

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА И ГОСУДАРСТВЕННОЙ
СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»
(РАНХиГС)

**ПЕРЕРАСПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ МЕЖДУ УРОВНЯМИ
БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Арлашкин И. Ю., Институт прикладных экономических исследований РАНХиГС,
научный сотрудник, ORCID: 0000-0003-4303-713X, arlashkin@ranepa.ru

Барбашова Н. Е., Институт прикладных экономических исследований РАНХиГС,
старший научный сотрудник, ORCID: 0000-0003-1614-7368, barbashova-ne@ranepa.ru

Дерюгин А. Н., Институт прикладных экономических исследований РАНХиГС,
старший научный сотрудник, ORCID: 0000-0003-0748-168X, deryugin@ranepa.ru

Комарницкая А. Н., Институт прикладных экономических исследований
РАНХиГС, старший научный сотрудник, ORCID: 0000-0002-7775-2548, komarnitskaya-an@ranepa.ru

Аннотация

Предметом исследования является распределение налоговых доходов между уровнями бюджетной системы в Российской Федерации. **Актуальность** исследования вызвана необходимостью усиления вертикальной сбалансированности бюджетной системы за счет налоговой децентрализации в условиях структурной перестройки российской экономики. **Цель** исследования заключается в том, чтобы найти такие параметры налоговой децентрализации, при которых не ухудшается горизонтальная сбалансированность региональных бюджетов. **Методом** исследования является моделирование налоговых поступлений в консолидированные региональные бюджеты. В исследовании использованы **данные** Федерального казначейства, Федеральной налоговой службы и Минфина России за 2019–2021 гг. **Научная новизна** исследования состоит в моделировании эффектов налоговой децентрализации на уровень дифференциации региональных налоговых доходов на последних доступных данных. В **результате** исследования было показано, что увеличение нормативов зачисления поступлений в региональные бюджеты по НДФЛ, отдельным компонентам НДС, водному налогу и сборам за пользование объектами водных биологических ресурсов до 100 % не приведет к увеличению межрегиональной дифференциации подушевых налоговых доходов. **Вывод** исследования состоит в том, что в России существует потенциал для проведения налоговой децентрализации, который может быть реализован за счет передачи налоговых доходов на региональный уровень без ухудшения горизонтальной бюджетной сбалансированности. **Перспективы** исследования состоят в учете эффектов структурной трансформации экономики на территориальное распределение налоговых баз и уровень налогообложения, а также детализации расчетов по НДС по мере накопления новых данных.

Ключевые слова

ПЕРЕРАСПРЕДЕЛЕНИЕ ДОХОДОВ, РАЗГРАНИЧЕНИЕ НАЛОГОВ, НАЛОГОВАЯ ДЕЦЕНТРАЛИЗАЦИЯ, БЮДЖЕТНЫЙ ФЕДЕРАЛИЗМ, РЕГИОНАЛЬНЫЕ БЮДЖЕТЫ, МЕСТНЫЕ БЮДЖЕТЫ

Коды JEL Classification

H71, H73, H77

FEDERAL STATE BUDGETARY EDUCATIONAL INSTITUTION
OF HIGHER EDUCATION
“THE RUSSIAN PRESIDENTIAL ACADEMY OF NATIONAL ECONOMY AND PUBLIC
ADMINISTRATION”
(RANEPA)

**REDISTRIBUTION OF TAX REVENUES BETWEEN THE LEVELS OF THE BUDGET
SYSTEM IN THE RUSSIAN FEDERATION**

Arlashkin I. Yu., Institute for Applied Economic Research, RANEPA, research fellow,
ORCID: 0000-0003-4303-713X, arlashkin@ranepa.ru

Barbashova N. E., Institute for Applied Economic Research, RANEPA, senior research
fellow, ORCID: 0000-0003-1614-7368, barbashova-ne@ranepa.ru

Deryugin A. N., Institute for Applied Economic Research, RANEPA, senior research
fellow, ORCID: 0000-0003-0748-168X, deryugin@ranepa.ru

Komarnitskaya A. N., Institute for Applied Economic Research, RANEPA, research
fellow, ORCID: 0000-0002-7775-2548, komarnitskaya-an@ranepa.ru

Abstract

The **subject** of the study is the distribution of tax revenues between the levels of the budget system in the Russian Federation. The **relevance** of the study is caused by the need to strengthen the vertical balance of the budget system through tax decentralization in the context of the restructuring of the Russian economy. The **aim** of the study is to find parameters of tax decentralization that do not worsen the horizontal balance of regional budgets. The research **method** is the modeling of tax revenues of the consolidated regional budgets. The study used **data** from the Federal Treasury, the Federal Tax Service and the Ministry of Finance of Russia for 2019–2021. The **scientific novelty** of the study consists in modeling the effects of tax decentralization on the level of differentiation of regional tax revenues using the latest available data. As a **result** of the study, it was shown that an increase in regional shares for personal income tax, some components of the MET, water tax and fees for the use of aquatic biological objects up to 100 % will not lead to an increase in inter-regional differentiation of per capita tax revenues. The **conclusion** of the study is that there is a potential for tax decentralization in Russia, which can be realized by redistributing tax revenues to the regional level without worsening the horizontal budget balance. The **prospects** of the study are to take into account the effects of the structural transformation of the economy on the territorial distribution of tax bases and the level of taxation, as well as to detail the calculations of the MET as new data are accumulated.

Key words

REDISTRIBUTION OF TAX REVENUES, TAX DECENTRALIZATION, FISCAL FEDERALISM, REGIONAL BUDGETS, LOCAL BUDGETS

JEL Classification

H71, H73, H77

Введение

В научной литературе и экспертных дискуссиях неоднократно говорилось о недостаточности налоговых доходов региональных и местных бюджетов для реализации их расходных полномочий. При этом выдвигались различные предложения о передаче на региональный и муниципальный уровень отдельных налоговых доходов, однако не оценивалось, как реализация соответствующих положений скажется на межрегиональной или межмуниципальной дифференциации налоговых доходов, то есть в конечном счете на горизонтальной сбалансированности бюджетной системы.

События 2020 года и структурная трансформация российской экономики в 2022 году обострили проблему наполнения субфедеральных бюджетов достаточным объемом доходов, что делает вновь актуальным и практически значимым поиск вариантов перераспределения доходных источников между уровнями бюджетной системы, а также оценку последствий их реализации.

В этой связи целью исследования является разработка и оценка последствий реализации предложений по перераспределению доходных источников между уровнями бюджетной системы в Российской Федерации. Гипотеза исследования состоит в том, что существуют варианты децентрализации налоговых доходов с федерального на региональный уровень, не влекущие за собой усиление межрегионального фискального неравенства по подушевым налоговым доходам.

Для поиска указанных вариантов на данных бюджетной отчетности за 2019–2021 годы строится модель налоговых доходов консолидированных региональных бюджетов, в рамках которой оценивается, как изменение тех или иных нормативов зачисления налоговых доходов в региональные бюджеты (далее – нормативы зачисления) влияет на степень межрегионального фискального неравенства по подушевым налоговым доходам.

Применительно к российским условиям возможности налоговой децентрализации исследовались в [1], однако на данных за 2015–2017 гг., поэтому новизна настоящего исследования заключается, прежде всего, в использовании данных за 2019–2021 гг., в том числе учете тех изменений в налоговом и бюджетном законодательстве, которые произошли за указанное время.

1 Модель оценки

Теоретические основы распределения налоговых доходов между уровнями бюджетной системы давно разработаны в экономической литературе [2; 3; 4; 5; 6]. В целом авторы сходятся в том, что существуют некоторые базовые принципы разграничения налоговых источников, в соответствии с которыми одни налоги лучше закреплять за нижними уровнями бюджетной системы, а другие – за верхними. С теоретической точки зрения, закрепление налоговых источников за нижними уровнями бюджетной системы должно отвечать следующим принципам: равномерность территориального размещения налоговой базы, стабильность налоговых поступлений, немобильность налоговой базы, отсутствие у налога перераспределительных свойств, соответствие принципу получения выгоды от налогообложения, наличие у субнационального правительства реальных полномочий по управлению налоговой ставкой и налоговыми преференциями. Эти принципы лежат в основе действующего разграничения налоговых доходов в России, концептуально оформившегося в ходе реформ 2000-х гг., что нашло отражение и в работах идеологов реформ [7].

Между тем, как отмечается в [4], практика зачастую не соответствует этим принципам, поскольку в реальной жизни власти сталкиваются с необходимостью поддержания должного уровня вертикальной и горизонтальной сбалансированности бюджетной системы и, следовательно, вынуждены закреплять за региональным и муниципальным уровнем бюджетной системы налоговые источники, не в полной мере соответствующие указанным принципам, например, налоги на прибыль, налоги на потребление (косвенные налоги) и налоги на доходы физических лиц. Поэтому в современных условиях на нижние уровни бюджетной системы передаются скорее не те источники, которые полностью удовлетворяют указанным принципам, а те, которые удовлетворяют им в большей мере, чем другие источники.

По этой причине в качестве основных кандидатов на децентрализацию можно рассматривать налоги:

- для которых характерна территориальная равномерность налоговых поступлений;
- для которых характерна стабильность налоговых поступлений;
- которые уже частично зачисляются в региональные либо местные бюджеты.

То есть, даже если эти налоги не удовлетворяют иным, кроме равномерности и стабильности, принципам, можно предположить, что увеличение нормативов зачисления этих налогов не окажет чрезмерно отрицательного влияния на бюджетную систему.

Ниже можно видеть распределение налоговых источников по степени равномерности и стабильности налоговых поступлений (*рисунок 1*). В качестве меры

равномерности использован коэффициент вариации среднедушевых объемов поступлений по налогу с учетом индекса бюджетных расходов в 2021 году по данным налоговой отчетности. В качестве меры стабильности использован коэффициент вариации среднедушевых налоговых доходов, приведенных в цены 2021 года с помощью индекса-дефлятора ВВП, в 2012–2021 годы¹ по данным бюджетной отчетности. Темно-синим цветом выделены те источники, которые уже полностью зачисляются в консолидированные региональные бюджеты, светло-синим – зачисляемые большей частью, фиолетовым – в небольшом объеме. Соответственно, чем ближе источник к началу координат (и к группе «темно-синих» источников), тем выше его потенциал к налоговой децентрализации. Такими источниками, например, являются налог на доходы физических лиц и налог на прибыль организаций, а также водный налог и НДС. Если же не учитывать критерий равномерности, то некоторый потенциал также имеют сборы за пользование водными биологическими объектами и налог на добычу прочих полезных ископаемых.

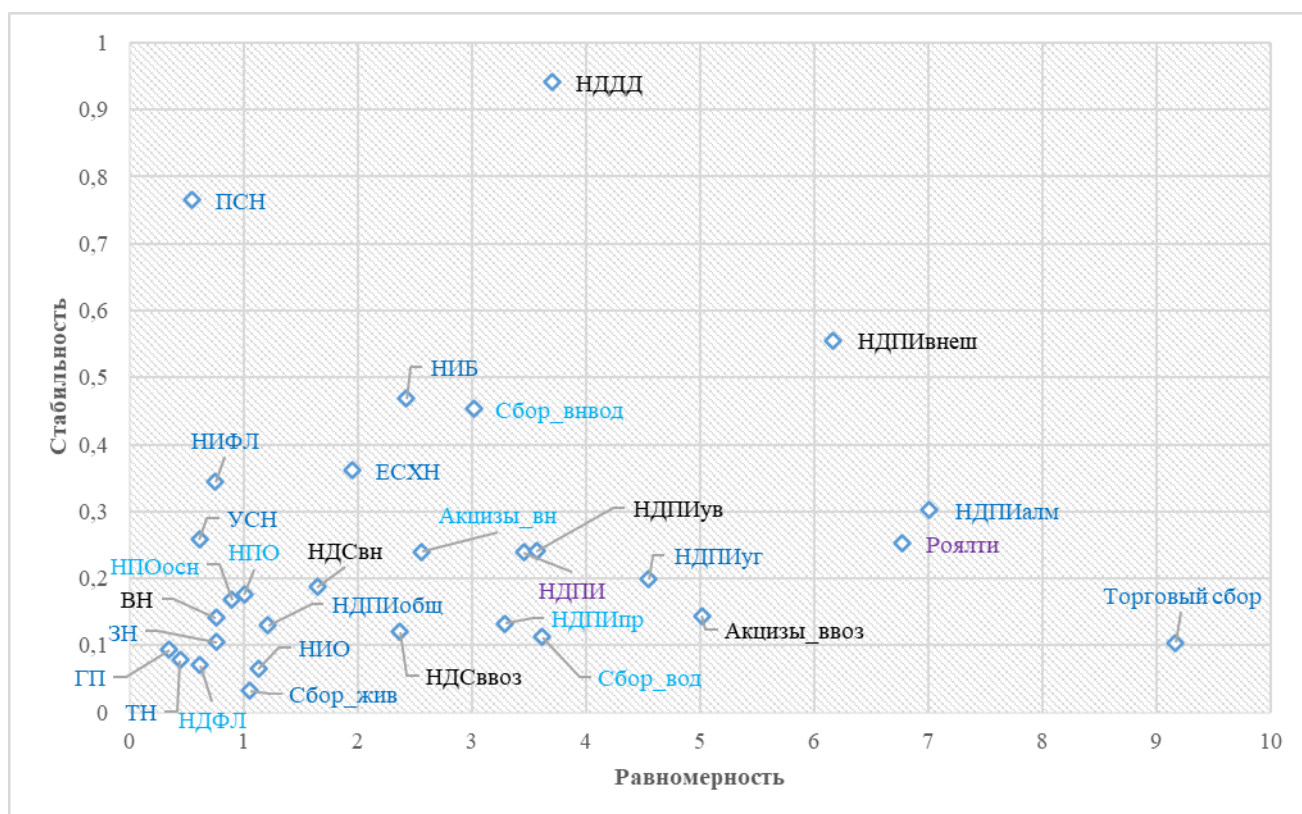


Рисунок 1. Равномерность и стабильность налоговых поступлений

Источник: построено авторами по данным Федеральной налоговой службы, Федерального казначейства, Росстата и Минфина России.

Примечание: НДДД – налог на дополнительный доход от добычи полезных ископаемых; ПСН – налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения; НДПИвнеш – налог на добычу полезных ископаемых на

¹ Либо за меньший период, если налог был введен после 2012 года.

континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, при добыче полезных ископаемых из недр за пределами территории РФ; НИБ – налог на игорный бизнес; Сбор_ввод – сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (по внутренним водным объектам); ЕСХН – единый сельскохозяйственный налог; НИФЛ – налог на имущество физических лиц; НДПИалм – налог на добычу полезных ископаемых в виде алмазов; УСН – налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения; Роялти – регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции; НДПИув – налог на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья; Акцизы_вн – акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ; НДПИ – налог на добычу полезных ископаемых; НДПИуг – налог на добычу полезных ископаемых в виде угля; НДСвн – налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ; НПО – налог на прибыль организаций; НПОосн – налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации по соответствующим ставкам (далее также – основная часть налога на прибыль); Акцизы_ввоз – акцизы по подакцизным товарам (продукции), ввозимым на территорию РФ; ВН – водный налог; НДПИпр – налог на добычу прочих полезных ископаемых; НДПИобщ – налог на добычу общераспространенных полезных ископаемых; НДСввоз – налог на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию РФ; Сбор_вод – сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (исключая внутренние водные объекты); ЗН – земельный налог; ГП – госпошлина; ТН – транспортный налог; НДФЛ – налог на доходы физических лиц; НИО – налог на имущество организаций; Сбор_жив – сбор за пользование объектами животного мира.

К числу кандидатов на налоговую децентрализацию можно отнести:

- НДФЛ. Начиная с 2021 года из НДФЛ выделяется часть, носящая признаки прогрессивного налогообложения и распределяемая между федеральным, региональными и местными бюджетами. Соответственно, федеральная доля этой прогрессивной части² может быть децентрализована. Однако следует учитывать, что с теоретической точки зрения налоги с сильными перераспределительными свойствами, в том числе с прогрессивной шкалой налогообложения, должны быть федеральными;
- водный налог. Этот налог в настоящее время не зачисляется в консолидированные региональные бюджеты, хотя с позиции равномерности и стабильности поступлений может быть региональным;

² Прогрессивная часть НДФЛ – НДФЛ в части суммы налога, превышающей 650 000 рублей, относящейся к части налоговой базы, превышающей 5 000 000 рублей.

– налог на прибыль организаций (далее – НПО). Основная часть НПО уже зачисляется в КБР по соответствующим ставкам, при этом, исходя из оценки равномерности и стабильности налоговых поступлений, можно предложить пересмотреть значения федеральной и региональной ставок в пользу регионов. К минусам этого решения относятся явная зависимость НПО от экономической конъюнктуры, что будет усиливать процикличность доходов региональных бюджетов, и рост межрегиональной дифференциации по доходам, что будет усиливать межрегиональное фискальное неравенство;

– налог на добычу прочих полезных ископаемых. Хотя налог распределен крайне неравномерно, поступления по нему достаточно стабильны. Кроме того, значительная часть налога (60 %) уже зачисляется в консолидированные региональные бюджеты;

– сборы за пользование водными биологическими ресурсами. Данные сборы уже по большей части зачисляются в консолидированные налоговые бюджеты, поэтому также могут стать источником региональных бюджетов.

Теоретически кандидатами на налоговую децентрализацию также могут являться внутренний и ввозной НДС, однако эти косвенные налоги в соответствии с принципами разграничения доходных источников должны закрепляться за федеральным уровнем.

Таким образом, в рамках разработки предложений по налоговой децентрализации могут быть рассмотрены варианты изменения нормативов (ставок) зачисления в консолидированные региональные бюджеты следующих налогов: прогрессивной части НДФЛ, основной части НПО, налога на добычу прочих полезных ископаемых, водного налога, сборов за пользование водными биологическими ресурсами.

Децентрализация налоговых источников, улучшающая вертикальную сбалансированность бюджетной системы, в идеале не должна ухудшать горизонтальную сбалансированность, то есть не должна приводить к росту дифференциации подушевых налоговых доходов консолидированных региональных бюджетов. Влияние предложений по децентрализации налоговых источников на дифференциацию региональных налоговых доходов можно оценить на данных налоговой и (или) бюджетной статистики прошлых лет. В то же время необходимо иметь в виду, что такая оценка может быть неточной по следующим причинам:

– в 2022 году существенно меняются условия экономической деятельности в России (и в мире), что влечет за собой масштабные структурные изменения в экономике, а следовательно, и пространственные изменения, включая изменения в региональных налоговых доходах. Поэтому использование оценок предыдущего периода для определения параметров налоговой и межбюджетной политики может оказаться неправомерным;

– в 2021–2022 годах также изменились нормативы налоговых отчислений, при этом из НДФЛ и НДС были выделены новые составляющие, что в условиях имеющейся бюджетной и налоговой статистики не позволяет обеспечить высокую точность расчетов. В частности, данные по новым составляющим НДС за период до 2022 года по понятным причинам отсутствуют, а имеющаяся статистика не позволяет аналитически восстановить эти данные за предыдущие годы;

– в 2021 году произошел крайне резкий прирост поступлений по налогу на прибыль организаций, что не позволяет считать данные за 2021 год характерными для региональных бюджетов;

– в 2020 году на налоговые поступления существенно повлиял пандемийный кризис, в том числе через сокращение экономической деятельности, а значит, и налоговых доходов, а также через осуществление различных мер налоговой политики вроде предоставления льгот, отсрочек и вычетов;

– 2019 год отражает условно нормальную картину налоговых поступлений, но в последующие годы произошло слишком много изменений как в налогово-межбюджетном регулировании, так и в самой экономике, что не позволяет полностью полагаться на данные 2019 года (то есть нельзя считать, что 2019 год зафиксировал некоторое стабильное предпочтительное состояние налогово-бюджетной системы, в которое экономика должна будет вернуться по мере своей трансформации).

Таким образом, при интерпретации полученных на данных 2019–2021 годов оценок следует учитывать вышеуказанные ограничения.

Для оценки была построена модель на основе данных бюджетной и налоговой статистики за 2019–2021 годы. Модель устроена следующим образом:

1) в рамках модели рассчитываются налоговые бюджетные доходы консолидированных региональных бюджетов;

2) эти доходы делятся на 2 группы: с изменяемыми и с неизменяемыми нормативами отчислений;

3) доходы с неизменяемыми нормативами зачисления учитываются в доходах КБР в том объеме, в котором они были представлены в бюджетной отчетности (отчете об исполнении КБР). В эту группу входят следующие налоговые доходы:

– налог на прибыль организаций при выполнении соглашений о разделе продукции, заключенных до дня вступления в силу Федерального закона от 30 декабря 1995 года № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» и не предусматривающих специальные налоговые ставки для зачисления указанного налога в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации;

– налог на доходы физических лиц с доходов, источником которых является налоговый агент, за исключением доходов, в отношении которых исчисление и уплата налога осуществляются в соответствии со статьями 227, 227.1 и 228 Налогового кодекса Российской Федерации;

– налог на доходы физических лиц с доходов, полученных от осуществления деятельности физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, и других лиц, занимающихся частной практикой в соответствии со статьей 227 Налогового кодекса Российской Федерации;

– налог на доходы физических лиц с доходов, полученных физическими лицами в соответствии со статьей 228 Налогового кодекса Российской Федерации;

– налог на доходы физических лиц в виде фиксированных авансовых платежей с доходов, полученных физическими лицами, являющимися иностранными гражданами, осуществляющими трудовую деятельность по найму на основании патента в соответствии со статьей 227.1 Налогового кодекса Российской Федерации;

– за 2019–2020 годы – налог на доходы физических лиц с сумм прибыли контролируемой иностранной компании, полученной физическими лицами, признаваемыми контролирующими лицами этой компании;

– за 2021 год – налог на доходы физических лиц с сумм прибыли контролируемой иностранной компании, полученной физическими лицами, признаваемыми контролирующими лицами этой компании, за исключением уплачиваемого в связи с переходом на особый порядок уплаты на основании подачи в налоговый орган соответствующего уведомления (в части суммы налога, не превышающей 650 000 рублей);

– за 2021 год – налог на доходы физических лиц с сумм прибыли контролируемой иностранной компании, полученной физическими лицами, признаваемыми контролирующими лицами этой компании, перешедшими на особый порядок уплаты на основании подачи в налоговый орган соответствующего уведомления (в части суммы налога, не превышающей 650 000 рублей);

– акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории Российской Федерации;

– налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения;

– единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

– единый сельскохозяйственный налог;

– налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения;

- торговый сбор;
- налог на профессиональный доход;
- налог на имущество физических лиц;
- налог на имущество организаций;
- транспортный налог;
- налог на игорный бизнес;
- земельный налог;
- налог на добычу общераспространенных полезных ископаемых;
- налог на добычу полезных ископаемых в виде природных алмазов;
- регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции;

- сбор за пользование объектами животного мира;
- государственная пошлина;

4) доходы с изменяемыми нормативами зачисления рассчитываются как произведение общей суммы поступлений по отдельному налогу в бюджетную систему РФ на выбранное (смоделированное) значение норматива зачисления. Общая сумма поступлений рассчитывается по водному налогу как объем налоговых поступлений согласно отчету 1-НМ, а по остальным налогам – как объем доходов согласно отчету об исполнении консолидированного бюджета субъекта РФ³;

5) в группу доходов с изменяемыми нормативами зачисления входят:

- налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджеты бюджетной системы РФ по соответствующим ставкам. Исходный норматив зачисления составлял 85 %, то есть частное от деления региональной ставки (17 %) на сумму региональной и федеральной ставок (20 %);

- за 2021 год – налог на доходы физических лиц в части суммы налога, превышающей 650 000 рублей, относящейся к части налоговой базы, превышающей 5 000 000 рублей (за исключением налога на доходы физических лиц с сумм прибыли контролируемой иностранной компании, в том числе фиксированной прибыли контролируемой иностранной компании). Исходный норматив зачисления составлял 87 %;

- за 2021 год – налог на доходы физических лиц с сумм прибыли контролируемой иностранной компании, полученной физическими лицами, признаваемыми контролирующими лицами этой компании, за исключением уплачиваемого в связи с переходом на особый порядок уплаты на основании подачи в налоговый орган

³ Для этого объем поступлений в консолидированные региональные бюджеты делится на исходное значение норматива зачисления в соответствующем году. Например, если в консолидированные региональные бюджеты согласно отчету поступило 600 млн руб. по нормативу 60 %, то общая сумма поступлений составит 1 млрд руб.

соответствующего уведомления (в части суммы налога, превышающей 650 000 рублей).

Исходный норматив зачисления составлял 87 %;

– за 2021 год – налог на доходы физических лиц с сумм прибыли контролируемой иностранной компании, полученной физическими лицами, признаваемыми контролирующими лицами этой компании, перешедшими на особый порядок уплаты на основании подачи в налоговый орган соответствующего уведомления (в части суммы налога, превышающей 650 000 рублей). Исходный норматив зачисления составлял 87 %;

– налог на добычу прочих полезных ископаемых⁴. Исходный норматив зачисления составлял 60 %;

– налог на добычу полезных ископаемых в виде угля. Исходный норматив зачисления составлял 60 %;

– за 2021 год – налог на добычу прочих полезных ископаемых, в отношении которых при налогообложении установлен рентный коэффициент, отличный от 1. Исходный норматив зачисления составлял 17 %;

– за 2019–2020 годы – налог на добычу полезных ископаемых, уплаченный участниками Особой экономической зоны в Магаданской области, в отношении полезных ископаемых (за исключением полезных ископаемых в виде углеводородного сырья, природных алмазов и общераспространенных полезных ископаемых), добытых на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Магаданской области. Исходный норматив зачисления составлял 60 %;

– сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (исключая внутренние водные объекты). Исходный норматив зачисления составлял 80 %;

– сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (по внутренним водным объектам). Исходный норматив зачисления составлял 80 %;

– водный налог. Исходный норматив зачисления составлял 0 %;

б) задача модели состоит в том, чтобы найти такие значения нормативов зачисления⁵ (по группе доходов с изменяемыми нормативами зачисления), чтобы (по сравнению с действовавшим в 2019–2021 годах распределением налоговых поступлений) максимально увеличить совокупный объем налоговых поступлений в консолидированные региональные бюджеты (целевая функция оптимизационной задачи), но при этом не

⁴ Следует отметить, что данные по налогу на добычу прочих полезных ископаемых формируются по остаточному принципу, то есть к данному виду НДС относятся поступления, не отнесенные к другим видам НДС. В этой связи в разные годы рассматриваемого периода состав прочих полезных ископаемых различается.

⁵ В рамках модели нормативы зачисления изменяются с шагом в одну десятую процентного пункта (то есть 10 базисных пунктов). Минимальное значение норматива равно исходному, то есть действовавшему в соответствующем году.

ухудшить межрегиональную дифференциацию по доходам, то есть не увеличить значения следующих показателей (ограничения оптимизационной задачи):

– коэффициента вариации налоговых доходов консолидированных региональных бюджетов на душу населения с учетом ИБР;

– соотношения средних налоговых доходов консолидированных региональных бюджетов на душу населения с учетом индекса бюджетных расходов 10 наиболее и 10 наименее обеспеченных регионов (далее – соотношение 10 наиболее и 10 наименее обеспеченных регионов). Данный показатель условно оценивает качество налоговой децентрализации: если от передачи налоговых поступлений на субнациональный уровень в большей степени выигрывают более обеспеченные регионы, то такая децентрализация не способствует усилению горизонтальной сбалансированности;

7) модель реализована в программе Microsoft Excel, решение оптимизационной задачи реализовано с помощью пакета «Поиск решения».

2 Результаты оценивания

В рамках модели были оценены следующие варианты:

- 1) с максимизацией поступлений в 2019 году и соблюдением ограничений в 2019 году;
- 2) с максимизацией поступлений в 2020 году и соблюдением ограничений в 2020 году;
- 3) с максимизацией поступлений в 2021 году и соблюдением ограничений в 2021 году;
- 4) с максимизацией поступлений в 2021 году и соблюдением ограничений в 2019–2021 годах.

При этом в рамках вариантов 1 и 2 используются исходные значения нормативов зачисления по тем налогам, которые поступали в бюджет только в 2021 году. Аналогичным образом, исходные значения используются в рамках варианта 3 по тем налогам, которые поступали в бюджет в 2019 и 2020 годах.

Результаты расчетов (*таблица 1*) показывают, что:

- вариант 1 обеспечивает максимальные поступления в 2019 году, но приводит к ухудшению горизонтальной сбалансированности в 2020 и 2021 годах;
- вариант 2 обеспечивает максимальные поступления в 2020 году, но приводит к ухудшению горизонтальной сбалансированности в 2021 году;
- вариант 3 практически совпадает с вариантом 4 (за исключением использования исходных значений нормативов по некоторым налогам в варианте 3), при этом достигаются максимальные поступления в 2021 году;
- вариант 4 обеспечивает максимальные поступления в 2021 году и меньшие по сравнению с вариантами 1 и 2 поступления в 2019 и 2020 годах соответственно.

Таблица 1

Оценка предложений по налоговой децентрализации

Показатель	Вариант 0	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3	Вариант 4
Нормативы отчислений (региональная ставка по НПО), %					
НПО, зачисляемый в бюджеты бюджетной системы РФ по соответствующим ставкам	17	17,6	17,4	17,1	17,1
НДФЛ в части суммы налога, превышающей 650 000 рублей, относящейся к части налоговой базы, превышающей 5 000 000 рублей (за исключением налога на доходы физических лиц с сумм прибыли контролируемой иностранной компании, в том числе фиксированной прибыли контролируемой иностранной компании)	87	87	87	99,8	99,8
НДФЛ с сумм прибыли контролируемой иностранной компании, полученной физическими лицами, признаваемыми контролирующими лицами этой компании, за исключением уплачиваемого в связи с переходом на особый порядок уплаты на основании подачи в налоговый орган соответствующего уведомления (в части суммы налога, превышающей 650 000 рублей)	87	87	87	100	100
НДФЛ с сумм прибыли контролируемой иностранной компании, полученной физическими лицами, признаваемыми контролирующими лицами этой компании, перешедшими на особый порядок уплаты на основании подачи в налоговый орган соответствующего уведомления (в части суммы налога, превышающей 650 000 рублей)	87	87	87	100	100
Налог на добычу прочих полезных ископаемых	60	100	100	100	100
НДПИ в виде угля	60	100	100	100	100
Налог на добычу прочих полезных ископаемых, в отношении которых при налогообложении установлен рентный коэффициент, отличный от 1	17	17	17	100	100
НДПИ, уплаченный участниками ОЭЗ в Магаданской области, в отношении полезных ископаемых (за исключением полезных ископаемых в виде углеводородного сырья, природных алмазов и общераспространенных полезных ископаемых), добытых на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Магаданской области	60	100	100	60	100
Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (исключая внутренние водные объекты)	80	100	100	100	100

Показатель	Вариант 0	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3	Вариант 4
Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (по внутренним водным объектам)	80	100	100	100	100
Водный налог	0	100	100	100	100
Коэффициент вариации					
2019	0,6034	0,6032	0,6021	0,6011	0,6006
2020	0,5610	0,5598	0,5591	0,5585	0,5581
2021	0,5598	0,5598	0,5588	0,5598	0,5598
Соотношение 10 наиболее и 10 наименее обеспеченных, раз					
2019	6,6205	6,5870	6,5690	6,5419	6,5419
2020	5,8375	5,8492	5,8356	5,8150	5,8150
2021	6,0175	6,0394	6,0209	6,0137	6,0137
Прирост поступлений, % к варианту 0					
2019	0,00	1,52	1,14	0,56	0,57
2020	0,00	1,44	1,11	0,59	0,61
2021	0,00	1,56	1,14	1,72	1,72

Источник: рассчитано авторами по данным Федеральной налоговой службы, Федерального казначейства, Росстата и Минфина России.

Примечание: **красным** цветом выделены значения, свидетельствующие об усилении межрегиональной дифференциации по доходам (по сравнению с вариантом 0). Вариант 0 соответствует исходному распределению налоговых источников между уровнями бюджетной системы.

По существу, все рассмотренные варианты различаются размерами региональной ставки по налогу на прибыль и нормативами зачисления прогрессивной части НДФЛ. Следует отметить, что в вариантах 3 и 4 используется не вполне «практичное» значение норматива зачисления по одному из компонентов НДФЛ – 99,8 %. При этом повышение этого норматива до 100 % приводит к ухудшению горизонтальной сбалансированности.

Важно также отметить, что значения коэффициента вариации и соотношения 10 наиболее и 10 наименее обеспеченных регионов в разных вариантах децентрализации различаются незначительно – в основном на уровне третьего знака после запятой. Это означает, что налоговая децентрализация на самом деле не оказывает значимого влияния на межрегиональное фискальное неравенство по доходам – и на самом деле могут быть рассмотрены варианты налоговой децентрализации, приводящие к незначительному ухудшению указанных показателей.

Ниже можно видеть, какой прирост доходов на душу населения по сравнению с действующим распределением налоговых источников обеспечивает реализация варианта 4 (*рисунок 1*). Величина прироста зависит от уровня бюджетной обеспеченности региона (на графике регионы расположены слева направо по возрастанию этого уровня), однако отдельные мало- и среднеобеспеченные регионы получают такой прирост налоговых доходов, который компенсирует влияние этой зависимости, что и приводит к тому, что межрегиональная дифференциация по доходам не усиливается.

При этом наименьший прирост (с учетом ИБР) все-таки характерен для малообеспеченных регионов: Республики Ингушетия (0,03 тыс. руб.), Чеченской Республики (0,04 тыс. руб.), Кабардино-Балкарской Республики (0,12 тыс. руб.), Карачаево-Черкесской Республики (0,20 тыс. руб.) и Республики Северная Осетия – Алания (0,20 тыс. руб.).

Наибольший прирост характерен для следующих регионов: Магаданской области (6,12 тыс. руб.), г. Москвы (4,43 тыс. руб.), Чукотского автономного округа (4,31 тыс. руб.), Красноярского края (3,73 тыс. руб.) и Тюменской области (3,02 тыс. руб.).

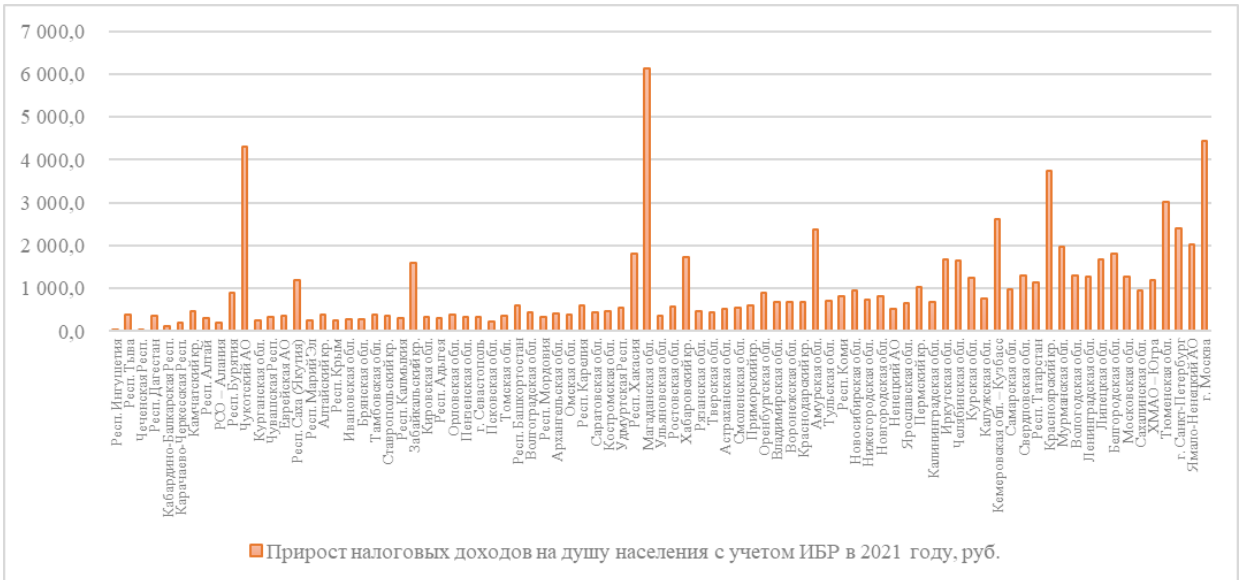


Рисунок 1. Прирост налоговых доходов КБР в соответствии с вариантом 4

Источник: рассчитано авторами по данным Федеральной налоговой службы, Федерального казначейства, Росстата и Минфина России.

Как было отмечено выше, основная разница между вариантами децентрализации заключается в размере региональной ставки по налогу на прибыль и значениях нормативов зачисления прогрессивной части НДФЛ. Анализ чувствительности показателей межрегиональной дифференциации по налоговым доходам к изменению региональной ставки по налогу на прибыль и нормативов зачисления прогрессивной части НДФЛ представлен в таблице ниже, при этом красным цветом выделены значения, свидетельствующие об усилении межрегиональной дифференциации по доходам по сравнению с вариантом 0 (таблица 2). Анализ проведен исходя из предположения о том, что по всем прочим доходам с изменяемыми нормативами зачисления значения нормативов равны 100 %.

Как показал анализ чувствительности, допустимый размер региональной ставки по НПО в 2019 году мог составлять 17,7 %, а в 2020 году – 17,5 %. Однако начиная с 2021 года в КБР также зачисляется прогрессивная часть НДФЛ, что усиливает межрегиональную дифференциацию по доходам, поэтому допустимый размер региональной ставки по НПО будет зависеть от размера норматива зачисления прогрессивной части НДФЛ. Учитывая это, можно выделить следующие допустимые сочетания региональной ставки и норматива:

- 17,2 и 87–88 % соответственно;
- 17,1 и 89–99 % соответственно;
- 17,0 и 100 % соответственно.

Таблица 2

Варьирование поступлениями по НПО и прогрессивной части НДФЛ

Рег. ставка по НПО, %	2019	2020	2021 (при соотв. значении норматива зачисления в КБР прогрессивной части НДФЛ, %)													
			87	88	89	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	100
Коэффициент вариации																
17,0	0,600	0,558	0,556	0,557	0,557	0,557	0,557	0,558	0,558	0,558	0,558	0,558	0,559	0,559	0,559	0,559
17,1	0,601	0,558	0,557	0,557	0,557	0,558	0,558	0,558	0,558	0,558	0,559	0,559	0,559	0,559	0,560	0,560
17,2	0,601	0,558	0,557	0,558	0,558	0,558	0,558	0,559	0,559	0,559	0,559	0,559	0,560	0,560	0,560	0,560
17,3	0,602	0,559	0,558	0,558	0,558	0,559	0,559	0,559	0,559	0,559	0,560	0,560	0,560	0,561	0,561	0,561
17,4	0,602	0,559	0,558	0,559	0,559	0,559	0,559	0,560	0,560	0,560	0,560	0,561	0,561	0,561	0,561	0,561
17,5	0,603	0,559	0,559	0,559	0,559	0,560	0,560	0,560	0,560	0,560	0,561	0,561	0,561	0,561	0,562	0,562
17,6	0,603	0,560	0,559	0,560	0,560	0,560	0,560	0,561	0,561	0,561	0,561	0,561	0,562	0,562	0,562	0,562
17,7	0,604	0,560	0,560	0,560	0,560	0,561	0,561	0,561	0,561	0,561	0,562	0,562	0,562	0,562	0,563	0,563
17,8	0,604	0,560	0,560	0,561	0,561	0,561	0,561	0,562	0,562	0,562	0,562	0,562	0,563	0,563	0,563	0,563
17,9	0,605	0,561	0,561	0,561	0,561	0,562	0,562	0,562	0,562	0,562	0,563	0,563	0,563	0,563	0,564	0,564
18,0	0,605	0,561	0,561	0,562	0,562	0,562	0,562	0,563	0,563	0,563	0,563	0,563	0,564	0,564	0,564	0,564
Соотношение 10 наиболее и 10 наименее обеспеченных регионов																
17,0	6,533	5,808	5,997	5,998	5,998	5,999	5,999	6,000	6,000	6,001	6,001	6,002	6,003	6,003	6,004	6,004
17,1	6,542	5,815	6,007	6,007	6,008	6,008	6,009	6,009	6,010	6,011	6,011	6,012	6,012	6,013	6,013	6,014
17,2	6,551	5,822	6,016	6,017	6,018	6,018	6,019	6,019	6,020	6,020	6,021	6,021	6,022	6,022	6,023	6,023
17,3	6,560	5,829	6,026	6,027	6,027	6,028	6,028	6,029	6,029	6,030	6,030	6,031	6,031	6,032	6,032	6,033
17,4	6,569	5,836	6,036	6,036	6,037	6,037	6,038	6,038	6,039	6,039	6,040	6,040	6,041	6,041	6,042	6,043
17,5	6,578	5,842	6,045	6,046	6,046	6,047	6,047	6,048	6,048	6,049	6,049	6,050	6,051	6,051	6,052	6,052
17,6	6,587	5,849	6,055	6,055	6,056	6,056	6,057	6,057	6,058	6,059	6,059	6,060	6,060	6,061	6,061	6,062
17,7	6,596	5,856	6,064	6,065	6,065	6,066	6,067	6,067	6,068	6,068	6,069	6,069	6,070	6,070	6,071	6,071
17,8	6,605	5,863	6,074	6,075	6,075	6,076	6,076	6,077	6,077	6,078	6,078	6,079	6,079	6,080	6,080	6,081
17,9	6,614	5,870	6,084	6,084	6,085	6,085	6,086	6,086	6,087	6,087	6,088	6,088	6,089	6,089	6,090	6,090
18,0	6,623	5,877	6,093	6,094	6,094	6,095	6,095	6,096	6,096	6,097	6,097	6,098	6,098	6,099	6,099	6,100

Источник: рассчитано авторами по данным Федеральной налоговой службы, Федерального казначейства, Росстата и Минфина России.

В связи с этим возникает вопрос о том, какие размеры региональной ставки по налогу на прибыль и норматива зачисления прогрессивной части НДФЛ целесообразно установить. При этом необходимо учитывать, что ставка в размере 17 % формально является временной: региональная ставка равна 18 %, но 1 процентный пункт ставки временно централизован на федеральном уровне и перераспределяется между регионами в форме дотаций. В этом смысле увеличение региональной ставки является возвратом к статус-кво.

Максимальный прирост налоговых доходов КБР достигается при сочетании обеих мер (таблица 3). Несколько меньший прирост достигается, если полностью зачислять в КБР прогрессивную часть НДФЛ и не увеличивать региональную ставку по НПО. Последний вариант представляется более предпочтительным в силу своей политической реализуемости: полная передача НДФЛ и оставление региональной ставки по НПО без изменений воспринимается более привлекательным решением, чем повышение норматива отчислений до 99 % и увеличение региональной ставки лишь на 1 процентный пункт.

Таблица 3

Прирост налоговых доходов КБР при увеличении региональной ставки по НПО и норматива зачисления прогрессивной части НДФЛ

Рег. ставка по НПО, %	Норматив зачисления прогрессивной части НДФЛ, %	Прирост налоговых доходов КБР в 2021 году, %
17,2	87	1,288
	88	1,338
17,1	89	1,180
	99	1,683
17	100	1,525

Источник: рассчитано авторами по данным Федеральной налоговой службы, Федерального казначейства, Росстата и Минфина России.

Стоит отдельно отметить, что увеличение нормативов отчислений в КБР должно рассматриваться в комплексе, то есть по нескольким налогам одновременно. Так, при условии, что по прочим налогам из группы доходов с изменяемыми нормативами отчислений используются исходные значения нормативов⁶, как минимум одно из ограничений на показатели коэффициента вариации или соотношения 10 наиболее и 10 наименее обеспеченных регионов нарушается:

- по налогу на прибыль уже при региональной ставке в 17,1 %;

⁶ То есть норматив увеличивается только по одному налогу, а по остальным сохраняются действующие нормативы.

- по любому из указанных компонентов прогрессивной части НДФЛ уже при нормативе 87,1 %;
- по налогу на добычу прочих полезных ископаемых, в отношении которых при налогообложении установлен рентный коэффициент, отличный от 1, при нормативе 80,9 %.

По остальным налогам (налог на добычу прочих полезных ископаемых, НДС в виде угля, НДС в особой экономической зоне в Магаданской области, сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов, водный налог) увеличение норматива отчислений в КБР до 100 % при сохранении действующих нормативов по прочим налогам к нарушению ограничений на показатели дифференциации региональных доходов не приводит.

Таким образом, НПО и НДФЛ являются доходными источниками, увеличение нормативов зачисления по которым автоматически усиливает межрегиональное фискальное неравенство по налоговым доходам. Налог на добычу прочих полезных ископаемых, в отношении которых при налогообложении установлен рентный коэффициент, отличный от 1, также относится к таким налогам, но по достижении определенного значения норматива зачисления. Остальные налоги, напротив, способствуют ослаблению межрегионального фискального неравенства.

Заключение

Результаты проведенной оценки позволяют рекомендовать следующий вариант налоговой децентрализации – зачисление в консолидированные региональные бюджеты:

- 1) НДФЛ в части суммы налога, превышающей 650 000 рублей, относящейся к части налоговой базы, превышающей 5 000 000 рублей, по нормативу 100 %;
- 2) налога на добычу прочих ископаемых (включая добычу угля и добычу прочих полезных ископаемых, для которых установлен рентный коэффициент, отличный от 1) по нормативу 100 %;
- 3) водного налога по нормативу 100 %;
- 4) сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов по нормативу 100 %.

Первая рекомендация заключается в полной передаче НДФЛ на субнациональный уровень. Основная часть НДФЛ в настоящее время полностью зачисляется в консолидированные региональные бюджеты, однако недавно появившаяся прогрессивная часть НДФЛ расщепляется между федеральным, региональными и местными бюджетами. Суть рекомендации заключается в том, чтобы полностью передать прогрессивную часть на субнациональный уровень.

Аргументом против такой передачи будет служить несоблюдение одного из базовых принципов: НДФЛ в целом обладает перераспределительными свойствами, а прогрессивная часть НДФЛ – даже более выраженными, поэтому теоретически прогрессивная часть НДФЛ должна полностью закрепляться за федеральным уровнем. Однако и в настоящее время этот принцип не соблюдается, ведь основная доля прогрессивной части НДФЛ поступает в региональные и местные бюджеты.

Вторая рекомендация предполагает полную передачу налога на добычу прочих полезных ископаемых на субнациональный уровень. Необходимо отметить, что в эту категорию могут быть включены и части НДС, выделенные из категории «прочих полезных ископаемых» в 2022 году, поскольку оценка проводилась по данным за 2019–2021 годы, когда эти новые части НДС еще не были выделены в самостоятельную категорию.

Аргументом против децентрализации этого налогового источника является его территориальная неравномерность, однако следует учитывать, что «прочие» полезные ископаемые распределены по территории страны вне зависимости от уровня

бюджетной обеспеченности регионов, поэтому закрепление налогового источника за региональными бюджетами позволит повысить бюджетную обеспеченность отдельных среднеобеспеченных регионов, что благотворно скажется на горизонтальной сбалансированности бюджетной системы.

Третья рекомендация касается водного налога, который в настоящее время полностью зачисляется в федеральный бюджет. Строго говоря, никаких теоретических предпосылок для его децентрализации нет, поскольку водный налог начисляется по ставкам, зависящим от водного бассейна, а будучи полноценным субнациональным налогом с возможностью установления субнациональных налоговых ставок и налоговых льгот – порождает бы внешние эффекты, что противоречит принципу получения выгод от налогообложения. В то же время речь идет о децентрализации налоговых поступлений, а не полномочий по установлению налоговых ставок и льгот, поэтому скорее ожидается благотворный эффект на вертикальную и горизонтальную сбалансированность.

Четвертая рекомендация касается сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов. В отличие от водного налога, указанные сборы уже большей частью зачисляются в консолидированные региональные бюджеты, поэтому негативный эффект от увеличения норматива зачисления в этом случае не ожидается.

Следует отметить два важных обстоятельства:

1) требуется комплексная реализация рекомендаций, поскольку негативное влияние на горизонтальную сбалансированность децентрализации одних источников компенсируется положительным влиянием децентрализации других источников;

2) рекомендации разработаны на основе оценки, проведенной на данных 2019–2021 годов, однако в настоящее время в России осуществляется структурная перестройка экономики, поэтому в дальнейшем может потребоваться уточнение нормативов зачисления налоговых источников в соответствии с данными 2022–2023 годов. Однако представляется, что структурная перестройка экономики в основном коснется налогов на доход, а в отношении прочих налогов сделанные выводы и предложенные рекомендации останутся актуальными и в новых условиях.

Благодарности

Материал подготовлен в рамках выполнения научно-исследовательской работы государственного задания РАНХиГС.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Алексеев М. В., Белев С. Г., Громов В. В., Дерюгин А. Н., Дробышевский С. М., Каукин А. С., Кнобель А. Ю., Корытин А. В., Леонов Е. А., Малинина Т. А., Милоголов Н. С., Синельников-Мурылев С. Г. Перспективы налоговой политики. Существует ли «идеальная налоговая система» для России? – Сер. Научные доклады: налоги. – М.: Изд-во «Дело», 2019.
2. Fiscal Federalism in Theory and Practice / Ter-Minassian T. (ed.). – Washington: International Monetary Fund, 1997.
3. Oates W. E. Taxation in a Federal State: the Tax-Assignment Problem // Public Economics Review (Taiwan, China). – 1996. – No. 1. – P. 55–60.
4. Bird R. M. Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment // IMF Working Paper. – 1999. – No. 99/165.
5. Bird R. M. Subnational Taxation in Developing Countries: A Review of the Literature // World Bank Policy Research Working Paper. – 2010. – No. 5450.
6. Bird R. M. Tax Assignment Revisited // International Center for Public Policy Working Paper Series, at AYSPS, GSU. – 2008. – No. 0805.
7. Лавров А. М. Логика и перспективы бюджетных реформ в России: в поисках «оптимальной децентрализации». Цикл публикаций и документов (1998–2019 гг.). – М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2019. – 832 с.