

РАЗГРАНИЧЕНИЕ ПОЛНОМОЧИЙ МЕЖДУ ФЕДЕРАЛЬНЫМ И РЕГИОНАЛЬНЫМ УРОВНЯМИ ВЛАСТИ В ОБЛАСТИ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ. ФИСКАЛЬНЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

М.Р. Пинская, Г.В. Колесник
(Москва)

В статье исследуются проблемы, связанные с разграничением налоговых полномочий уровней власти по установлению налоговых льгот и проводится оценка соответствующего негативного влияния на налоговую конкуренцию. Показано, что вмешательство федерального уровня в установление льгот по региональным налогам может приводить к искажению вертикальной налоговой конкуренции, появлению выпадающих налоговых доходов региональных бюджетов, а также к миграции налоговой базы между регионами, искажая тем самым реальную картину распределения прибыли. Полученные результаты могут использоваться федеральными и региональными органами власти при разработке предложений по совершенствованию механизмов предоставления налоговых привилегий и оптимизации межбюджетных трансфертов.

Ключевые слова: налоговые полномочия, налоговая льгота, налоговая конкуренция, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, региональный бюджет, межбюджетные отношения, федеративная система, вертикальные налоговые эффекты, консолидированная группа налогоплательщиков.

JEL: H23, H32, H71.

НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ: PRO ET CONTRA

Вопрос о сущности и назначении налоговых льгот является объектом пристального внимания ученых и практиков на протяжении длительного исторического периода времени. Восприятие налоговых льгот эволюционировало от полного их отрицания в связи с тем, что освобождение привилегированных сословий противоречило принципу всеобщности налогообложения, а налог рассматривался как чисто фискальный инструмент пополнения государственной казны, до оправдания их применения в отношении социально неимущих слоев населения. Имеется большое число научных работ, в которых оспаривается целесообразность существования налоговых льгот из-за того, что они усложняют налоговую систему, провоцируют рост затрат на соблюдение законодательства налогоплательщиками и на налоговое администрирование (Татаркин, Сидорова, 2010, с. 340; Toder, 2005, p. 10; Toder et al., 2002, p. 159), увеличивают налоговые расходы государства (Shick, 2007, p. 10; Kraan, 2004, p. 130; Villela et al., 2010, p. 9).

В современном российском обществе преобладает понимание налоговых льгот как определенных преимуществ для отдельных категорий налогоплательщиков, предоставляемых в соответствии с текущими конъюнктурными предпочтениями и предвыборными обещаниями (Быков, 2013, с. 20; Савина, 2013, с. 579). В то же время должного анализа получаемых эффектов и государственного контроля упущенных налоговых доходов бюджета не проводится. Идея оценки налоговых льгот для анализа бюджетных потерь была высказана в работе (Surrey, 1976, p. 679), однако она касалась исключительно налогов на доходы с физических лиц и корпораций. Анализ потерь бюджета в связи с предоставлением налоговых льгот был расширен за счет включения в поле зрения налогов на собственность и на потребление (Auerbach, Summers, 1979; McIntyre, 1980, p. 79). Для исследований последних лет характерно смещение акцента на исследование теоретической сущности налоговых льгот, анализ проблем их налогового администрирования, повышение детализации направлений и сфер применения налоговых льгот (Майбуров и др., 2014; Fleming, Peroni, 2010, p. 135).

С учетом ограниченного объема научной статьи сфокусируем свое внимание на исследовании разграничения полномочий представителей федерального центра и региональной власти в области налоговых льгот и оценке негативных последствий разграничения для доходов региональных бюджетов.

Как известно, для современной России характерна высокая централизация налоговых полномочий на федеральном уровне управления. Согласно п. 3 ст. 12 Налогового кодекса Российской Федерации федеральная власть устанавливает все обязательные элементы налогообложения региональными налогами и определяет налогоплательщиков, а пределы полномочий законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Российской Федерации в области налоговых льгот также предусмотрены на федеральном уровне. В результате возможности регионов в плане повышения своей конкурентоспособности путем формирования стимулирующих налоговых механизмов существенно ограничены. Представляется, что решение проблемы следует искать в направлении создания институциональных условий для развития налоговой конкуренции.

Под налоговой конкуренцией обычно понимается способ взаимодействия разных уровней власти, основанный на стремлении каждого уровня власти расширить свои полномочия в управлении мобильной налоговой базой, создаваемой на определенной территории. В федеративном государстве она может предстать в виде вертикальной конкуренции между федеральным центром и субъектами федерации и горизонтальной конкуренции между субъектами федерации.

При вертикальной налоговой конкуренции происходит «параллельное использование налоговых баз», когда разные уровни власти независимо друг от друга устанавливают разные налоги на одну и ту же налоговую базу. В России такая практика была в 2002–2003 гг., когда в налоговой системе одновременно присутствовали федеральный налог на добавленную стоимость и региональный налог с продаж, имеющие схожую налоговую базу (стоимость реализованных товаров).

Под горизонтальной налоговой конкуренцией подразумевается конкуренция между субъектами федерации с целью привлечения налогоплательщика на свою территорию за счет создания благоприятных условий налогообложения (предоставление инвестиционного налогового кредита, эффективного режима налогового администрирования и т.д.).

Классификация налоговой конкуренции на вертикальную и горизонтальную не является новой: в (Keen, Kotsogiannis, 2002, p. 363) моделируется вертикальная налоговая конкуренция между федерацией и юрисдикциями, а также горизонтальная налоговая конкуренция между юрисдикциями. Однако в их модели не рассматриваются вопросы искажения налоговой конкуренции в виде потери контроля над управлением налоговой базой, создаваемой на определенной территории. Вопросу горизонтальной налоговой конкуренции за мобильный капитал посвящена работа (Köthenbürger, 2002, p. 391), но в ней исследуется налогообложение капитала во взаимосвязи с двумя различными системами финансового выравнивания: перераспределения поступлений от налога на капитал и через механизм формирования налоговой базы. Согласно моделям налоговой конкуренции, разработанным в (Zodrow, Mieszkowski, 1986, p. 35-370; Wilson, 1986, p. 296), незначительное налогообложение капитала приводит к обеспечению общественными благами в недостаточном объеме. В то же время в работах указанных авторов не акцентируется внимание на разграничении полномочий между федеральным и региональными уровнями власти в области предоставления налоговых льгот.

Под искажением налоговой конкуренции мы понимаем потерю властями контроля над находящейся в их юрисдикции налоговой базой, обусловленную избыточным и непрофессиональным государственным регулированием. В случае, когда в нарушение принципов налогового федерализма федеральный центр устанавливает налоговые льготы по региональным налогам, происходит искажение вертикальной конкуренции. Искажение горизонтальной налоговой конкуренции имеет место тогда, когда на региональном уровне происходит

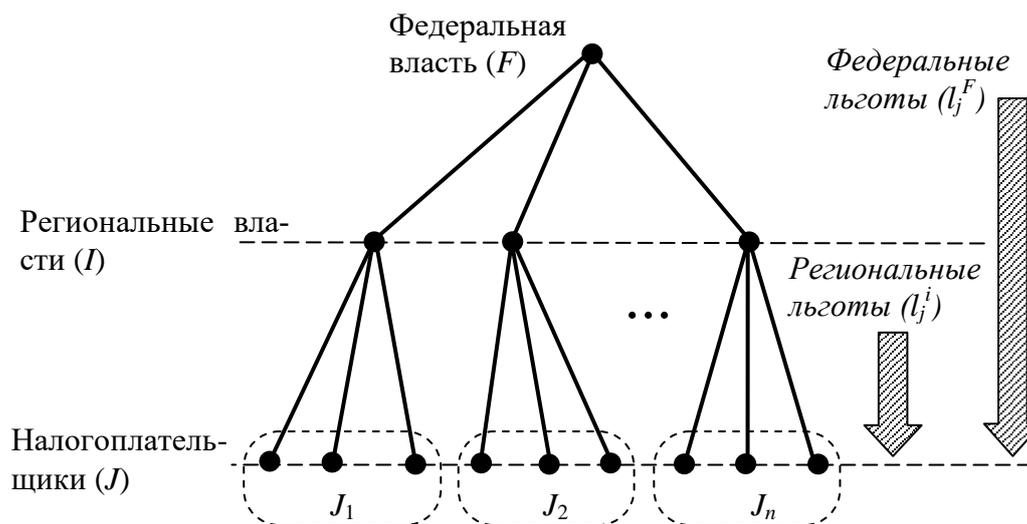


Рис. 1. Структура модели федеративной системы

потеря контроля над налоговой базой, которую федеральный центр передает в распоряжение регионов, что вызывает выпадение налоговых доходов их бюджетов. Вследствие таких искажений образуются выпадающие налоговые доходы региональных бюджетов в связи с предоставлением льгот по региональным и федеральным налогам соответственно.

КОЛИЧЕСТВЕННАЯ ОЦЕНКА ИСКАЖЕНИЯ ВЕРТИКАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ

Для количественной оценки искажений вертикальной налоговой конкуренции, возникающих из-за недостатков в сфере разграничения полномочий уровней власти в области налоговых льгот, рассмотрим математическую модель федеративной экономической системы.

Модель описывает трехуровневую иерархическую систему, нижний уровень иерархии которой составляет множество налогоплательщиков (фирм) J , средний уровень – множество юрисдикций I , управляемых региональными органами власти, верхний – федеральный уровень власти F (рис. 1).

Налогоплательщики распределены по регионам, формируя разбиение множества J на непересекающиеся подмножества $\{J^i\}_{i \in I}$. Для того чтобы абстрагироваться от влияния на получаемые результаты классического эффекта горизонтальной налоговой конкуренции субфедеральных образований («гонки ко дну»), будем рассматривать модель с немобильными налогоплательщиками.

Региональные органы власти взимают с фирм, находящихся в соответствующей юрисдикции, налог на имущество по ставке r . Ими также могут устанавливаться для индивидуальных налогоплательщиков льготы l_j^i , где $i \in I$ – регион, $j \in J$ – налогоплательщик¹. Вертикальная налоговая конкуренция властей проявляется в том, что федеральные органы власти также могут устанавливать льготу по данному налогу для отдельных налогоплательщиков l_j^F . В результате сборы по данному налогу в бюджет региона i составят:

$$B^i = \sum_{j \in J^i} (r - l_j^F - l_j^i) K_j, \quad (1)$$

где K_j – размер налоговой базы по данному налогу у налогоплательщика j .

¹ Везде далее в математических выражениях будем придерживаться следующей нотации: нижний индекс будет использоваться для обозначения налогоплательщика j или группы налогоплательщиков s , верхний индекс – для обозначения региона i или федерального центра F .

Сумма льгот, установленных региональными и федеральными властями, не может превосходить величину ставки налога:

$$l_j^i + l_j^F \leq r. \quad (2)$$

Предположим, что налогоплательщики в рассматриваемой системе с целью оптимизации налогообложения своих активов могут объединяться в группы, множество которых обозначим через S . Для каждой группы налогоплательщиков $s \in S$ обозначим через J_s множество входящих в нее фирм².

Критерий эффективности группы налогоплательщиков s имеет вид:

$$W_s = \sum_{j \in J_s} \left(\Pi_j - (r - l_j^F - l_j^{\zeta(j)}) K_j - R_j^{\zeta(j)} \right) - R_s^F \rightarrow \max_{(\mathbf{R}_s, R_s^F)}, \quad (3)$$

где Π_j – прибыль предприятия j , входящего в группу s ; $\zeta(j)$ – номер региона, в котором расположено предприятие j ; $R_j^{\zeta(j)}$ – затраты на установление льгот предприятию j в регионе $\zeta(j)$; \mathbf{R}_s – вектор, состоящий из элементов $R_j^{\zeta(j)}$ для всех $j \in J_s$; R_s^F – общие затраты по группе s налогоплательщиков на установление федеральных льгот входящим в нее предприятиям.

Природа затрат, которые несут налогоплательщики для установления льгот, может быть различна и зависит от конкретного механизма взаимодействия между властями и налогоплательщиком. Так, одной из распространенных в экономической науке трактовок налоговых льгот является их рассмотрение как субсидий со стороны государства за выполнение налогоплательщиком определенных общественно значимых функций. В этом случае величины R_s^F и R_j^i можно рассматривать как дополнительные издержки или упущенная выгода, которые несет бизнес при выполнении таких функций.

Другим возможным вариантом, учитывающим коррупционную составляющую взаимодействия властей и бизнеса, является рассмотрение R_s^F и R_j^i как расходов на лоббирование бизнесом своих интересов в органах власти, например, на подкуп чиновников различных уровней.

Независимо от механизма образования этих затрат, далее будем предполагать, что их наличие приводит к тому, что при принятии решений о предоставлении налоговых льгот органы власти будут учитывать интересы налогоплательщиков. В результате критерии эффективности органов власти примут вид:

- для федерального уровня власти

$$G = \sum_{i \in I} \mu^i B^i + \sum_{i \in I} \sum_{j \in J^i} \lambda_j^F (l_j^F + l_j^i) K_j \rightarrow \max_{\mathbf{I}^F}, \quad (4)$$

- для регионального уровня власти

$$C^i = B^i + \sum_{j \in J^i} \lambda_j^i (l_j^F + l_j^i) K_j \rightarrow \max_{\mathbf{I}^i}, \quad (5)$$

где λ_j^i, λ_j^F – коэффициенты значимости, с которыми учитываются интересы налогоплательщика j , соответственно, властями региона i и федеральными властями; $\mu^i \leq 1$ – коэффициент значимости, присваиваемый федеральными властями критерию «наполнение бюджета региона i ».

Стратегиями региональных и федеральных органов власти, по которым производится максимизация критериев, являются векторы устанавливаемых ими льгот для налогоплательщиков. Для региона i это – вектор \mathbf{I}^i , состоящий из элементов l_j^i для всех $j \in J^i$, для федерального центра – вектор \mathbf{I}^F , состоящий из элементов l_j^F для всех $j \in J$. Множество допустимых стратегий состоит из векторов с неотрицательными компонентами, удовлетворяющих условию (2).

² Понятие группы налогоплательщиков в такой постановке является обобщением понятия налогоплательщика. В частности, если $J_s = \{j\}$, то группа налогоплательщиков s совпадает с налогоплательщиком j .

В результате реализации властями выбранных стратегий Γ^F и Γ^i формируются или изменяются федеральные и региональные нормативные правовые акты, регулирующие предоставление льгот отдельным категориям налогоплательщиков.

Будем предполагать, что коэффициенты значимости налогоплательщиков для органов власти в критериях (4), (5) являются монотонно возрастающими функциями от соответствующих затрат:

$$\lambda_j^i = \lambda_j^i(R_j^i), \quad \lambda_j^F = \lambda_j^F(R_j^F).$$

Конкретный вид этих функций также определяется характером взаимодействия властей и бизнеса. В частности, функции λ могут отражать уже упоминавшуюся бюджетную эффективность налогоплательщика или, более широко, – его общественную стоимость (Волощук, 2009), которая в контексте решения о предоставлении налоговых льгот равна стоимостной оценке дополнительного воздействия предприятия на экономику и социальную сферу региона или страны в целом, возникающего вследствие сохранения у него прибыли в объеме неуплаченного налога. Другой интерпретацией этих функций может быть степень личной заинтересованности представителей органов власти в предоставлении льгот данному налогоплательщику.

Значимость наполнения налогами региональных бюджетов для федеральных властей i также в значительной мере определяется неформальными политическими компромиссами, достигнутыми между центром и регионами. Данный коэффициент может быть выше для регионов, которые центр традиционно рассматривает как «доноров», и ниже – для дотационных регионов.

Взаимодействие сторон в данной системе описывается трехшаговой игрой. На первом этапе налогоплательщики (группа налогоплательщиков) определяют размер платежей за установление льгот (R_s, R_s^F) таким образом, чтобы максимизировать свое благосостояние (3). На втором этапе федеральные власти максимизируют критерий (4), назначая льготы Γ^F , на третьем – региональные власти при заданных федеральных льготах Γ^F максимизируют функции (5), назначая величины Γ^i .

Найдем в данной модели равновесия, совершенные по подыграм, и оценим, как вмешательство федеральных властей в определение налоговых льгот влияет на поведение участников и на объем сборов в региональные бюджеты.

С учетом ограничения (2), связывающего стратегии центра и регионов, решение задачи региона примет вид³:

$$l_j^i = \begin{cases} r - l_j^F, & \lambda_j^i \geq 1, \\ 0, & \lambda_j^i < 1. \end{cases} \quad (6)$$

В отсутствие федеральных налоговых льгот $l_j^F = 0$ эффективная ставка налога на имущество налогоплательщиков в регионе i составит:

$$r_j^i = r - l_j^i = \begin{cases} 0, & \lambda_j^i \geq 1, \\ r, & \lambda_j^i < 1. \end{cases}$$

Экономический смысл этого решения заключается в том, что региональные власти будут полностью освобождать от уплаты налога те фирмы, деятельность которых имеет уровень значимости для региона, превышающий некоторую пороговую величину. Если уровень значимости налогоплательщика устанавливается исходя из его общественной стоимости, это означает, что внешние эффекты, генерируемые оставшейся в распоряжении предприятия дополнительной прибылью, достаточно высоки для компенсации выпадающих

³ Для того чтобы не усложнять изложение техническими выкладками, связанными с множественностью оптимальных решений, будем считать, что в случае, когда властям безразлично, устанавливать ли льготу (т.е. угловой коэффициент в критерии при соответствующей управляемой переменной равен нулю), она будет устанавливаться.

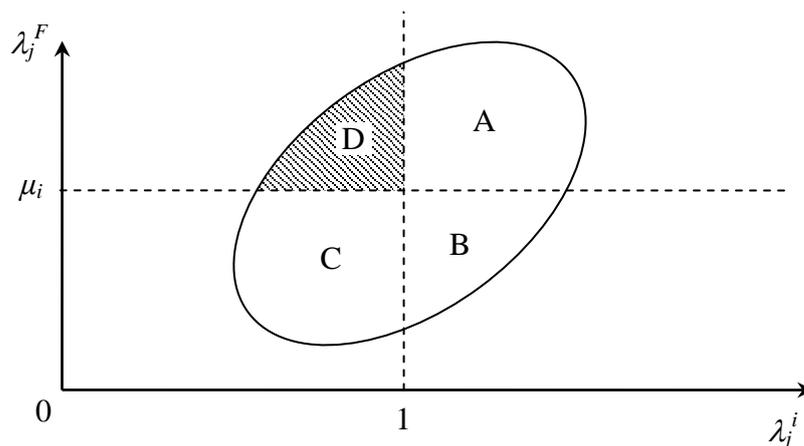


Рис. 2. Сужение множества налогоплательщиков при установлении федеральных льгот

бюджетных доходов. Если значимость налогоплательщика определяется его неформальными взаимоотношениями с властью, полученное решение говорит о том, что административный ресурс владельцев данного бизнеса достаточно велик для лоббирования предоставления им льготы.

На втором этапе федеральный центр максимизирует свой критерий (4) с учетом оптимальных стратегий региональных властей (6). Результатом максимизации является следующая стратегия:

$$l_j^F = \begin{cases} r, & \lambda_j^F \geq \mu^{\zeta(j)}, \\ 0, & \lambda_j^F < \mu^{\zeta(j)}, \end{cases} \quad (7)$$

где $\zeta(j)$ – номер региона, в котором расположен налогоплательщик j .

Учитывая (6) и (7), получим, что эффективная ставка налога при вмешательстве федерального уровня будет иметь вид

$$r_j^i = r - l_j^F - l_j^i = \begin{cases} 0, & \text{или } \lambda_j^F \geq \mu^i, \quad \lambda_j^i \geq 1, \\ r, & \text{иначе.} \end{cases}$$

Видно, что при этом множество налогоплательщиков, для которых не установлены налоговые льготы, сужается и, соответственно, снижаются налоговые поступления в региональные бюджеты. Схематично эта ситуация изображена на рис. 2.

Все множество J^i налогоплательщиков, ведущих деятельность в регионе i , разбивается в этом случае на четыре подмножества. Подмножество A соответствует налогоплательщикам, к которым применимы как региональные, так и федеральные налоговые льготы. Подмножество B – налогоплательщикам, пользующимся региональными налоговыми льготами. Налогоплательщики, входящие в подмножество C , не пользуются никакими льготами. Подмножество D включает налогоплательщиков, льготы которым могут быть предоставлены только со стороны федеральных властей. Налоговые платежи этого подмножества как раз и формируют выпадающие доходы региональных бюджетов при наличии федеральных льгот, причем, в отличие от налогоплательщиков из подмножеств A и B , данные выпадающие доходы не компенсируются в полном объеме на региональном уровне.

Перейдем теперь к рассмотрению первого этапа данного взаимодействия и изучим, как изменится поведение налогоплательщиков при установлении федеральными властями льгот по региональным налогам. Налогоплательщик (группа налогоплательщиков) максимизирует свое благосостояние (3) по величине затрат (R_s, R_s^F) с учетом оптимальных стратегий органов власти (6), (7). Стратегии (6) и (7) являются ступенчатыми функциями от коэффициентов значимости λ_j^i и λ_j^F , которые в свою очередь монотонно возрастают по затратам налого-

плательщиков. Введем в рассмотрение минимальные затраты, обеспечивающие налогоплательщику получение региональных или федеральных налоговых льгот:

$$\bar{R}_j^F = \min\{R_j^F : \lambda_j^F(R_j^F) \geq \mu^{\zeta(j)}\}, \quad \bar{R}_j^i = \min\{R_j^i : \lambda_j^i(R_j^i) \geq 1\}. \quad (8)$$

Справедливы следующие свойства оптимальных решений.

Утверждение 1. *Оптимальные стратегии налогоплательщика выбираются из конечных множеств:*

$$R_j^F \in \{0, \bar{R}_j^F\}, \quad R_j^i \in \{0, \bar{R}_j^i\}.$$

Доказательство. В силу условий (8) выбор любой стратегии $R_j^i \in (0, \bar{R}_j^i)$ не обеспечивает выполнения неравенства $\lambda_j^i(R_j^i) \geq 1$, тогда из (6) $l_j^i = 0$, т.е. налогоплательщик не получает дополнительных льгот по сравнению с выбором $R_j^i = 0$. В результате этого значение критерия W_s снижается, так как он является убывающей функцией переменных $R_j^i \forall j \in J_s$.

В точке $R_j^i = \bar{R}_j^i$ функция W_s терпит разрыв (положительный скачок) в связи с тем, что $\lambda_j^i(\bar{R}_j^i) \geq 1$ и в соответствии с (6) для предприятия j устанавливается региональная налоговая льгота $l_j^i = r$.

Увеличение затрат за пределы \bar{R}_j^i вновь приводит к снижению благосостояния в силу убывания W_s по переменным R_j^i . Таким образом, подозрительными на оптимум в данном случае будут только точки 0 и \bar{R}_j^i .

Аналогичные рассуждения справедливы для переменной R_j^F . ■

Утверждение 2. *На оптимальной стратегии налогоплательщика выполнено*

$$\forall j \in J_s \quad R_j^{\zeta(j)} R_s^F = 0.$$

Доказательство. Действительно, в противном случае $R_s^F > 0$ и $\exists j \in J_s : R_j^{\zeta(j)} > 0$. Из утверждения 1 следует, что в этом случае $R_s^F = \bar{R}_s^F$ и $R_j^{\zeta(j)} = \bar{R}_j^{\zeta(j)}$. Из (7), (8) следует, что при использовании налогоплательщиком такой стратегии $l_j^F = r$, тогда из (6) $\forall j \in J_s$ $l_j^{\zeta(j)} = 0$, т.е. все участники группы налогоплательщиков s пользуются федеральной льготой по налогу.

Рассмотрим теперь стратегию такую, что $R_s^F = \bar{R}_s^F$ и $R_j^{\zeta(j)} = 0$. Для нее также $l_j^F = r$ и $\forall j \in J_s$ $l_j^{\zeta(j)} = 0$, однако издержки, которые несет группа налогоплательщиков, будут ниже по сравнению с предыдущим случаем, т.е. значение критерия W_s на такой стратегии будет выше.

Следовательно, предположение о том, что стратегия с $R_s^F > 0$ и $R_j^{\zeta(j)} > 0$ для некоторого $j \in J_s$ будет оптимальной, не верно. ■

Полученные результаты говорят о том, что группа налогоплательщиков будет обращаться за предоставлением льгот либо только в федеральный орган власти, либо только к представителям региональной власти и нести при этом минимальные затраты для их получения, определяемые выражениями (8). Приращение полезности группы налогоплательщиков в случае предоставления федеральной льготы будет описываться уравнением:

$$\Delta_s^F = \sum_{j \in J_s} rK_j - \bar{R}_s^F. \quad (9)$$

При предоставлении региональными властями льготы предприятию j эта величина составит $\Delta_j^{\zeta(j)} = rK_j - \bar{R}_j^{\zeta(j)}$. Тогда максимальное приращение полезности группы налогоплательщиков при пользовании региональными льготами примет вид

$$\Delta_s^R = \max_{J' \subseteq J_s} \left(\sum_{j \in J'} \Delta_j^{\zeta(j)} \right). \quad (10)$$

Максимум в выражении (10) достигается на множестве $J_s^* = \{j \in J_s : \Delta_j^{\zeta(j)} > 0\}$.

Сравнивая уравнения (9) и (10), получим, что оптимальным решением задачи группы налогоплательщиков s является:

- выплата $R_s^F = \bar{R}_s^F$, $R_j^{\zeta(j)} = 0 \quad \forall j \in J_s$ и соответственно обращение за предоставлением льгот в федеральные органы власти, если $\Delta_s^F \geq \Delta_s^R$, $\Delta_s^F > 0$;

- выплата $R_s^F = 0$, $R_j^{\zeta(j)} = \bar{R}_j^{\zeta(j)} \quad \forall j \in J_s^*$, $R_j^{\zeta(j)} = 0 \quad \forall j \notin J_s^*$ и обращение за предоставлением льгот для предприятий из множества J_s^* в региональные органы власти, если $\Delta_s^R > \Delta_s^F$, $\Delta_s^R > 0$;

- выплата $R_s^F = R_j^{\zeta(j)} = 0 \quad \forall j \in J_s$ и отказ от получения льгот, если $\Delta_s^F \leq 0$, $\Delta_s^R \leq 0$.

Из вида оптимальной стратегии следует, что группа налогоплательщиков будет обращаться за предоставлением федеральных льгот для входящих в нее предприятий, если

$$\sum_{j \in J_s} rK_j - \bar{R}_s^F \geq \sum_{j \in J_s^*} (rK_j - \bar{R}_j^{\zeta(j)}).$$

Перегруппировав слагаемые, получим

$$\sum_{j \in J_s \setminus J_s^*} rK_j \geq \bar{R}_s^F - \sum_{j \in J_s^*} \bar{R}_j^{\zeta(j)}. \quad (11)$$

Неравенство (11) означает, что налогоплательщик обращается за федеральными льготами в случае, если сумма сэкономленных при этом налоговых платежей превышает разницу между федеральными и региональными издержками. Учитывая, что величина издержек, связанных с получением федеральной льготы, как правило, значительно превышает издержки регионального уровня, данное неравенство будет выполнено для тех налогоплательщиков, активы которых расположены во многих регионах, в основном, это крупнейшие налогоплательщики. Именно данный тип налогоплательщиков и будет образовывать подмножество D на рис. 2, формирующее выпадающие доходы региональных бюджетов. В результате этого размер искажений при вмешательстве федерального уровня в установление льгот по региональным налогам может быть значительным.

Проиллюстрируем данный тезис на примере поступлений по налогу на имущество организаций в регионах России в период 2009–2012 гг. Объем налоговых доходов, выпадающих в связи с предоставлением налоговых льгот различного уровня по налогу на имущество организаций, показан в нижеследующей таблице.

Таблица. Выпадающие доходы региональных бюджетов в связи с предоставлением налоговых льгот по налогу на имущество организаций, тыс. руб.

Показатели	Годы			
	2009	2010	2011	2012
Сумма налога, не поступившая в бюджет в связи с предоставлением налогоплательщикам налоговых льгот (с. 030), в т.ч.:	284 296	306 320	324 639	364 447
1) по льготам, установленным федеральным уровнем власти (в соответствии со ст. 381, ст. 7 и ст. 346.35, п. 7 НК РФ) (с. 040)	168 042	184 005	193 178	227 518
2) по льготам, установленным органами законодательной власти субъектов РФ (в соответствии с п. 2 ст. 372 НК РФ) (с. 050)	116 254	122 316	131 460	136 929

Источник: данные статистической налоговой отчетности ФНС за 2009 – 2012 годы.

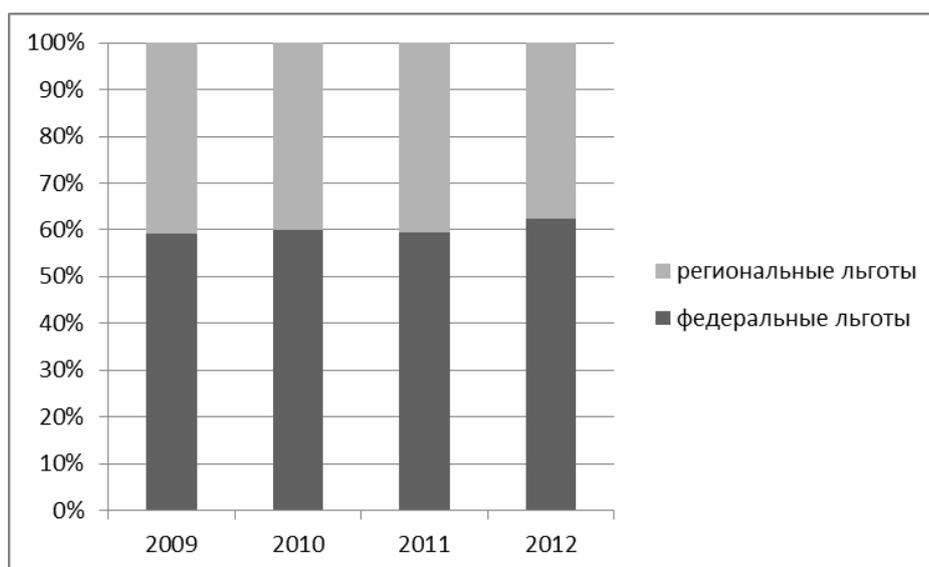


Рис. 3. Структура выпадающих налоговых доходов по налогу на имущество организаций в связи с предоставлением налоговых льгот, %

Видно, что основной объем выпадающих доходов пришелся на льготы, предоставляемые на федеральном уровне в соответствии со ст. 381, ст. 7 и п. 7 ст. 346.35 Налогового кодекса Российской Федерации. Динамика структуры выпадающих доходов по видам налоговых льгот год от года ухудшается: если в 2009 г. на долю федеральных льгот приходилось 59,11%, то к 2012 г. эта доля выросла на 3,32 п.п. и достигла 62,43% (рис. 3).

Таким образом, вмешательство федеральных властей в установление льгот по региональным налогам приводит к переносу части положительных эффектов, генерируемых налогоплательщиками, с регионального уровня на федеральный. Этот перенос приводит к уменьшению благосостояния регионов и снижает эффективность таких налогов не только как инструмента наполнения региональных бюджетов, но и как механизма стимулирования налогоплательщиков принять на себя дополнительные общественно значимые функции на региональном уровне.

В то же время представляется, что решение проблемы выпадающих налоговых доходов исключительно за счет отмены федеральных налоговых льгот приведет к существенному росту налоговой нагрузки, удорожанию услуг естественных монополий, являющихся основными получателями льгот по налогу на имущество организаций. Так, например, по имеющимся оценкам, полная отмена налоговых льгот по налогу на имущество организаций вызовет необходимость индексации грузовых железнодорожных тарифов в размере 5–6% (Налоговые льготы..., 2011).

КОЛИЧЕСТВЕННАЯ ОЦЕНКА ИСКАЖЕНИЯ ГОРИЗОНТАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ

Искажение горизонтальной налоговой конкуренции в виде потери контроля над управлением налоговой базой территории на региональном уровне можно наблюдать в современной России в связи с функционированием созданного в 2012 г. Института консолидированной группы налогоплательщиков (КГН).

В соответствии со ст. 25.1 Налогового кодекса РФ, КГН представляет собой добровольное объединение плательщиков налога на прибыль организаций на основе договора в целях исчисления и уплаты данного налога с учетом совокупного финансового результата их хозяйственной деятельности. В КГН назначается ответственный участник, на которого возложены обязанности по ведению консолидированной отчетности, исчислению и уплате налога на прибыль организаций.

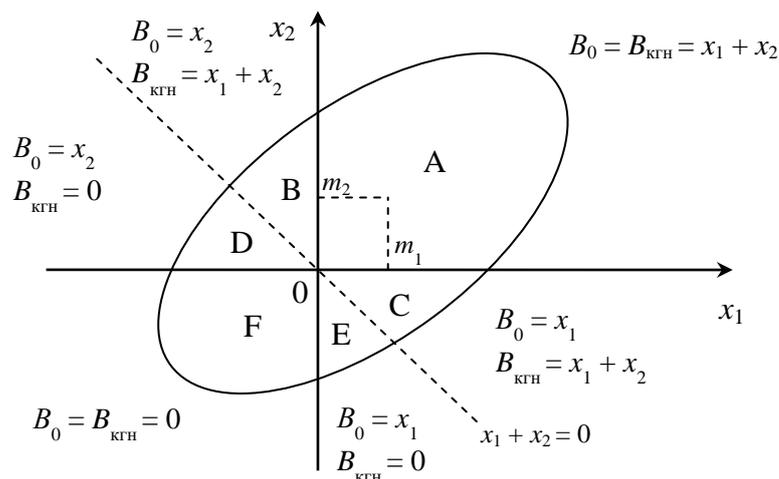


Рис. 4. Сравнение налоговой базы независимых предприятий и КГН

Величина налога, зачисляемая в бюджеты субъектов Российской Федерации, исчисляется в соответствии со ставками, действующими на территориях, где расположены соответствующие участники КГН. В результате этого, если участник КГН отнесен к категории налогоплательщиков, в отношении которых установлена региональная льгота по налогу на прибыль, то исчисление налога производится с учетом применения данной льготы в отношении части налоговой базы, приходящейся на этого участника.

Таким образом, создание КГН приводит к появлению дополнительных возможностей снижения налоговых платежей ее участниками как за счет перераспределения убытков в рамках КГН, так и за счет использования региональных льгот по налогу на прибыль. Помимо снижения общей налоговой базы это приводит к ее миграции между регионами, искажая тем самым реальную картину распределения прибыли.

В качестве примера такого искажения рассмотрим систему, состоящую из двух регионов, устанавливающих региональные ставки налога на прибыль r^1 и r^2 , и двух предприятий, ведущих свою деятельность в данных регионах. Налогооблагаемую прибыль предприятий обозначим через x_1 и x_2 . Будем считать, что x_1 и x_2 — случайные величины с математическим ожиданием m_1 и m_2 соответственно. Оценим, каким образом характеристики взаимосвязи между случайными величинами и устанавливаемые регионами налоговые льготы будут влиять на объем собираемых налогов.

Налоговая база предприятия i по налогу на прибыль определяется как $b_i = \max\{0, x_i\}$. Тогда при независимом функционировании предприятий суммарная величина налога, собираемого в бюджеты регионов, составит $T_0 = r^1 b_1 + r^2 b_2$.

Объединение налогоплательщиков в КГН приводит к тому, что налог на прибыль исчисляется исходя из консолидированной налоговой базы $B_{\text{КГН}} = \max\{0, x_1 + x_2\}$.

Федеральная часть налога на прибыль выплачивается ответственным участником КГН исходя из этой базы, тогда как региональная часть налога в соответствии с п. 6 ст. 288 Налогового кодекса РФ распределяется по регионам нахождения участников в соответствии с весами, устанавливаемыми как среднее арифметическое долей среднесписочной численности работников и остаточной стоимости амортизируемого имущества участника в соответствующих величинах по КГН в целом. Обозначив вес первого предприятия в рассматриваемой в нашем примере КГН через α , получим, что суммарная величина налога, собираемого в региональные бюджеты с КГН, составит $T_{\text{КГН}} = (r^1 \alpha + r^2 (1 - \alpha)) B_{\text{КГН}}$.

На рис. 4 представлена оценка изменения налоговой базы при формировании КГН. Видно, что независимо от области, в которую попадают прибыли предприятий (x_1, x_2) , налоговая база КГН $B_{\text{КГН}}$ всегда будет не больше налоговой базы для независимых предприятий $B_0 = b_1 + b_2$.

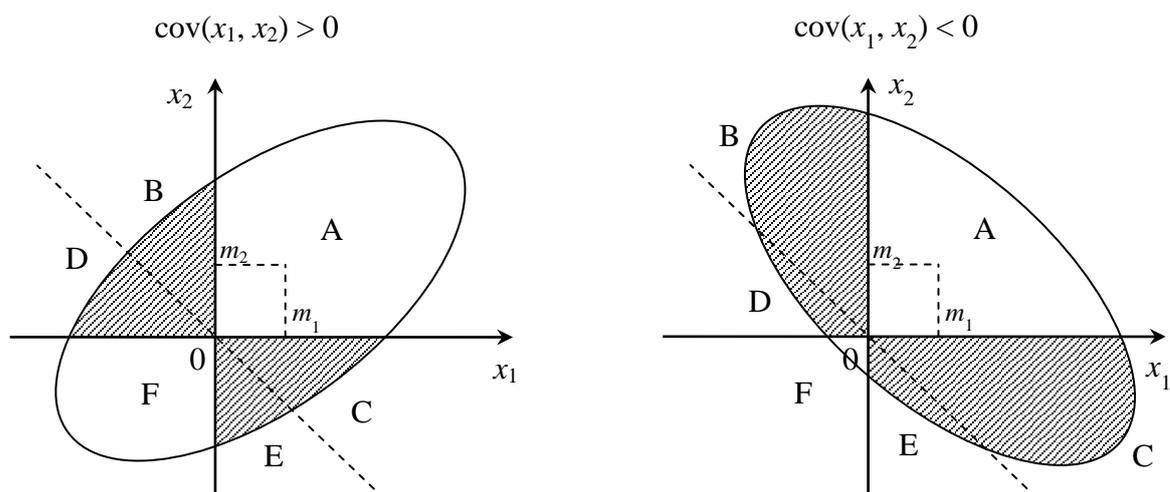


Рис. 5. Влияние корреляции прибыли участников КГН на величину налоговой базы

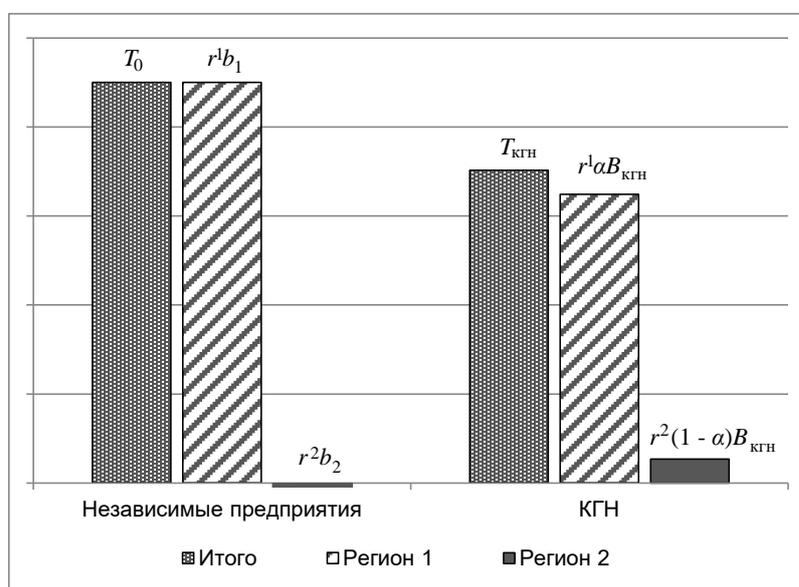


Рис. 6. Перераспределение величины налога на прибыль при формировании КГН

В зависимости от характера корреляции между случайными величинами x_1 и x_2 , размер областей B , C , D и E , в которых это неравенство выполнено строго, может быть различным. На рис. 5 схематично представлены ситуации, когда прибыли участников КГН положительно и отрицательно коррелированы, заштрихованные области соответствуют случаям, когда происходит снижение налоговой базы. Видно, что при прочих равных условиях в наибольшей степени это снижение будет выражено при отрицательно коррелированных x_1 и x_2 . Положительная корреляция между прибылью участников приводит к снижению влияния, которое оказывает на налоговую базу формирование КГН.

Как указывалось выше, существенным фактором, обуславливающим снижение выплат КГН по налогу на прибыль организаций, являются региональные налоговые льготы. В условиях неоднородности региональных ставок налога КГН может осуществлять перераспределение налогооблагаемой прибыли в пользу тех участников, которым льготы предоставляются в наибольшем объеме.

На рис. 6 представлен пример перераспределения платежей по налогу на прибыль между регионами, полученный на условных исходных данных для рассматриваемой модели КГН. Предполагается, что прибыль КГН генерируется первым участником, который не является

получателем региональных налоговых льгот ($r^1 = 18\%$). Второму участнику, генерирующему убыток, предоставляется максимальная региональная налоговая льгота ($r^2 = 13,5\%$). В этом случае перераспределение консолидированной налоговой базы между участниками будет оказывать значительное влияние на величину их налоговых платежей в региональные бюджеты. Так, даже при небольшом весовом коэффициенте второго участника (в примере – 10%) снижение платежей КГН только по региональной части налога на прибыль будет составлять более 20%. При этом существенно снижаются налоговые платежи в первом регионе с одновременным их увеличением во втором⁴.

Таким образом, в результате оптимизации налоговых платежей в рамках КГН следует ожидать миграции налоговой базы в регионы, характеризующиеся меньшей прибыльностью предприятий и проводящие более мягкую налоговую политику.

Имеющиеся данные подтверждают эти выводы. В частности, как отмечается в докладе Счетной палаты Российской Федерации по итогам мониторинга поступления налога на прибыль организаций за 9 месяцев 2013 г.: «При общем сокращении поступлений налога на прибыль в сумме 248,9 млрд руб. по сравнению с аналогичным периодом 2012 г. снижение, связанное с деятельностью КГН, составило 177,2 млрд руб., или 71,2% общего объема снижения поступлений... В целом за 9 месяцев 2013 г. по этим группам поступило налога на прибыль организаций на 15,4 млрд руб. меньше, чем, если бы они были самостоятельными. Однако при этом недополучили доходы 24 региона в сумме около 43 млрд руб., увеличились доходы у 54 регионов на сумму 27,5 млрд руб. Причем увеличение поступления налога на прибыль в связи с созданием КГН, как правило, произошло в дотационных регионах, а уменьшение в регионах-донорах» (Создание консолидированных групп..., 2014).

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Недостатки разграничения налоговых полномочий между федеральным и региональным уровнями власти в области налоговых льгот обуславливают снижение уровня и искажение налоговой конкуренции. Это может происходить под воздействием, прежде всего, таких факторов, как избыточное и непрофессиональное государственное регулирование и недобросовестная налоговая конкуренция.

В Российской Федерации искажение вертикальной налоговой конкуренции происходит, в частности, в связи с предоставлением федеральных льгот по региональному налогу на имущество организаций, а искажение горизонтальной налоговой конкуренции – в результате потери региональными властями контроля над налоговой базой по налогу на прибыль организаций, связанной с введением института консолидированной группы налогоплательщиков. Это приводит к снижению благосостояния регионов и эффективности таких налогов не только как инструмента наполнения региональных бюджетов, но и как механизма стимулирования налогоплательщиков принимать на себя дополнительные общественно значимые на региональном уровне функции.

В целях недопущения (или, по крайней мере, минимизации) потерь региональных бюджетов, во-первых, при решении вопроса о сохранении или отмене льгот по региональным налогам должен быть достигнут своего рода компромисс между интересами федерального центра и интересами регионов. Во-вторых, если федеральное правительство предоставляет определенные налоговые преимущества по региональным налогам, то оно должно компенсировать выпадающие налоговые доходы региональных бюджетов за счет средств федерального бюджета. В-третьих, федеральный центр должен принимать во внимание, что изменение действующих правил налогообложения прибыли путем введения института КГН, влечет за собой потерю контроля над налоговой базой, переданной на региональный уровень управления, и ставит под удар исполнение доходной части региональных бюджетов. В

⁴ Данная однопериодная модель не учитывает возможности переноса убытков налогоплательщика на будущие периоды. При рассмотрении динамической постановки снижение налоговых платежей будет меньше, однако качественная картина перераспределения налоговой базы между регионами сохранится.

связи с этим, необходимо выработать механизм перераспределения налога на прибыль организаций между региональными бюджетами, основанный на принципах справедливости, согласования интересов взаимодействующих сторон и повышения социально-экономической эффективности функционирования КГН в целом.

Для этого должны быть проведены прогнозные расчеты на основе имеющейся информации для оценки ожидаемой результативности предлагаемых подходов: по месту расположения ответственного налогоплательщика, пропорционально стоимости основных производственных фондов или численности занятых, в соответствии с реально получаемой прибылью (как отдельного самостоятельного налогоплательщика) и сформулированы концептуальная позиция и механизм перераспределения платежей по налогу на прибыль организаций в составе консолидированной группы — вплоть до введения моратория на применение института КГН в отношении тех регионов, налоговые доходы бюджетов которых формируются преимущественно за счет налога на прибыль организаций.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Быков С.С. (2013). Классификация налоговых льгот как условие и этап оценки их эффективности // *Известия Иркутской государственной экономической академии*. № 5. С. 20-26.

Волощук С.Д. (2009). Оценка эффективности управления объектами оборонно-промышленного комплекса на основе показателей общественной стоимости. М.: Наука.

Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. (2014). Налоговые льготы. Теория и практика применения. М.: ЮНИТИ-ДАНА.

Налоговые льготы: анализ практики применения и методика оценки эффективности действия (2011). [Электронный ресурс] Рекомендации совещания Комитета Совета Федерации по бюджету 14 апреля 2011 года. Режим доступа: http://www.council.gov.ru/kom_home/kom_budg/documents/item1648.html, свободный. Загл. с экрана. Яз. рус. (дата обращения: март 2014 г.).

Савина О.Н. (2013). Оценка эффективности налоговых льгот в современной практике налогообложения и направления ее совершенствования // *Налоги и налогообложение*. № 8(110). С. 579-598.

Создание консолидированных групп налогоплательщиков отрицательно повлияло на поступление налога на прибыль в бюджетную систему Российской Федерации (2014). [Электронный ресурс] Счетная палата РФ. Результаты экспертно-аналитического мероприятия Счетной палаты РФ. Режим доступа: http://www.ach.gov.ru/press_center/news/947?sphrase_id=538855, свободный. Загл. с экрана. Яз. рус. (дата обращения: февраль 2015 г.).

Татаркин Д.А., Сидорова Е.Н. (2010). Налоговый федерализм в системе стимулирования саморазвития регионов // *Налоги и финансовое право*. № 4. С. 339-342.

Auerbach A., Summers L.H. (1979). The Investment Tax Credit: An Evaluation // *NBER Working Paper Series*. No. 404.

Fleming J.C., Peroni R.J. (2010). Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base: A Critique of the 'New Paradigm' and its Denouement // *Virginia Tax Review*. Vol. 30. P. 135-180.

Keen M., Kotsogiannis C. (2002). Does Federalism Lead to Excessively High Taxes? // *American Economic Review*. Vol. 92. No. 1. P. 363-370.

Köthenbürger M. (2002). Tax Competition and Fiscal Equalization // *International Tax and Public Finance*. Vol. 9. No 4. P. 391-408.

Kraan D.-J. (2004). Off-budget and Tax Expenditures // *OECD Journal on Budgeting*. Vol. 4. No. 1. P. 121-142.

McIntyre M.J. (1980). A Solution to the Problem of Defining a Tax Expenditure // *U.C. Davis Law Review*. Vol. 14. No. 1. P. 83-89.

Shick A. (2007). Off-budget Expenditure: An Economic and Political Framework / Allan Shick // *OECD Journal on Budgeting*. Vol. 7. No. 3. P. 1-32.

Surrey S. (1976). The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974 // *Boston College Law Review*. Vol. 17. No. 5. P. 679-737.

Toder E. (2005). Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis. In: "Proceedings of National Tax Association Meetings". Miami, November 19, 2005.

Toder E., Wasow B., Ettliger P.M. (2002). In *Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures*. N.Y.: The Century Foundation Press.

Villela L., Lemgruber M., Jorratt M. (2010). Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. Inter-American Development Bank Working Paper Series. No. IDB-WP-131.

Wilson J.D. (1986). A Theory of Interregional Tax Competition // *Journal of Urban Economics*. Vol. 19. No. 3. P. 296-315.

Zodrow G., Mieszkowski P. (1986). Pigou, Tiebout, Property Taxation and the Underprovision of Local Public Goods // *Journal of Urban Economics*. Vol. 19. No. 3. P. 356-370.