Пинская, Миляуша Рашитовна. Гармонизация налоговых отношений в федеративном государстве : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.10 / Пинская Миляуша Рашитовна; [Место защиты: Финансовая акад.].- Москва, 2010.- 397 с.: ил. РГБ ОД, 71 12-8/23

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Эволюция налоговых отношений в федеративном государстве 23**

1.1. Закономерности развития налоговых отношений в контексте налоговых теорий 23

1.2. Рассмотрение справедливости налоговых отношений в федеративном государстве с позиций институциональной экономики 31

1.3. Налоговая конкуренция как институциональная норма налоговых отношений 55

**Глава 2. Методология гармонизации налоговых отношений, базирующаяся на развитии налогового федерализма 74**

2.1. Содержание системы гармонизации налоговых отношений и её инструменты в условиях федерализма 74

2.2. Дискуссионные вопросы налогового федерализма 98

2.3. Развитие налогового федерализма в условиях налоговой конкуренции 108

2.4. Зарубежный опыт выравнивания различий в уровне экономического развития субьекгов федерации посредством налогов 117

**Глава 3. Нахождение баланса налоговых интересов уровнен власти в России для обеспечения справедливого перераспределения финансовых ресурсов 130**

3.1. Анализ системы разграничения налоговых полномочий между публично-правовыми образованиями 130

3.2. Роль налогов в формировании доходов бюджетов субъектов Российской Федераціги и создании условий для развития налогового федерализма 147

3.3. Роль налогов в формировании доходов местных бюджетов 159

**Глава 4. Повышение налоговой конкурентоспособности реї ионов как условие для гармонизации налоговых отношений 177**

4.1. Налоговая составляющая факторов, влияющих на конкурентные преимущества регионов России 177

4.2. Разграничение налоговых полномочий и разделение налогов между бюджетами соответствующих уровней власти 201

4.3. Налоговое стимулирование формирования на специально выделенных территориях Российской Федерации 230

**Глава 5. Предложения по реализации институциональных эффектов концепции гармонизации налоговых отношений в экономике Российской Федерации 251**

5.1. Выявление и обоснование институциональных условий гармонизации налоговых отношений в России и за рубежом 251

5.2. Совершенствование взаимоотношений налогоплательщиков и субьсктов публично-правовых образований 266

5.3. Обоснование возможностей расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления 278

Заключение 293

Список литературы 323

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** Проблема взаимодействия федерального центра и российских регионов по поводу разграничения налоговых полномочий и формирования доходов их бюджетов является одной из ключевых для обеспечения экономической безопасности Российской Федерации.

В федеративном государстве конституционно закреплены самостоятельные уровни власти, наделенные определенными полномочиями и ответственностью. Для эффективной реализации своих функций они должны не просто обладать необходимыми и достаточными ресурсами, но и иметь возможность воздействовать на величину источников доходной базы своих бюджетов.

В связи с тем, что налоговые методы формирования доходов бюджетов имеют первостепенное значение по сравнению с неналоговыми, то на первый план выходят задачи расширения налоговой базы как источника пополнения бюджетов различных уровней власти. В настоящее время региональные и местные органы власти не имеют достаточных полномочий в принятии решений по вопросам налогового регулирования деятельности экономических агентов и привлечения инвесторов, следовательно, возможности их влияния на налоговые источники пополнения бюджетов ограничены. Вовлечение налогоплательщиков в решение вопросов общегосударственного и территориального значения для оптимального обеспечения общественными благами невозможно без создания механизма обеспечения подотчетности и ответственности органов публичной власти перед своими избирателями за результаты экономической деятельности на подведомственной им территории.

Политика перераспределения финансовых ресурсов между бюджетами публично-правовых образований не создает на субфедеральном и местном уровнях стимулов к укреплению доходной базы бюджетов за счет расширения налоговых источников. Существующие формы и методы перераспределения бюджетных средств с элементами иерархического торга за дотации из вышестоящего бюджета ведут к финансовому иждивенчеству и снижению ответственности региональных и муниципальных органов власти перед своими налогоплательщиками и создают препятствия для проведения рациональной и справедливой политики перераспределения финансовых ресурсов между уровнями власти. Принятое в настоящее время разграничение налоговых полномочий и распределение налогов между публично-правовыми образованиями не только не способствует выравниванию экономического неравенства территорий, но и усиливает региональные диспропорции. Не случайно задача расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления была сформулирована в Бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию от 25.05.2009 г. «О бюджетной политике в 2010-2012 гг.».

Для достижения справедливости при перераспределении финансовых ресурсов между публично-правовыми образованиями налоговыми методами необходимо разработать механизмы, позволяющие обеспечить гармоничное сочетание их налоговых интересов.

На субфедеральном и местном уровнях необходимо побудить интерес представителей региональных органов власти и органов местного самоуправления к увеличению налоговых доходов своих бюджетов путем привлечения инвесторов на подведомственные

им территории за счет создания благоприятных условий налогообложения. За годы реформ, предполагающих переход к рыночной экономике, на микроуровне у экономических агентов уже сформировались навыки предпринимательской инициативы, зарабатывания средств в условиях конкуренции. В то же время, из-за высокой централизации налоговых полномочий и доходов на федеральном уровне, широко разветвленной системы межбюджетных трансфертов, небольшого количества региональных и местных налогов отсутствуют условия для возникновения на мезоуровне конкуренции за привлечение мобильных факторов производства на соответствующие территории.

Сверхцентрализация налоговых полномочий, преобладание федеральных налогов при одновременно незначительной роли региональных и местных налогов в формировании бюджетов территорий и неразвитость институциональной среды для расширения налоговой автономии регионов является следствием сложившейся в России системы управления налоговой и бюджетной системами. Это сказывается на состоянии федеративных отношений и обусловливает трудности практической реализации симметричной модели федерализма.

С учетом вышеизложенного, встает проблема **гармонизации налоговых отношений между представителями определенного уровня власти и налогоплательщиками, а также налоговых отношений между публично-правовыми образованиями в федеративном государстве,** что и определяет актуальность темы исследования.

**Степень разработанности проблемы.** Для отечественной экономической науки исследование проблемы гармонизации налоговых отношений между публично-правовыми образованиями через развитие налогового федерализма является новым направлением.

Возможности влияния государства на распределение и перераспределение финансовых ресурсов исследованы в рамках экономики общественного (публичного) сектора зарубежными и отечественными учеными Э. Аткинсоном, Дж. Стиглицем, Р. Масгрейвом, Л.И. Якобсоном и др. Моделирование взаимодействия государства и его представителей с экономическими агентами по поводу распределения и перераспределения общественных благ проделано в работах таких зарубежных и отечественных ученых, как А.А. Ау-зан, И. Бентам, Дж. Бреннан, Т. Гоббс, К. Джини, Г.Б. Клейнер, Дж. Локк, P.M. Нуреев, Д. Норт, А.Н. Олейник, Дж. Ролз, Д.Е. Сорокин, В. Оутс и др. В настоящей работе упор делается на необходимости соблюдения налоговой справедливости, описанию критериев которой в финансовой науке посвящены работы А. Вагнера, К. Викселя, Ф. Ноймар-ка, Д. Рикардо, А.Смита, Н. И. Тургенева, И.И. Янжула и др. Проведенный анализ работ вышеупомянутых авторов показал, что справедливость не рассматривается ими как основополагающий критерий при перераспределении государственных и муниципальных финансов в процессе создания общественных благ.

Значительный вклад в развитие теории федерализма, субфедерального административного регулирования внесли отечественные и зарубежные ученые Е.М. Бухвальд, Дж. Бьюкеннен, С.Д. Валентей, А.Г. Гранберг, Е.В. Журавская, Е. А. Коломак, Я. Корнай, И. Попитц и др. В то же время, в их трудах не уделено внимания налоговым аспектам развития федерализма.

Проблемам развития теоретических основ конкурентоспособности, формирования и развития конкурентных преимуществ фирм, отраслей, национальных экономик, факто-

ров конкурентоспособности применительно к хозяйственной практике, взаимосвязи и соотношения конкурентного рыночного и государственного регулирования экономики, конкурентоспособности регионов посвящены исследования Г. Л. Азоева, Н.В. Зубаревич, Л. фон Мизеса, Ф. Найта, М. Портера, Л.А. Сахаровой, Е.И. Тихомировой, А.П. Челен-кова, А.Ю. Юданова и др. Однако в их работах проблемы повышения конкурентоспособности не рассматриваются во взаимосвязи с налоговыми конкурентными преимуществами территорий.

Разработкой основных подходов к решению вопроса о распределении налоговых полномочий и налоговых доходов между федерацией и её субъектами в условиях налоговой конкуренции в финансовой науке начали активно заниматься с середины прошлого века, в частности, следует отметить работы Ш. Тибу, а также работы Д. Брюммер-хоффа, A.M. Либмана, А.В. Семёнова. К примеру, работа А.В. Семёнова посвящена такому явлению, как межрегиональный экспорт налогов, означающий перемещение налогового бремени за пределы одной территории и уплату налогов в бюджет другой территории, причиной которого является дифференциация доли косвенных налогов в цене продукции и межрегиональной торговли, обусловленной отраслевой специализацией российских регионов.

За рубежом основное внимание уделяется проблемам межстрановой налоговой конкуренции, им посвящены работы Э. Аткинсона, А. Ауербаха, Д. Митчелла, К. Хассета, Э. Энгена и др. Проблема повышения эффективности финансовых трансфертов, предоставляемых из вышестоящих бюджетов нижестоящим, рассматривается во взаимосвязи с налогообложением, воздействующим на пространственные экстерналии, в работах М. Кётенбюргера, Я. Корнай, Р. Плахты. Подробный сравнительный анализ зарубежных методологических подходов показал, что, несмотря на новизну в изучении и оценке налоговых конкурентных преимуществ территорий большинству из этих разработок присущ ряд методологических упущений: либо в области научной обоснованности критериев оценки, либо в отсутствии конкретных расчетов.

Разрабатываемая концепция гармонизации налоговых отношений в России опирается на накопленный научный потенциал в области теоретических и практических основ налогообложения и налоговой политики, совершенствования налоговой системы, налогового планирования и администрирования, укрепления доходной базы бюджетов, который содержится в работах Л.М. Архипцевой, А.А. Астахова, СВ. Барулина, Е.С. Выл-ковой, Л.П. Голубевой, Л.И. Гончаренко, И.В. Горского, А.З. Дадашева, Е.А. Ермаковой, В.А. Кашина, В.А. Красницкого, В.В. Курочкина, Л.Н. Лыковой, Д.С. Львова, Н.И. Ма-лис, Н.П. Мельниковой, К.В. Новоселова, Л.П. Окуневой, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, А.Б. Паскачева, С.Г. Пепеляева, И.А. Перонко, Р.А. Саакяна, Д.А. Смирнова, Е.Е. Смирновой, Н.Н. Тютюрюкова, Л.К. Чемерицкого, Д.Г. Черника, Е.Б. Шуваловой, Т.Ф. Ют-киной и др. Исследование базируется на глубоком и всестороннем анализе важнейших составных частей финансовой системы, централизованных и децентрализованных финансов, бюджетной системы, бюджетного устройства России, межбюджетных отношений, бюджетного и налогового федерализма, финансового и бюджетного планирования, финансовых аспектов реализации реформы местного самоуправления, проделанном в работах таких ученых, как Л.И. Абалкин, Д.А. Аллахвердян, B.C. Бард, О.Г. Бежаев,

A.M. Бирман, Д.Д. Бутаков, А.Г. Грязнова, А.Г. Зверев, В.Г. Князев, Е.В. Коломия, Г.В. Курляндская, Г.Н. Куцури, Ю.И. Любимцев, A.M. Ляндо, И.А. Майбуров, Е.В. Маркина, Г.Б. Поляк, Н.Н. Ровинский, В.М. Родионова, М.В. Романовский, Н.М. Сабитова, СП. Сазонов, С.Г. Синельников, М.А. Федотова и др. Особенностью научных концепций в области совершенствования методологии, методики и практики формирования доходов региональных и местных бюджетов является то, что вопросы взаимоотношений федерального центра с территориями рассматриваются вне связи с проблемами соотношения налоговых интересов публично-правовых образований в ходе перераспределения финансовых средств между соответствующими звеньями бюджетной системы.

Основными принципами государственной политики регионального развития, предусмотренными в Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации, являются «скоординированность принятия на федеральном, региональном и местном уровнях мер по ... формированию центров опережающего экономического роста с учетом конкурентных преимуществ каждого региона; развитие инфраструктурной обеспеченности территорий и создание условий для повышения конкурентоспособности экономики регионов» . Вместе с тем, теоретико-методологические вопросы формирования и укрепления доходной базы региональных и местных бюджетов путем усиления стимулов и повышения ответственности региональных органов власти и органов местного самоуправления за счет усиления горизонтальной налоговой конкуренции между территориями не прошли практическую апробацию в деятельности государственных органов управления налоговой и бюджетной системами.

Научный интерес к исследуемой проблеме вызвало то обстоятельство, что при разграничении налоговых полномочий и распределении налоговых доходов между бюджетами соответствующих уровней власти не принимается во внимание проблема гармонизации интересов публично-правовых образований как по вертикали, так и по горизонтали.

Это позволяет сформулировать научную проблему о целесообразности учета налоговой конкурентоспособности территорий при формировании налоговых доходов их бюджетов, что способствует проведению справедливой политики перераспределения финансовых ресурсов между уровнями бюджетов, оптимальному обеспечению общественными благами, препятствует формированию иждивенческих настроений у представителей региональных органов власти и органов местного самоуправления.

Основная **научная гипотеза** исследования состоит в том, что в федеративном государстве, где каждый уровень власти, согласно Конституции, наделен определенной самостоятельностью, для сохранения единства страны, особенно в условиях наметившейся из-за кризиса тенденции к сокращению финансовых ресурсов, существует объективная потребность в трансформации патерналистской модели перераспределения финансовых ресурсов между публично-правовыми образованиями в соревновательную, основанную на усилении налоговой конкурентоспособности территорий, препятствующую их финансовому иждивенчеству.

1 Раздел VII. 1 Распоряжения Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р «О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года». Доступ из справ.-правовой системы «Консультанти лю с».

**Цель и задачи исследования.** Цель исследования: на основе системного анализа разработать в соответствии с действующей Конституцией РФ концепцию гармонизации налоговых отношений в федеративном государстве, способствующей усилению налоговой составляющей при формировании доходов бюджетов территорий и повышению ответственности субъектов публично-правовых образований перед налогоплательщиками за результаты перераспределения финансовых ресурсов.

Достижение поставленной цели должно способствовать созданию «оптимального баланса между объективно необходимым выравниванием бюджетной обеспеченности и созданием стимулов для развития налогового потенциала субъектов Российской Федерации и муниципальных образований и снижению уровня их дотационное» .

Цель исследования предопределила необходимость решения следующих **основных групп логически взаимосвязанных системных задач,** каждая из которых потребовала решения блока соподчиненных задач:

**Первая группа системных задач — исследовать эволюцию налоговых теорий и выявить устойчивые тенденции и закономерности развития налоговых отношений в федеративном государстве:**

проанализировать эволюцию взаимосвязей налоговых интересов и налоговых теорий и обосновать преимущества применения модели институциональной экономики для исследования развития налоговых отношений;

раскрыть сущность налоговых отношений между уровнями власти, обладающими бюджетами, в условиях децентрализованного управления финансовыми ресурсами;

обосновать с позиций институциональной экономики справедливость как критерий для перераспределения финансовых ресурсов в процессе создания общественных благ;

раскрыть содержание налоговой конкуренции, возникающей между публично-  
правовыми образованиями за расширение контроля над частью налоговой базы,  
формируемой на определенной территории, или за привлечение налогоплательщика  
на свою территорию, как новой институциональной нормы налоговых отношений.  
**Вторая группа системных задач - разработать и обосновать методологию гар  
монизации налоговых отношений, базирующуюся на развитии налогового федера  
лизма, способного обеспечить справедливое перераспределение финансовых ресур  
сов между уровнями власти:**

определить содержание, цель и инструменты гармонизации налоговых отношений в условиях федерализма;

проанализировать научную теорию финансов федеративного государства с тем, чтобы раскрыть специфику налогового федерализма и подготовить почву для дальнейшего теоретического анализа;

сформулировать положения концепции налогового федерализма, обосновать его принципы;

проанализировать особенности формирования моделей налогового федерализма в условиях налоговой конкуренции для того, чтобы обосновать теоретические предпо-

2 Цит. из: Постановления СФ ФС РФ от 26.11.2008 № 443-СФ «О бюджетной стратегии на период до 2023 года». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

сылки реализации российской модели федерализма;

проанализировать зарубежные методики выравнивания финансовых различий в  
уровне экономического развития субъектов федерации посредством налогов в феде  
ративных государствах.

**Третья группа системных задач — обосновать необходимость нахождения баланса налоговых интересов всех уровней власти с тем, чтобы обеспечить справедливое перераспределение публичных финансовых ресурсов:**

выявить проблемы разграничения налоговых полномочий между публично-правовыми образованиями, которые являются первостепенными по своему значению для федеративного государства;

показать роль налогов в формировании доходов бюджетов субъектов Федерации как результат взаимодействия федерального центра и российских регионов, для выявления тенденций в сфере формирования их бюджетов и обоснования мер, необходимых для развития налогового федерализма;

с учетом реформы местного самоуправления, внесшей существенные изменения в систему межбюджетных отношений, показать преимущества налоговых источников пополнения местных бюджетов по сравнению с безвозмездными поступлениями. **Четвертая группа системных задач — обосновать необходимость повышения**

**налоговой конкурентоспособности регионов как условия гармонизации налоговых отношений:**

оценить налоговую составляющую факторов, влияющих на конкурентные преимущества регионов;

проанализировать налоги Российской Федерации для оценки правомерности их отнесения к бюджетам соответствующих уровней власти и обоснования целесообразности расширения налоговых полномочий региональных органов власти и органов местного самоуправления;

охарактеризовать масштаб институциональных преобразований на мезоуровне за счет налогового стимулирования формирования «точек роста» на специально выделенных территориях России, в частности, в особых экономических зонах.

**Пятая группа системных задач — разработать предложения по реализации институциональных эффектов концепции гармонизации налоговых отношений в экономике Российской Федерации:**

выявить и обосновать институциональные эффекты гармонизации налоговых отношений в России и за рубежом;

разработать рекомендации по совершенствованию характера взаимоотношений налогоплательщиков и субъектов публично-правовых образований по поводу формирования доходов бюджетов за счет управления налоговым риском с целью укрепления доходной базы бюджетов;

научно обосновать возможность расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления;

доказать необходимость формирования института финансовой эквализации, предложить её методологию и методику. Под финансовой эквализацией понимается многопараметрическая оптимизация, нацеленная на нахождение оптимального соотноше-

ния (баланса) распределения налоговых доходов через механизм распределения налоговой базы как по вертикали властных отношений, так и по горизонтали. **Объектом исследования** являются финансовые отношения, реализуемые в процессе взаимодействия центра с субъектами Федерации и территорий между собой по поводу разработки, согласования и координации мероприятий в области распределения налоговой базы, создаваемой на определенной территории.

**Предметом исследования** является гармонизация налоговых отношений в Российской Федерации, основанная на развитии налогового федерализма за счет усиления налоговой конкуренции и формирования института финансовой эквализации.

**Область исследования.** Работа выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК Минобрнауки РФ 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит.

**Теоретической и методологической основой исследования** являются фундаментальные труды российских и зарубежных ученых в области теории и методологии налогообложения, теории финансов, институциональной экономики, теоретических основ конкурентоспособности. В основу концепции гармонизации налоговых отношений положено практическое преломление абстрактной теории общественного сектора в государственных финансах, бюджетном процессе, налоговой и бюджетной системах, системе принятия коллективных решений в существующих демократических государствах.

При проведении научного исследования применялись следующие методы и подходы: диалектический подход, системный подход, включающий в себя совокупность констатирующих и преобразующих методов, принципы исторического, логического и системного анализа и синтеза, функциональный анализ, методы экономического анализа и статистических группировок, метод сравнения, различные финансово-расчетные методы, в том числе метод экспертных оценок. Для практической реализации указанных методов в работе использовалось программное приложение «MS Excel ХР».

**Информационная база исследования.** Исследование базировалось на анализе действующей нормативно-правовой базы Российской Федерации, ФРГ и других стран по бюджету и налогообложению, материалах и официальных статистических данных Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы РФ (в т.ч. данных об исполнении доходов федерального бюджета и 83 бюджетов субъектов РФ), Федеральной службы государственной статистики, Министерства экономического развития РФ, Российского союза промышленников и предпринимателей, Торгово-промышленной палаты РФ, Министерства финансов Республики Татарстан, Министерства финансов Удмуртской Республики, Правительства Кировской обл., информации периодических изданий, а также ресурсов глобальной информационной сети Интернет. В исследовании использованы выводы и результаты исследовательского корпуса таких организаций, как Независимый институт социальной политики, Институт экономики РАН, Институт экономики переходного периода, Центр фискальной политики, Центральный экономико-математический институт РАН, Форум Федераций и др.

Обоснованность и достоверность полученных выводов и результатов основываются на использовании значительного числа исследований отечественных и зарубежных авторов, занимающихся проблемами совершенствования налоговых отношений в федеративном государстве, формирования налоговых доходов бюджетов бюджетной системы,

на данных официальной статистической отчетности, на комплексном исследовании в области поставленной проблемы и подтверждаются внедрением полученных результатов в научно-исследовательский и учебный процесс. Достоверность исследования обеспечивается адекватностью выбранной методологии поставленным задачам, наличием логических аргументов и доказательств, подтверждением теоретических положений фактическими данными с привлечением статистических материалов.

**Научная новизна исследования** заключается в развитии методологии гармонизации налоговых отношений в направлении совершенствования системы разграничения налоговых полномочий публично-правовых образований путем усиления налоговой конкуренции и формирования института финансовой эквализации.

В частности, разработаны:

теоретические положения о закономерностях развития налоговых отношений, основанные на исследовании справедливости налоговых отношений, выявлении их институциональных признаков;

теоретические и методологические основы налоговой конкуренции как институциональной нормы налоговых отношений, позволяющей обосновать теоретические предпосылки реализации налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления в федеративном государстве;

методология гармонизации налоговых отношений в федеративном государстве, нацеленная на обеспечение паритета интересов различных уровней власти, возникающих в процессе разграничения налоговых полномочий и налоговой ответственности, для сохранения устойчивости (единства и целостности) федеративной системы, а также на взаимное согласование интересов экономических агентов и представителей государственной и муниципальной власти, реализуемое через налогообложение экономических агентов;

концепция развития налогового федерализма, позволяющая выявить практические проблемы и обосновать теоретические предпосылки реализации принципа федерализма в налоговой системе Российской Федерации с учетом зарубежного опыта;

научное обоснование значимости налоговых методов формирования бюджетов территорий, по сравнению с трансфертными, и практические предложения по расширению налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления;

теоретическое обоснование развития механизма обеспечения налоговой конкурентоспособности регионов и определение условий его практической реализации;

модель разграничения налогов между уровнями бюджетов, а также распределения полномочий субъектов власти по управлению элементами налогообложения, необходимая для выравнивания предельной полезности дохода на межрегиональном уровне;

предложения по реализации институциональных эффектов гармонизации налоговых отношений для экономики Российской Федерации путем расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления и совершенствования характера взаимоотношений налогоплательщиков и государства в лице публично-правовых образований в ходе мобилизации налогов в их бюджеты;

- методология и методика финансовой эквализации, направленная на выравнивание до  
ходной базы бюджетов территорий через распределение налоговой базы.

В работе получены следующие **результаты, определяющие научную новизну и выносимые на защиту:**

1. Выявлены закономерности развития налоговых отношений в федеративном государстве и обоснованы преимущества применения модели институционализма для их исследования. Исходя из этого, уточнены понятия «налог», «налоговые отношения», «налоговая конкуренция» и выявлены их институциональные признаки, предложены дефиниции «справедливость налоговых отношений», «налоговая конкурентоспособность».
2. Разработаны теоретические и методологические основы налоговой конкуренции как институциональной нормы налоговых отношений, обоснованы её виды и субъекты, цель, значение и условия развития, осуществлено теоретическое обоснование понятия налоговой конкурентоспособности уровней власти в процессе институциональных преобразований на макроуровне, позволяющее получать прогнозные оценки возможного вектора развития федеративных отношений в России вследствие расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления. Выявлено, что в России имеются необходимые институциональные условия, позволяющие сохранить устойчивость федеративной системы при усилении налоговой конкуренции.
3. Разработана на основе системного анализа методология гармонизации налоговых отношений, базирующаяся на развитии федерализма, включая цель и принципы гармонизации, предложены способы и средства её реализации: инструменты гармонизации.
4. Предложена научно обоснованная концепция налогового федерализма:

- дана авторская трактовка дефиниции «налоговый федерализм», а именно: показано,  
что в основу разграничения налоговых полномочий и ответственности носителей власти  
должна быть положена справедливая политика перераспределения финансовых ресур  
сов;

обоснованы его принципы;

показаны теоретическая и практическая значимость развития налогового федерализма, а также недостаточная проработанность научной основы его реализации в России;

доказано воздействие налоговой конкуренции на развитие налогового федерализма, обоснована необходимость создания условий для вертикальной налоговой конкуренции между Федерацией и её субъектами за формирование «правил игры».

1. Научно обоснованы и предложены меры, позволяющие находить баланс налоговых интересов публично-правовых образований в России с тем, чтобы обеспечить справедливое перераспределение финансовых ресурсов; уточнена формулировка теоремы Коуза об оптимальном распределении полномочий применительно к разграничению налоговых полномочий между уровнями власти.
2. Доказано, что принятый порядок формирования налоговых доходов бюджетов субъектов РФ не обеспечивает условий для расширения налоговой автономии региональных органов власти. Уточнена применяющаяся в зарубежной практике методика расчета степени налоговой независимости субфедеральных властей, необходимая для оценки уровня их налоговой автономии в части состава учитываемых при расчете налогов. Обосновано, что формирование доходов бюджетов территорий преимущественно за

счет налоговых источников более рационально, чем за счет дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности.

1. Выявлены и систематизированы факторы, определяющие налоговую конкурентоспособность территорий в условиях гармонизации налоговых интересов различных уровней власти.
2. Дополнены критерии разграничения налоговых полномочий и разделения налогов между уровнями власти. Предложена модель распределения: полномочий субъектов власти по установлению налогов, а также налоговых поступлений по уровням бюджетов, нацеленная на создание необходимых стимулов для решения вопросов обеспеченности собственной финансовой базы субфедеральными органами власти и органами местного самоуправления и условий для контроля налогоплательщиками расходования налоговых поступлений.
3. На примере особых экономических зон доказано, что в процессе институциональных преобразований на мезоуровне, нацеленных на формирование «точек роста» на специально выделенных территориях, в том числе путем создания благоприятного налогового климата, дальнейшее реформирование развития ОЭЗ следует проводить в направлении создания технологии противодействия недобросовестной налоговой конкуренции между отдельными регионами.
4. Доказано, что принятый механизм финансового выравнивания через распределение налоговых доходов, концентрируемых в федеральном бюджете, не обеспечивает условий для расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления.
5. Выявлено, что коллизии в законодательстве являются основной причиной возникновения налоговых рисков не только налогоплательщиков, но и государства. Предложены меры по реализации программы снижения налоговых рисков. В целях укрепления доходной базы бюджетов публично-правовых образований разработаны с учетом зарубежного опыта предложения по развитию налогового администрирования, нацеленного на снижение налоговых рисков путем применения процедуры фискального рескрипта, внедрения риск-менеджмента, устранения противоречий между федеральными и субфедеральными, между федеральными и муниципальными нормативными правовыми актами.
6. Предложены меры, направленные на повышение финансовой самостоятельности и ответственности региональных органов власти и органов местного самоуправления за результаты своей социально-экономической и финансовой политики перед налогоплательщиками путем расширения их налоговых полномочий по установлению региональных и местных налогов.
7. Для обеспечения справедливости перераспределения финансовых ресурсов между уровнями управления предложено ввести в научный оборот понятие «финансовой эква-лизации», означающей взаимодействие публично-правовых образований в области реализации их налоговых полномочий, позволяющей сглаживать уровень экономического неравенства субъектов федерации через распределение налоговой базы. В триаде «функции-полномочия-ресурсы» эквализация затрагивает разграничение налоговых полномочий и распределение налоговой базы, а финансовое выравнивание - перерас-

пределение ресурсов. В целях гармонизации налоговых интересов различных уровней власти в Российской Федерации предложено сформировать институт финансовой эква-лизации, обоснованы методология и методика финансовой эквализации.

**Теоретическая значимость работы** заключается в развитии теоретических и методологических основ и методических подходов к гармонизации налоговых отношений в федеративном государстве, нацеленной на обеспечение справедливого перераспределения финансовых ресурсов в процессе создания общественных благ. Теоретические положения диссертации о развитии налогового федерализма могут быть положены в основу дальнейших исследований в области совершенствования системы разграничения налоговых полномочий публично-правовых образований и разделения налогов между уровнями бюджетов. Реализованное в диссертации концептуальное осмысление теоретических и методологических основ налоговой конкуренции позволяет обеспечить научную базу для формирования налоговой политики, опирающейся на согласование позиций федерального центра, субъектов федерации, муниципальных образований при создании благоприятного налогового климата на определенной территории.

**Практическая значимость исследования** заключается в ориентации на широкое использование положений диссертации при разработке мер по повышению роли налогов в развитии и укреплении федеративных отношений. В диссертации поставлен и решен комплекс задач, имеющих важное народнохозяйственное значение для экономики Российской Федерации. В частности, обоснована целесообразность: расширения налоговой автономии регионов, повышения уровня финансового обеспечения полномочий органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления за счет налоговых доходов, разработки механизма компенсации выпадающих доходов бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов в связи с предусмотренными федеральным законодательством налоговыми льготами и изъятиями, сформулированных в Бюджетных посланиях Президента РФ Федеральному Собранию от 25.05.2009 г. «О бюджетной политике в 2010-2012 годах», от 29.06.2010 г. «О бюджетной политике в 2011-2013 годах».

## Рассмотрение справедливости налоговых отношений в федеративном государстве с позиций институциональной экономики

В соответствии с подходом, предложенным Д. Нортом, «государство - это организация со сравнительным преимуществами в осуществлении насилия, распространяющимися на географический район; границы которого устанавливаются сто способностью облагать налогом подданных, использующая эти преимущества для предоставления общественных благ» [247, с. 17].

Исходным пунктом нашего исследовании принято допущение о том, что государство — это особая управленческая структура, характеризующаяся применением насилия для реализации властных полномочий, прежде всего, связанных с созданием общественных благ (public goods). Под насилием понимается ограничение спектра возможностей, доступных одному индивиду (или группе людей) путем воздействия на его способность реллизовывать принимаемые им решения. Для сдерживания экономических агентов от инвестирования в перераспределение богатства, направленное на увеличение их собственного благосостояния за счет благосостояния других членов общества, государство использует институты принуждения, Налогам :щесь отводится главная роль, поскольку они служат инструментом перераспределения ресурсов в пользу малоимущих с целью равномерною распределения доходов.

Государство производит общественные блага блага, для которых отсутствуют: - исключительность доступа, то есть возможности исключения кого-либо из потребителей блага либо отсутствуют вовсе, либо запрет потребления блага другими лицами МОЖЄІ обойтись дороже (например, система национальной обороны, уличное освещение); - конкурентность (соперничество) при потреблении, то есть потребление блага одним индивидом не препятствует потреблению того же блага другим индивидом, поскольку не влияет на количество блага, имеющееся для поіреблеиия другими лицами. Предельные издержки предоставления блага дополнительному потребителю равны нулю. С позиций институциональной экономики, важнейшими из общественных благ являются спецификация и защита права собственности путем создания и поддержания системы формальных правил. Все остальные общественные блага оборона or внешней агрессии, сохранение правопорядка, установление единых общегосударственных стандартов, равноуериос распределение доходов, средний уровень образования членов общества и т.п. являются, по сути, производными от них. К примеру, предоставление общественного блага «равномерное распределение доходов» путем применения прогрессивной шкалы налогообложения уменьшает склонность малоимущих слоев населения к совершению преступлений, это приводит к снижению уровня преступности, а. следовательно, к сокращению расходов на защиту прав собственности. Или другой пример: уровень доходов индивидов зависит от уровня его образования: чем выше образовательный уровень человека, тем ниже его склонность к участию в противоправных действиях.

Взаимодействие государства и экономических агентов многоаспектно. С одной стороны, оно способствует созданию источников финансирования общественных благ. С другой стороны, формируются условия для государственного регулирования экономической деятельности хозяйствующих субъектов и граждан через установление так называемых институций (норм, обычаев поведения в обществе) и закрепление их в законах в качестве правовых институциональных форм (организации, учреждения). В результате такого взаимодействия формируются централизованные фонды финансовых ресурсов (государственные бюджетные и внебюджетные фонды) путем перераспределения налоговыми методами вновь созданной и приращенной стоимости в денежной форме.

Таким образом, налог -это объективная экономико-правовая категории и тич и і уциональн форма управления экономическими отношениями, возникающими между публично-правовыми образованиями н экономическими субьбКТАМН при аккумулировании источников обществеппыл благ на основе принципом обязательности и пи пилу J\ .1 ІІ.ІІОІІ безвозмездности.

В отличие от частных и коллективных благ, общественные блага потребляются не индивидуальными экономическими агентами, а обществом в целом и потому, как правило, с точки зрения потребителей (но не создателей!) этих услуг они не носят конкурентного характера. Иное дело - когда ресурсов па всех не хватает, и тогда ставится под сомнение способность государства играть ведущую роль в создании общественных благ, нравом пользования которыми обладают все, без исключения, члены общества. Закономерно возникает вопрос: можно ли обеспечить равенство возможностей и открытый доступ к ресурсом всем членам общества? Совпадают ли интересы различных уровней власти в процессе перераспределения финансовых ресурсов посредством налогов? Безусловно, нет. Следовательно, правомерен вопрос, в чем же тогда природа налоговой справедливости: в выборе наименьшего зла из нескольких возможных или в стремлении устраниться от несправедливого воздействия? Тогда каковы критерии предпочтений? Следует учесть, что такой выбор невозможно осуществить простым большинством голосов, л существует яп фирма универсальной справедливости? Должны ли члены общества платить за услуги государства в равной мере или их вк/:ад следует дифференцировать в зависимости от способностей, ьозможностей, потребностей? Как видим, поиск решения данной проблемы сопряжен со множеством сопутствующих вопросов.

Есть и другая сторона вопроса. С точки зрения тех, кто создает общественные блага, в особенности локальные, существует конкуренция, которая выражается в том, что потребители государственных услуг (налогоплательщики) могут отдавать свои предпочтения разным территориальным образованиям, выбирая ту пли иную страну или регион внутри одной страны для размещения своего капитала, или отдавая своп голоса на выборах в пользу тех правительств, которые их устраивают, или уводя свои капиталы и доходы в теневую экономику. В литературе данное явление описано в работах классиков финансов федеративного государства: Р. Масгрейва, Д. Ьрюммерхоффа. Н. Лнделя, а также Ш. Тибу. В частности, они отмечают, что начогоплателыцики предпочитают территориальные образования с оптимальным с их точки зрения сочетанием бюджетных услуг и налогов. При этом национальные общественные блага (например, оборона), за создание которых ответственность несет центральная власть, ориентированы па «сре;шис» предпочтения, и снижение благосостояния налогоплательщиков в случае не предоставления или предоставления общественных благ, не соответст-нующігх их представлениям, происходит сильнее по сравнению с локальными общественными благами [См.: 395,95, 219].

## Развитие налогового федерализма в условиях налоговой конкуренции

Характер управления государственными финансовыми ресурсами, ИСТОЧНИКОМ которой выступает создаваемая на определенной территории налоговая база» зависит от типа государственного устройства, в результате чего выстраиваются разные сценарии перераспределения государственных финансовых ресурсов, поступивших в бюджеты в виде налогов, между различными субъектами власти.

В унитарном государстве полномочия по управлению государственными финансовыми ресурсами находятся в руках центральной власти. При этом каждый нижестоящий бюджет включается в качестве составной части в вышестоящий, а при законодательном утверждении объема государственного бюджета утверждаются объемы доходов и расходов всех нижестоящих бюджетов. Таким образом, управление государственными финансовыми ресурсами осуществляется из единого центра.

В федеративных государствах субординация во взаимоотношениях различных носителей государственной власти может носить различный характер: - полное подчинение субфедералыюй власти центральной (в : том случае употребляют термин «уровни власти»), - неполное подчинение субфедералыюй власти центральной, когда субфедс-ральная власть может наложить вето на решения центральной власти как, например, в ФРГ, - отсутствие подчинения (тогда речь идет о «составляющих» власти), при этом центральная власть вправе наложить вето на решения субфедеральной власти как, например, в Канаде. В зависимости от объема полномочий соответствующих юрисдикции, в государствах с федеративным устройством могут быть реализованы следующие модели распределения налоговых полномочий и ответственности между составными частями федерации; - неконкурентная моделі», при которой зависимость представителей субфеде ралыюй власти от центральной власти наиболее высокая, налоговые полномочия централизованы преимущественно на федеральном уровне, региональные органы власти и органы местного самоуправления обладают незначительными полномо чиями в области управленим элементами региональных и местных налогов. Ос новной объем финансовых ресурсов концентрируется в федеральном бюджете, налоговая составляющая от региональных и местных налогов невелика, в дохо дах бюджетов территорий превалируют налоговые доходы от федеральных нало гов и сборов (в т.ч. поступающих как путем законодательного установления еди ных и дополнительных нормативов отчислений, так и в виде дотаций на вырав нивание бюджетной обеспеченности). В результате представители региональных органов власти и органов местного самоуправления подотчетны, в первую оче редь, не своим избирателям, а зависят от вышестояпптх органов власти, стало быть, степень их самостоятельности и налоговой автономии невысока. Такая мо дель таит в себе опасность перерастания в патернализм н финансовое иждивен чество нижестоящих уровней власти, при этом субъекты Федерации конкуриру ют между собой за получение безвозмездных отчислений из федерального бюд жета; кооперативная (переговорная) модель, при которой зависимость представителей субфедеральной власти от центральной власти не так высока, как при койкурентной модели, однако субфедсральиая власть обладает большей самостоятельностью при управлении элементами региональных налогов. При ЭТОМ представители федеральной и субфедеральной власти конкурируют между собой за контроль над максимально большой частью налоговой базы, создаваемой на определенной территории, а субфедеральные власти - за привлечение мобильного налогоплательщика. Развитие федерализма свидетельствует, ЧТО существуют сферы общественной жизни, в которых требуется не разделение, а кооперация (сотрудничество) и солидарная ответственность федерального центра и составных частей федерации. Идеи кооперативного федерализма получили реальное воплощение в США. Швейцарии, ФРГ, Австрии и других федеративных государствах. Отчасти идеи кооперативного федерализма реализуются и в практике российского федерализма, чему благоприятствуют положения ст. 71, 72 и 73 Конституции РФ. При этом в сфере законодательства полномочия федерального центра и субъектов Федерации распределяются таким образом, что решающая роль в правовом регулировании принадлежит федерации. Считается, что в современную эпоху кооперативный федерализм в большей мере отвечает задачам построения стабильной государственности, позволяет в цивилизованных формах предупреждать и разрешать политические, национальные, этнические, религиозные конфликты, а также конфликты, порожденные региональным сепаратизмом; - конкурентная модель, при которой происходит так называемое «параллельное использование налоговых баз» [См.: 204, с. 14], когда имеет место полная авто-номпзация федеральной и субфедеральиой властей, их полномочия формально независимы и в значительной мере дублируют друг друга. Относительно независимое определение налоговых полномочий приводит к тому, что существуют два налога - федеральный и субфедеральнын (например, на индивидуальные доходы населения, на табачные изделия и Др.).

В ряде федеративных государств возможны равноправие и существенная независимость центральной и региональной власти, об этом свидетельствует, в частности, опыт Канады. Как правило, в характере взаимодействия представителей центральной (государственной) власти и муниципальных органов власти (не обязательно государственных) имеет место взаимоподчмненность . Это обусловлено разными причинами: изначально меньшим объемом местных бюджетов из-за их привязки к размеру налоговой базы, на которую они могут возденствовать на своей территории: неравномерностью создаваемой на территории налоговой базы и вытекающей in этого объективной необходимостью выделения средств местным бюджетам из вышестоящих бюджетов; ярко выраженным социальным характером решаемых на местном уровне задач, поскольку вопросы государственного значения (национальная оборона, фундаментальные научные исследования и т.д.) требуют большего объема финансирования и поэтому нахо-;іятся в ведении центральной власти и др.

Несмотря на это, финансовые ресурсы концентрируются в соответствующих звеньях бюджетов публично-правовых образований, обладающих самостоятельностью И равными правами. Поэтому из-за высокой степени самостоятельности представителей субфедералыюй власти управление финансовыми ресурсами осуществляется уже не из единого центра, а децентрализованно.

## Роль налогов в формировании доходов бюджетов субъектов Российской Федераціги и создании условий для развития налогового федерализма

Особенно в ситуации, когда у субъектов РФ наблюдается не только ресурсное неравенство, о котором много писали, исследуя принцип равенства субъектов Федерации [См.: 333, с.91-111], но и неравенство инвестиционных потоков и технологического развития. Это можно увидеть в материалах Мельникова P.M. об определении зависимости оптимальной степени децентрализации от характера межрегиональной экономической дифференциации. Он поясняет: «В условиях сильных межрегиональных различий объективно необходима существенная централизация налоговых доходов в бюджете центрального правительства. По мере сокращения межрегиональных различий и в особенности сокращения разрыва между уровнем экономического развития наименее благополучных и типичных для страны (модальных) регионов, открываются значительно более широкие возможности для использования преимуществ децентрализации» [224, с. 165].

Оптимальное распределение полномочий в институциональной теории описывается георемой Коуза: «Если права собственности четко специфицированы и трансакцпонные издержки равны нулю, то структура производства будет оставаться неизменной независимо от изменений в распределении прав собственности, если отвлечься от эффекта дохода». Другими словами, окончательное размещение ресурсов будет Парето-оптимальным вне зависимости от первоначального распределения прав собственности. Сам Рональд Гарри Коуз (род. 1910) теоремой свое утверждение не называл. Основные свои идеи он отразил в статьях «Федеральная комиссия по связи» (1959) и «Природа социальных издержек» (I960). В оригинальной версии утверждение Р. Коуза выглядит следующим образом: «Перераспределение прав собственности происходит на основе рыночного механизма и ведет к увеличению стоимости произведенной продукции» и, следовательно, «окончательный результат перераспределения прав собственности не зависит от легального решения (относительно первоначальной спецификации прав собственности)» [179, с. 143]. Это означает, что гораздо большее значение имеет вопрос спецификации (установления и закрепления прав) собственности па ресурс, а не конкретная форма, которую эта собственность принимает.

Применительно к распределению налоговых полномочий между уровнями власти будет верно следующее утверждение: даже если на нервом этапе перераспределения ресурсов право владения получила администрация региона, в конечном счете право собственности получит самый заинтересованный и эффективный собственник. В разделе 4.2 приведен пример с акцизами на алкогольную продукцию иллюстрирующий, что в конечном итоге права на поступления от акцизов сохранило федеральное правительство, как наиболее эффективный собственник. Исходя из Этого, не следует допускать фрагментарность и неравномерность доходной базы местных бюджетов, не соответствующей территориальному распределению потребностей в бюджетных услугах, иначе это приведет к неравномерности распределения налоговой нагрузки между территориями и, как следствие, ослабит КОНКурентные позиции отдельных территорий.

На практике нередки случаи расширительного толкования субфедеральной властью своих Налоговых полномочий, что приводит к возникновению налоговых рисков, обусловленных коллизиями в федеральном и региональном налоговом законодательстве, как у государства, так и у налогоплательщиков. Проблемы возникают, в частности, при применении резидентами особых экономических зон (ОЭЗ) налоговых льгот по региональным налогам (см. раздел 4.3 настоящей работы).

Аналогичная проблема возникает и по местному земельному налогу (см. раздел 4.3 настоящей работы), когда имеет место случай расширительного толкования своих налоговых полномочий муниципальной властью, что обусловливает противоречия между федеральным налоговым законодательством и нормативно-правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Распределение налоговых полномочий между Федерацией и се субъектами должно ориентироваться на обеспечение зависимости объема производства общественных благ в субъекте РФ не только от решений федерального центра, но и от налоговой политики самих регионов. Одним из направлений решения данной проблемы является создание для регионов системы налоговых стимулов к осуществлению приоритетных социально-экономических преобразований, в частности, благодаря созданию «точек роста», о чем пойдет речь в разделе 4.3 настоящей работы.

Для обоснования мер, направленных на совершенствование политики взаимодействия уровней власти по поводу формирования доходов их бюджетов, пообходимо проанализировать механизм разграничения налоговых доходов, установленный Бюджетным и Налоговым кодексами Российской Федерации, о чем по ft дет речь в главах 3.2 и 3.3 настоящей работы.

Анализ показал, что в Российской Федерации сложилась так называемая патерналистская25 модель перераспределения финансовых ресурсов между различными уровнями бюджетной системы, базирующаяся на убеждении в том, что государство, правительство обязаны заботиться о гражданах, обеспечивать удовлетворение их потребностей за государственный счет, принимать на себя все заботы о благоденствии граждан. Не случайно к «запущенным социальным недугам, сковывающим творческую энергию, тормозящим наніс общее движение вперед», Президент РФ Д.А. Медведев относит «широко распространенные в обществе патерналистские настроения. Уверенность в том, что все проблемы должно решать государство» [221]. Это способствует формированию оппортунистических (см. раздел 1.2 диссертации) настроений у региональной власти и местных органов самоуправления. В условиях наметившейся тенденции к сокращению финансовых ресурсов, обусловленной мировым кризисом, назрела объективная потребность в трансформации патерналистской модели в соревновательную, базирующуюся на утилитарном подходе при соблюдении принципа налоговой справедливости, усилении іішюіоіюй конкурентоспособности территорий.

Таким образом, несмотря на то, что Россия является федеративным государством, взаимодействие между федеральным центром и субъектами Федерации не приобрело характер отношений равноправных контрагентов. Налицо - преобладание жесткой вертикальной субординации, а не горизонтальные взаимодействия, как того требуют принципы федерализма. Вертикальное перераспределение налоговых доходов предназначено для компенсации совокупных дисбалансов между органами власти различных уровней, поскольку доходы, закрепленные за каждым уровнем, не могут полностью покрыть необходимые расходы на этом же уровне. Однако вследствие доминирования в этой области вертикальных отношений сохраняется высокий централизм налоговых полномочий и как результат - высокий уровень централизации ответственности за финансирование расходов.

## Разграничение налоговых полномочий и разделение налогов между бюджетами соответствующих уровней власти

Для развития основных положений концепции развития налогового федерализма с целью укрепления федеративных отношений необходимо проанализирован. налоги Российской Федерации в части их разделения между бюджетами соответствующих уровней власти. Основными критериями разделения конкретных видов налогов и доходных источников между бюджетами разных уровней выступают; стабильность, экономическая эффективность, территориальная мобильность налоговой базы, равномерность размещения налоговой базы, социальная справедливость, бюджетная ответственность [37J. Представляется, что при разграничении налоговых полномочий и разделении налогов по уровням бюджетной системы целесообразно взять за основу следующие критерии: I. Степень соответствия налога принципу справедливости, причем исходной предпосылкой будет «справедливость как рациональность», а не «справедливость как честность» (см. раздел 1.2 настоящей работы). Мы рассмотрим справедливость зачисления анализируемого налога в тот или иной уровень бюджета. 2. Равномерность распределении налоговой Сазы (тик называемое единство со-циапьного пространства), и те налоги, которые имеют неравномерно распределенную по территории Российской Федерации налоговую базу, должны быть централизованы в федеральном бюджете как рентные налоги. 3. Стабильность или нестабильность поступлений, так называемый «рисковый потенциал» налога, поскольку, несмотря на экономический кризис, налоги, связанные с использованием дохода (в первую очередь, потребительские налоги), с приращением и движением имущества будут относительно стабильны. нежели налоги, связанные с извлечением дохода. 4. Адресность налога, под которой мы понимаем возможность контроля налогоплательщиками расходования поступлений по определенному налогу. В первую очередь, речь в данном случае идет о налогах, в большей степени тяготеющих к сборам, в которых присутствует эквивалентность, например, сборы за оказание конкретных услуг (госпошлина), пигуанские налоги28. 5. Возможность экспорта налоговой нагрузки за пределы региона или муниципального образования. Руководствуясь вышеприведенными критериями, рассмотрим некоторые налоги Российской Федерации для анализа проблем, возникающих из-за тенденции налогового администрирования к чрезмерной централизации налоговых поступлений в федеральном бюджете, и оценки целесообразности расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления основу налогов для целей анализа возьмем такой критерий классификации, как место и роль налогов в воспроизводственном процессе, согласно которому различают налоги, взимаемые в процессе извлечения дохода (налоги на прибыль (доход) организаций и физических лиц), налоги на приращение и движение имущества, налоги, взимаемые в процессе использования дохода, а также ресурсные (рентные) налоговые платежи 1290, с. 79].

В российском законодательстве отсутствует научное обоснованное представление о видах доходов, подлежащих налогообложению. В экономической пауке проблемой дохода занимаются две теории: теория источников (представителем является Б. Фыосгинг), согласно которой в качестве дохода нужно рассматривать только те виды доходов, которые поступают всегда из определенных источников, то есть регулярно, Н ни разу не выпадают; и теория чистого прироста стоимости имущества (основоположник - Г. фон Шанц), сторонники которой утверждают, что любой прирост стоимости имущества, независимо от источника и регулярности поступления) является доходом. Вопрос о том, можно ЛИ считать доходом и, соответственно, облагать налогом бесплатные услуги, натуральную оплату труда, дивиденды, направляемые на накопление и т.д. остается дискуссионным. На наш взгляд, часть доходов, идущая на потребление, должна подвергаться подоходному обложению, а часть доходов, идущая на накопление - поимущественному. Исключение составляют доходы физических лиц от наемной работы, которые в целях соблюдения равного налогообложения, независимо от направления расходования, должны облагаться налогом на доходы физических лиц.

С одной стороны, налогообложение дохода в наибольшей степени отвечает принципу справедливости, поскольку, как правило, он взимается у источника дохода. В то же время, отсутствие прогрессивной шкалы не только для физических лиц, но и для организаций нивелирует его возможности. Но данный недостаток устраняется за счет применения различных механизмов налогообложения дохода, в частности, упрощенной системы налогообложения, действующего порядка определения налоговой базы29, а также применения различных налоговых ставок в зависимости от видов доходов (так называемой шедуляриой системы налогообложения).

В налоговой системе Российской Федерации присутствуют такие налоги с дохода, как налог на прибыль организаций, единый налог, взимаемый при упрощенной системе налогообложения, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, налог на игорный бизнес, налог на доходы физических ЛИЦ. Налог на прибыль организаций является федеральным (ст. 12 нк РФ). однако в Законодательстве Российской Федерации предусмотрено его жесткое закрепление за федеральным и региональными бюджетами, предполагающее разделение налога между двумя уровнями бюджетной системы путем применения соответствующих налоговых ставок: - налог, нечисленный по ставкам 2%: 9% и 15 %, согласно абз. 1 п. 1 и п. 2-4 ст. 284 НК РФ- подлежит зачислению в федеральный бюджет: - налог, исчисленный по ставке ис менее 13,5 % и не более 18 %у согласно абз.2 п. 1 ст. 284 НК РФ. подлежит зачислению в региональный бюджет. Поступления ог налога на прибыль организаций распределены по субъектам Российской Федерации достаточно равномерно, о чем свидетельствуют данные о доле налога на прибыль организаций в налоговых доходах бюджетов субъектов РФ, приведенные в прилож. 4.2. Анализ, проведенный по итогам 2008 г. и 2009 г., показал сохранение тенденций равномерности распределения, однако сам удельный вес налога снизился из-за спада промышленного производства и падения цен на энергоносители. В частности, выявлено, что коэффициент вариации, подтверждающий, что отклонения удельных весов от соответствующей средней но всем регионам значительны, по ПИП составляет соответственно 1,86 и 0,3038. Дисперсия по ННП равна соответственно 205,21 и 0,69%.