

ЗАО Аудиторско-консультационная фирма
«Современные бизнес-технологии»

107078, Москва, ул. Каланчевская, д. 15а

Тел. 797 47 90, 797 47 95;
Факс: 961 31 71
E-mail: sbt@sbt.ru, www.sbt.ru

Московская регистрационная палата
Регистрационный номер 001.211.402. от 23.12.98

Единый государственный реестр юридических лиц
Регистрационный номер 2037701911355

Лицензия на осуществление аудиторской деятельности № Е000145
Приказ Минфина России от 20/05/02 № 98
Действительна до 20/05/2007 года

Лицензия на осуществление работ, связанных
с использованием сведений, составляющих государственную тайну
Выдана ФСБ России
№ 5462 от 05/12/2003
Действительна до 22/08/2006 года

Лицензия на осуществление оценочной деятельности
Регистрационный номер № 000362
Выдана Министерством имущественных отношений РФ
Действительна до 28/08/2004 года

Банковские реквизиты:
ИНН 7701203192 р/сч. № 407 028 106 002 001 413 92
В Центральном филиале Банка «Возрождение» (ОАО) г. Москвы,
корр./счет № 301 018 109 000 000 00181, БИК 044525181



Проект
«Разработка статистической базы по межбюджетным отношениям»

ТЕМАТИЧЕСКИЙ ОТЧЕТ № 2

АНАЛИЗ СУЩЕСТВУЮЩИХ МЕТОДИК
ОЦЕНКИ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА РЕГИОНА
И МУНИЦИПАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

«Исполнитель»
Бизнес-директор
ЗАО АКФ «Современные бизнес-технологии»
И.В.Старостин
« ____ » _____ 2003 год

Москва
2003

Тематический отчет № 2 подготовлен:

Курляндской Г.В.	Заместитель руководителя Подкомпонента по методологии бюджетного процесса в секторе государственного управления, специалист в области межбюджетных отношений и государственных финансов
Андреевой Е.И.	Специалист в области подготовки и исполнения бюджета, международной практики бюджетирования, ориентированного на результат
Ковалевской А.С.	Специалист в области статистики государственных финансов и бюджетного учета
Сучковой А.А.	Специалист в области программно-целевого бюджетирования в общественном секторе
Далиным В.В.	Специалист в области статистики государственных финансов и бюджетного учета
Дерюгиным А.Н.	Специалист в области межбюджетных отношений
Головановой Н.В.	Специалист в области межбюджетных отношений
Барбашовой Н.Е.	Специалист в области распределения трансфертов и методологии определения налогового потенциала
Фоминым Д.В.	Специалист в области определения расходных потребностей бюджетополучателей
Герасимовой Ю.В.	Специалист в области государственных финансов и статистики национальных счетов

СОДЕРЖАНИЕ	
ВВЕДЕНИЕ	4
ЧАСТЬ I. АНАЛИЗ СУЩЕСТВУЮЩИХ МЕТОДИК ОЦЕНКИ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА РЕГИОНА	6
I.1. Понятие налогового потенциала	6
I.2. Описание действующей методики оценки налогового потенциала регионов	7
I.3. Анализ действующей методики расчета налогового потенциала регионов	9
I.2.1. Проблемы, связанные с использованием показателей добавленной стоимости.....	10
I.2.2. Проблемы, связанные с расчетом показателей налоговых нагрузок.....	14
I.3. Выводы.....	15
ЧАСТЬ II. АНАЛИЗ СУЩЕСТВУЮЩИХ МЕТОДИК ОЦЕНКИ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА МУНИЦИПАЛЬНЫХ ОБРАЗОВАНИЙ	18
II.1. Общая характеристика действующих методик	18
II.2. Основные особенности действующих методик оценки налогового потенциала	19
II.2.1. Методы расчета по отдельным налогам	19
II.2.2. Учет действующего бюджетно-налогового законодательства и ожидаемых изменений в нем	20
II.2.3. Сравнение методов оценки налогового потенциала.....	20
II.2.4. Общая процедура расчетов.....	22
II.2.5. Информационные аспекты методик.....	25
II.2.6. Прогнозные аспекты методик.....	26
II.3. Заключение о действующих методиках межбюджетных отношений.....	26
ЧАСТЬ III. МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА ОЦЕНКИ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА	30
III.1. США	30
III.2. Канада	34
III.3. Франция.....	36
III.4. Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии.....	37
III.5. Швеция	38

ВВЕДЕНИЕ

Процедура оценки налогового потенциала субъектов Российской Федерации и муниципальных образований является одним из ключевых компонентов всей системы межбюджетных отношений. Информация об объеме налоговых доходов, который при определенных условиях может быть получен с территории конкретного субъекта Российской Федерации или муниципального образования, необходима для соблюдения принципов межбюджетных отношений, закрепленных Бюджетным кодексом Российской Федерации, среди которых применительно к целям данного исследования следует выделить:

- принцип распределения и закрепления расходов бюджетов за определенными уровнями бюджетной системы Российской Федерации;
- принцип разграничения (закрепления) на постоянной основе и распределения по временным нормативам регулирующих доходов за уровнями бюджетной системы Российской Федерации;
- принцип выравнивания бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации, муниципальных образований.

Таким образом, каждый уровень власти должен располагать доходными возможностями, соответствующими возложенным на него расходным обязательствам, и наоборот, любое перераспределение расходных обязательств между уровнями власти должно отражаться на доступных им доходных возможностях, что требует наличия информации как о первых, так и о вторых. Информация о величине налогового потенциала необходима для расчета объема финансовой помощи, передаваемой субъектам Российской Федерации и муниципальным образованиям в целях обеспечения справедливого распределения ресурсов между ними. Наконец, в рамках стратегии, направленной на повышение эффективности общественного сектора в целом, корректная система оценки налогового потенциала способна создавать стимулы для развития собственной доходной базы как у субъектов Российской Федерации, так и у муниципальных образований. Важной особенностью понятия налогового потенциала при этом является тот факт, что он рассматривается в контексте межбюджетных отношений, и поэтому его величина в относительном или абсолютном измерении отражает, прежде всего, возможность органов государственной власти и местного самоуправления выполнять свои основные функции – предоставлять соответствующие бюджетные услуги каждому нуждающемуся в них потребителю.

Принимая во внимание значение показателя налогового потенциала для межбюджетных отношений в современных условиях, к методике его оценки и необходимым исходным данным предъявляются высокие требования. Прежде всего, они касаются статистической базы, используемой для расчетов, которая должна содержать подробные сведения о базах налогообложения, фактических поступлениях в бюджеты различных уровней, а также другие показатели, разрабатываемые статистическими, налоговыми и финансовыми органами. Во-вторых, доступная статистическая база должна максимально эффективно и корректно использоваться в методике, чтобы обеспечить точность итоговой оценки.

Данный тематический отчет посвящен анализу и обобщению опыта оценки налогового потенциала на региональном и субрегиональном уровнях в Российской Федерации и

субъектах Российской Федерации, с одной стороны, и США, Канаде и странах Западной Европы – с другой.

Основными направлениями анализа являются следующие:

- степень учета и адекватность отражения главных факторов, определяющих налоговый потенциал;
- информационная обеспеченность расчетов, существование, наличие и доступность необходимых отчетных и статистических данных;
- трудоемкость и оперативность расчетов по методикам;
- универсальность методик, т.е. возможность применения единого подхода на различных уровнях бюджетной системы.

Первая часть отчета посвящена анализу методики оценки налогового потенциала регионов, применяемой Министерством финансов Российской Федерации в рамках методики распределения федерального Фонда финансовой поддержки регионов.

Вторая часть посвящена обобщению и анализу по перечисленным направлениям методик оценки налогового потенциала на субрегиональном уровне, действующих в субъектах Российской Федерации в 2003 году и утвержденных в виде официальных документов (постановлений правительства субъектов Российской Федерации или региональных законодательных актов).

Третья часть отчета содержит анализ международного опыта оценки налогового потенциала в ряде стран: США, Канаде, Франции, Великобритании и Швеции.

ЧАСТЬ I. АНАЛИЗ СУЩЕСТВУЮЩИХ МЕТОДИК ОЦЕНКИ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА РЕГИОНА

I.1. Понятие налогового потенциала

Налоговый потенциал (региона, муниципального образования) – это показатель, отражающий возможность региона или муниципального образования получать доходы в свой бюджет за счет налогов, которые, в соответствии с законодательством, могут (частично или полностью) поступать в соответствующий бюджет. В межбюджетных отношениях показатель налогового потенциала используется для сопоставления бюджетной обеспеченности регионов (муниципалитетов) при распределении выравнивающих трансфертов. Перечень наиболее общих требований, которым должна удовлетворять оценка налогового потенциала в соответствии с теорией и международной практикой, приведен во вставке 1.

Вставка 1. Теоретические подходы к оценке налогового потенциала

Среди основных критериев, предъявляемых к различным методам оценки налогового потенциала, можно выделить следующие:

- *независимость от региональных органов власти и органов местного самоуправления. как в плане проведения ими конкретной налоговой и бюджетной политики, так и в плане возможности их прямого влияния на величину показателя.* Иными словами, в идеале оценка налогового потенциала не должна напрямую зависеть от конкретных параметров налогов и налоговых льгот, установленных соответствующими органами публичной власти. Кроме того, показатели, участвующие в оценке налогового потенциала, должны адекватно описывать состояние социально-экономического развития территории и быть максимально защищены от возможных фальсификаций;
- *полнота отражения в итоговом показателе налоговых источников доходов региональных (местных) бюджетов.* С одной стороны, это способствует точности оценки потенциала, однако может сократить стимулы для развития налоговых баз. Если какой-то налог исключен из перечня налогов, учитываемых при оценке налогового потенциала, то в случае увеличения усилий по стимулированию роста базы этого налога, во-первых, не уменьшается объем получаемого трансферта, а во-вторых, дополнительно собранные доходы в полном объеме попадают в региональный (местный) бюджет. В противном случае увеличение поступлений по налогу может вести к уменьшению объема получаемого трансферта, что снижает стимулы по развитию налогооблагаемой базы (см. также следующий пункт);
- *создание или сохранение стимулов для региональных (местных) властей по мобилизации доходов за счет собственных источников.* Оценки налогового потенциала применяются для межбюджетных отношений и распределения финансовой помощи, поэтому они должны строиться таким образом, чтобы у органов власти возникали стимулы к развитию налоговых баз и повышению собираемости налогов, а не к компенсации недостаточно высокого уровня усилий по сбору доходов в бюджет за счет дотаций из бюджетов других уровней.

Величина налогового потенциала определяется следующими факторами:

- объемом доходной базы, которая, в свою очередь, зависит от структуры и уровня развития экономики региона (муниципального образования);
- средним уровнем налоговых ставок и сборов, сложившимся в среднем по регионам (для налогового потенциала регионов) или муниципальным образованиям соответствующего региона (для налогового потенциала муниципальных образований этого региона);
- средним по Российской Федерации (региону) уровнем собираемости налогов, который определяется уровнем усилий, прикладываемых органами власти для мобилизации поступлений и развития доходной базы, и средним объемом предоставления льгот.

Отметим, что существуют различные определения понятия оценки налогового потенциала в зависимости от целей использования этого показателя (в данном случае налоговый потенциал интересует нас в качестве инструмента межбюджетного регулирования). В данном отчете мы будем понимать под оценкой налогового потенциала величину, удовлетворяющую критериям, перечисленным во вставке 1. При этом не исключается, что для других целей допустимо использование иного определения понятия оценки налогового потенциала.

1.2. Описание действующей методики оценки налогового потенциала регионов

В данном разделе рассмотрена методика оценки налогового потенциала, разработанная Министерством финансов Российской Федерации и применяемая при распределении средств федерального Фонда финансовой поддержки регионов (ФФФПР) в 2000–2004 гг.

В методике Министерства финансов Российской Федерации основным показателем, характеризующим уровень экономического развития региона, и, следовательно, его налогового потенциала, является *валовая добавленная стоимость в основных ценах*¹, произведенная в регионе. Налоговый потенциал (в терминологии Министерства финансов – «валовые налоговые ресурсы») региона в методике – это сумма налоговых поступлений, которая поступила бы в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации при условии, что налоговая отдача в отраслях экономики региона будет такой же, как в среднем по России. Формулу расчета ВНР можно записать следующим образом:

$$ВНР_i = \sum_j ДС_{ij} * \frac{T_j}{ДС_j}$$

где ВНР_i – валовые налоговые ресурсы региона,

ДС_{ij} – добавленная стоимость, произведенная в i-м регионе в отрасли j,

ДС_j – добавленная стоимость, произведенная в Российской Федерации в отрасли j,

T_j – налоговые поступления из отрасли j в консолидированные региональные бюджеты (сумма по всем регионам Российской Федерации).

Соотношение $\frac{T_j}{ДС_j}$ называется налоговой нагрузкой отрасли j и показывает, сколько налогов поступает в региональный бюджет с одного рубля добавленной стоимости отрасли j в среднем по России.

Число отраслей, принимаемых во внимание при расчете налогового потенциала, с каждым годом увеличивается. В методике 2000 г. в расчете фигурировало 4 отрасли, а в методике 2003 г. число отраслей достигло 35 [см. таблицу]. В связи с тем, что официальные данные по добавленной стоимости отраслей и подотраслей промышленности не публикуются, Министерство финансов Российской Федерации производит оценку этих данных путем разбиения добавленной стоимости промышленности пропорционально *объемам промышленной продукции (работ, услуг) в фактических ценах (без налога на добавленную стоимость и акциза) по полному кругу*

¹ Далее – добавленная стоимость.

организаций-производителей² в отраслях промышленности. Дальнейшее разбиение полученной оценки добавленной стоимости, произведенной конкретной отраслью промышленности, по ее подотраслям, производится пропорционально объемам валового выпуска подотраслей, входящих в состав рассматриваемой отрасли промышленности. В табл. I.1 приведен перечень отраслей экономики и подотраслей промышленности, участвовавших в расчете трансферта в методиках 2000–2003 гг.

Таблица I.1

Отрасли экономики, подотрасли промышленности, участвовавшие в расчете трансферта в методиках 2000–2003 гг.

Используемый показатель	Перечень отраслей	Использование показателя в методике расчета налогового потенциала			
		2000	2001	2002	2003
Добавленная стоимость отраслей экономики	Промышленность	+	+	+	+
	Сельское хозяйство	+	-	-	-
	Строительство	+	+	+	+
	Транспорт	-	+	+	+
	Связь	-	-	-	+
	Рыночные услуги	+	-	-	-
	Торговля и коммерческая деятельность по производству товаров и услуг	-	+	+	+
	Жилищно-коммунальное хозяйство	-	+	+	+
	Прочие отрасли экономики	-	-	-	-
Объем промышленной продукции (работ, услуг) в фактических ценах (без НДС и акциза) по полному кругу организаций-производителей	Электроэнергетика	-	+	+	+
	Топливная промышленность	-	+	+	+
	Черная и цветная металлургия	-	+	+	+
	Химическая и нефтехимическая промышленность	-	+	+	+
	Машиностроение и металлообработка	-	+	+	+
	Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная промышленность	-	+	+	+
	Промышленность строительных материалов	-	+	+	+
	Легкая промышленность	-	+	+	+
	Пищевая промышленность	-	+	+	+
	Микробиологическая промышленность	-	-	+	+
	Медицинская промышленность	-	-	+	+
	Другие промышленные производства	-	+	+	+
Объем выпуска продукции подотраслей топливной промышленности	Нефтедобывающая промышленность	-	+	+	+
	Нефтеперерабатывающая промышленность	-	+	+	+
	Газовая промышленность	-	+	+	+
	Угольная промышленность	-	+	+	+
Объем выпуска продукции подотраслей химической и нефтехимической промышленности	Химическая промышленность	-	-	+	+
	Нефтехимическая промышленность	-	-	+	+
Объем выпуска продукции подотраслей лесной, деревообрабатывающей и целлюлозно-бумажной промышленности	лесозаготовительная	-	-	+	+
	деревообрабатывающая	-	-	+	+
	целлюлозно-бумажная	-	-	+	+
	лесохимическая	-	-	+	+

² Далее – объем промышленной продукции.

Используемый показатель	Перечень отраслей	Использование показателя в методике расчета налогового потенциала			
		2000	2001	2002	2003
Объем выпуска продукции подотраслей легкой промышленности	текстильная промышленность	-	-	+	+
	швейная промышленность	-	-	+	+
	прочие производства	-	-	+	+
Объем выпуска продукции подотраслей пищевой промышленности	Рыбная промышленность	-	+	+	+
	Табачно-махорочная промышленность	-	-	-	+
	Ликероводочная промышленность	-	-	-	+
	прочие подотрасли	-	-	-	+
Количество учтенных отраслей и подотраслей		4	20	31	35

Еще одним изменяющимся параметром методики является период времени, за который рассматриваются исходные данные. Первоначально в расчете использовалась добавленная стоимость одного года (последнего по доступным официальным данным), сейчас в расчет берется добавленная стоимость в среднем за 3 последних года, по которым имеется отчетность. В табл. II.2 показано, за какие годы использовались данные по добавленной стоимости и валовым выпускам при расчете налогового потенциала в 2000–2003 гг. (см. табл. I.2).

Таблица I.2.

Использование данных по добавленной стоимости и валовым выпускам при расчете налогового потенциала

Год расчета	Добавленная стоимость	Объем продукции отраслей промышленности	Валовой выпуск подотраслей
2000	1997	-	-
2001	1998	1998	1998
2002	1998-1999	1999	1999
2003	1998-2000	1998-2000	1999-2000

Расчет налоговых нагрузок на отрасли производится по данным Министерства по налогам и сборам Российской Федерации на основе формы 1-НОМ за период, соответствующий данным о добавленной стоимости. Отчетные данные МНС Российской Федерации приводятся к условиям бюджетно-налогового законодательства года, для которого оценивается налоговый потенциал (т.е. объем фактических налоговых поступлений в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации по отдельным налогам пересчитывается в соответствии с законодательным изменением налоговых ставок, базы налогообложения, пропорций расщепления налогов между уровнями бюджетной системы).

I.3. Анализ действующей методики расчета налогового потенциала регионов

Объем добавленной стоимости, произведенной в регионе, служит неплохой характеристикой уровня экономического развития региона и его налогового потенциала. Высокий объем произведенной добавленной стоимости соответствует высокой налогооблагаемой базе. Валовая добавленная стоимость включает в себя оплату труда наемных работников (в том числе скрытую) и валовую прибыль

экономики (в том числе смешанный доход). Следовательно, чем выше добавленная стоимость, тем выше база налогообложения по основным налогам, формирующим бюджеты регионов, – подоходному налогу и налогу на прибыль. Добавленная стоимость неплохо коррелирует с фактическими налоговыми поступлениями (по данным 2000 г., коэффициент корреляции между валовым региональным продуктом на душу населения и среднедушевыми налоговыми поступлениями в консолидированный бюджет регионов составил 0,901).

Увеличение степени подробности разбивки валового регионального продукта на отрасли позволяет точнее оценить налоговый потенциал, поскольку налоговая отдача отраслей существенно различается. Применение единых (среднероссийских) налоговых нагрузок на отрасли экономики при расчете налогового потенциала является механизмом стимулирования усилий регионов по сбору налогов при распределении межбюджетных трансфертов. Если собираемость налогов по отраслям в регионе выше, чем в среднем по России, оценка его налогового потенциала окажется ниже фактических налоговых доходов. Трансферт региона будет выше, чем в случае оценки налогового потенциала по фактической или максимально возможной собираемости. Таким образом, регион оказывается заинтересованным собирать налоги лучше, чем в среднем по России.

Действующая методика в целом удовлетворяет основным критериям, обычно предъявляемым к оценке налогового потенциала, перечисленным во вставке 1. Показатели добавленной стоимости, валового выпуска, а также налоговых поступлений из отраслей экономики рассчитываются Государственным комитетом по статистике и Министерством по налогам и сборам Российской Федерации, которые являются федеральными структурами и, следовательно, не подвержены манипуляциям со стороны региональных и местных органов власти. В расчете представлен широкий круг отраслей экономики, что соответствует требованию полноты отражения в итоговом показателе доходных источников региональных бюджетов. Использование показателя средней (а не максимальной по России) собираемости налогов при оценивании налогового потенциала способствует созданию стимулов для повышения усилий по сбору доходов для региональных властей.

Тем не менее, оценка налогового потенциала на основе данных о добавленной стоимости обладает рядом существенных недостатков. Можно выделить две группы проблем, ведущих к искажению оценки налогового потенциала при использовании отраслевого метода: проблемы, связанные с использованием показателей добавленной стоимости, и проблемы, связанные с расчетом показателей налоговой нагрузки.

1.2.1. Проблемы, связанные с использованием показателей добавленной стоимости

1. Запаздывание поступления информации, необходимой для расчета индекса налогового потенциала регионов

Официальные данные о добавленной стоимости отраслей публикуются с запаздыванием в 2 года, т.е. в момент расчета трансферта на 2004 г. будут доступны данные только за 2001 г. В целях сглаживания краткосрочных колебаний в экономике регионов при расчете налогового потенциала используются данные, усредненные за 3 последних года, по которым имеется информация. В частности, при расчете трансфертов в 2004 году будут использоваться данные за 1999–2001 годы. Сама идея

сглаживания случайных кратковременных провалов и пиков, столь характерных для экономики субъектов Российской Федерации, абсолютно правильна, но из-за сильного запаздывания отчетных данных используется информация пятилетней давности. Использование данных с большим запаздыванием имеет как положительные, так и отрицательные моменты.

Положительным является то, что субъект Российской Федерации, проводящий грамотную налоговую и экономическую политику и добившийся существенного экономического роста, и, как следствие, роста налоговых доходов своего бюджета, только через несколько лет попадет под сокращение дотации из федерального бюджета. И это является фактором, стимулирующим экономический рост регионов.

С другой стороны, в настоящее время экономика Российской Федерации характеризуется быстрыми структурными изменениями, вызванными сильной зависимостью от мировых цен (весьма непостоянных в последнее время) на сырьевые ресурсы. Кроме того, экономика многих регионов находится в существенной зависимости от государственного заказа по линии Министерства обороны, который не отличается постоянством и целиком определяется федеральными органами государственной власти.

Другим примером влияния экзогенных факторов на экономическое положение субъектов могут служить отдельные изменения в федеральном законодательстве. Так, например, существенное негативное влияние на экономическое положение Корякского АО оказало постановление правительства Российской Федерации от 27 декабря 2000 г. № 1010 «О квотах на вылов (добычу) водных биологических ресурсов внутренних морских вод, территориального моря, континентального шельфа и исключительной экономической зоны Российской Федерации». В соответствии с этим постановлением, квоты на вылов водных биологических ресурсов распределяются на аукционной основе. Так как хозяйствующие субъекты Корякского АО далеко не преуспели в этих аукционах, права на вылов и последующую переработку рыбы получили предприятия других субъектов федерации.

В то же время вылов и переработка рыбы являются основой хозяйственной деятельности Корякского АО, и введение аукционов (с экономической точки зрения, наверняка, обоснованное) привело к существенному сокращению промышленной продукции и, как следствие, налоговой базы округа.

Перечисленные выше факторы зачастую влияют на экономическую ситуацию в регионе гораздо сильнее, чем экономическая политика региональных властей. По этой причине оценка налогового потенциала регионов с использованием показателей с большим временным лагом в целях межбюджетного регулирования является не совсем удачной с точки зрения совмещения требований адекватности отражения возможностей региона по мобилизации налоговых доходов и сохранения стимулов экономического развития территории.

Следует подчеркнуть, что эта проблема является именно проблемой сроков предоставления соответствующей статистической отчетности, а не методики оценки налогового потенциала как таковой.

2. Несоблюдение принципа зачисления налогов по месту фактической деятельности в налоговой отчетности

Некоторые субъекты Российской Федерации предоставляют на своей территории существенные налоговые льготы по региональным и местным налогам (Республики Калмыкия и Мордовия, например). Головные предприятия холдингов часто регистрируются в таких «оффшорах» как плательщики по некоторым налогам (в частности, по налогу на прибыль). В то же время предприятия, входящие в состав этих холдингов, действуют на территории других субъектов федерации, и созданная ими добавленная стоимость учитывается статистическими органами по месту их фактической деятельности, но если подразделения холдингов не являются самостоятельными юридическими лицами, то многие налоги зачисляются по месту регистрации холдинга. Таким образом, регионы-«оффшоры» получают налоги, хотя и по сниженным ставкам, но с увеличенной базы налогообложения, а регионы, в которых действуют дочерние предприятия холдингов, получают добавленную стоимость (и, соответственно, налоговый потенциал, рассчитанный по действующей федеральной методике), созданную этими предприятиями, но не получают с нее налогов.

Субъекты Российской Федерации не обладают полномочиями в административном порядке влиять на решения хозяйствующих субъектов создавать холдинги и регистрироваться где угодно в качестве налогоплательщиков. Поэтому показатель добавленной стоимости, характеризующий уровень экономического развития субъекта, не учитывает этих элементов корпоративной политики, так как изначально не разрабатывался для целей оценки налогового потенциала.

3. Несоответствие налоговой и статистической информации

При расчете налогового потенциала по добавленной стоимости возникают искажения вследствие несоответствия между данными МНС и Госкомстата России. Так, вызывает много вопросов распределение добавленной стоимости по отраслям. Если рассчитать для каждого субъекта коэффициенты налоговой нагрузки (КНН) по отраслям как отношение поступления суммы налоговых и неналоговых доходов в территориальный бюджет из отрасли (в соответствии с показателями МНС) к добавленной стоимости, произведенной в данной отрасли, то по ряду субъектов этот коэффициент оказывается больше единицы, т.е. вся добавленная стоимость оказалась изъятой в виде налогов в территориальный бюджет. Например, по данным за 2000 г. КНН по электроэнергетике для Агинского Бурятского АО превосходит единицу в 3000 раз. Эти превышения носят не единичный характер, а встречаются практически во всех крупных отраслях: в целом по промышленности КНН Таймырского автономного округа равен 2481%, по транспорту лидирует Усть-Ордынский Бурятский АО с КНН, равным 669%, по торговле и общественному питанию впереди Республика Калмыкия – 556,8%. В подотраслях также есть подобные перекосы, например, нефтеперерабатывающая подотрасль топливной промышленности у Челябинской области (373 658%).

В этих условиях напрашивается только один вывод: отраслевые разрезы налоговых поступлений и структуры добавленной стоимости не совпадают. Иными словами, созданная добавленная стоимость и уплаченные с нее налоги оказались, в соответствии с отчетностью МНС и Госкомстата Российской Федерации, в разных отраслях и, возможно, разных регионах.

4. Отсутствие данных по добавленной стоимости подотраслей экономики

Госкомстат Российской Федерации не рассчитывает в явном виде добавленную стоимость в разрезе всех используемых в методике отраслей и подотраслей, и в его отчете по этому показателю выделены лишь основные отрасли. В действующей методике оценки налогового потенциала добавленная стоимость промышленности разделена на подотрасли пропорционально объемам валового выпуска. Такое разделение приблизительно и может не отражать реальной отраслевой структуры в регионе, поскольку валовой выпуск равен сумме промежуточного потребления и добавленной стоимости, а соотношение этих двух составляющих валового выпуска в разных отраслях существенно различается.

5. Отсутствие данных по ЗАТО

Показатель налогового потенциала региона, используемый в межбюджетных отношениях, не должен включать данные по ЗАТО, поскольку ЗАТО имеют особый налоговый режим, определяемый не регионом, на территории которого расположено ЗАТО, а напрямую федерацией, а также специфические межбюджетные отношения с федеральным бюджетом. Официальная информация по добавленной стоимости, произведенной в ЗАТО, отсутствует. В методике добавленная стоимость, созданная на территории ЗАТО, оценивается косвенными методами – пропорционально доле населения ЗАТО в численности городского населения региона. Естественно, такая корректировка используется исключительно от безысходности – в рамках доступных статистических данных по ЗАТО это является одним из немногих возможных вариантов.

6. Оценка теневой экономики

Показатель добавленной стоимости, рассчитанный Госкомстатом Российской Федерации, содержит в себе досчет на объем теневого сектора (по субъектам Российской Федерации досчет составляет порядка 20%-30%). Таким образом, оценка налогового потенциала, основанная на показателе добавленной стоимости, включает в себя объем налоговых поступлений, которые были бы обеспечены предприятиями теневого сектора в случае легализации их деятельности. С одной стороны, это соответствует идее налогового потенциала как финансовых возможностей региона, независимо от того, как реализуются эти возможности. Но с другой стороны, субъекты федерации сегодня не имеют законных административных рычагов, которые побуждали бы предприятия «выходить из тени». Поэтому высокая доля теневого сектора в добавленной стоимости региона свидетельствует скорее не о недостаточных усилиях региональных властей по сбору налогов, а о несовершенстве федерального законодательства и неэффективности деятельности региональных подразделений соответствующих федеральных органов исполнительной власти.

Оценка налогового потенциала, используемая для межбюджетных отношений, не должна включать в себя доходы, упущенные в связи с особенностями федерального законодательства и особенностями работы федеральных ведомств. Поэтому добавленная стоимость, используемая в качестве оценки налогового потенциала региона, не должна корректироваться на объем деятельности теневого сектора, как это происходит сейчас.

1.2.2. Проблемы, связанные с расчетом показателей налоговых нагрузок

1. Отсутствие данных по налоговым поступлениям в разрезе отдельных подотраслей

Отчет МНС Российской Федерации о налоговых поступлениях из отраслей экономики не содержит данных по налоговым поступлениям из некоторых подотраслей промышленности, используемых при расчете налогового потенциала, в территориальные бюджеты. Для расчета налоговых нагрузок для таких подотраслей Министерство финансов использует данные о поступлениях в федеральный бюджет. Такая оценка, естественно, не может отличаться достоверностью, но, опять же, в условиях действующей статистической отчетности и в рамках данной методики, является единственно возможной.

2. Учет изменений в бюджетно-налоговом законодательстве

При расчете налоговых нагрузок используются данные тех же лет, что и данные о добавленной стоимости. Информация по налоговым поступлениям приводится в условия бюджетно-налогового законодательства того года, для которого рассчитывается налоговый потенциал. Но специфика налоговой отчетности в разрезе отраслей такова, что точные корректировки можно произвести только для ограниченного количества налогов. В форме 1-НОМ выделяются налог на прибыль, НДС, акцизы и ресурсные платежи, поступающие в федеральный бюджет, и только для них возможен относительно корректный пересчет данных в условия нового законодательства. Прочие налоги, среди которых такие важные источники доходов региональных бюджетов, как подоходный налог и налог на имущество предприятий, не фигурируют в официальной отчетности в отраслевом разрезе, поэтому корректировку для них в случае изменения законодательства можно проводить только косвенными методами, что неизбежно приводит к искажениям.

Эта проблема имеет серьезные последствия при выполнении двух условий: если структура налоговых поступлений весьма значительно различается по субъектам Российской Федерации, и если налоговое законодательство меняется часто. Текущая ситуация вполне удовлетворяет этим условиям, что приводит к определенной неадекватности в оценку налогового потенциала по действующей методике.

3. Федеральные льготы

Одним из важных факторов, влияющих на налоговую базу региона, являются льготы, предоставляемые федеральным законодательством отдельным категориям предприятий по отдельным налогам. Предприятия, пользующиеся этими льготами, распределены по территории России неравномерно. Применение единых налоговых нагрузок для всех регионов приводит к существенному завышению налогового потенциала субъектов, на территории которых действуют соответствующие предприятия (в которых большую долю работников составляют инвалиды, а также оборонные предприятия, предприятия санаторно-курортного комплекса и пр.). Данные по льготам в разрезе таких групп предприятий отсутствуют, поэтому этот фактор не учитывается в рамках действующей методики.

4. Экспортные пошлины

У регионов, осуществляющих экспортную деятельность, налоговая база по налогу на прибыль снижается на величину экспортных пошлин. В связи с этим показатель налоговой нагрузки на отрасль (равный отношению налоговых поступлений из отрасли к произведенной в ней добавленной стоимости) в регионе, осуществляющем экспортную деятельность, объективно ниже (из-за снижения базы налогообложения), чем в регионах, реализующих свою продукцию главным образом на внутреннем рынке. В действующей методике ко всем регионам применяются единые налоговые нагрузки по отраслям. Таким образом, при оценке налогового потенциала по методике Минфина эта оценка оказывается завышенной для регионов – экспортеров.

5. Особые налоговые режимы

Расчет налогового потенциала по добавленной стоимости не позволяет учесть различные налоговые режимы, вводимые федеральным законодательством для различных субъектов федерации. Так, например, по состоянию на 2003 год для автономных округов и регионов, в состав которых входят автономные округа, существует особый порядок зачисления в бюджет платежей за добычу полезных ископаемых. Отразить эту особенность в рамках действующей методики, когда для всех регионов принимается единая налоговая нагрузка на отрасль, не представляется возможным.

Помимо отмеченных проблем, к недостаткам действующей методики Министерства финансов можно отнести некоторую *перегруженность данными и трудоемкость расчета*. Так, для расчета налогового потенциала одного региона в 2003 г. участвовало 108 статистических показателей (данные по добавленной стоимости, валовым выпускам, населению за годы, используемые в расчете). Во многом это связано с тем, что при оценке налогового потенциала региона на основе добавленной стоимости пришлось прибегнуть к большому количеству дополнительных расчетов, целью которых, как правило, было получение отдельных показателей в разрезе отраслей, которые напрямую отсутствуют в статистической и налоговой отчетности в силу укрупненности их структуры.

1.3. Выводы

Действующая методика оценки налогового потенциала регионов, основанная на показателе валовой добавленной стоимости, в целом неплохо отражает доходные возможности субъектов Российской Федерации. Действительно, этот показатель в первом приближении включает в себя фонд оплаты труда, прибыль прибыльных предприятий и амортизационные отчисления организаций – то есть те показатели, которые в той или иной степени отражают базу налогообложения по налогу на прибыль, налогу на доходы физических лиц и налогу на имущество организаций, которые в 2003 году составляли порядка 71% всех налоговых доходов субъектов Российской Федерации.

Естественно, в разных отраслях экономики, и даже у разных предприятий и организаций, относящихся к одной отрасли, по объективным причинам оказываются разные уровни налоговой нагрузки. По этой причине методика предусматривает учет межрегиональных различий в структуре экономики и уровнях налоговой нагрузки, для

чего используются данные МНС о налоговых поступлениях в разрезе отраслей народного хозяйства, а также данные Госкомстата о добавленной стоимости, объеме промышленного производства и валового выпуска в основных отраслях экономики.

Таким образом, можно констатировать, что основные факторы, определяющие налоговый потенциал региона, в действующей методике учтены.

В то же время нельзя сказать, что используемая методика была свободна от недостатков. Большинство из них носят информационный характер и состоят в том, что статистическая отчетность изначально не адаптировалась под нужды каких бы то ни было расчетов, связанных особенностями возникновения налоговых обязательств. Среди основных таких недостатков можно выделить следующие:

- низкая оперативность представления отчетности по валовой добавленной стоимости,
- отсутствие такой отчетности в разрезе подотраслей основных отраслей народного хозяйства (в первую очередь, промышленности),
- отсутствие статистической отчетности по факторам, оказывающим существенное влияние на налоговый потенциал регионов (объем предоставленных федеральных налоговых льгот, объем уплаченных экспортных пошлин предприятиями и организациями),
- несоответствие территориальной привязки реальной экономической деятельности (что влияет на размер валовой добавленной стоимости) и возникновения налогового обязательства (речь, естественно, идет лишь о расхождениях, появившихся в результате действий, не нарушающих налоговое законодательство),
- отсутствие статистической отчетности, позволяющей адекватно оценить изменения налогового законодательства (это актуально только в период осуществления изменений налогового законодательства).

Эти недостатки отчетности приводят к необходимости использования большого количества оценочных корректировок и досчетов, что, в свою очередь, делает методику менее прозрачной и снижает качество оценки налогового потенциала регионов.

Следует отметить, что методика оценки налогового потенциала, основанная на добавленной стоимости, *непригодна для сквозного применения* (вплоть до уровня муниципальных образований). Это связано с тем, что официальные данные по добавленной стоимости на субрегиональном уровне отсутствуют. Этот факт, правда, не является достоинством или недостатком данной методики. Действительно, выравнивание бюджетной обеспеченности регионов относится к компетенции федеральных органов власти, а выравнивание бюджетной обеспеченности муниципальных образований – к компетенции региональных органов власти. И те и другие, осуществляя свои полномочия, по-своему ставят соответствующую задачу и по-своему ее решают. При этом никто никому не указывает, как и каким образом нужно осуществлять это выравнивание. Более того, даже если бы возможность сквозного применения федеральной методики оценки налогового потенциала субъектов существовала (была бы доступна соответствующая статистическая информация в разрезе муниципальных образований), ее применение во многих субъектах Российской Федерации было бы просто не эффективно (с точки зрения достижения того результата,

который получается на федеральном уровне) в силу больших межрегиональных различий.

Представляются возможными два пути, связанные с решением проблемы получения более качественной оценки налогового потенциала регионов:

- совершенствование статистической и налоговой отчетности, состоящее в добавлении тех показателей, которые должны быть исходными, но искусственно оцениваются в рамках действующей методики;
- переход на иную методику оценки налогового потенциала³.

³ Вариант такой методики будет предложен в рамках методологических рекомендаций по оценке налогового потенциала региона.

ЧАСТЬ II. АНАЛИЗ СУЩЕСТВУЮЩИХ МЕТОДИК ОЦЕНКИ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА МУНИЦИПАЛЬНЫХ ОБРАЗОВАНИЙ

II.1. Общая характеристика действующих методик

Налоговый потенциал муниципального образования можно определить как возможность органов местного самоуправления получать доходы за счет собственных налоговых источников. Общие теоретические подходы к различным методам оценки налогового потенциала и критерии для их сравнения приведены во вставке 1 части I настоящего отчета.

Приведенным выше критериям отвечают далеко не все действующие методики оценки доходных возможностей муниципальных образований. Собственно налоговый потенциал, соответствующий определению и критериям оценки, приведенным во вставке 1, оценивается лишь в 6 из 24 используемых методик. Остальные методики рассчитывают прогнозы доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации в разрезе муниципальных образований, прогнозы собственных доходов муниципальных образований или оценивают валовые налоговые ресурсы, учитывая при этом не только налоговые, но и неналоговые доходы. Таким образом, цель применяемых методик заключается не столько в определении объема или относительного уровня *потенциальных* доходных возможностей, сколько в определении объема доходов, которые *реально* могут быть ими получены в планируемом году.

Несмотря на это несоответствие, ниже будут рассматриваться все действующие в субъектах Российской Федерации методики оценки доходных возможностей, будь то налоговый потенциал, прогноз доходов или валовые налоговые ресурсы, поскольку данные оценки выполняют одни и те же функции в рамках системы межбюджетных отношений: отражают обеспеченность муниципальных образований доходами, полученными из собственных источников.

Результаты оценки доходных возможностей местных бюджетов различным образом используются в методиках межбюджетных отношений, что во многом определяет применяемые подходы к их расчету: в 8 методиках финансовая помощь предназначена для компенсации разрыва между рассчитанными доходами и расходами муниципальных образований, и поэтому для определения ее величины используется общий объем потенциальных доходов, причем в большинстве случаев (6 из 8) он оценивается путем прогнозирования доходов. В 10 методиках оценка налогового потенциала или налоговых ресурсов используется для сопоставления доходов местных бюджетов и выражается в виде уровня бюджетной обеспеченности на душу населения, и лишь 3 методики оценивают налоговый потенциал в относительном выражении с помощью индекса налогового потенциала (ИНП), который равен отношению оцененного налогового потенциала в расчете на душу населения к аналогичному показателю в среднем по субъекту Российской Федерации.

II.2. Основные особенности действующих методик оценки налогового потенциала

II.2.1. Методы расчета по отдельным налогам

Действующие методики рассчитывают оценки потенциала муниципальных образований по отдельным налогам (иногда включая такие группы доходов, как «прочие налоговые доходы», «прочие неналоговые доходы», «прочие доходные источники»), которые затем суммируются, давая итоговую оценку налогового потенциала (или валовых налоговых ресурсов) каждого муниципального образования, или используются для расчета ИНП. Основные методы оценки потенциала отдельных налогов приведены в табл. II.1.

Таблица II.1

Методы оценки потенциала по отдельным налогам

Метод оценки	Базовые формулы	Комментарий
Прогноз на основе фактических данных базового года	$ПП_{ij} = ФП_{ij} \cdot K_{ij}^1 \cdot K_{ij}^n,$ <p>где i – индекс муниципального образования, j – индекс вида налога, $ПП_{ij}$ – прогнозируемые поступления, $ФП_{ij}$ – фактические поступления в базовом году (могут также использоваться данные о начислениях в базовом году), K_{ij}^1, K_{ij}^n – коэффициенты пересчета из условий базового года в условия планируемого года.</p>	Один из наиболее распространенных методов оценки. Данные о поступлениях (начислениях) в базовом году пересчитываются в условия планируемого года с помощью коэффициентов, отражающих фактическую и прогнозируемую динамику цен, ожидаемый рост доходов, изменения в законодательстве.
Прогноз на основе данных текущего года	$ПП_{ij} = ФП_{ij}^N / N \cdot 12 \cdot K_{ij}^1 \cdot K_{ij}^n,$ <p>где $ПП_{ij}$ – прогнозируемые поступления, $ФП_{ij}^N$ – фактические поступления за истекшие N месяцев текущего года (могут также использоваться данные о начислениях за истекший период), K_{ij}^1, K_{ij}^n – коэффициенты пересчета из условий текущего года в условия планируемого года. Вариант вышеприведенной формулы: $ПП_{ij} = ФП_{ij}^N \cdot КД \cdot K_{ij}^1 \cdot K_{ij}^n,$ <p>где КД – коэффициент досчета до ожидаемой суммы поступлений (или начислений) за весь текущий год на основе данных за N месяцев.</p> </p>	На основе данных о поступлениях или начислениях за истекший период текущего года определяется ожидаемый объем поступлений (начислений) за весь текущий год. Полученная величина снова пересчитывается в условия планируемого года с помощью коэффициентов динамики цен или роста доходов, ожидаемых изменений в законодательстве.
Прямой счет по базе налогообложения	$НП_{ij} = НБ_{ij} \cdot РС_j,$ <p>где $НП_{ij}$ – налоговый потенциал по j-му виду налога, $НБ_{ij}$ – налоговая база (фактическая или прогнозируемая), $РС_j$ – репрезентативная налоговая ставка</p>	К фактической или прогнозируемой базе налогообложения по соответствующему налогу применяется средняя репрезентативная налоговая ставка (которая определяется соотношением фактически собранных поступлений и базы налогообложения) или установленная законодательно ставка с учетом сложившегося среднего уровня собираемости.

II.2.2. Учет действующего бюджетно-налогового законодательства и ожидаемых изменений в нем

Многие методики в явном виде учитывают ожидаемые изменения в законодательстве, включая изменение ставок, правил зачисления доходов в бюджеты различных уровней, а также нормативов отчислений от налогов, распределяемых по нескольким уровням бюджетной системы. Это осуществляется путем использования в формулах соответствующих коэффициентов (Республика Хакасия) или пересчета в новые условия на основе фактических поступлений (Свердловская и Тверская области). Также в методике может содержаться подробное описание ожидаемых изменений (Томская область).

Нормативы отчислений в местные бюджеты (для методик, ориентированных на расчет собственных доходов муниципальных образований) учитываются либо путем включения норматива в формулу, оценивающую потенциальные поступления с территории муниципального образования в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации, либо путем применения исходных данных по собственным доходам муниципальных образований, в которых уже учтены действующие в текущем или действовавшие в базовом году нормативы.

II.2.3. Сравнение методов оценки налогового потенциала

В табл. II.2 приведены основные достоинства и недостатки описанных выше методов оценки потенциала по отдельным налогам, а вставка 2 содержит краткое изложение методов оценки налогового потенциала муниципальных образований, применимых в Российской Федерации.

Таблица II.2

Сравнение методов оценки налогового потенциала по отдельным налогам

Метод	Преимущества	Недостатки
Прогноз на основе фактических данных базового года	Одновременно учитывает объем доходной базы и ставок налогообложения. В большинстве случаев доступны исходные данные (налоговая отчетность или отчет об исполнении бюджета).	Не позволяет выделить вклад лояльности налогоплательщиков и уровня усилий по сбору налогов, которые оказываются уже заложенными в фактических поступлениях. Несет потенциальный риск возникновения ложных стимулов у муниципальных образований: если они не будут проявлять активность по стимулированию налоговой базы и сбору налогов, то низкий объем поступлений может привести к снижению оценки налогового потенциала через год и соответствующему росту объема финансовой помощи.
Прогноз на основе данных текущего года	Одновременно учитывает объем доходной базы и ставок налогообложения. В большинстве случаев доступны исходные данные (налоговая отчетность или отчет об исполнении бюджета). Позволяет формировать более актуальную оценку	Не позволяет выделить самостоятельное воздействие факторов, влияющих на налоговый потенциал. Несет большой риск ложных стимулов: объем финансовой помощи в планируемом году зависит от политики местных властей по отношению к

ЧАСТЬ II. АНАЛИЗ СУЩЕСТВУЮЩИХ МЕТОДИК ОЦЕНКИ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА МУНИЦИПАЛЬНЫХ ОБРАЗОВАНИЙ

Метод	Преимущества	Недостатки
	налогового потенциала (прогноз доходов) на основе функционирования экономики в текущем, а не в прошлом году.	доходным возможностям бюджета уже в текущем году, т.е. сокращен временной лаг между их действиями и последствиями в виде изменения объема предоставляемой им финансовой помощи.
Прямой счет по базе налогообложения	Позволяет разделить вклад в итоговую оценку потенциала со стороны собственно доходной базы, ставок налогообложения, лояльности налогоплательщиков и усилий властей. Создает стимулы для муниципальных образований по мобилизации доходов с имеющейся базы, поскольку недостаточный уровень усилий, выражающийся в низких фактических поступлениях, не будет компенсироваться финансовой помощью. Использование в оценке показателей базы налогообложения (в сочетании со средними репрезентативными ставками налогов или усредненным уровнем собираемости) вместо фактических поступлений позволяет в большей степени отразить <i>потенциальную</i> способность экономики муниципальных образований генерировать налоговые доходы, поскольку с одной и той же налоговой базы при разном уровне собираемости, усилиях властей и лояльности налогоплательщиков может быть получен различный объем поступлений. По этим причинам считается более объективным методом по сравнению с расчетами на основе фактических поступлений и в большей степени соответствует самому понятию налогового потенциала.	Не всегда доступны данные о базах налогообложения в разрезе муниципальных образований. По некоторым видам поступлений требуется использование данных, выходящих за пределы налоговой отчетности. Возможны трудности с прогнозированием налоговых баз.

В контексте критериев, применяемых к оценке налогового потенциала (см. вставку 1 части I настоящего отчета) метод оценки по базе налогообложения является более объективным по сравнению с другими и менее подвержен различным внешним воздействиям. Он же выигрывает и с точки зрения создания у муниципальных образований стимулов к самостоятельной мобилизации доходов и повышению уровня собираемости налогов. Однако этот метод более требователен к исходным данным, не всегда доступным в нужных разрезах, и коэффициентам, определяющим прогнозируемые объемы налоговых баз.

Методы, основанные на использовании данных о фактических поступлениях, связаны с риском ложных стимулов муниципальным образованиям и менее объективны в том смысле, что в большей степени определяются конкретными местными особенностями и экономической политикой местных властей. Однако исходная информация для этих методов является, как правило, более доступной по сравнению с базами налогообложения.

Вставка 2. Теоретические методы оценки налогового потенциала, применимые для муниципальных образований в Российской Федерации

По поступлениям текущего периода или прошлых лет. Фактические поступления зависят не только от способности генерировать налоговые доходы, т.е. собственно налогового потенциала, но и от различных местных факторов и особенностей, а также решений местных властей в сфере экономической политики. Итоговая оценка может в разной степени отражать их влияние в конкретных муниципальных образованиях, что нарушит единство подхода, необходимое как при определении доходных возможностей, так и при межбюджетных отношениях в целом. Оценка на основе текущих фактических поступлений также связана с риском снижения у муниципальных образований стимулов к мобилизации собственных доходов, поскольку их увеличение может сопровождаться сокращением объема дотаций. Использование поступлений прошлых лет снижает этот риск, но сопровождается трудностями пересчета отчетных данных в условия текущего или планируемого года, особенно в том случае, если налоговый потенциал оценивается в абсолютном выражении.

По репрезентативной системе налогов. Согласно данному методу, выбирается система налогов, составляющая основу доходов соответствующего бюджета, с учетом, с одной стороны, требования полноты отражения доходных источников, а другой – необходимости стимулировать мобилизацию доходов за счет этих источников. Для каждого из налогов, входящих в репрезентативную систему, определяется налоговая база, к которой применяется единая для муниципальных образований репрезентативная налоговая ставка, охватывающая фактически действующие ставки налогообложения, уровень усилий властей и степень собираемости поступлений. Таким образом, гарантируется единство подхода к оценке потенциала в различных муниципальных образованиях. Кроме того, этот метод менее чувствителен к индивидуальной специфике муниципальных образований, в особенности по сравнению с оценкой на основе фактических поступлений.

Характерной особенностью подавляющего большинства методик (среди исключений можно назвать Калужскую область) является тот факт, что оценка налогового потенциала, будь то индексация поступлений или прямой расчет по базе налогообложения, производится с использованием данных в разрезе отдельных муниципальных образований, т.е. муниципалитеты рассматриваются независимо друг от друга. Подобный подход применительно к оценке доходных возможностей на основе фактических поступлений станет невозможным с принятием и вступлением в силу проекта федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений», который явным образом запрещает использование в методиках межбюджетных отношений показателей фактических доходов и расходов за отчетный период⁴, а также показателей прогнозируемых доходов и расходов бюджетов отдельных муниципальных образований. В результате потребуются модификация многих методик оценки налогового потенциала, за исключением тех из них, которые опираются на данные о базах налогообложения, общем объеме и структуре доходов по видам налогов.

II.2.4. Общая процедура расчетов

С точки зрения общей процедуры расчетов, методики можно сгруппировать следующим образом:

- оценка по каждому из учитываемых видов (групп) доходов рассчитывается по фактическим поступлениям в текущем или прошлом периоде, или же на основе начислений текущего года;

⁴ Статья 142.1, п. 4, абзац 3: «Использование при определении уровня бюджетной обеспеченности поселений показателей фактических доходов и расходов за отчетный период и (или) показателей прогнозируемых доходов и расходов поселений не допускается».

- оценка по каждому из учитываемых видов (групп) доходов рассчитывается методом прямого счета, на основе базы налогообложения с применением действующей ставки и уровня собираемости;
- смешанная методика, в которой расчет производится как по фактическим поступлениям (начислениям), так и по базе налогообложения.

Единая процедура расчета для всех налогов применяется в 15 методиках (в частности, Астраханской и Челябинской областей, Республики Чувашия), в остальных 9 используется смешанный подход.

II.2.4.1. Детализация системы расчетов

Методики различаются по степени детализации системы расчетов, и лишь в 9 случаях содержат описание тонких корректировок и вычислений по конкретным видам налогов. При этом следует отметить, что краткость или подробность изложения не может однозначно указывать на простоту или трудоемкость реальных расчетов, поскольку применяемые способы расчетов, как правило, близки, а объем необходимых данных является сопоставимым для большинства субъектов. Однако подробное изложение механизма оценки налогового потенциала означает, что правила расчета открыты и фиксированы, а финансовые органы готовы им следовать. Таким образом, у внешнего наблюдателя имеется возможность при наличии необходимых данных оценить по методике объем налогового потенциала без риска совершить существенную ошибку в корректировках или вычетах. Прозрачность методики будет подкрепляться и четким указанием того, какие ведомства представляют отчетные данные и прогнозные коэффициенты.

Краткость описания механизма расчетов и используемых данных может означать, что в реальности при расчете оценки налогового потенциала действуют некоторые внутренние правила и процедуры, не доступные наблюдению извне, и поэтому возможность (даже при наличии данных) определить корректность полученного результата сокращается. Впрочем, часто имеет место и обратная ситуация, когда потенциал по всем учитываемым видам поступлений оценивается по единой схеме, с едиными требованиями к данным и корректирующим коэффициентам, что, несомненно, является позитивным вкладом в прозрачность и ясность всей методики межбюджетного регулирования.

II.2.4.2. Детализация перечня поступлений

Если тот или иной вид доходов выводится за рамки перечня статей, учитываемых при оценке налогового потенциала, то поступления по нему не влияют на объем получаемой финансовой помощи, и местные власти могут прилагать усилия к мобилизации доходов по этой статье, не опасаясь, что итоговый объем доходов будет сокращен за счет уменьшения финансовой помощи. Однако ни одна из рассмотренных методик явно не ограничивает круг учитываемых видов доходов с целью стимулирования налоговых усилий органов местного самоуправления.

Напротив, поскольку субъекты Российской Федерации стремятся знать объем доходов местных и консолидированного бюджета в планируемом году, они включают в методики достаточно полный перечень налоговых и неналоговых поступлений (или расширяют категорию «прочие доходы», которая оценивается как единый налог, хотя охватывает сразу несколько видов поступлений).

Отметим, что для стимулирования усилий органов местного самоуправления по мобилизации доходов в ряде регионов (среди которых Астраханская, Ростовская, Тверская, Томская области) методики учитывают доходы от реструктуризации задолженности и изменение объема недоимки, например, планируют ее снижение на 5–30%. В качестве стимула может выступать и долгосрочное закрепление за местными бюджетами нормативов отчислений от налогов. Кроме того, в некоторых методиках межбюджетных отношений предусмотрено стимулирование не на уровне оценки налогового потенциала, а на уровне распределения финансовой помощи – в виде особых стимулирующих трансфертов.

II.2.4.3. Результаты расчетов по методикам

Опираясь на результаты раздела II.2.1 «Методы расчета по отдельным налогам», более объективными следует считать те методики, которые хотя бы в некоторой степени основываются на расчеты по базам налогообложения. Это 9 уже упомянутых смешанных методик, 4 методики, использующие базы налогообложения по всем видам поступлений (среди них, в частности, методика, применяемая в Челябинской области), а также методики Астраханской и Калужской областей, в которых используется метод репрезентативной системы налогов, близкий к тому, что кратко изложен во вставке 2 и подробно описан в части III данного отчета, посвященной международному опыту оценки налогового потенциала (в частности, опыту США). Остальные методики, опирающиеся на фактические данные о поступлениях в базовом и текущем периодах, хотя и выполняют в большинстве своем требуемые функции, все же проигрывают по объективности и степени создания правильных стимулов тем методикам, в которых применяются налоговые базы. Отметим, однако, что некоторые из методик, использующих фактические данные, приближаются по своим свойствам к методикам, основанным на базах налогообложения. Среди них выделим методику Республики Чувашия, в которой применяются коэффициенты налоговых усилий, а также данные, усредненные за длительный период, что в значительной мере позволяет избежать возникновения у муниципальных образований отрицательных стимулов.

Действующие методики в целом учитывают основные факторы, определяющие объем налогового потенциала (доходные базы, уровень ставок, уровень усилий властей и лояльность налогоплательщиков, определяющие уровень собираемости поступлений), но редко дают возможность проследить их самостоятельное влияние: если оценка производится на основе фактических поступлений, то они уже отражают все факторы, требуя только пересчета в условия планируемого года с использованием макроэкономических индексов и изменений законодательства; если же используется метод прямого счета, то в нем явным образом участвует лишь доходная база, а влияние остальных факторов агрегируется в репрезентативной налоговой ставке или выделяется в показатель уровня собираемости (отражающий усилия властей и степень лояльности налогоплательщиков).

Что касается критерия независимости от действий региональных властей или органов местного самоуправления, то в реальности их влияние всегда так или иначе присутствует: на фактических поступлениях (самой распространенной основе для оценки потенциала) оно сказывается непосредственно благодаря их работе с налогоплательщиками, а на базах налогообложения – опосредованно, через активность (или отсутствие таковой) со стороны властей по обеспечению функционирования местной экономики и созданию условий для жизни населения, хозяйственной деятельности предприятий и индивидуальных предпринимателей.

II.2.5. Информационные аспекты методик

Основным и наиболее широко используемым источником данных для расчетов по методикам оценки налогового потенциала является отчетность Министерства по налогам и сборам (МНС). Прежде всего, это отчеты по формам 1-НМ (о поступлении налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему Российской Федерации), 4-НМ (о задолженности по налоговым платежам в бюджетную систему Российской Федерации и уплате налоговых санкций и пеней), 5-НБН (базе налогообложения по основным видам налогов). В некоторых методиках учитывается информация, предоставляемая различными региональными ведомствами, например департаментом (министерством) экономики, департаментом природопользования, департаментом по управлению имуществом, отраслевыми инспекциями, комитетом по статистике (примеры используемых данных см. в приложении II.1).

В качестве источника данных о фактических поступлениях также иногда используются отчеты об исполнении бюджетов, однако они имеют существенный недостаток. Он связан с тем, что поступления в этих отчетах приводятся уже с учетом регулировки, т.е. средств, передаваемых путем закрепления нормативов от регулирующих налогов. Таким образом, они напрямую зависят от решений властей и поэтому не могут служить для адекватной оценки налогового потенциала. Обратный пересчет поступлений, учитывающих передачу средств с помощью нормативов отчислений, в консолидированные суммы может быть сопряжен с опасностью искажений, поэтому действующие методики, как правило, содержат отсылки к отчетности налоговых органов.

Последняя, впрочем, не всегда в полной мере удовлетворяет информационные потребности методик оценки налогового потенциала. Министерство по налогам и сборам (МНС) является федеральным органом власти и поэтому не обязано предоставлять финансовым органам субъектов Российской Федерации данные в тех разрезах, которые требуются для расчетов по методикам⁵. В особенности это относится к информации о базах налогообложения, в результате чего не удается применить репрезентативную систему налогов или метод прямого счета по отдельным налогам.

Применительно к вопросу о надежности используемых данных и их устойчивости к манипулированию на местном уровне отметим, что МНС и Государственный комитет Российской Федерации по статистике, являющиеся одними из основных источников информации для межбюджетных отношений, в достаточной степени защищены от внешних воздействий своим статусом федеральных учреждений.

Что касается различных региональных ведомств (департаментов экономики, природопользования, управления имуществом, отраслевых инспекций и т.п.), то, во-первых, они должны функционировать в рамках закона, т.е. обязаны предоставлять достоверную информацию, а во-вторых, в большинстве случаев их данные используются при оценках налогового потенциала только в ограниченной степени и, как правило, не в разрезе муниципальных образований, а в целом по субъекту. Наконец, местным властям эти ведомства не подконтрольны.

⁵ Эта ситуация может измениться со вступлением в силу принятого закона «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», согласно которому территориальные органы МНС будут обязаны предоставлять пользователям всю необходимую информацию.

Таким образом, субъективное влияние на показатели, используемые при оценках налогового потенциала муниципальных образований, практически исключается благодаря федеральному статусу основных источников данных, т.е. фискальные показатели (фактические поступления, базы налогообложения, другая информация) измеряются в отчетности объективно.

II.2.6. Прогнозные аспекты методик

Для приведения отчетных данных к условиям планируемого года, помимо корректировки на ожидаемые изменения законодательства, используются различные прогнозные коэффициенты (рост налоговых баз, ожидаемое увеличение поступлений, прирост производства, коэффициент роста доходов, коэффициенты пересчета из базового периода в планируемый и т.п.), представляемые региональными экономическими департаментами⁶. Как правило, в методиках дается краткое описание коэффициента и его назначение и в отдельных случаях приводится рассчитанное значение. Процедура расчета, техника прогнозирования и необходимая для этого информация остаются за их рамками, что несколько нарушает обычно предъявляемое к ним требование прозрачности. С другой стороны, регионы пересчитывают поступления, начисления или налоговые базы в условия планируемого периода с использованием одних и тех же коэффициентов для всех муниципалитетов, благодаря чему соблюдается единство подхода к оценке потенциала.

Точность прогнозных коэффициентов, используемых для пересчета отчетных данных в условия планируемого периода, имеет большое значение для оценки налогового потенциала, поскольку в подавляющем большинстве методик (21 из 24) финансовая помощь распределяется с использованием валового или подушевого объема потенциальных доходов муниципальных образований. Отметим, что даже если при этом используются относительные показатели налогового потенциала (ИНП), отказаться от прогнозирования поступлений и налоговых баз едва ли возможно в силу различий в темпах социально-экономического развития муниципальных образований, и хотя эти различия могут слабо отражаться на ИНП и итоговых размерах причитающихся муниципалитетам трансфертов, большинство регионов все же сохраняет прогнозные аспекты в своих методиках.

II.3. Заключение о действующих методиках межбюджетных отношений

В большинстве случаев (15 методик из 24) регионы применяют единый подход к расчетам по всем видам поступлений. При этом могут использоваться как базы налогообложения (Челябинская область), так и данные о фактических доходах за базовый или текущий период (методика Республики Чувашия, причем фактические данные усредняются за длительный период). Нередко используются и смешанные методики, в которых в зависимости от доступных данных и принятой концепции оценки отдельные виды налогов прогнозируются на основе фактических поступлений (начислений) в текущем и базовом периоде или оцениваются прямым счетом по базе налогообложения. Лишь немногие методики (в частности, Калужской области) опираются на суммарные и структурные показатели доходов и налоговых баз муниципальных образований.

⁶ Также часто применяется официальный прогноз инфляции, рассчитываемый Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации и используемый при подготовке проекта федерального бюджета.

Учет факторов, определяющих налоговый потенциал, и адекватность его отражения. Как следует из разделов II.2.1 и II.2.4.3, расчеты, основанные на базах налогообложения, обладают рядом преимуществ по сравнению с прогнозами по фактическим данным о поступлениях в текущем или базовом периодах с точки зрения объективности и создания правильных стимулов для муниципальных образований. Базы налогообложения в той или иной степени учитываются в большинстве из действующих методик (15 из 24). В 6 из них потенциал по всем учитываемым видам поступлений оценивается на основе доходных баз, а в 9 методиках налоговые базы применяются в сочетании с фактическими данными базового периода.

Основные факторы, определяющие объем налогового потенциала (доходные базы, уровень ставок, уровень усилий властей и лояльность налогоплательщиков, определяющие уровень собираемости поступлений), учитываются в подавляющем большинстве методик его оценки, включая и те, что основаны на начислениях и фактических поступлениях текущего периода. Следует подчеркнуть, что расчеты по базам налогообложения дают возможность проследить самостоятельное влияние этих факторов и менее чувствительны к решениям властей в сфере экономической политики (благодаря использованию средних репрезентативных ставок налогов или усредненного уровня собираемости), что способствует объективности оценки потенциала с их помощью.

Опираясь преимущественно на базы налогообложения или фактические доходы базового периода, пересчитанные в условия планируемого периода, действующие методики оценки доходных возможностей в значительной степени избегают риска создания у муниципальных образований ложных стимулов, препятствующих мобилизации ими доходов ради получения большего объема финансовой помощи (отметим, впрочем, что вследствие особенностей распределения финансовой помощи в некоторых методиках этот риск не исключается полностью).

Возможность сквозного применения методик. Многие из действующих методик определения налогового потенциала муниципальных образований могут применяться на любом уровне внутри региона при условии наличия отчетности МНС в соответствующих разрезах. Некоторые из них (как в Тверской, Калининградской, Свердловской областях) применяются не только к муниципальным образованиям, но и к регионам в целом, и используются в том числе для формирования регионального бюджета. В силу своего преимущественно прогнозного характера они не являются наилучшим способом оценки и тем более сопоставления налогового потенциала регионов, но теоретически вполне для этого применимы⁷.

Информационная обеспеченность расчетов. С точки зрения информационной обеспеченности расчетов по методикам главным условием является наличие налоговой отчетности (прежде всего, форм 1-НМ и 5-НБН) в разрезе муниципальных образований нужного уровня, которая не всегда доступна региональным финансовым органам. Эти отчеты за предыдущий год, а также за истекший период (первое полугодие) текущего года имеются в наличии уже в третьем квартале текущего года, что позволяет использовать их при расчете налогового потенциала и разработке бюджета. В этот период имеется в наличии и отчет об исполнении консолидированного регионального бюджета за первое полугодие, данные которого также могут учитываться в расчетах.

⁷ Более эффективные методы на этом уровне могут основываться на информации о базах налогообложения или создаваемой добавленной стоимости (валовом региональном продукте). Подробнее они описаны в части I.

Другие показатели, используемые в расчетах, разрабатываются различными региональными комитетами и департаментами, поэтому единые сроки и правила предоставления данных отсутствуют. Отметим, что данные комитетов по статистике участвуют в оценке налогового потенциала лишь в отдельных регионах, в небольшой степени и не в разрезе отдельных муниципальных образований.

Оперативность и трудоемкость расчетов. Методики различаются степенью детализации описания процедуры расчетов, т.е. степенью свободы, которую оставляют себе региональные финансовые органы в процедурах оценки налогового потенциала. Все они задействуют значительные объемы данных и не предполагают их ручную обработку, однако сам механизм расчетов ни в одной из рассмотренных методик не является настолько сложным, чтобы стать существенным препятствием к разработке соответствующей компьютерной модели (представляющей собой, в сущности, систему электронных таблиц с исходными данными и коэффициентами), действие которой к тому же не обязательно ограничено одним годом. При условии относительной стабильности системы межбюджетных отношений в субъекте Российской Федерации разработанная модель может использоваться на протяжении длительного периода. Оперативность расчетов, таким образом, будет зависеть от скорости и корректности внесения в нее исходных данных.

Приложение II.1

Показатели, источниками которых являются региональные ведомства (департаменты экономики, управления имуществом, охраны окружающей среды и др.)
(при явной отсылке в методике к источнику соответствующего показателя)

Вид поступления	Показатель для расчета	Источник
Налог на прибыль организаций	Прогнозируемая валовая (налогооблагаемая) прибыль	Главное управление экономического развития и торговли (Ивановская область), Главное управление экономики, Главное управление финансов и налоговой политики (Пермская область)
Налог на доходы физических лиц	Совокупный доход на прогнозируемый год	Комитет экономики (Амурская область)
Налог на игорный бизнес	Количество объектов	Департамент экономики и промышленной политики (Тверская область)
Акцизы	Объем производства и реализации подакцизных товаров	Главное управление экономического развития и торговли, региональная государственная нефтеинспекция (Ивановская область), Департамент экономики и промышленной политики (Тверская область)
Лицензионные сборы	Прогноз количества лицензий	Департамент экономики и промышленной политики (Тверская область), лицензионная палата (Ростовская область)
Налог с продаж	Прогноз объема продаж	Департамент экономики и промышленной политики (Тверская область)

ЧАСТЬ II. АНАЛИЗ СУЩЕСТВУЮЩИХ МЕТОДИК ОЦЕНКИ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА МУНИЦИПАЛЬНЫХ ОБРАЗОВАНИЙ

Вид поступления	Показатель для расчета	Источник
Единый налог, взимаемый в связи с введением упрощенной системы налогообложения для субъектов малого предпринимательства	Объем базы налогообложения	Комитет экономики (Амурская область)
Платежи за пользование природными ресурсами	Прогнозные поступления	Главное управление природных ресурсов и охраны окружающей среды (Тверская область), Главное управление природопользования (Пермская область)
Плата за пользование водными объектами	Прогнозируемые объемы водопользования, прогнозные поступления	Главное управление природных ресурсов и охраны окружающей среды (Тверская область), Главное управление природопользования (Пермская область), Министерство природных ресурсов (Свердловская область)
Земельный налог и арендная плата за земли	Площадь земель	Комитеты по земельным ресурсам и землеустройству (Пермская область),
Плата за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ	Объем поступлений	Государственный комитет по охране окружающей среды и природных ресурсов (Ростовская область)
Платежи за пользование лесным фондом	Прогноз платежей, объемы отпуска древесины	Главное управление природных ресурсов и охраны окружающей среды (Тверская область), Министерство природных ресурсов (Свердловская область)
Плата за пользование объектами животного мира	Объем поступлений	Управление по охране, контролю и регулированию использования охотничьих животных Департамента по охране и развитию охотничьих ресурсов (Свердловская область)
Налог на имущество предприятий	Среднегодовая стоимость имущества	Комитет экономики (Амурская область), Департамент экономики и промышленной политики (Тверская область)
Налог на добычу (общераспространенных) полезных ископаемых	Стоимость добываемых полезных ископаемых	Комитет по природопользованию и горнодобывающему комплексу (Амурская область), Государственный комитет по охране окружающей среды и природных ресурсов (Ростовская область), Министерство природных ресурсов (Свердловская область)
Неналоговые доходы	Объем поступлений	Комитеты по управлению имуществом (Тверская область), Министерство по управлению государственным имуществом (Свердловская область)
Доходы от использования имущества	Объем поступлений	Комитеты по имуществу администраций районов и городов областного значения (Амурская область), комитеты по управлению имуществом (Тверская область), Комитет по управлению имуществом (Пермская область)
Административные платежи и сборы	Объем поступлений	Ростовоблгостехнадзор (Ростовская область)

ЧАСТЬ III. МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА ОЦЕНКИ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА

Эффективная система распределения трансфертов должна основываться на установленной формуле. Основными составляющими большинства формул для распределения нецелевых трансфертов являются расходные потребности, доходные возможности и налоговые усилия. О последних двух компонентах далее и будет идти речь. Понятие доходных возможностей (налоговый потенциал – *fiscal capacity*)⁸ в мировой практике широко используется в процессе построения системы межбюджетных отношений, в особенности при распределении выравнивающих трансфертов. Налоговый потенциал лежит в основе методик межбюджетного регулирования большого числа развитых стран мира в независимости от их государственного и административно-территориального устройства. Однако выбор конкретной методики оценки налогового потенциала осуществляется индивидуально в каждом государстве. Такой выбор зависит от многих факторов, например, целей, которые ставятся перед программами выравнивания, числа и значимости региональных (местных) налогов, степени уклонения от налогов, полноты и доступности данных и т.п.

Обзор международной практики оценки налогового потенциала даст возможность не только изучить основные приемы, которые используются развитыми странами мира при оценке налогового потенциала, но и выбрать те методы, которые могли бы быть реализованы на различных уровнях бюджетной системы Российской Федерации.

III.1. США⁹

Методика оценки налогового потенциала во взаимоотношениях между федеральным и региональным уровнем в США является одной из самых сложных по сравнению с другими развитыми странами и требует большего числа данных. Это объясняется большим числом значимых региональных налогов, неравенством налоговых ставок и льгот в разных штатах, различной степенью уклонения от налогов. Налоговый потенциал используется в США для распределения выравнивающего трансферта, передаваемого из федерального бюджета бюджетам штатов. Штаты также (по собственному усмотрению) могут использовать этот метод во взаимоотношениях с местными бюджетами.

Экспертная комиссия США по межбюджетным отношениям разработала метод оценки налогового потенциала на основе так называемой «репрезентативной налоговой системы» (РНС). Основная идея метода РНС заключается в оценке налогового потенциала путем расчета суммы поступлений, которые были бы собраны в бюджет штата при условии приложения средних для всех бюджетов налоговых усилий (средней собираемости налогов), одинаковых видов налоговых доходов и одинаковых ставок налогообложения¹⁰.

⁸ Здесь и далее под бюджетной обеспеченностью понимается обеспеченность не только налоговыми доходами, но и доходами из любых других источников, используемых в оценке.

⁹ США является федеративным государством. Бюджетная система представлена более чем тремя уровнями – федеральным бюджетом, бюджетами штатов и несколькими возможными уровнями местных бюджетов.

¹⁰ Поскольку в США правительства штатов могут сами определять состав и структуру местных налогов, а также ставки, по которым они взимаются, последние два положения крайне важны.

Для применения этого метода необходимо иметь данные по фактически собранным налогам (и неналоговым платежам) и по налоговым базам (показателям, прямо или косвенно их отражающим) по всем рассматриваемым налогам и по всем штатам. Имея данные по всем налоговым базам всех регионов, а также зная средний уровень налоговых усилий, прилагаемых регионами для сбора каждого налога, можно рассчитать объем поступлений, который мог бы собрать каждый регион, если бы прилагал для этого средний уровень налоговых усилий и если бы состав, структура и ставки налогов у всех штатов были одинаковыми. Именно эта величина и является оценкой налогового потенциала бюджета штата.

Основным достоинством РНС является то, что все расчеты производятся на дезагрегированных данных и учитывают все особенности налоговых баз региона (их прямых или косвенных характеристик).

Фактически метод РНС состоит из пяти шагов.

1. Для каждого штата определяются все статьи бюджетных доходов.

Чтобы построить показатель, который бы максимально точно отражал налоговый потенциал регионов, репрезентативная налоговая система должна учитывать все налоги и квази-налоговые платежи, поступающие в консолидированный бюджет штата. Платежи, включаемые в состав РНС по каждому штату, должны включать все местные налоги и квази-налоги, такие как налог с владельцев транспортных средств, платежи за лицензирование, регистрационные сборы, платежи за получение различных разрешений (прав на ту или иную деятельность), платежи за пользование коммунальными услугами, штрафы. Состав этих местных налоговых и неналоговых платежей у всех штатов может быть разным. Поскольку доходы предприятий, находящихся в собственности штатов, также увеличивают налоговый потенциал штатов, они тоже должны быть включены в состав источников дохода, которые будут учитываться при оценке фискального потенциала.

2. Строится единая классификация статей доходов разных штатов.

Как уже отмечалось, состав местных налогов у разных штатов может быть разным, причем взиматься они могут по разным правилам, поэтому для построения репрезентативной структуры налогов все множество платежей, собираемых разными штатами, следует проклассифицировать по единой схеме. В основу такой классификации закладывается принцип сходства источников доходов. В налоговой практике США элементы репрезентативной налоговой структуры называются налоговыми компонентами. Например, в одну группу можно объединить все региональные акцизные налоги на крепкие алкогольные напитки. В том или ином виде такой налог, скорее всего, будет существовать в каждом штате, но взиматься может по разным правилам и по разным ставкам. Благодаря объединению их в одну группу (т.е. в один и тот же компонент налоговой системы), появляется возможность в дальнейшем работать не с мелкими доходными статьями, которые в каждом штате могут быть разными, а с меньшим числом стандартных налоговых компонентов. В США репрезентативная налоговая система включает 27 типов налогов, взимаемых на уровне штатов, включая как детализированные компоненты, например «Некоторые налоги с продаж крепких алкогольных напитков», так и сводные, например «Налоги с валовых продаж и валовых поступлений от реализации». Полный перечень налоговых компонентов репрезентативной налоговой системы США приводится в табл. III.1.

Таблица III.1

**Налоговые доходы и налоговые базы, используемые
для оценки налогового потенциала в США**

Налоговые доходы	Налоговые базы (или их оценки)
Налоги с валовых продаж и валовых поступлений от реализации	Объем оборота розничной торговли и поступления от реализации по некоторым категориям предприятий сферы обслуживания
Некоторые налоги с оборота тотализаторов	Обороты букмекерских контор на собачьих бегах, ипподромах, стадионах, где принимаются ставки
Некоторые налоги с продаж моторного топлива	Потребление бензина в галлонах
Некоторые налоги на страховые учреждения	Страховые премии по страхованию жизни, здоровья, имущества, гражданской ответственности
Некоторые налоги с продаж табачных изделий	Объем потребления сигарет (в пачках)
Некоторые налоги на оборот культурно-зрелищных учреждений	Оборот культурно-зрелищных учреждений
Платежи за некоторые коммунальные услуги	Доходы предприятий электроснабжения, газоснабжения, телефонных компаний
Некоторые налоги с продаж крепких алкогольных напитков	Объем потребления крепких алкогольных напитков (в галлонах)
Некоторые налоги на реализацию пива	Объем потребления пива в баррелях
Некоторые налоги на реализацию вин	Объем потребления вина в галлонах
Сборы за выдачу прав на управление транспортными средствами	Количество выданных прав
Сборы за регистрацию предприятий	Количество предприятий
Сборы за выдачу лицензий на охоту и рыбалку	Количество выданных лицензий
Сборы за выдачу лицензий на торговлю крепкими алкогольными напитками	Количество выданных лицензий
Сборы за регистрацию легкового автотранспорта	Количество регистраций легковых автомобилей
Сборы за регистрацию грузовых транспортных средств	Количество регистраций грузовых транспортных средств
Подходные налоги с физических лиц	Обязательства по подоходным налогам, поступающим в федеральный бюджет
Налог на прибыль предприятий (доходы корпораций)	Прибыль предприятий
Имущественный налог на жилье	Рыночная стоимость жилого фонда
Имущественный налог на фермы	Рыночная стоимость с/х недвижимости
Имущественный налог на собственность коммерческих и промышленных предприятий	Чистая балансовая стоимость материально-товарных запасов, недвижимости, промышленного оборудования
Имущественный налог с коммунальных предприятий	Чистая балансовая стоимость основных фондов предприятий электро- и газоснабжения, телефонных компаний
Налог на наследство и дарение	Поступления налогов на наследство и дарение в федеральный бюджет
Налог на добычу нефти и газа	Объем добычи нефти и газа (в тек. ценах)
Налог на добычу угля	Объем добычи угля (в тек. ценах)
Налог на добычу полезных ископаемых (не включая топливо)	Объем добычи полезных ископаемых (в тек. ценах)
Прочие налоги	Доходы физических лиц

3. Для каждого класса доходов определяется состав стандартной (нормативной) налоговой базы.

Следующий шаг заключается в том, что для каждого налогового компонента определяется его стандартная налоговая база. Иногда для определения такой стандартной налоговой базы можно использовать непосредственно формулировку действующего законодательства. Такое возможно, если во всех штатах действует одно и то же определение налоговой базы некоторого налога, и при этом имеются данные по размеру налоговой базы этого налога во всех штатах.

Однако по некоторым налоговым компонентам определить стандартные налоговые базы может быть не так просто. Для многих налогов, а также для квази-налоговых платежей состав нормативных налоговых баз может быть разным в разных штатах, либо данные по нормативным налоговым базам могут отсутствовать. В подобных случаях приходится искать некоторые показатели, косвенно измеряющие налоговые базы таких налоговых компонентов. Требования по выбору косвенных показателей, отражающих размер стандартных налоговых баз в штатах, включают следующие:

- эти показатели должны как можно более тесно коррелировать с нормативной налоговой базой (т.е. налоговой базой, выбранной в качестве стандартной);
- они должны быть хорошо определены (не допускать неоднозначных толкований);
- по ним должны иметься сопоставимые данные по всем штатам.

Примером косвенного показателя, отражающего размер нормативной налоговой базы, в США может служить объем потребления в том или ином штате крепких алкогольных напитков (в галлонах), который служит мерой налоговой базы компонента «Некоторые налоги с продаж крепких алкогольных напитков». Объем оборота розничной торговли и поступления от реализации по некоторым категориям предприятий сферы обслуживания служат косвенной мерой налоговой базы для компонента «Налоги с валовых продаж и с валовых поступлений от реализации». Полный перечень стандартных налоговых баз, принятых в репрезентативной налоговой системе США, приводится в табл. III.1.

Важная особенность этого подхода заключается в том, что данные, используемые для измерения стандартных налоговых баз, должны обязательно браться из независимых источников, которые не подчиняются правительству штатов. Состав источников информации и самих данных необходимо очень тщательно продумать, прежде чем будет принято решение, какую налоговую базу выбрать для каждого налогового компонента.

4. Для каждой налоговой базы определяется репрезентативная (средняя) ставка налогообложения.

После того, как для каждого налогового компонента определен стандартный показатель налоговой базы, необходимо определить репрезентативную (усредненную) ставку налогообложения, которая будет применяться к этой налоговой базе. При этом средние ставки рассчитываются не путем усреднения

ставок налогообложения, установленных в законах соответствующих штатов, а путем расчета средневзвешенных фактических налоговых ставок по фактически собранным в регионах платежам.

Для этого по каждому налоговому компоненту складываются полученные всеми штатами доходы, и это число делится на суммарный размер налоговых баз этого компонента по всем штатам. Полученная в результате такого деления величина будет считаться средней или репрезентативной налоговой ставкой по данному компоненту. Например, в 1988 г. в США во все бюджеты штатов и местные бюджеты поступило 108 млрд. долл. от налогов с продаж, при этом суммарная налоговая база этого компонента в том году оценивалась примерно в 1800 млрд. долл. (объем розничного оборота плюс поступления от реализации по некоторым категориям предприятий сферы обслуживания). Частное от деления (108/1800) дает среднюю ставку налогообложения по данному компоненту – около 6 процентов. Эта ставка отражает средний уровень налоговых усилий, приложенных всеми регионами, а не среднюю величину из зафиксированных в законах ставок налогообложения.

5. Производится расчет налогового потенциала каждого штата.

На последнем шаге определяется налоговый потенциал каждого штата. Для этого по каждому налоговому компоненту необходимо взять его среднюю ставку (рассчитанную на предыдущем шаге) и умножить на стандартную налоговую базу этого компонента в соответствующем штате. Далее такие произведения по всем компонентам складываются, и получается сумма, отражающая общий объем доходов, который каждый штат смог бы собрать, если бы прилагал для этого средний уровень налоговых усилий и если бы состав, структура и ставки налогов во всех штатах были одинаковыми. Именно эта величина и берется в качестве оценки налогового потенциала штата.

В целом, метод определения налогового потенциала по репрезентативной налоговой системе позволяет очень точно и полно оценить налоговый потенциал каждого штата. Метод основан на использовании дезагрегированных данных и учитывает неодинаковость налоговых ставок по разным компонентам налоговой системы. Благодаря этому показатель налогового потенциала, определенный с помощью репрезентативной налоговой системы, считается весьма точной мерой истинного налогового потенциала. Недостатком данного метода является то, что он требует использования чрезвычайно большого объема данных.

III.2. Канада¹¹

Как и в США, оценка налогового потенциала в Канаде является сложной и трудоемкой процедурой. Она применяется для оценки подушевой бюджетной обеспеченности провинций в рамках программы выравнивания. Формула расчета выравнивающего трансферта и налогового потенциала законодательно устанавливается на 5 лет, причем стандартный потенциал рассчитывается на годовой основе. Расчеты производятся в несколько этапов.

¹¹ Канада является федеративным государством. Бюджетная система представления тремя уровнями – федеральным, региональным (бюджетами провинций и территорий) и местным.

На первом этапе рассчитывается подушевой налоговый потенциал каждой провинции на основе оценок их собственных доходов. Далее определяется «стандартный» подушевой налоговый потенциал как среднее потенциалов пяти провинций «со средними доходами» (Квебек (Québec), Онтарио (Ontario), Манитоба (Manitoba), Саскатчеван (Saskatchewan), Британская Колумбия (British Columbia)).

Оценка налогового потенциала, так же как и в США, производится на основе *репрезентативной налоговой системы*. Оценка налогового потенциала производится отдельно в разрезе 33 налоговых и неналоговых доходов с использованием средних (в разрезе провинций) налоговых ставок по каждому отдельному виду налога, т.е. определяется, сколько доходов по каждому источнику доходов на душу населения может получить та или иная провинция со своей налоговой (неналоговой) базы по средней ставке. Стандартный бюджетный потенциал определяется аналогично, но только по пяти «средним» провинциям.

Провинции с суммарным подушевым потенциалом по всем 33 источникам доходов ниже «стандартного» получают трансферт для подтягивания до среднего уровня, провинции с подушевым потенциалом выше «стандартного» не получают трансферта, изъятий средств из их бюджетов не производится.

Основные проблемы, возникающие при расчетах налогового потенциала, связаны с методикой оценок налоговых (неналоговых) баз, а именно с тем, какой показатель использовать в качестве характеристики налоговой базы по каждому источнику доходов.

Наибольшее число споров возникает по *налогу на имущество физических лиц*. Во всех провинциях налог на имущество уплачивается с балансовой стоимости имущества. Соответственно, по мнению ряда провинций (например, провинции Квебек), в формуле оценки налогового потенциала для характеристики налоговой базы по налогу на имущество должна использоваться именно балансовая стоимость имущества. Однако в формуле используется комбинированный показатель, отражающий изменения в ряде экономических переменных, в частности, уровне доходов населения и численности городского населения. С одной стороны, стоимость имущества действительно является более точной оценкой налоговой базы по налогу на имущество. С другой стороны, считается, что налоговый потенциал провинции по налогу на имущество объективно определяется не стоимостью объектов собственности, а способностью населения приобретать такие объекты. Если, например, провинция проводит такую налоговую политику, что населению становится невыгодно приобретать объекты собственности на территории этой провинции (т.е. стоимость имущества относительно снижается), то федерация не должна компенсировать провинции такие потери.

Еще одна важная проблема, которая существует в Канаде при оценке налогового потенциала, состоит в том, что метод оценки потенциала по репрезентативной налоговой системе подразумевает, что в расчетах должны учитываться все виды доходов провинций. Действительно, появление новых источников доходов периодически приводит к внесению изменений в формулу расчетов налогового потенциала. Отметим, что когда в 1957 году была введена программа выравнивания, для оценки налогового потенциала использовались только три вида налогов – подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль и налог на имущество. На данный момент, как уже отмечалось, в расчеты включаются 33 вида налоговых и

неналоговых доходов. Однако, по мнению ряда провинций, этот список неполон. Некоторые платежи по налогам на товары и услуги, находящиеся под юрисдикцией провинций, не включаются в расчеты или включаются не полностью. Хотя такой подход вызывает недовольство ряда провинций, он является вполне обоснованным с точки зрения теории и мировой практики и стимулирует развитие налоговых баз по налогам, не включенным в оценку налогового потенциала.

Необходимо отметить, что описанная методика оценки налогового потенциала используется на уровне взаимоотношений федерации и регионов только для выравнивания бюджетной обеспеченности провинций¹². Две из территорий не участвуют в программе выравнивания, и налоговый потенциал по приведенной формуле для них не оценивается. Основной причиной этого является практически полное отсутствие у этих территорий собственных источников доходов в связи с рядом географических и исторических факторов.

В Канаде федеральное законодательство предоставляет провинциям и территориям полную свободу в регулировании межбюджетных отношений с местными бюджетами. Поэтому описанная методика оценки налогового потенциала может использоваться для оценки налогового потенциала местных бюджетов в разрезе местных источников доходов (что и происходит в некоторых провинциях). Никаких принципиальных сложностей и проблем с данными для использования методики на местном уровне нет.

Главным достоинством метода измерения фискального потенциала по репрезентативной налоговой системе является его точность. Однако метод весьма требователен к данным (и по количеству, и по качеству), что в некоторых странах может послужить препятствием к его применению. Тем не менее, понятия, заложенные в этот метод, с успехом используются в большом числе стран. Для оценки налогового потенциала многие страны используют не все виды налоговых, неналоговых и прочих доходов, а только наиболее значимые доходы. Например, зачастую оценка потенциала производится по одному или двум видам налоговых доходов, которые обеспечивают основные поступления в региональные (местные) бюджеты. При этом собственно расчет налогового потенциала по каждому из этих видов доходов производится аналогично расчетам в методе РНС, т.е. по налоговой базе с учетом средних налоговых ставок и средней собираемости налогов. Такой «усеченный» метод РНС может с успехом применяться для оценки налогового потенциала региональных или местных бюджетов в Российской Федерации.

III.3. Франция¹³

Во Франции оценка налогового потенциала производится по законодательно утвержденной методике на уровнях коммун и департаментов с целью распределения части нецелевой финансовой помощи – дотации на функционирование (La Dotation Globale de Fonctionnement (DGF)). Общий объем средств распределяется между департаментами и коммунами с учетом объективных показателей по каждому муниципальному образованию. Одна часть финансовой помощи распределяется на основе численности потребителей бюджетных услуг и так называемых базовых

¹² Региональный уровень бюджетов в Канаде представлен бюджетами 10 провинций и 2 территорий. Территории расположены на севере и являются регионами с самыми низкими бюджетными доходами.

¹³ Франция является унитарным государством. Бюджетная система Франции представлена центральным (государственным) бюджетом и трехуровневой системой независимых между собой местных бюджетов (бюджетов регионов, департаментов и коммун).

индикаторов (учитывающих, например, такие факторы, как то, является ли данное муниципальное образование городом или находится в сельской местности; является ли данное муниципальное образование городом-столицей; какова протяженность транспортных путей и т.п.), а другая часть – с учетом показателя налогового потенциала.

Хотя во Франции существует более 40 местных налогов, налоговый потенциал оценивается по налоговым базам трех основных местных налогов, которые обеспечивают около 80% всех налоговых поступлений на местных уровнях: на застроенные и незастроенные земли (*foncier bâti, foncier non bâti*) и налогу на жилье (*taxe d'habitation*). Для расчета налогового потенциала база налогообложения по каждому виду налога умножается на среднюю по всей стране ставку по этому налогу. При этом предполагается полная собираемость налогов. Оценка налогового потенциала во Франции не является трудоемкой процедурой и требует только данных о базах налогообложения по трем видам «имущественных» налогов.

Далее налоговый потенциал может использоваться по-разному в зависимости от того, какая часть дотации распределяется. Например, 40% дотации на выравнивание департаментов распределяются на основе рассчитанного подушевого налогового потенциала: департаменты с подушевым налоговым потенциалом ниже среднего получают дотацию от центрального правительства. При распределении дотации городским коммунальным учреждениям используется уже не собственно налоговый потенциал, а налоговые усилия местных бюджетов, рассчитываемые как соотношение налогового потенциала коммун и их фактических налоговых сборов. Затем налоговые усилия комбинируются с рядом других показателей (например, с подушевыми доходами населения) в синтетический индекс, который позволяет классифицировать коммуны по степени «нуждаемости» в финансовой помощи. На основе этой классификации части коммун затем выделяется финансовая помощь.

III.4. Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии¹⁴

В Великобритании налоговый потенциал оценивается в процессе распределения нецелевого гранта на поддержание дохода (*Revenue Support Grant*) для оценки доходных возможностей муниципальных образований.

Необходимо отметить, что местные власти в Британии (кроме Северной Ирландии) взимают только два местных налога – государственный налог на нежилые объекты собственности (*business rate*) и муниципальный налог (налог на жилье, *council tax*). При этом налог на нежилые объекты собственности (единый налог с предприятий) находится в ведении местных органов власти, но поступления по нему не остаются в их распоряжении. Собранные по этому налогу средства вносятся в особый «общий фонд», который правительство затем распределяет между местными органами власти в зависимости от численности населения, т.е. на подушевой основе. Поэтому данный налог правильнее расценивать как часть финансовой помощи, а не как налоговый доход местных бюджетов (хотя поступления по нему учитываются при оценке налогового потенциала с целью распределения финансовой помощи).

¹⁴ Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии (Британия) является унитарным государством, состоящим из четырех частей – Англии, Шотландии, Уэльса и Северной Ирландии. Первые три объединяются названием Великобритания. Бюджетная система Соединенного Королевства представлена центральным (государственным) бюджетом и местными бюджетами (одним или двумя уровнями местных бюджетов).

Налоговый потенциал муниципальных образований оценивается как сумма двух показателей: прогнозируемого объема поступлений от налога на нежилые объекты собственности и оценочного объема муниципального налога (налога на жилье) при условии установления по нему стандартной налоговой ставки, одинаковой для всех муниципальных образований, и стопроцентной собираемости налога. При оценке доходного потенциала не учитывается, что фактическая налоговая ставка, фактическая собираемость и, собственно, фактические поступления по налогу на жилье могут быть выше или ниже средних показателей – это не повлияет на размер гранта. Однако, если фактические поступления от налога на нежилые помещения (который, как отмечалось, содержательно является частью финансовой помощи) будут выше или ниже прогнозируемых, то размер гранта будет автоматически скорректирован на соответствующую сумму.

Таким образом, налоговый потенциал в Британии фактически рассчитывается только по одному налогу – налогу на жилье. Оценка налогового потенциала производится по его базе налогообложения с учетом единой налоговой ставки и единой собираемости и, соответственно, не является трудоемкой процедурой, требующей большого количества данных.

III.5. Швеция¹⁵

В Швеции основным источником собственных доходов местных бюджетов – ландстингов и коммун – является подоходный налог с физических лиц. Оценка налогового потенциала производится именно по этому налогу отдельно для ландстингов и коммун по единой законодательно установленной методике и используется для распределения выравнивающего трансферта.

С 1996 года Швеция ввела новую систему выравнивания ландстингов и коммун. Эта система выравнивания построена на принципе «самофинансирования», т.е. с использованием отрицательного трансферта без дополнительно передаваемых средств из центрального бюджета.

Налоговый потенциал рассчитывается как произведение налоговой базы по подоходному налогу с физических лиц на среднюю налоговую ставку и среднюю собираемость. Фактически налоговый потенциал пропорционален базам налогообложения. Ландстинги и коммуны с подушевым налоговым потенциалом ниже среднего получают дотацию, и, наоборот, у ландстингов и коммун с потенциалом выше среднего производится изъятие. Объем изъятий равен объему дотаций и составляет 95% превышения над средним.

Процедура оценки налогового потенциала в Швеции является одной из самых простых по сравнению с другими развитыми странами.

Отметим, что аналогичная процедура оценки налогового потенциала (по базе налогообложения подоходного налога с физических лиц) и схема выравнивания на основе принципа «самофинансирования» отдельно для земель и муниципалитетов используется еще в одном европейском унитарном государстве – Дании.

¹⁵ Швеция является унитарным государством. Бюджетная система Швеции представлена центральным (государственным) бюджетом и двухуровневой системой независимых местных бюджетов (бюджетов земель (ландстингов) и бюджетов коммун).