ставка земельного налога в 1998 г. была 5578 руб. за гектар, максимальная – 300 277 руб. Максимальная ставка применяется в центре города в пределах Садового кольца. Налог за часть площади земельного участка сверх установленной нормы отвода взимается в двукратном размере. Налог на земли, занятые жилищным фондом в границах городов и поселков, исчисляется в размере 3% установленной в данной местности ставки земельного налога (12, с.74).

В июле 1998 г. был принят и вступил в действие Закон РФ “О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”, в соответствии с которым введен новый региональный налог – *налог с продаж*. К концу 1999 г. он был введен лишь в девяти субъектах РФ (9, с.27).

Данный налог подлежит зачислению в бюджеты субъектов РФ и в местные бюджеты в размере соответственно 40 и 60%, и средства от него направляются на социальные нужды малообеспеченных групп населения. От данного налога местные бюджеты, по расчетам правительства, должны получить не менее 40 млрд. руб. в расчете на год, и по своей сути этот налог должен был бы, по оценке В.Г.Панскова, стать единственным достаточно крупным источником собственных доходов муниципальных образований. Однако этого, по его мнению, не произойдет, поскольку поступлений от этого налога как в местные бюджеты, так и в бюджеты субъектов РФ в таких размерах не будет. Результат окажется значительно скромнее, если в ближайшее время не принять дополнительных мер (7, с.36).

Кроме того, необходимо отметить, что у данного налога та же налогооблагаемая база, что и у НДС, что означает, по существу, двойное налогообложение. Этот налог ведет к повышению цен, так как налог взимается в розничном звене торговли и оплачивается покупателями.

Третьим общеобязательным налогом является *регистрационный сбор с предпринимателей*. Для физических лиц, регистрирующихся в качестве предпринимателей без образования юридического лица, ставкой сбора служит законодательно установленная минимальная месячная оплата труда.

Остальные местные налоги вводятся (или не вводятся) и отменяются представительными органами местной власти. Они же регулируют налоговые ставки: в некоторых случаях совершенно самостоятельно, а в других, когда это оговорено законодательством, в установленных пределах.

Одним из крупных местных налогов является *налог на рекламу*. Он введен в Москве. Согласно инструкции Государственной налоговой инспекции по г.Москве “О порядке исчисления и уплаты налога на рекламу в городе Москве”, рекламой считается любая форма публичного представления товаров, работ, услуг через средства распространения информации.

К рекламе не относятся информационные вывески, объявления и извещения, в том числе органов государственной власти, связанные с выполнением возложенных на них функций.

Плательщиками налога на рекламу являются расположенные на территории города предприятия и организации, имеющие статус юридических лиц; филиалы и подразделения организаций, имеющие отдельный баланс, расчетный или иной счет; иностранные юридические лица, зарегистрированные в качестве предпринимателей.

Объектом налогообложения служит стоимость работ и услуг по изготовлению и распространению рекламы собственной продукции. Ставка налога установлена в размере 5% от фактических затрат на рекламу, т.е. максимально разрешенная законодательством. В случаях, когда организация производит свои рекламные работы самостоятельно, их стоимость определяется по фактически произведенным прямым и косвенным расходам. Расчет налога на рекламу представляется в налоговые инспекции предприятиями ежеквартально, а физическими лицами – ежегодно. Налог вносится в бюджет столицы не позднее дня, на который приходится срок сдачи расчета.

Важное значение в регулировании экономики имеет ряд местных налогов и сборов. Так, большую позитивную роль в упорядочении организации торговли сыграл *сбор за право торговли*, действующий, например, в Москве. Плательщиками сбора являются юридические лица и граждане, осуществляющие торговлю как через постоянные торговые точки (магазины, киоски), так и в порядке свободной торговли с рук, лотков, открытых прилавков, автомашин в местах, определенных исполнительными органами местной власти. На право торговли с временных торговых точек выдается разовый талон. Уплата сбора производится путем покупки разовых талонов в местах торговли. Для удобства разовый талон может быть приобретен на любое число дней торговли по соответствующей стоимости. Сбор можно уплатить и в отделении банка. В этом случае разовый талон на право торговли выдается взамен предъявленной квитанции об уплате сбора.

На ярмарках, мелкооптовых товарных рынках и в других организуемых префектурами Москвы местах массовой торговли вместо разовых талонов продавец товара при наличии кассового аппарата получает кассовый чек, который действителен только на указанный день торговли.

На торговлю подакцизными товарами необходимо иметь лицензию, которая выдается местными органами исполнительной власти сроком на один год. В этом случае уплата торгового сбора производится при приобретении лицензии. Юридические и физические лица, торгующие в постоянных торговых точках, приобретают временный патент на право торговли. В патенте указывается срок его действия, группа товаров, разрешенных к торговле, и места торговли.

Патенты, лицензии, разовые талоны на право торговли являются документами строгой отчетности, в них проставляются серия и номер, фамилия гражданина, которому они выданы. Их изготовление, выдача и учет осуществляются местными органами исполнительной власти; в Москве – это префектуры округов.

Ставка сбора за право торговли в Москве зависит от того, выступает ли плательщиком юридическое или физическое лицо (для первых сбор выше), торгует ли человек изделиями собственного производства (сбор ниже) или является посредником, перекупщиком. Размер сбора подлежит индексации.

С точки зрения доходов местных бюджетов важен *налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы*. Многие эксперты считают неправомерной его отмену, предусмотренную Налоговым кодексом (12, с.77). В настоящее время растущие квартплата и стоимость коммунальных услуг сочетаются с ухудшением обслуживания населения жилищными организациями. Отмена налога неизбежно приведет к новому витку роста цен и тарифов.

В местные бюджеты поступают также платежи за пользование недрами и такой федеральный налог, как государственная пошлина.

Рост расходов местных бюджетов при недостаточном объеме собственных доходов обуславливает высокую долю регулируемых источников доходов местных бюджетов. В соответствии с Законом “Об основах налоговой системы Российской Федерации” в число главных регулирующих доходов местных бюджетов входят следующие отчисления:

- от налога на добавленную стоимость;
- от акцизов;
- от налога на прибыль (доход) предприятий;

- от подоходного налога с физических лиц.

Нормативы этих отчислений ежегодно определяются вышестоящими территориальными органами власти при утверждении бюджетов субъектов РФ в зависимости от общей суммы расходов соответствующего местного бюджета и объема собственных доходов администрации субъекта РФ. И это несмотря на то, что представительным (законодательным) органам субъектов РФ законодательно не только предоставлено право закреплять указанные выше федеральные налоги, а также региональные налоги за местными бюджетами на долговременной основе, но они и обязаны это делать, устанавливая уровень таких доходов, обеспечивающих не менее 70% доходной части минимального бюджета. К сожалению, этого практически повсеместно не происходит.

Не выполняется и другой норматив Закона “О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации”, по которому доля федеральных налогов на прибыль, на добавленную стоимость, акцизов и подоходного налога с физических лиц должна на постоянной основе закрепляться за местными бюджетами. Не решил проблемы выполнения указанных нормативов и Бюджетный кодекс РФ. В результате по объему и экономическому значению подавляющее место в доходах местных бюджетов продолжают занимать отчисления от регулирующих налогов.

Дотации и субвенции, а также отчисления из фонда поддержки местных бюджетов восполняют в значительной части разницу между расходами и доходами, включающими и отчисления от регулирующих налогов.

В доходной части местных бюджетов в последние годы все большую роль начинают играть трансферты из фонда финансовой поддержки муниципальных образований, заменяя собой прямые дотации и субвенции. Эти трансферты имеют немалые преимущества перед прямыми дотациями, поскольку доли муниципальных образований в указанном фонде определяются по единой для всех местных бюджетов данного субъекта РФ формуле. Но, к сожалению, это положение применяется не во всех субъектах РФ.

Совершенствование методики образования и использования фонда финансовой поддержки является, несомненно, важной задачей. Однако первостепенное значение, по мнению В.Г.Панкова, должно принадлежать наделению местных органов власти реальными полномочиями в управлении собственными налоговыми доходами.

В этом плане эксперты возлагают большие надежды на Налоговый кодекс, первая часть которого принята законодательно в июле 1998 г. В нем должен быть установлен порядок и размеры закрепления на постоянной основе за местными бюджетами части (или целиком) федеральных налогов. Действующее же налоговое законодательство, юридически наделив местные бюджеты огромными финансовыми источниками, не позаботилось о том, чтобы эти собственные ресурсы были у органов местного самоуправления в наличии (7, с.46).

### **Налоговая система и проблемы поддержки малого бизнеса**

Действующая налоговая система содержит в себе механизмы, позволяющие региональным и местным органам власти воздействовать на развитие малого предпринимательства. Среди этих механизмов важную роль играет *упрощенная система налогообложения*, предусмотренная Федеральным законом от 29 декабря 1995 г. “Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства”. Этот специальный налоговый режим вводится в действие только после принятия соответствующих законов представительными органами субъектов РФ. Переход на упрощенную систему является добровольным и предусмотрен для российских организаций и индивидуальных предпринимателей.

Согласно упрощенной схеме, единый налог устанавливается на совокупный доход или валовую выручку. Выбор объекта налогообложения определяется региональным органом власти.

Для субъектов малого предпринимательства, применяющих упрощенную систему налогообложения, устанавливаются следующие ставки единого налога на совокупный доход, подлежащего зачислению:

- в федеральный бюджет – в размере 10% от совокупного дохода;
- в бюджет субъекта РФ и местный бюджет – в суммарном размере не более 20% от совокупного дохода.

В случае, когда объектом налогообложения для субъектов малого предпринимательства определенных категорий является валовая выручка, устанавливаются следующие ставки единого налога, подлежащего зачислению:

- в федеральный бюджет – в размере 3,33% от суммы валовой выручки;
- в бюджет субъекта РФ и местный бюджет – в размере 6,67% от суммы валовой выручки.

Конкретные ставки единого налога в зависимости от вида деятельности устанавливаются решением законодательных органов субъектов РФ.

Таким образом, представительные органы субъектов РФ не только принимают решение о введении данной упрощенной системы, но и определяют объект налогообложения, а также конкретные ставки единого налога в зависимости от вида деятельности малого предприятия или индивидуального предпринимателя. Закон реализуется по-разному в отдельных субъектах Федерации.

Так, Закон г.Москвы “О порядке налогообложения малого предпринимательства, применяющего упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности” устанавливает в качестве объекта налогообложения валовую выручку или совокупный доход, полученный за отчетный период в зависимости от доли совокупного дохода в валовой выручке. В то же время Закон Самарской области устанавливает объект налогообложения как валовую выручку, полученную от реализации товаров (работ, услуг), от продажной цены имущества, реализованного за отчетный период, и от внереализационных расходов (5, с.27). Определенные вариации в выборе объекта обложения предусмотрены и другими субъектами Федерации.

Республиканским законом Кабардино-Балкарии установлено, что объектом налогообложения единым налогом для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, является валовая выручка, полученная за отчетный период. Ставка единого налога составляет 7% от валовой выручки в розничной торговле и общественном питании и 9% для всех других субъектов малого предпринимательства (Федеральным законом предусмотрена ставка в размере 10% от валовой выручки) (10, с.34).

Оригинальная схема ставок единого налога установлена московским законом. Ставка налога от валовой выручки (в части, поступающей в бюджет Москвы) составляет 3,67% для юридических лиц, осуществляющих виды деятельности, предусмотренные в законе как приоритетные для г.Москвы, в которых доля совокупного дохода в валовой выручке составляет до 40%, и 6,67% – для юридических лиц, у которых доля совокупного дохода в валовой выручке составляет до 40% (кроме вышеперечисленных). Одновременно устанавливается ставка налога на совокупный доход от 16 до 18% по мере роста удельного веса совокупного дохода в валовой выручке от 40% и выше, т.е. по существу установлена прогрессивная шкала в зависимости от рентабельности (5, с.27).

Как известно, официальным документом, удостоверяющим право применения субъектами малого предпринимательства упрощенной системы налогообложения, является патент. Годовая стоимость патента устанавливается органами власти субъектов РФ с учетом ставок единого налога. Анализ показывает, что субъекты РФ использовали свое право самостоятельного установления стоимости патента как для юридических лиц, так и для физических лиц весьма разнообразно. Так, в соответствии с законодательством г.Москвы патенты выдаются организациям бесплатно.

В других субъектах Федерации существует привязка стоимости патента к видам деятельности или минимальному размеру оплаты труда (МРОТ). В Свердловской области стоимость патента составляет для всех организаций символическую сумму в 6 МРОТ. В Пермской области установлена стоимость патента в размере 150 МРОТ для действующих и 100 – для вновь созданных предприятий. В Московской области для организаций, осуществляющих свою деятельность в сельском хозяйстве, науке, здравоохранении и образовании, стоимость патента составляет 100 МРОТ, а для остальных – 300 МРОТ. В Санкт-Петербурге минимальная ставка в 150 МРОТ установлена для непроизводственных видов бытового обслуживания, образования, культуры, здравоохранения, социального обеспечения и наивысшая в 600 МРОТ – для торговли, общественного питания, материально-технического снабжения.

Еще большее разнообразие в стоимости патента у индивидуальных предпринимателей. Например, стоимость патента для ведения юридической деятельности в Московской области составляет 30 МРОТ, Свердловской – 60, Санкт-Петербурге – 350; посреднической в Московской области – 35 МРОТ, Санкт-Петербурге – 600; оптовой торговли в Пермской



области – 150 МРОТ, Свердловской – 400; торгово-закупочной в Московской области – 50 МРОТ, Санкт-Петербурге – 600 (5, с.27).

Во второй части Налогового кодекса предусматривается сохранение специального налогового режима упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности для малого предпринимательства. По мнению экспертов, это целесообразно при одновременном введении в действие в субъектах РФ Федерального закона “О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности” от 31 июля 1998 г., поскольку он охватывает все сферы деятельности малого предпринимательства, на которые не распространяется Закон “Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности”.

Закон “О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности” дает региональным органам власти дополнительный инструмент поддержки стимулирования малого предпринимательства. Он носит рамочный характер, т.е. определяет основные принципы *налогообложения вмененного дохода организаций и индивидуальных предпринимателей*, занимающихся определенными видами деятельности (4).

Закон вводится в действие нормативными актами органов власти субъектов РФ, которыми и определяются конкретные виды деятельности, подпадающие под обложение единым вмененным налогом. Кроме того, представительным органам власти субъектов РФ предоставлено право устанавливать размер вмененного дохода и иные составляющие формул расчета сумм единого налога, налоговые льготы, порядок и сроки уплаты единого налога. Объектом обложения единым налогом с вмененного дохода является вмененный доход на очередной календарный месяц, а налоговый период устанавливается на 1 квартал. Сроки уплаты единого налога определяются законодательными актами субъектов РФ, но в любом случае уплата месячного платежа производится авансом. Ставка единого налога установлена Федеральным законом в размере 20% от вмененного дохода и изменению законодательными органами субъектов РФ не подлежит.

В Москве данный Закон в настоящее время в действие не введен и соответственно пока не действует. Существует лишь постановление правительства г.Москвы от 22 декабря 1998 г. “О проекте Закона г.Москвы “О едином налоге на вмененный доход для физических лиц, осуществляющих определенные виды предпринимательской деятельности без образования юридического лица (индивидуальных предпринимателей)”.

Преимущество налогообложения вмененного дохода, по мнению Н.И.Малис и А.В.Веселовой, состоит в том, что оно упрощает контроль и учет как для предпринимателей, так и для налоговых инспекторов (5, с.29). Положительным является и то, что четко разграничивается круг областей применения налога на вмененный доход, и при этом введена обязательность его применения для субъектов предпринимательства, что создает для них изначально равные условия.

### **Проблемы совершенствования налоговой системы**

Действующая налоговая система РФ представлена многочисленными противоречивыми законами и нормативными актами, а также последующими дополнениями и изменениями к ним. По мнению большинства экспертов, она недостаточно полно отражает особенности и задачи реформирования экономики, потребности и интересы регионов.

Громоздкая система налогообложения, включающая более 100 налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджеты разных уровней, сложный механизм начисления, высокая трудоемкость сбора, недостаточная прозрачность использования налоговых поступлений и многие другие существенные недостатки налоговой системы, отмечает Е.Г.Егоров, привели ее к кризисному состоянию (3, с.100). Показателями кризиса налоговой системы являются низкий уровень собираемости налогов, огромные суммы накопленных недоимок, усиление ее деструктивного влияния на экономику и благосостояние населения.

Существенными недостатками налоговой системы РФ являются ее нестабильность, частая смена правил игры, принятие налоговых актов “задним числом”, противоречивость законов и подзаконных актов (12). В итоге создается возможность, а зачастую прямая необходимость их толкования, что отпугивает инвесторов, создает препятствия в работе производителей. Не способствует инвестициям и система финансовых санкций, в которой не делается различий между умышленными и случайными налоговыми нарушениями. Практически простая бухгалтерская ошибка и злостное укрытие доходов с целью избежать налогообложения караются одинаково. Недостатком налоговой системы является также и то,

что она имеет ярко выраженный фискальный характер и в меньшей степени выполняет функцию стимулирования производителей. На последних гораздо в большей степени ложатся такие налоги, как налог на имущество, земельный налог, водный налог, налоги в дорожные фонды и т.п.

По мнению ряда экспертов, необходимо провести кардинальное реформирование налоговой системы на основе принципов справедливости, равенства и рациональности, а также налогового федерализма. Становление и укрепление налогового федерализма требуют разделения полномочий между федеральными и региональными органами государственной власти, оптимального сочетания федерального и регионального налогового законодательств, федеральной, региональной и местной налоговых систем, большей децентрализации налоговых поступлений, справедливого налогообложения субъектов РФ. Должно быть осуществлено законодательное оформление перераспределения доходов, получаемых субъектами РФ, в которых сосредоточены значительные промышленные и финансовые потенциалы всей страны, и потому в них создан своеобразный “налоговый рай” (3, с.101).

Налоговая реформа должна устранить перечисленные и ряд других недостатков налоговой системы России. Необходимо, считает Д.Г.Черник, создать единую комплексную систему налогов, устранить противоречия, определить функции, полномочия и ответственность всех уровней власти в проведении налоговой политики, найти оптимальные соотношения прямых и косвенных налогов, налогов на доходы и налогов на капитал, дифференцировать финансовые санкции. Важнейшая задача – стабилизировать системы налогов, по крайней мере, в пределах финансового года, а впоследствии – и в большем интервале. Предстоит искоренить порочную практику принятия законов о налогах с обратного действия.

Налоговая реформа, по мнению И.В.Подпориной (советника аппарата Комитета Совета Федерации по бюджету, налоговой политике, финансовому, валютному и бюджетному регулированию), должна быть нацелена на упорядочение функциональной структуры налоговой системы, оптимизацию общего перечня закрепленных за каждым уровнем бюджетной системы налогов и сборов, усиление стимулирующей функции налогов и эластичности действия налоговой системы в целом на макро- и микроэкономическом уровне (8). При этом задача нормализации распределения между уровнями бюджетной системы полномочий по формированию доходных источников может быть решена не путем механического пересмотра долей регулирующих федеральных налогов в сторону увеличения закрепляемой доли этих налогов за субъектами Федерации, а в рамках оптимизации всей налоговой системы страны методами бюджетного регулирования. Между тем принятая правительством страны Концепция реформирования межбюджетных отношений пытается решить проблему формирования доходов субъектов Федерации исключительно за счет расщепления отдельных налоговых доходов. В результате предлагаемая налоговая реформа, изолированная от общего бюджетного регулирования, приобретает чисто фискальный характер. Это неизбежно ведет к тому, что в стране усиливается концентрация средств в федеральном бюджете для финансирования государственных расходов, зачастую непосредственно не связанных с интересами экономического развития субъектов Федерации, и одновременно уменьшается не только доля доходов региональных бюджетов, но и происходит сокращение централизованных расходов на оказание финансовой помощи субъектам РФ.

В рамках такого подхода, считает И.В.Подпорина, любые попытки хотя бы в минимальной степени учесть при бюджетном выравнивании налоговые усилия региональных и местных властей оказываются малоэффективными. Как следствие, в настоящее время субъекты РФ заинтересованы не столько в повышении собираемости налогов, сколько в сокрытии налоговой базы (в частности, в разного рода внебюджетных фондах) и выбивании у центра дополнительной финансовой помощи.

Тот факт, что сегодня проблемы бюджетного регулирования рассматриваются исключительно в аспекте межбюджетных отношений как краткосрочная (текущая) корректировка доходов бюджетов регионов, а не в аспекте долгосрочных мероприятий по выравниванию финансового и налогового потенциала субъектов РФ, противоречит самой идее реформирования налогообложения, призванной сориентировать налоговую систему на активизацию стимулирующей функции налогов (8, с.19).

И.Э.Умарова связывает необходимость реформирования налоговой системы России с несовершенством действия регулирующих налогов (11). Проблема разделения бюджетных полномочий и расщепления основных налогов по уровням бюджетной системы в настоящее время обострилась из-за несоблюдения устанавливаемых долей регулирующих налогов. Так, в

1998 г. в федеральный бюджет поступило по налогу на добавленную стоимость 104,7 млрд. руб., или 66,9%, в то время как в бюджеты субъектов РФ зачислено 51,8 млрд., или 33,1%. Между тем Законом “О федеральном бюджете” на этот год было предусмотрено зачисление в территориальные бюджеты только 25% (11, с.36).

Сложившаяся практика в большинстве субъектов РФ свидетельствует, что если задолженность по регулирующим налогам в части региональных бюджетов погашается предприятиями с помощью взаимозачетов, а налоговые платежи в виде денежных средств от предприятий в бюджет не поступают, то в этом случае задолженность по налогам в части федерального бюджета сохраняется. Тем самым образуется диспропорция в нормативах распределения налогов по уровням бюджетов РФ. Подобная практика складывается на протяжении ряда лет, что подтверждают данные по конкретным субъектам РФ.

Так, в Кемеровской области в 1998 г. процент поступления в федеральный бюджет налога на добавленную стоимость сложился в размере 61,6%, т.е. ниже установленного норматива на 13,4 процентных пункта; процент поступления в федеральный бюджет по акцизам за водку, ликероводочные изделия и спирт – в размере 38,6%, т.е. ниже норматива на 11,4%. В результате в 1998 г. задолженность территории перед федеральным бюджетом составила 302,6 млрд. руб.

Аналогичная тенденция имеет место и в Кабардино-Балкарской Республике. При нормативе распределения НДС в пропорции 75% – в федеральный и 25% – в республиканский бюджеты, в федеральный бюджет поступило в 1996 г. 71,8%, в 1997 г. – 68,5, в 1998 г. – 46,1%. Распределение налога на прибыль также нарушалось: при нормативе распределения в пропорции 37,14% – в федеральный и 62,86% – в республиканский бюджеты, фактически в федеральный бюджет было зачислено в те же годы соответственно 33, 31,8 и 26,8%. Несоблюдение законодательно установленных норм распределения регулирующих налогов между бюджетами объясняется тем, что по налогу на прибыль и по НДС сумма безденежных зачетов в бюджете Кабардино-Балкарской Республики за последние годы составляет в среднем около 80% от общей суммы доходов бюджета республики по этим налогам (11, с.36).

В отношении акцизов наблюдается аналогичная ситуация. Процент поступления в федеральный бюджет по акцизам за водку, ликероводочные изделия и спирт пищевой сложился в 1998 г. в размере 17%, т.е. ниже установленного законодательством норматива на 33 процентных пункта. Однако в федеральный бюджет зачислены все 17% “живыми” деньгами, при том, что в территориальный бюджет “живыми” деньгами поступило лишь 2% (11, с.37). Таким образом, территориальный бюджет формируется в основном за счет денежных зачетов, а федеральный пополняется за счет “живых” денег.

И.Э.Умарова видит несколько путей решения проблемы неисполнения закона о федеральном бюджете в части зачисления регулирующих налогов в бюджеты разных уровней (11). В частности, в Законе о федеральном бюджете можно было бы сделать оговорки относительно того, что установленное в нем распределение регулирующих налогов относится только к налогам, поступающим в денежной форме. Кроме того, она предлагает запретить осуществление взаимозачетов на уровне субъектов РФ по регулирующим налогам, а также “узаконить” практику, фактически осуществляемую органами федерального казначейства по субъектам РФ, когда “недобор” поступлений в федеральный бюджет за конкретный год эти органы компенсируют за счет перечисления в этот бюджет полностью налогов в денежной форме в следующем году.

Велика роль регулирующих налогов в решении задачи выравнивания уровня социально-экономического развития и налогового потенциала регионов. В этой связи особую актуальность, по мнению И.Э.Умаровой, приобретает пропорция, в которой расщепляются поступления от отдельных налогов. Как известно, НДС – это наиболее легко контролируемый налог, в то же время обеспечивающий 34,6% всех доходных поступлений федерального бюджета. В 1999 г. Законом о федеральном бюджете было утверждено положение, в соответствии с которым распределение поступлений от НДС между бюджетами разных уровней было изменено в пользу федерального бюджета: его доля повышена до 85%, а доля бюджетов субъектов РФ снижена до 15%. Увеличение нормы зачисления НДС в федеральный бюджет укрепляет позиции последнего, но ослабляет бюджеты субъектов РФ.

Однако до настоящего времени не снят с повестки дня вопрос о снижении ставки НДС (до 15%). С изменением ставки НДС доходы территориальных бюджетов еще больше уменьшаются, но и федеральный бюджет теряет часть своих доходов. Как альтернатива вводится налог с продаж, предельная ставка по которому не может превышать 5%. Доходы от налога с продаж полностью зачисляются в территориальный бюджет (не менее 80%

поступлений должны направляться в местные бюджеты). Таким образом, территориальным бюджетам планируется возместить потери, которые они несут в связи с увеличением долей зачисления по НДС и подоходному налогу с физических лиц в пользу федерального бюджета. Однако одновременно с введением налога с продаж отменяется 16 местных налогов и сборов. По оценкам, поступления от налога с продаж не только не перекрывают, но даже часто не компенсируют выпадающие в связи с отменой местных налогов доходы.

По мнению И.Э.Умаровой, на сегодняшний день регулирующие налоги не способствуют выравниванию уровня социально-экономического развития регионов. Необходимо выработать «такой механизм взаимодействия с регионами, который бы позволил учитывать налоговоспособность субъектов Федерации по различным видам налогов, и в соответствии с этим устанавливать дифференцированные ставки уже работающих регулирующих налогов (НДС, налога на прибыль, акцизов на алкогольную продукцию) по регионам» (11, с.38). Например, можно оставлять высокودотационным регионам до 95% собираемого на их территории хотя бы одного из регулирующих налогов, а оставшиеся 5% отдавать в федеральный бюджет, а регионам с высоким налоговым потенциалом оставлять незначительный процент по этому налогу.

Важнейшей составляющей налоговой реформы в РФ является введение в действие нового Налогового кодекса, проект которого вот уже более трех лет рассматривается в Государственной думе. Вокруг этого документа разгораются горячие споры. Обычно в них отражается противостояние позиций двух заинтересованных сторон (2):

- Минфина и сырьевых регионов, которые стремятся сохранить сложившуюся налоговую систему, несмотря на ее очевидные недостатки;
- Комитета по экономической политике Государственной думы, наукоемких и промышленных регионов, которые выступают за перенос центра тяжести налогообложения на ресурсные платежи и налоги на недвижимость.

Смысл разногласий заключается в том, что сегодня основным видом налогообложения является налог на прибыль организаций и предприятий вне зависимости от их отраслевой принадлежности и основных фондов. Промышленность, в первую очередь наукоемкая, оказывается неприбыльной и не может быть самовоспроизводящейся из-за невозможности накопления, тогда как прибыль в основном скапливается в сырьевых отраслях.

Перенос центра тяжести налогообложения на рентные платежи и налог на недвижимость по существу служит способом перераспределения прибыли от сырьевых отраслей к остальной промышленности, что явно будет задевать интересы сырьевых регионов. Недаром за изменение налоговой политики выступают Уральские регионы и промышленные объединения.

Критические замечания со стороны экспертов вызывает целый ряд положений Налогового кодекса. Так, Е.Г.Егоров считает принципиально неверным подход разработчиков Налогового кодекса, в котором предлагается не кардинальное изменение действующей налоговой системы, а ее эволюционное преобразование путем устранения имеющихся недостатков (3, с.102). Главная цель налоговой политики – уменьшить налоговое бремя – не достигается. Заложенные в Кодексе принципы налоговой системы базируются на уравнительном, недифференцированном подходе к регионам. В ст.7 п.6 указывается, что «не допускается устанавливать дополнительные налоги, повышенные либо дифференцированные ставки налогов или налоговые льготы в зависимости от форм собственности, организационно-правовой формы организации... региона или иного географического места происхождения уставного (складочного) капитала (фонда) или имущества налогоплательщика».

По мнению Е.Г.Егорова, такое положение противоречит федеральной региональной политике, основанной на дифференциации подходов и методов хозяйствования, а также управления экономикой регионов. «Налоговая система должна иметь региональный аспект, заключающийся в проведении щадящей налоговой политики в отношении депрессивных и проблемных регионов, например, регионов Крайнего Севера, где законы рыночной экономики проявляются дифференцированно, объективно высоки затраты и низка производительность труда при одинаковых уровнях научно-технического развития производства» (3, с.102).

Закрепленное в Налоговом кодексе разделение налогов на федеральные, региональные и местные ограничивает собственные доходные базы региональных и местных бюджетов. Этому способствует отнесение к федеральным, а не региональным налогам налога на пользование недрами, налога на воспроизводство минерально-сырьевой базы, сбора за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами, лесного, водного и экологического налогов.

В Налоговом кодексе зафиксировано действующее соотношение налоговых поступлений в федеральный бюджет и бюджет субъектов РФ в пропорции 50:50. Фактически доля федеральных доходов будет, указывает Е.Г.Егоров, значительно больше, так как они обеспечиваются в основном за счет НДС, акцизов, налога на прибыль, собираемость которых относительно выше, чем остальных налогов.

Серьезным недостатком первой части Налогового кодекса В.Г.Пансков считает приоритет интересов федерального центра, что наносит ущерб интересам субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Вместе с тем эксперты сходятся в мнении об обоснованности принципиального решения о закрытом перечне как федеральных, так и региональных и местных налогов (7, 3). Этот вывод подтверждает трехлетний опыт действия ныне отмененного пункта Указа Президента РФ от 22 декабря 1993 г. №2268, когда в некоторых регионах страны действовало более сотни региональных и местных налогов, в том числе и ограничивающих единое экономическое пространство России.

Другое положение первой части Кодекса представляется В.Г.Панскову экономически и политически неверным. Это положение о разграничении налоговых и бюджетных прав органов местного самоуправления, в том числе в ряде случаев в пользу органов государственной власти субъектов РФ. В частности, предусматривается фактическая ликвидация системы местных налогов и сборов. Перечень их предлагается ограничить всего пятью налогами, два из которых (налог на имущество физических лиц и земельный налог) после введения налога на недвижимость (ставшего в соответствии с первой частью Кодекса региональным налогом) на соответствующей территории прекратят свое действие. При этом надо иметь в виду, что в Налоговом кодексе предусматривается отмена существенных источников доходов местных бюджетов – 13 видов местных налогов и сборов (налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, налога на благоустройство территорий и др.), а это приведет к потере местными бюджетами не менее 13,6 млрд. руб. в год (9, с.27).

Таким образом, органы местного самоуправления будут реально располагать тремя закрепленными налогами: на рекламу, на наследование и дарение и местными лицензионными сборами. Как показывают расчеты, эти налоги смогут обеспечить только 2% всей доходной базы самого массового звена бюджетной системы страны, призванного финансировать подавляющую часть расходов по жизнеобеспечению населения: на просвещение, здравоохранение, жилищно-коммунальное хозяйство, культуру.

Вторая часть Налогового кодекса, отмечает В.Г.Пансков, также не дает местным органам власти возможности укрепить свою финансовую базу. В ней предусмотрены ликвидация положения Закона “Об основах налоговой системы Российской Федерации”, которые переводили в разряд собственных доходов местных бюджетов частично (или полностью) отдельные налоги субъектов РФ и федеральные налоги. В частности, в проекте отсутствует закрепление на постоянной основе 50% регионального налога на имущество предприятий, а также заменяющего его и ряд других налогов, в том числе местных, налога на недвижимость.

В отличие от этого более четким в проекте второй части Кодекса становится процесс зачисления в доходы местных бюджетов федерального налога – государственной пошлины. Статья 397 проекта устанавливает, что вся государственная пошлина (за исключением пошлины по делам, рассматриваемым арбитражными судами, Конституционным судом и Верховным судом РФ, вносимой в федеральный бюджет), уплачивается в местный бюджет. При этом важно, что проект определяет, в отличие от действующего законодательства, и конкретный вид местного бюджета – по месту нахождения банка, принявшего платеж.

Ликвидируется и установленное Законом РФ “О недрах” закрепление на постоянной основе 90%-е зачисление в местный бюджет налога на добычу углеводородного сырья и 50%-е – на добычу других полезных ископаемых. В проекте второй части Кодекса отсутствует закрепление за местными бюджетами всех связанных с использованием недр федеральных налогов.

Введенный в действие с мая 1998 г. федеральный налог в виде платы за пользование водными объектами исключает из числа собственных доходов местных бюджетов отменяемую в связи с этим плату за воду, которая полностью зачислялась в местные бюджеты. Новый же налог зачисляется в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ. Хотя субъектам РФ предоставлено право принять решение о зачислении в местные бюджеты всей суммы или части платы за пользование водными объектами, поступающей в их бюджеты, это не делает водный налог собственным доходом местного самоуправления.

Отмеченные изменения налогового законодательства достаточно жестко ударяют по собственной финансовой базе органов местного самоуправления. Фактически, делает вывод В.Г.Пансков, Налоговый кодекс предлагает практически полностью ликвидировать финансовую самостоятельность органов местного самоуправления, что противоречит соответствующим законом, декларирующим предоставление этого права местным бюджетам (7, с.48). Процесс составления и утверждения бюджета муниципального образования ставится в полную зависимость от ежегодного закрепления федеральными и региональными органами государственной власти за местными бюджетами как федеральных, так и региональных налогов и сборов.

В условиях отсутствия жесткой системы контроля над исполнением законов и экономической ответственности за их нарушение в отдельных регионах началась своеобразная “бюджетная война”, которая выражается в узурпировании финансовых ресурсов региональными органами власти в ущерб интересам местных органов. В предшествующие годы эта “война” имела другое содержание: низовые органы власти оставляли у себя финансовые ресурсы, принадлежащие вышестоящему бюджету.

Укреплению финансовой базы органов местного самоуправления, по мнению В.Г.Панскова, могла бы способствовать передача в их ведение права утверждения ставок предусмотренного в проекте второй части Налогового кодекса единого налогового платежа в форме налога на вмененный доход, который предлагается возложить на субъекты Федерации. Отрасли, на которые распространяется налог на вмененный доход, связаны с обслуживанием населения (розничная торговля, общественное питание и т.д.) и характеризуются ростом объема операций. Они имеют стабильные доходы, что позволяет сделать местные бюджеты устойчивыми и достаточно выполнимыми. Кроме того, местным органам власти лучше знакомы условия и результаты их деятельности. Однако эта возможность укрепления финансовой базы местных бюджетов была отвергнута принятым в июле 1998 г. и подписанным Президентом страны Законом “О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности”. Закон не только не дал местным органам власти возможность устанавливать ставку этого налога, но и не закрепил за местными бюджетами его постоянной доли, зачисляемой в местные бюджеты.

Кроме того, следует существенно расширить перечень местных налогов, в том числе за счет сокращения числа региональных налогов. Принципиально важно при этом закрепить за местными бюджетами такие налоговые источники, которые обеспечивают стабильное поступление доходов. В частности, основной упор должен быть сделан на поимущественные и подоходные налоги. В первую очередь следует передать в компетенцию местных органов власти налог на имущество предприятий, повысив его предельную ставку. Местным не только по форме, но и по существу должен стать налог на землю, а это означает, что его следует полностью зачислять в местные бюджеты. После замены этих налогов налогом на недвижимость его необходимо сделать муниципальным (местным налогом, а не региональным, как это установлено в первой части Налогового кодекса).

Экономически оправданным было бы, по мнению В.Г.Панскова, введение специального местного налога, взимаемого при покупке земли. Такой налог показал достаточную эффективность в странах с развитой рыночной экономикой. Базой для исчисления такого налога могла бы стать покупная цена земли при ставке налога в 2%. Местный характер должны носить и некоторые налоги с потребителей, в частности акцизы на отдельные товары. В систему местных налогов должно войти и налогообложение вредного для окружающей среды потребления. Следовало бы оставить в числе местных налогов сбор за право торговли и отдельные целевые сборы, в том числе на содержание милиции, благоустройство территории и др. (7, с.50-51).

Разработка и быстрее принятие Закона РФ “О местных налогах и сборах”, считает автор, позволят укрепить финансовую базу местных бюджетов.

Ключевым моментом реформирования налоговой системы таким образом, по мнению большинства экспертов, должна стать выработка принципов разграничения налогов между бюджетами разных уровней. В основу такого разграничения следует положить социальную значимость конкретного налога для данной территории, а также, по отдельным налогам, – их функциональное назначение и целевую направленность.

Путь, по которому сейчас идет российское законодательство, – деление налогов на федеральные, региональные и местные и закрепление за каждым уровнем власти определенной доли налога при сохранении единой ставки обложения, по мнению В.Г.Панскова, малопримени-

для нашей страны. Получается так: “Закон сам по себе, а жизнь сама по себе” (7, с.52). В условиях бюджетных дефицитов деление единой ставки налога на доли, подлежащие зачислению в тот или иной вид бюджета, неизбежно ведет к ежегодному пересмотру этих долей.

Автор предлагает идти другим путем, используя сочетание двух способов, применяющихся в мировой практике, а именно:

- разделение отдельных налогов на федеральные, региональные и местные с зачислением их исключительно в соответствующие виды бюджетов;
- введение местных надбавок (в пределах установленных законом размеров или без ограничений) к действующим федеральным и региональным налогам.

Обоснованное сочетание этих двух способов, по мнению В.Г.Панкова, позволило бы установить единые для всей страны принципы формирования доходной базы бюджетов всех уровней и в определенной степени нивелировать различия в экономическом и социальном развитии территорий.

Д.Г.Черник критически оценивает предложенные в Налоговом кодексе изменения по отдельным региональным и местным налогам. Так, вопрос о налоге с продаж, по его мнению, далеко не однозначен, поскольку базы обложения налогом на добавленную стоимость и налогом с продаж чрезвычайно близки. В механизме взимания налога с продаж заложены суммы уплаченного НДС. Таким образом возникает двойное налогообложение. Главный недостаток налога с продаж заключается в неизбежном росте цен. При этом серьезно затрагиваются интересы малого бизнеса и населения. По оценкам, повышение цен не будет адекватно суммам поступающего в бюджет налога, а окажется большим.

В целом Д.Г.Черник приветствует сокращение видов налогов. Однако не соглашается с отменой налогов социальной направленности, в том числе местного налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, регионального сбора на нужды образовательных учреждений. Состояние жилищного фонда и школьного образования в большинстве субъектов РФ таково, что требует постоянного вливания финансовых средств. Отмена соответствующих налогов будет компенсироваться повышением платы и тарифов, т.е. расходы по содержанию жилищного фонда и школьного образования будут переложены на население: “Снижение налоговой базы региональных и местных бюджетов бумерангом возвращается на население” (12, с.32).

Критике экспертов подвергается также положение первой части Налогового кодекса РФ, в котором установлено, что налог на недвижимость является региональным налогом. Это означает, что он вводится в действие законами субъектов РФ и обязателен к уплате на территории соответствующих субъектов. При введении налога на недвижимость представительные органы власти субъектов РФ определяют налоговые льготы, налоговую ставку в пределах, установленных Налоговым кодексом, порядок и сроки уплаты налога, а также форму отчетности по нему.

По мнению Л.И.Прониной, фактически при введении налога на недвижимость на территории субъекта РФ в качестве регионального налога происходит “обескровливание” местных финансов, так как поступающие в местные бюджеты 60% от суммы платежей по налогу с продаж, введенному в настоящее время в девяти субъектах РФ, восполняют потери местных бюджетов не более чем на 5% (9, с.27).

Между тем, как подчеркивают И.Новицкий, С.Козлова и Е.Федоровская, во многих странах именно этот налог обеспечивает значительную часть местных бюджетов. Так, в Австрии он дает около 100% доходов местных бюджетов, в Канаде – 98, в США – 75% (6, с.13).

Признание налога на недвижимость в качестве регионального налога означает, что управление его введением и взиманием должны осуществлять представительные органы субъектов РФ. Однако эти органы, по мнению Л.И.Прониной, не могут учесть интересы населения муниципальных образований, а следовательно, и эффективно управлять объектами недвижимости.

Важно и то, что налог на недвижимость является эффективным инструментом стимулирования строительства зданий и сооружений, инвестиций в объекты недвижимости, развития городской и сельской инфраструктуры. Он оптимально подходит для взимания местными органами власти. Точная оценка стоимости недвижимости требует хорошего знания условий местного рынка – как раз эта информация доступна местным руководителям. Кроме того, необходимо иметь тщательно отработанную практику оценки недвижимости, обеспечивающую единый подход со стороны местных руководителей, которые в значительно большей степени подвержены влиянию и давлению со стороны местных владельцев имущества

по сравнению с далекими региональными или федеральными властями. Таким образом, лишь органы местного самоуправления могут контролировать операции с недвижимостью, способствуя лучшей собираемости данного налога.

Налог на недвижимость еще не собирается в РФ, нет и федерального закона, регулирующего его взимание. В Комитете Государственной думы по вопросам местного самоуправления подготовлен проект федерального Закона “О внесении изменений и дополнений в первую часть Налогового кодекса Российской Федерации”, в котором предусматривается придание налогу на недвижимость статуса местного налога (пока попытки принятия этого закона не увенчались успехом). По мнению Л.И.Прониной, предложенный проект закона чрезвычайно важен, поскольку позволит устранить губительное для местных бюджетов перераспределение налоговых поступлений между региональными и местными бюджетами в результате упразднения двух из пяти местных налогов (налога на имущество физических лиц и земельного налога).

\*       \*

\*

Дискуссии по вопросам регионального и местного налогообложения свидетельствуют о сохранении большого числа проблем, без решения которых в дальнейшем вряд ли удастся создать достаточно прочную и адекватную своим задачам финансовую базу региональных и местных бюджетов. В процессе разработки и утверждения Налогового кодекса отчетливо проявилось противостояние точек зрения, отражающих интересы федерального центра, с одной стороны, и региональных и местных органов власти – с другой. Судя по проекту Налогового кодекса, пока верх одержали интересы Центра, что, несомненно, вредит экономическим реформам на местах.

Для большинства экспертов и специалистов ясно, что успешное проведение экономических и социальных реформ невозможно без сосредоточения в руках государства достаточно крупных финансовых ресурсов. В рыночной экономике их могут обеспечить только налоги. Между тем налоговая реформа в России излишне затянулась. Частичные, принимаемые в отрыве друг от друга меры, не решают проблемы создания финансовой базы ни страны в целом, ни регионов, ни местных территориальных единиц. Будущее реформ в регионах во многом зависит от принятия Налогового кодекса. Он должен упорядочить взаимоотношения между федеральным центром и регионами, учитывать интересы бюджетов всех уровней, четко разграничивать систему федеральных, региональных и местных налогов и определять нормативы распределения федеральных налогов.

### Список литературы

1. Гловацкая Н. и др. Земельный рынок в переходный период и налоги // Налоги. – М., 1998. – Вып.2. – С.19-31.
2. Григорьев О.В., Нецадин А.А. Альтернативные подходы к экономической реформе в регионах // Общество и экономика. – М., 1996. – № 6. – С.112-123.
3. Егоров Е.Г. О региональном аспекте налоговой системы Российской Федерации // Регион: экономика и социология. – Новосибирск, 1999. – № 2. – С.100-106.
4. Лазарев А.С., Шемелева Ю.С. Проблемы налогообложения субъектов малого предпринимательства // Финансы. – М., 1999. – № 9. – С.29-32.
5. Малис Н.И., Веселова А.В. Налогообложение малого бизнеса: проблемы и перспективы // Финансы. – М., 1999. – № 1. – С.26-29.
6. Новицкий И., Козлова С., Федоровская Е. Налог на недвижимость // Налоги. – М., 1998. – Вып.1. – С.13-14.
7. Пансков В.Г. Финансовые основы местного самоуправления в Российской Федерации. – М.: МЦФЭР, 1998. – 240 с.
8. Подпорина И.В. Межбюджетные отношения и бюджетное регулирование // Финансы. – М., 1999. – № 10. – С.17-20.
9. Пронина Л.И. Налог на недвижимость – местный налог // Там же. – М., 1999. – № 9. – С.26-28.
10. Сабашева С.М. Налогообложение и малое предпринимательство // Там же. – М., 1999. – № 10. – С.34-36.
11. Умарова И.Э. Регулирующие налоги в системе межбюджетных отношений // Там же. – М., 1999. – № 10. – С.36-38.
12. Черник Д.Г. Опыт социально-экономических реформ: региональный аспект (на примере г.Москвы). – М.: МЦФЭР, 1998. – 102 с.
13. Федеральный бюджет и регионы: опыт анализа финансовых потоков / Моск. Центр Ин-та “Восток – Запад”. – М.: Диалог-МГУ, 1999. – 235 с.