

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Кивико Ирина Валерьевна

ТРАНСФОРМАЦИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В ДОТАЦИОННЫХ РЕГИОНАХ

5.2.4. Финансы

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Малис Нина Ильинична,
кандидат экономических наук, профессор

Москва – 2023

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать учёные степени кандидата наук, учёные степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 7 июня 2023 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.109 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51, корп. 1, аудитория 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Гончаренко Л.И., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Попков С.Ю., д.э.н., профессор;
учёный секретарь – Тюрина Ю.Г., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Засько В.Н., д.э.н.;
Караев А.К., д.техн.н., профессор;
Киреева Е.Ф., д.э.н., профессор;
Куцури Г.Н., д.э.н., доцент;
Мандрощенко О.В., д.э.н., профессор;
Пансков В.Г., д.э.н., профессор;
Пинская М.Р., д.э.н., доцент;
Цепилова Е.С., д.э.н., доцент.

Автореферат диссертации разослан 3 марта 2023 г.

Учёный секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.109

Ю.Г. Тюрина

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Современные реалии социально-экономической ситуации России обусловлены значительной дифференциацией регионов по уровню экономического развития, что предопределило наличие большого количества дотационных регионов, не имеющих достаточной доходной базы для обеспечения расходов бюджета собственными источниками.

В настоящее время в Российской Федерации дотационными являются 84,7% субъектов Федерации, соответственно, только 15,3% субъектов Федерации могут покрыть все свои расходы поступившими налоговыми и неналоговыми доходами (Республика Татарстан, Калужская, Ленинградская, Московская, Самарская области и другие). Причины дотационности регионов разнообразны. Они могут быть связаны как с определенными естественными природно-климатическими особенностями разных территорий, исторически сложившимися производственно-экономическими и социально-демографическими условиями, так и с эффективностью проводимой субъектом Федерации политики: региональной экономической, в том числе налоговой.

Республика Крым является регионом с достаточно высоким уровнем дотационности. Важным фактором, обусловившим дотационность региона, стали стартовые условия и большие сложности при вхождении в экономическое, финансовое, нормативно-правовое поле бюджетно-налоговой системы Российской Федерации.

Налоговая политика дотационных регионов имеет специфику по сравнению с региональной налоговой политикой регионов-доноров.

Российское налоговое законодательство предоставляет субъектам Федерации и муниципалитетам определенные полномочия для проведения самостоятельной налоговой политики. Предоставленные права теоретически должны создать регионам и муниципалитетам возможность реализации налоговой политики, стимулирующей рост доходной части бюджета на основе развития экономики. На протяжении многих лет в теории и практике остается остро дискуссионным вопрос о достаточности предоставленных субъектам Федерации прав, а также о необходимости и возможности расширения этих прав в области

установления и взимания налогов. В связи с тем, что налоговые полномочия у регионов ограничены, принципиальные вопросы разграничения полномочий между федеральным и региональными центрами органов власти будут диктовать направления трансформации налоговой политики регионов.

Специфика экономики Республики Крым и ее определенная уникальность предопределяют особый подход к выработке региональной налоговой политики, ориентированной на снижение уровня дотационности и социально-экономическое развитие региона за счет собственных ресурсов.

Переход к стратегическому управлению регионами и разработка в этой связи соответствующих стратегических документов в субъектах Федерации привели к необходимости уточнения ряда теоретических положений в части налоговой политики и обоснования практических рекомендаций по трансформации налоговой политики дотационных регионов в целях выявления и максимальной реализации налогового потенциала региона для реализации поставленных стратегических задач социально-экономического развития.

Таким образом, актуальность темы диссертации обусловлена необходимостью теоретического исследования содержания и направлений трансформации региональной налоговой политики дотационных регионов на основе выработки практических предложений по созданию современного механизма реализации потенциала дотационного региона и обеспечения его дальнейшего роста.

Степень разработанности темы исследования. Теоретические вопросы формирования концептуальных основ и приоритетов налоговой политики, ее влияния на социально-экономическое развитие страны исследовались в трудах зарубежных ученых: Е. Ахмад, А. Шик, М. Арзажи, Ф. Бретон, Дж. Варнер, Р. Мусграв, В. Оутс, А. Шах, Г. Спринкл, П. Ула, Б.Р. Вэйнгаст и других. Значительный вклад в изучение проблем организации эффективной налоговой политики государства внесли российские экономисты, среди которых И.А. Аветисян, А.А. Айвазов, М.П. Афанасьев, Т.И. Барашева, Е.А. Бочкарев, Е.С. Вылкова, А.В. Галухин, Л.И. Гончаренко, Д.В. Горохова, А.С. Громова, Е.А. Домбровский, А.А. Иванова, Т.М. Ковалева, В.В. Лихачева, И.А. Майбуров, Н.И. Малис, Е.Н. Мельник, В.Г. Пансков и другие.

Проблематика развития региональной налоговой политики в федеративном государстве исследовалась в научных трудах Т.И. Барашева, А.В. Галухина, В.В. Гамукина, И.П. Довбия, Н.С. Догхилькова, Т.В. Ускова, М.А. Печенского, В.Н. Лексина, Т.Н. Михеева, И.Ю. Нестеренко, А.И. Поварова, В.В. Понкратова, Е.Б. Поспелова, Н.Е. Пушкова, Н.Д. Шимширта и других. Проблемы налоговой политики дотационных регионов рассматривались М.Ш. Гаджиевой, Н.В. Кулаковой, О.М. Ермоленко, Ф.А. Каировой, З.К. Тавбулатовой и другими.

В трудах экономистов в основном подняты вопросы о роли налоговой политики в стимулировании социально-экономического развития дотационных регионов и о специфике инструментов налоговой политики в связи с особенностями развития отдельных дотационных регионов. При этом не в полной мере исследованы вопросы о механизмах, позволяющих обеспечить максимальную реализацию налогового потенциала дотационного региона, в том числе через рациональное применение налоговых льгот, а также о проблемах методического обеспечения комплексной оценки налоговых доходов региональных и местных бюджетов как отражение результативности налоговой политики.

Актуальность и необходимость осуществления комплексного подхода к исследованию направлений трансформации налоговой политики дотационных регионов в рамках единой налоговой политики федеративного государства предопределили выбор темы исследования, его цель и задачи.

Целью исследования является решение научной задачи развития теоретических положений налоговой политики государства в региональном аспекте, а также разработка практических рекомендаций по расширению налогового потенциала, направленных на повышение устойчивости бюджетов дотационных регионов.

Для достижения поставленной цели определены и решены следующие **задачи**:

1) развить теоретические аспекты обоснования трансформации налоговой политики, в том числе через раскрытие содержания понятия «региональная дотационность», с целью определения ее ключевых факторов;

2) предложить комплекс инструментов, направленных на определение места региона по его социально-экономическому положению как основы

методики ранжирования регионов в рамках оценки обеспечения устойчивости бюджета, включая качество управления налоговым потенциалом;

3) разработать направления трансформации налоговой политики в дотационных регионах;

4) выявить особенности налогового администрирования и его влияния на реализацию налогового потенциала в дотационных регионах;

5) представить методы налогового администрирования на основе современных механизмов, направленных на реализацию налогового потенциала и сокращения GAP-разрывов.

Объектом исследования является совокупность экономических отношений в процессе осуществления налоговой политики в федеративном государстве.

Предметом исследования выступает налоговая политика в дотационных регионах на примере Республики Крым.

Область исследования соответствует пунктам 1. «Теория и методология финансовых исследований», 13. «Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости» Паспорта научной специальности 5.2.4. Финансы (экономические науки).

Научная новизна заключается в формировании теоретических и методических основ развития дотационных регионов на основе роста и реализации налогового потенциала.

Теоретическая значимость работы заключается в том, что в исследовании представлены положения и выводы, которые вносят определенный вклад в приращение научного знания в области теории налоговой политики государства. Научно доказано, что в дотационных регионах приоритетными принципами налоговой политики являются эластичность, достаточность, справедливость, выбор источников налогообложения, стимулирование предпринимательской деятельности. Обоснована необходимость усиления внимания в дотационных регионах к эффективности налоговых расходов местных бюджетов как важному фактору социально-экономического развития и повышения бюджетной устойчивости регионального и местных бюджетов.

Практическая значимость работы состоит в том, что выводы и предложения исследования ориентированы на широкое использование при разработке нормативно-правовых актов, связанных с совершенствованием механизма налоговой политики в дотационных регионах, а также в процессе преподавания финансово-экономических дисциплин в высших учебных заведениях. В частности практическую значимость имеют следующие предложения:

1) Представлен комплекс инструментов, направленных на определение места региона по его социально-экономическому положению в авторском подходе дотационности. Предложена методика ранжирования регионов на основе принципа риск-ориентированности в рамках бюджетной обеспеченности. Исходя из этого, представлена формула дотационности, предложен показатель ранжированности уровня дотационной зависимости. Данный показатель позволяет оценить степень «выживаемости» регионов при отсутствии межбюджетных трансфертов из федерального бюджета. Проведен расчет по всем регионам Российской Федерации, что позволило сформировать группировку региональной дотационной зависимости, разделив ее на четыре степени: от нейтральной (зеленой) до высокой (красной) степени бюджетной зависимости.

2) Представлены методы налогового администрирования на основе новых (цифровых и проактивных) механизмов, направленные на реализацию регионального налогового потенциала и сокращение GAP-разрывов. Предложены методы скоринг-анализа налогового потенциала регионов, бенчмарк-анализа для регионов, анализа GAP-разрывов и формирования укрупненной группировки регионов по сходным признакам. Обосновано, что дополнительно к налоговым показателям, необходимо использовать учетные (регистрационные) и социально-экономические региональные показатели. Дана их группировка и методика оценки с учетом экономических и налоговых статистических показателей.

Методология и методы исследования. В качестве научного инструментария в исследовании применялись общенаучные методы – общелогические, эмпирического познания, а также частно-научные методы: категориальный, структурный, сравнительных сопоставлений, статистических группировок, экспертных оценок.

Положения, выносимые на защиту:

1) Расширены теоретические аспекты понятия «региональная дотационность». Показано, что ключевым фактором определения данного понятия должен являться показатель уровня федеральных трансфертов к уровню налоговых отчислений в федеральный бюджет, аккумулируемых в соответствующих регионах, а не принцип получения регионами финансовых перечислений из федерального центра, используемый ныне. Обосновано, что задачи налогового федерализма и налоговой политики региона имеют принципиальные различия в целеполагании: выравнивание межрегиональной дифференциации и развитие конкретного региона, - что должно учитываться при выработке механизмов налоговой трансформации (С. 12-25).

2) Определены направления трансформации налоговой политики в отношении дотационных регионов на основе принципов: а) выравнивания доходов регионов; б) дифференциации налогового потенциала и бюджетной обеспеченности. Доказана необходимость доминирования второго подхода и трансформации налоговой политики региона, нацеленной на активизацию экономического развития и расширение региональной налоговой базы. С целью повышения качества управления налоговым потенциалом предложено увеличить структуру налоговых доходов региональных бюджетов за счет установления ставки по налогу на прибыль организаций по нормативу 100% для зачисления в консолидированный бюджет субъектов Российской Федерации и установления на пятилетний период норматива отчисления в консолидированный бюджет субъектов по налогу на добавленную стоимость в размере 1%. Обосновано, что данные меры позволят значительно усилить экономическую заинтересованность региональных властей в промышленном развитии регионов (С. 26-37).

3) Предложен методический подход к разработке рейтинговой оценки территориальных образований по качеству управления их налоговым потенциалом как основы для обеспечения устойчивости бюджетов. Методика базируется на системном подходе к оценке предельных потенциальных налоговых возможностей регионов, что позволит обрабатывать большие объемы информации для выявления тенденции развития территорий и проводить непрерывный мониторинг качества управления налоговым потенциалом для максимальной его реализации в условиях дотационности бюджетов (С. 37-49).

4) Выявлены особенности формирования и роста налогового потенциала Республики Крым, к которым отнесено внедрение новых технологий налогового администрирования, способствующих расширению круга налогоплательщиков, объектов имущественного налогообложения, применению новых налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства. Предложены направления трансформации налоговой политики, включающие как общероссийские механизмы, так и учитывающие специфику региона: нивелирование факторов сезонности; развитие инфраструктурных возможностей для IT-сферы; привлечение контингента фрилансеров; предоставление эксклюзивных технических возможностей; региональное налоговое резидентство; стимулирование опережающего развития логистических, транспортных и складских услуг. Представленные меры обеспечат симбиоз расширения регионального налогового потенциала, снижение уровня дотационной зависимости и повышение динамики общего социально-экономического развития Республики Крым (С. 93-122).

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность результатов исследования обеспечивается использованием значительного количества научных работ зарубежных и российских экономистов по вопросам налоговой политики, управления налоговым потенциалом регионов. Основные научные результаты исследования подкреплены ссылками на российские нормативно-правовые акты, монографии и научные статьи, содержащие результаты экономического, статистического и эконометрического анализа налоговых доходов бюджетов Республики Крым.

Результаты исследования докладывались, обсуждались и получили одобрение на следующих научных мероприятиях: на III Всероссийской научно-практической конференции «Доходы региональных бюджетов. Инициативное бюджетирование. Финансовая грамотность» (г. Симферополь, Крымский федеральный университет имени В.И. Вернадского, 12-13 марта 2019 г.); на IV Всероссийской научно-практической конференции «Доходы консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации: практика регионов и резервы роста» (г. Симферополь, Крымский федеральный университет имени В.И. Вернадского, 1-2 апреля 2021 г.); на Международной

научно-практической конференции «Евразийская налоговая неделя (ЕНН-2021)» (Москва, Финансовый университет, 22-27 марта 2021 г.).

По материалам исследования при планировании изменений нормативно-правового регулирования Департаментом регулирования имущественных отношений Министерства финансов Российской Федерации учитываются разработанные рекомендации, а именно расширение налоговой базы в части имущественных налогов: оформление прав на объекты недвижимости, переданные из казны в оперативное управление; проведение кадастровой оценки недвижимости, которая является объективной и учитывает несколько объективных критериев оценки, чтобы не столкнуться с оспариванием при проведении кадастровой оценки в будущем. Использование выводов и основных положений исследования способствует более эффективной подготовке проектов нормативно-правовых актов.

Материалы исследования используются в учебном процессе ФГАОУ ВО «Крымский федеральный университет имени В.И. Вернадского» в преподавании учебных дисциплин «Налоговый менеджмент», «Налоговая оптимизация и финансовый мониторинг хозяйственной деятельности», «Налоговое планирование и прогнозирование».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные положения и результаты исследования отражены в 12 работах общим объемом 10,89 п.л. (авторский объем 10,04 п.л.), в том числе 10 работ общим объемом 8,65 п.л. (авторский объем 7,8 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации соответствуют цели, задачам и логике исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, состоящего из 197 наименований, 2 приложений. Текст диссертации изложен на 184 страницах, содержит 32 таблицы, 14 рисунков.

II Основное содержание работы

В соответствии с целью и задачами исследования определены три группы вопросов.

Первая группа вопросов посвящена исследованию налоговой политики, ее роли в развитии межбюджетных отношений и обеспечении доходами региональных бюджетов, теоретическим аспектам региональной дотационности, сравнительному анализу ряда регионов по их дифференцированному социально-экономическому положению в концепции дотационности.

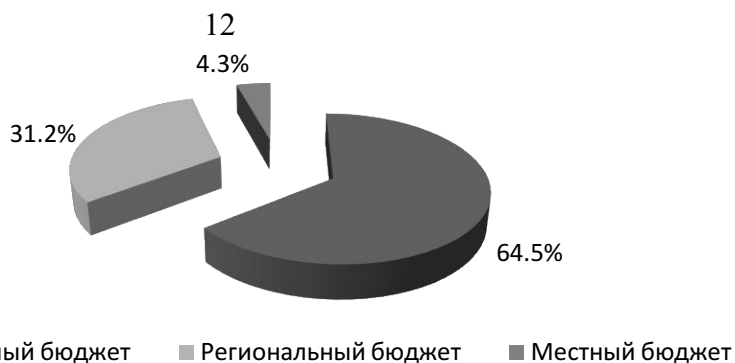
Налоговая политика на современном этапе развития общественно-экономических отношений обязана учитывать моральные принципы и нести значительный социально ориентированный функционал. Однако, в настоящее время налоговая политика в Российской Федерации продолжает развиваться по сценарию реализации доминирующих функций налога - фискальной и контрольной.

Анализ и структура налоговых поступлений по видам налогов, представленные на рисунках 1 и 2, дают объективное представление об организации налоговой политики в Российской Федерации. Очевидно, что превалирование поступлений по федеральным налогам обусловлено рядом объективных обстоятельств, в том числе в рамках реализации принципов справедливости в части использования государством налоговых доходов для симметричного решения государственных задач на всей территории страны вне зависимости от социально-экономического развития регионов.



Источник: составлено по данным статистической налоговой отчетности ФНС России по форме 1 НМ. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL : <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 07.09.2020). – Текст : электронный.

Рисунок 1 – Поступление налоговых платежей в 2021 году по видам налогов



Источник: составлено по данным статистической налоговой отчетности ФНС России
 Официальный сайт Федеральной налоговой службы России : официальный сайт. – Москва.
 – Обновляется в течение суток. – URL : <http://www.nalog.ru>
 (дата обращения: 07.09.2022). – Текст : электронный.

Рисунок 2 – Структура налоговых доходов 2021 года по уровням бюджета

Констатируя структурное превалирование федеральных налогов по данным таблицы 1, отмечена довлеющая роль федеральной налоговой политики над формированием и целеполаганием ее реализации в регионах. Данное обстоятельство, с одной стороны, нивелирует значимость региональной налоговой политики, но вместе с тем формирует запрос на пересмотр подходов, применяемых в рамках федеральной налоговой политики, и выработку «своих» региональных форматов налоговой стратегии.

Таблица 1 – Динамика налоговых поступлений по Российской Федерации по уровням бюджетов

В триллионах рублей

Налоговые поступления	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Всего	11	11	13	14	14	17	21	23	21	29
в том числе в федеральный бюджет	5	5	6	7	7	9	12	13	11	16
в консолидированный бюджет субъектов Российской Федерации	6	6	6	7	8	8	9	10	10	13
Доля поступлений в федеральный бюджет, в процентах	47	47	49	50	48	53	56	55	52	56

Источник: составлено по данным статистической налоговой отчетности ФНС России по форме 1-НМ. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL : <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 07.09.2022). – Текст : электронный.

Объективность доминирования федеральной налоговой политики над региональной значительно сужает состав инструментов эффективной реализации налоговой политики на уровне региона. Опираясь на текущие полномочия региональных органов власти в части управления отдельными элементами налога на прибыль организаций и специальных налоговых режимов, можно констатировать наличие горизонта возможностей региональной налоговой политики. Обоснована необходимость перераспределения всей суммы налоговых поступлений по налогу на прибыль организаций в бюджеты субъектов Российской Федерации с закреплением доли в размере 2% из 20% за местными бюджетами. Тем самым будет достигнуто расширение инструментария региональной налоговой политики в совокупности с прямым ростом налоговых доходов регионов.

Отдельное внимание уделено теоретическим вопросам целеполагания задач налогового федерализма и задач налоговой политики. Определено, что между ними есть существенное различие. Если ключевой целью налогового федерализма является решение сугубо федеральных задач, прежде всего общегосударственных, а также межбюджетное выравнивание, то ключевыми задачами налоговой политики государства являются наполнение бюджетов, развитие экономики, перераспределение налоговой нагрузки, реализация налоговых преференций в решении социальных задач. При этом, на региональном уровне роль налоговой политики в части текущего наполнения бюджета и перераспределения налоговой нагрузки между субъектами предпринимательства фактически нивелирована.

Показатель формирования уровня налоговых изъятий в субъектах Российской Федерации в консолидированный бюджет России в соотношении с уровнем валового регионального продукта позволил определить перечень регионов, аккумулирующих основные доходы консолидированного бюджета Российской Федерации, вкупе с регионами, представляющими собой экономическую структуру с низким уровнем налоговых изъятий. Двукратный разрыв от среднероссийского показателя свидетельствует о налоговой депрессивности регионов, не сопрягающих развитие экономики с уровнем налоговых изъятий. Результатом подобной налоговой депрессивности является

повышенный запрос на межбюджетные трансферты на выравнивание бюджетной обеспеченности, формирующий тем самым предпосылки к развитию региональной бюджетной дотационности.

Традиционное понимание термина «дотация» предполагает получение регионами финансовых перечислений из федерального центра. Данный подход является поверхностным, не учитывающим всей полноты экономических взаимоотношений и не отвечающим фактическим задачам практического применения понятия «дотационный регион», в том числе и в рамках формирования региональной налоговой политики. Показано, что закрепленная в Бюджетном Кодексе Российской Федерации система межбюджетных отношений относит дотации к одному из видов трансфертов из федерального бюджета в бюджеты субъектов Российской Федерации; налоговый федерализм, нацеленный на аккумуляцию налогово-таможенных бюджетных доходов на федеральном уровне, нивелирует распространенную позицию относительно того, что дотационный регион (регион-реципиент по отношению к Федеральному центру) не способен самостоятельно обеспечить полноценность регионального бюджетного процесса. В этой связи предложена методика оценки уровня дотационности регионов в совокупности с формулировкой самого понятия «дотационный регион». Ключевым фактором определения понятия региональной дотационности должен являться относительный показатель уровня федеральных трансфертов к уровню налоговых отчислений в федеральный бюджет, аккумулируемых в соответствующих регионах. Констатируя факт превалирования налоговых доходов в федеральный бюджет, отмечено, что при ином распределении налоговых доходов будет иметь место иная структура федеральных трансфертов в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Основываясь на предложенном методологическом подходе, проведены расчеты, представленные в таблице 2, и сделан вывод: соотнося налоговые доходы федерального бюджета и объем федеральных трансфертов в регионы можно констатировать факт, что 37 субъектов Российской Федерации (или 43%) являются донорами федерального бюджета, то есть объем налоговых поступлений в федеральный бюджет по данным регионам превышает федеральные трансферты в бюджеты этих же регионов.

Выявление ключевых признаков региональной дотационности позволило сформировать перспективные решения, направленные на повышение налогового потенциала региона, как непосредственно по собственным налоговым доходам, так и по налоговым доходам федерального бюджета, что окажет влияние на развитие всей системы межбюджетных трансфертов.

Представлен комплекс инструментов, направленных на определение места региона по его социально-экономическому положению в авторском подходе (концепции) дотационности. Сформирована методика ранжирования регионов на основе принципа риск-ориентированности.

Таблица 2 – Субъекты Российской Федерации с максимальными характеристиками дотационности (реципиентства) и донорства федерального бюджета

В миллиардах рублей

Субъект Российской Федерации	Поступление налогов в федеральный бюджет	Межбюджетные трансферты из федерального бюджета	Федеральные налоговые доходы к федеральным трансфертам
Всего	15 880	3 676	12 203
пример субъектов Российской Федерации - реципиентов			
Республика Дагестан	13	130	- 117
Чеченская Республика	3	114	- 110
Республика Крым	30	139	- 109
Амурская область	- 46	38	- 85
Мурманская область	- 50	18	- 68
пример субъектов Российской Федерации - доноров			
город Санкт-Петербург	684	50	634
Республика Татарстан	776	73	703
Ямало-Ненецкий автономный округ	1 616	17	1 599
город Москва	1 871	92	1 779
Ханты-Мансийский автономный округ - Югра	3 747	18	3 729

Источник: составлено автором по данным статистической отчетности ФНС России и Федерального казначейства. Официальный сайт Федерального казначейства : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL : <http://www.roskazna.ru> (дата обращения: 07.09.2022). – Текст : электронный.

Определен ключевой фактор в оценке дотационности региона – фактор мобилизации налоговых доходов в федеральный бюджет на территории соответствующего субъекта Российской Федерации. Исходя из этого, представлен уровень дотационности региона по формуле (1)

$$Д = \sum_{\text{нал.ф.б.}} - \sum_{\text{трансф.ф.б.}}, \quad (1)$$

где $Д$ – уровень дотационности региона;

$\sum_{\text{нал.ф.б.}}$ – сумма мобилизованных налоговых доходов в федеральный бюджет;

$\sum_{\text{трансф.ф.б.}}$ – сумма трансфертов из федерального бюджета.

Предложен показатель ранжированности уровня дотационной зависимости в виде коэффициента, рассчитываемого по формуле (2)

$$K_{\text{дот}} = 1 - (\sum_{\text{нал.ф.б.}} / \sum_{\text{трансф.ф.б.}}), \quad (2)$$

где $K_{\text{дот}}$ – коэффициент оценки уровня дотационной зависимости.

Данный показатель позволяет оценить степень «выживаемости» регионов при отсутствии межбюджетных трансфертов из федерального бюджета, но при условии полного зачисления всех налогов и сборов (включая федеральные) в бюджеты региона. Проведен расчет по всем регионам страны, что позволило сформировать группировку региональной дотационной зависимости по следующим параметрам: отрицательное значение коэффициента - зеленая зона - нейтральная бюджетная зависимость (полная независимость); значение коэффициента от 0 до 0,1 - синяя зона – невысокая степень бюджетной зависимости; желтая зона – значение коэффициента от 0,1 до 0,5 – средняя степень бюджетной зависимости; красная зона – значение коэффициента $\geq 0,5$ – высокая степень бюджетной зависимости.

Ретрансляция ранжира уровня дотационной зависимости на социально-экономическое развитие региона позволяет сформировать перспективные направления налоговой политики региона с целеполаганием на повышение налоговой самостоятельности вкупе со снижением уровня дотационной зависимости.

Вторая группа вопросов посвящена исследованию теоретических аспектов налогового потенциала как основы трансформации налоговой политики дотационных регионов, региональным особенностям налогового потенциала и его оценке, обоснованию направлений трансформации налоговой политики регионов в изменяющихся условиях.

Одним из направлений оценки налогового потенциала является механизм оценки налоговых разрывов между легальной налоговой базой и теневой. При этом установлено, что использование оценочных показателей налоговых разрывов в целях определения налогового потенциала может искажать реальную картину и смещать акценты в управлении налоговой политики в сторону исключительно административных мер, в то время как развитие налогового потенциала должно в первую очередь базироваться на экономических методах управления развитием региона. Повышение налогового потенциала посредством вовлечения теневого сектора в легальные налоговые правоотношения должно рассматриваться как неотъемлемая часть налоговой политики региона.

В целях объективной оценки текущего налогового потенциала предложено использовать следующую формулу (3)

$$\text{Нал. потенциал} = \sum \text{пост.} + \Delta \text{ задолж.} + \sum \text{нал.расх.} + \sum \text{контр.} / \sum \text{пост.}, \quad (3)$$

где $\sum \text{пост}$ – сумма текущих налоговых поступлений в отчетном периоде;

$\Delta \text{ задолж.}$ – прирост налоговой задолженности в отчетном периоде;

$\sum \text{нал.расх.}$ – сумма налоговых льгот и преференций, формирующих выпадающие доходы;

$\sum \text{контр.}$ – сумма налоговых доначислений (включая пени и штрафы) в отчетном периоде.

Базируясь на полноценно устоявшихся налоговых доходах в виде текущих налоговых поступлений, дополнительно обоснована дельта налоговой задолженности, исходя из предпосылки, что данная сумма должна была поступить в бюджет и, соответственно, концептуально участвовать в оценке налогового потенциала. При этом учитывается сумма выпадающих доходов в связи с предоставлением льгот и преференций, а также вводится оценочный коэффициент дополнительных налоговых поступлений по контрольной работе как фактор обеления экономики.

Представлены методы скоринг-анализа налогового потенциала регионов, бенчмарк-анализа для регионов, анализа GAP-разрывов и формирование укрупненной группировки регионов по сходным признакам: кластеризация регионов по бюджетной обеспеченности на основе налогового потенциала.

В целях повышения объективности оценки налогового потенциала и повышения качества прогнозирования налоговых доходов бюджетов всех уровней дополнительно к исключительно налоговым показателям, целесообразно использовать учетные (регистрационные) и социально экономические региональные показатели, основные из них: структура валового регионального продукта; численность населения; численность экономически активного населения, в том числе доля занятых в органах государственной и муниципальной власти и уровень безработицы и ряд других.

Базирующиеся на принципе «набора баллов» методики скоринг-анализа позволяют формировать структурирование и ранжирование регионального налогового потенциала от наибольшего значения к меньшему, что в свою очередь способствует акцентированию внимания на наиболее острых (перспективных) направлениях налоговой политики, направленной на повышение налоговых доходов. Основные показатели, применяемые в скоринг-анализе налогового потенциала региона, представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Характеристика показателей, применяемых в рамках скоринг-анализа налогового потенциала регионов

Наименование показателя	Характеристика
1	2
Структура валового регионального продукта	Определяет основные виды экономической деятельности, формирует ключевые направления анализа налогового потенциала и перспективных инструментов управления налоговой политикой региона
Численность экономически активного населения, в том числе доля занятых в органах государственной и муниципальной власти и уровень безработицы	Характеризует трудовой потенциал, а также формирует оценку налогового потенциала по НДФЛ и степень вовлеченности граждан в реальный сектор экономики, формирующий налоговые отчисления, не связанные с НДФЛ
Уровень заработной платы	Характеризует уровень доходов и позволяет аналитическими инструментами оценить скрытые от налогообложения доходы граждан в целях оценки налогового потенциала по НДФЛ
Структура автомобильного транспорта	Характеризует налоговую базу по транспортному налогу в целях определения налогового потенциала по данному налогу, позволяет сформировать оценку выпадающих налоговых доходов, а также оценить объективность налоговых льгот по транспортному налогу
Структура земельных участков (по видам назначения) и уровень ее использования, кадастровая стоимость	Характеризует степень использования земельных участков, объективность налоговых льгот и преференций, а также объективность кадастровой оценки

Продолжение таблицы 3

1	2
Структура и стоимость недвижимости	Характеризует структуру недвижимости в целях определения «черных зон» оценки налоговой базы по налогу на имущество, а также позволяет оценить объективность налоговых льгот и преференций по налогу на имущество
Уровень изношенности основных фондов	Позволяет оценить потребности в инвестициях и сформировать ожидания по увеличению налогового потенциала по налогу на имущество организаций в случае инвестиций направленных на обновление основных фондов
Доля убыточных организаций и соотношение убытков к прибыли и уровень рентабельности по отраслям	Характеризует маржинальность экономической активности, определение зон риска выпадающих доходов по налогу на прибыль в связи с не эффективным управлением, а также формирует ключевые направления по оценке налогового потенциала по налогу на прибыль в рамках обеления экономики
Доля организаций, входящих в крупнейшие вертикально интегрированные компании в общем объеме прибыли, аккумулируемой в регионе	Характеризует сектор слабоконкурентных направлений, а также степень влияния на налоговый потенциал региона, налоговой политикой крупнейших вертикально интегрированных компаний
Доля субъектов малого и среднего предпринимательства в производстве валового регионального продукта	Характеризует степень выпадающих налоговых доходов в связи с применением специальных налоговых режимов, а также позволяет оценить объективность принимаемых решений по установлению налоговых ставок для них
Уровень и структура инвестиций в основной капитал	Позволяет оценить текущий и перспективный налоговый потенциал по налогу на имущество, а также косвенным образом - перспективный налоговый потенциал по налогу на прибыль, НДФЛ

Источник: составлено автором.

Другим значимым элементом в системе оценки регионального налогового потенциала является механизм бенчмарк-анализа. Обосновано, что бенчмарк-анализ налогового потенциала региона должен формироваться по следующим направлениям:

а) сравнительный анализ налогового потенциала - сравнение текущего налогового потенциала с показателями региона, сопоставимого по структуре экономики и уровню социально-экономического развития;

б) ситуационный бенчмарк-анализ налогового потенциала - моделирование эталонной ситуации по тому или иному экономическому показателю дает эталонную оценку (максимально возможную) налоговой базы.

Компиляция скоринг-анализа и бенчмарк-анализа позволяют реализовать механизмы GAP-анализа. Методика стратегической оценки налогового

потенциала с учетом экономических и налоговых статистических показателей через GAP-разрывы обеспечивает объективную позицию по потенциально возможным налоговым доходам регионального бюджета в разрезе как источников налоговых доходов (налогов, сборов), так и в разрезе видов экономической деятельности.

В исследовании определены подходы к трансформации налоговой политики в отношении регионов: 1) на основе принципа выравнивания доходов регионов; 2) на основе принципа дифференциации налогового потенциала и бюджетной обеспеченности регионов.

Особое внимание уделено необходимости второго подхода. В этой связи представлена научная аргументация трансформации налоговой политики региона, нацеленной на активизацию экономического развития и расширение региональной налоговой базы. В целях повышения качества управления налоговым потенциалом предложено увеличить структуру налоговых доходов региональных бюджетов за счет: установления ставки по налогу на прибыль по нормативу 100% для зачисления в консолидированный бюджет субъектов Российской Федерации; установления на пятилетний период норматива отчисления в консолидированный бюджет субъектов Российской Федерации по налогу на добавленную стоимость в размере 1% (за исключением НДС, исчисляемого от реализации нефтегазового и металлургического сырья).

Внедрение в практику межбюджетного распределения НДС позволит: повысить уровень административной заинтересованности в развитии производств с высокой добавленной стоимостью в регионе; создаст условия интенсификации инвестиционной активности.

Третья группа вопросов посвящена трансформации региональной налоговой политики на примере Республики Крым. Проведен анализ и дана характеристика налогового потенциала, бюджетной обеспеченности Республики Крым. На основе данного анализа выработаны направления трансформации региональной налоговой политики, имеющие потенциал масштабирования и имплементации на другие регионы Российской Федерации. Их реализация позволит обеспечить симбиоз расширения региональной налоговой базы, снижение уровня дотационной зависимости и повышение динамики общего социально-экономического развития региона.

В контексте исследуемых задач структура валового регионального продукта рассматривается в совокупности со структурой налоговых платежей по видам экономической деятельности и отраслевой налоговой нагрузкой. Выявлено, что спецификой налоговых сборов в Республике Крым является: высокий уровень применения специальных налоговых режимов; относительно высокий уровень субъектов малого предпринимательства; высокий уровень налоговых доходов по НДФЛ по видам экономической деятельности, не связанных с материальным производством и формированием добавленной стоимости. В целом, особенностью налогообложения Республики Крым является относительно невысокая налоговая нагрузка на экономику: 17% против 26% общероссийского показателя, наряду с необходимостью обеспечения Республики Крым общероссийским уровнем социального развития, это сформировало ситуацию зависимости развития региона от федеральных бюджетных трансфертов. Таким образом, объем федеральных трансфертов выступает ключевым фактором исполнения бюджета по расходным статьям.

Отраслевой анализ налоговых платежей определил ряд закономерностей и реперные точки перспективного развития регионального налогового потенциала. В структуре экономики обрабатывающие производства формируют 8,7% валового регионального продукта, а в структуре налоговых платежей по Республике Крым доля обрабатывающих производств составила 19%.

С точки зрения налоговой политики в части управления республиканским налоговым потенциалом следует отметить торговую отрасль. Доля налоговых поступлений по специальным налоговым режимам составила 20% (3 млрд рублей), в целом по Российской Федерации доля налоговых поступлений по специальным налоговым режимам по торговле в 2021 году составила 8%. Вследствие данного обстоятельства определен ряд выводов: высокая доля организаций торговли в сегменте малого и среднего предпринимательства; наличие потенциальных рисков незаконной оптимизации налоговых обязательств в сфере торговли в рамках «дробления бизнеса»; наличие перспектив роста торговых компаний и «уход» из низконалоговых специальных налоговых режимов; наличие регионального налогового потенциала по налогу на прибыль в случае укрупнения торговых организаций.

Социальная сфера достаточно опосредованно влияет на управление налоговым потенциалом (в силу фиксированности и определенности ключевого источника формирования налоговых доходов – НДФЛ). Значительная доля работников, занятых вне реального сектора экономики, обеспечивающего развитие материального производства, формируют риски пониженной эффективности управления налоговым потенциалом. Кроме того, относительно большое количество организаций действующих в сфере операций с недвижимостью при весьма малом уровне налоговых платежей подтверждают выводы о наличии весомого налогового потенциала по данному направлению.

Проведенный анализ контрольно-аналитической работы налоговых органов Республики Крым показал, что возможности системы налогового администрирования используются на достаточно высоком уровне, и данная работа выстроена весьма эффективно. Однако исключительно мерами налогового администрирования задача наполнения бюджета не может быть достигнута, так как недоиспользование налогового потенциала составляет в пределах менее одного процента от фактических поступлений.

Исходным фактором формирования данного вывода является то, что прирост задолженности по результатам налоговых проверок не является значимым, что может свидетельствовать о взыскании и соответственно отражении в статистике налоговых поступлений сумм доначисленных по результатам налоговых проверок в общем объеме налоговых поступлений, указанных ранее.

В исследовании даны предложения, направленные на расширение налогового потенциала Республики Крым за счет увеличения налоговой базы посредством развития экономических возможностей региона. Прежде всего, это борьба с фактором сезонности и развитие внесезонной популяризации Республики Крым, связанной с удаленными видами работ, услуг. Природно-географическая и экологическая уникальность Республики Крым в полной мере должна выступить точкой притяжения для специалистов в сфере IT-технологий. Используя природно-климатические преимущества, Республика Крым может выступить локомотивом венчурного инвестирования по самому широкому спектру исследований в области медицины и медицинских цифровых технологий. При формировании на территории новых рабочих мест по приведенным направлениям, минимальный объем потребления товаров и услуг,

приходящийся на одного работника, в годовом исчислении может составить от 600 тыс. рублей, что в свою очередь, учитывая уровень налоговых доходов регионального бюджета относительно валового регионального продукта (порядка 10%), обеспечит рост налогового потенциала за счет синергетического эффекта не менее, чем на 60 тыс. рублей. В этой связи, одним из инструментов повышения налогового потенциала по налогу на доходы физических лиц должен выступить пересмотр «налоговой прописки (налогового резидентства)» плательщиков НДФЛ, а также пересмотр и модернизация методологии распределения налога на прибыль организаций, зачисляемого в консолидированные бюджеты Российской Федерации.

В частности, разработан механизм особого налогового резидентства для физических лиц, осуществляющих свою деятельность вне региона регистрации. Предлагается создание республиканского IT-кластера, базирующегося на природно-климатических преимуществах Крыма, создании условий комфорта и сервисности проживания, а также особых эксклюзивных условий ведения деятельности для определенных направлений цифровой активности с точки зрения их технического обеспечения. Важным фактором внедрения системы регионального налогового резидентства для IT-специалистов в Республике Крым должен стать фактор дестимулирования оттока IT-специалистов из Российской Федерации и обеспечение их возвращения обратно в страну.

В качестве значимого драйвера развития налогового потенциала стоит рассматривать услуги по транспортировке и хранению. Важно, что развитие логистической инфраструктуры обеспечивает стабильный налоговый потенциал доходной части именно региональной части консолидированного бюджета субъектов Российской Федерации в виде налога на имущество организаций. Каждый инвестиционный рубль в строительство и модернизацию складских помещений в зависимости от политики и методики оценки кадастровой стоимости недвижимости может обеспечить ежегодных налоговых доходов от 1% до 2% объема вложенных средств налоговых доходов, причем в силу текущей специфики исчисления налоговых обязательств по налогу на имущество организаций системность данных налоговых доходов не подвержена отрицательной коррекции, обусловленной снижением налоговой базы в силу амортизации стоимости основных средств.

III Заключение

В результате исследования достигнута поставленная цель – решена научная задача развития теоретических положений налоговой политики государства, а также разработаны практические рекомендации, направленные на совершенствование региональной налоговой политики как фактора повышения финансовой устойчивости дотационных регионов.

Исследованы теоретико-методологические аспекты региональной налоговой политики, показано доминирование федеральной налоговой политики над региональной, что значительно сужает состав инструментов реализации налоговой политики на уровне региона. Детально изучены вопросы дотационности, где ключевым фактором должен выступать показатель уровня федеральных трансфертов к уровню налоговых платежей в федеральный бюджет, аккумулированных в соответствующих регионах. Сформирована методика ранжирования регионов на основе принципа риск-ориентированности с использованием комплекса инструментов, направленных на определение места региона по его социально-экономическому положению.

Предложенная формула налогового потенциала с дополнительным учетом дельты налоговой задолженности, суммы выпадающих доходов в связи с предоставляемыми льготами и преференциями, а также использование оценочного коэффициента дополнительных налоговых поступлений при контрольных мероприятиях дает более объективную оценку налогового потенциала региона. Сформулированы региональные особенности налогового потенциала и его оценка на основе таких методов, как скоринг-анализ, бичмарк-анализ и анализ GAP-разрывов, что обеспечивает объективную позицию по потенциально возможным налоговым доходам региона. Определены подходы к трансформации налоговой политики в регионах на основе принципа выравнивания доходов регионов и принципа дифференциации налоговой обеспеченности регионов.

Приведенная совокупность мер трансформации налоговой политики, направленных на расширение налогового потенциала, обеспечит симбиоз расширения регионального налогового потенциала, снижение уровня

дотационной зависимости, роста общей динамики социально-экономического развития Республики Крым.

IV Список работ, опубликованных по теме исследования

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Кивико, И.В. Особенности налогового законодательства Республики Крым / И.В. Кивико // Экономика. Налоги. Право. – 2015. – № 6. – С. 128–134. – ISSN 2619-1474.
2. Кивико, И.В. Проблемы и перспективы бюджетной и налоговой политики Республики Крым / И.В. Кивико, Н.И. Малис, Н.А. Горохова // Финансы. – 2015. – № 10. – С. 31-36. – ISSN 0869-446X.
3. Кивико, И.В. Налоговая система Республики Крым адаптируется к российским условиям / И.В. Кивико, Н.И. Малис // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – № 4. Том 9. – С. 143–149. – ISSN 2619-1474.
4. Кивико, И.В. Крым: налоговые доходы бюджета растут / И.В. Кивико // Финансы. – 2017. – № 6. – С. 21–24. – ISSN 0869-446X.
5. Кивико, И.В. Налоговое регулирование субъектов малого бизнеса в Крыму / И.В. Кивико // Экономика. Налоги. Право. – 2018. – № 4. Том 11. – С. 125-132. – ISSN 2619-1474.
6. Кивико, И.В. Создание системы «Электронный бюджет» Республики Крым / И.В. Кивико // Финансы. – 2018. – № 5. – С. 14–16. – ISSN 0869-446X.
7. Кивико, И.В. Налоговый потенциал Республики Крым / И.В. Кивико, Н.И. Малис // Финансовый журнал. – 2020. – № 3. Том 12. – С. 48–59. – ISSN 2658-5332. – Текст : электронный. – DOI 10.31107/2075-1990-2020-3. – URL: https://www.finjournal-nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2020/3/3_2020_v12.pdf (дата обращения: 27.11.2021).
8. Кивико, И.В. Рейтинговая оценка муниципальных образований по качеству управления налоговым потенциалом / И.В. Кивико // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. – 2020. – № 2 (51). – С. 6–13. – ISSN 2312-5330.

– Текст : электронный. – DOI 10.37279/2312-5330. – URL: <http://fbi.cfuv.ru/arhiv/%E2%84%96-2-51-2020-%D0%B3/> (дата обращения: 27.11.2021).

9. Кивико, И.В. Резервы роста доходов регионального и местных бюджетов Республики Крым / И.В. Кивико // Экономика. Налоги. Право. – 2021. – № 2. Том 14. – С. 138–145. – ISSN 2619-1474.

10. Кивико, И.В. Налоговая политика и налоговый потенциал дотационных регионов / И.В. Кивико, Н.И. Малис // Финансы. – 2021. – № 9. – С. 37-43. – ISSN 0869-446X.

Публикации в других научных изданиях:

11. Кивико, И.В. Налоговая политика регионов (Глава 6.1 «Резервы роста доходов региональных и местных бюджетов (на примере Республики Крым)») : монография / И.В. Кивико ; под редакцией Н.И. Малис, И.А. Журавлевой. – Москва : Перо, 2020. – С. 153-172. – 277 с. – 1000 экз. – ISBN 977-9-98833-185-9.

12. Кивико, И.В. Налоговые инструменты в реализации инвестиционной политики регионов (Глава 1.4 «Доходы региональных и местных бюджетов как источники финансирования реальных инвестиций (на примере Республики Крым)») : монография / И.В. Кивико ; под редакцией О.В. Мандрощенко. – Москва : Издательско–торговая корпорация «Дашков и К°», 2021. – С. 52-63. – 232 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-394-04561-5.