

ВЛАДИМИР АЛЕКСАНДРОВИЧ ИСАКОВ

кандидат экономических наук, старший преподаватель
кафедры экономической теории и финансов ПетрГУ
isakov@petrsu.ru

ДАРЬЯ АЛЕКСЕЕВНА ЗЕКУНЕНКО

студентка 5-го курса экономического факультета ПетрГУ
zan@onego.ru

ИНСТИТУТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ.

Часть 1*

В статье анализируется влияние оппортунистического поведения на институты налогообложения, а также связь институтов налогообложения с традиционными характеристиками налоговой системы.

Ключевые слова: неинституционализм, трансакционные издержки, оппортунистическое поведение, налоговая система, налоговая оптимизация

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В КОНЦЕПЦИИ ОТНОШЕНЧЕСКИХ КОНТРАКТОВ

Во время создания Налогового кодекса России директор Института государства и права РАН академик Б. Топорнин написал, что «Налоговый кодекс – это договор между государством и обществом», за что был подвергнут жесткой критике со стороны отечественных финансистов. Основные аргументы критиков сводились к тому, что, согласно Гражданскому кодексу России, «для заключения договора необходимо выражение согласованной воли двух сторон» и в договоре должен соблюдаться основной принцип гражданского права – «равенства участников регулируемых им отношений», чего «в налоговых отношениях нет и быть не может» [3; 59].

Такого рода споры юристов и финансистов находят свое решение в концепции отношенческих контрактов, являющихся предметом неинституциональной экономической теории. Институционалисты понимают контракт (договор) широко – как совокупность правил, структурирующих в пространстве и времени обмен между

двумя (и более) экономическими субъектами посредством определения обмениваемых прав и взятых обязательств и определения механизма их соблюдения. Отношенческим же контрактом называется контракт неполный, предполагающий длительное сотрудничество сторон; гарантом выполнения такого контракта являются один или два контрагента, но не третья сторона или суд.

При таком понимании контракта нет никакой необходимости определять, соответствует он Гражданскому кодексу или нет, так как гражданско-правовой договор является лишь частным случаем контракта.

Однако попробуем вновь ответить на вопрос, является ли налогообложение договором, или контрактом, между государством и налогоплательщиками? Согласно определению контракта, он возникает на основе совершающегося между экономическими субъектами обмена правами и обязательствами. Налогообложение, очевидно, предполагает обмен правами и обязательствами между государством и налогоплательщиками: государство получает право на часть дохода на-

логоплательщика в виде налогов, а налогоплательщик обязуется платить установленные налоги и сборы; при этом государство берет на себя обязанность быть социальным и проводить эффективную экономическую политику, а налогоплательщик получает право на пользование этими благами.

Итак, налогообложение является обменом, и Конституция России определяет обмениваемые права и обязательства, но каким должен быть сам контракт? Должен ли он сводиться к Налоговому кодексу, по высказыванию Топорнина? Или правила, которыми структурируется обмен, могут устанавливаться иначе? Какими должны быть механизмы, обеспечивающие соблюдение установленных правил?

Представляется, что и на эти вопросы ответы могут дать экономисты. Экономист всегда выбирает тот вариант транзакции, при котором соотношение затрат и результатов будет оптимальным. Что же мы будем оптимизировать в случае выбора формы налогового контракта? Соотношение между затратами на создание правил обмена, создание и поддержание механизмов, обеспечивающих соблюдение правил, и гарантиями того, что стороны обмена будут соблюдать принятые на себя обязательства, не злоупотребляя правами.

СОЗДАНИЕ ОПТИМАЛЬНОГО КОНТРАКТА В ТЕОРИИ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК О. УИЛЬЯМСОНА

Оптимизация контрактов основывается на теории транзакционных издержек О. Уильямсона [7], [10]. Согласно теории в варианте самого автора, обмен может совершаться в рамках одной из четырех структур управления: рыночный контракт, отношенческий контракт, внутрифирменная иерархия, частная или государственная бюрократическая структура. Эти структуры управления выстроены в порядке возрастания затрат на свое создание и поддержание. Очевидно, что рыночный контракт – самый дешевый; проблемы с его исполнением не требуют существенных дополнительных затрат экономических субъектов – можно использовать традиционные рыночные институты защиты конкуренции, прав собственности и прав кредитора – судебное разбирательство, банкротство недобросовестного должника, заключение контракта с другим контрагентом и т. п. Отношенческий контракт уже обходится дороже. Так как он неполный, суд не сможет определить, требования какой из сторон более обоснованы, поэтому контрагенты при возникающих проблемах с исполнением должны самостоятельно проводить переговоры, часто длительные. Создание внутрифирменной иерархии сопряжено с еще большими издержками: содержание управленцев разных уровней, приказы, распоряжения, отчеты, совещания, планы и так далее. Ну и, нако-

нец, бюрократия является уже практически синонимом потерь времени, огромного количества справок, негибкости.

Казалось бы, лучшей структурой управления является рыночный контракт, но частое его использование невозможно. Людям свойственно вести себя оппортунистически, то есть преследовать личный интерес, не ограничивая свое поведение требованиями морали. Оппортунистическое поведение является фактором, определяющим выбор структуры управления. Если обмен совершается не часто и инвестиции одной стороны контракта не зависят от действий другой стороны, то рыночный контракт дает наибольшие гарантии защиты от оппортунистического поведения. Например, если фирме необходим поставщик общераспространенных материалов и ритмичность поставок не носит критического характера, то лучше заключить с поставщиком рыночный контракт, так как в случае его несоблюдения контракт легко можно расторгнуть, обратиться с претензиями в суд, вплоть до банкротства контрагента.

Но если фирме нужен поставщик уникальных материалов, то ни расторжение контракта, ни судебное разбирательство не приведут к приемлемому результату, так как от этого пострадает и сама фирма. В такой ситуации больше подойдет отношенческий контракт, предусматривающий внесудебное решение проблем с исполнением.

Если при этом критически важна и ритмичность поставок материала, то, возможно, наилучшим решением будет приобретение предприятия, производящего указанные уникальные материалы, и выстраивание отношений с ним посредством внутрифирменной иерархии.

РАСШИРЕННАЯ ТЕОРИЯ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК

Понятно, что в таком виде теория транзакционных издержек не может быть применена к определению оптимального налогового контракта. Но можно выявить общую логику выбора. Существуют внешние причины оппортунистического поведения. В теории транзакционных издержек О. Уильямсона это зависимость контрагентов, а также особенности обмена, обуславливающие построение отношений между контрагентами на основе преданности. Анализ трудов институционалистов показывает, что также внешними причинами оппортунистического поведения являются слабозащищенные права собственности, невозможность предсказать будущие события, неравномерность распределения между контрагентами информации (асимметрия информации), *пробелы институциональной среды*, возникающие в период реформ. Когда внешняя причина оппортунистического поведения совмещается с внутренним побуждением к нему (личным интересом, конфликтуящим с интересами контрагента), оппортунизм проявляется в той или иной форме. По О. Уильямсону, оппортунисти-

ческое поведение, вызванное зависимостью контрагентов, может проявляться в форме вымогательства, когда один контрагент присваивает себе выгоды от контракта, принадлежащие другому контрагенту (например, необоснованно увеличивая цену), или в форме отлынивания, когда контрагент работает с меньшей отдачей, чем это положено по контракту. Однако формы оппортунистического поведения не исчерпываются указанными, и к ним можно добавить такое поведение, когда один контрагент скрывает от другого информацию о выполнении контракта или совершает в рамках контракта скрытые от своего контрагента действия; когда потенциальные участники транзакции скрывают или искажают информацию о своих недостатках в качестве потенциальных партнеров; когда участник транзакции направляет свои усилия на достижение поставленных перед ним частных задач, в результате чего общая цель транзакции достигается не полностью по причине проблем с точным формулированием частных задач. При этом существует зависимость между внешней причиной и формой оппортунизма. При наличии в выстраиваемых контрагентом отношениях внешних условий появления оппортунистического поведения в контракт или структуру управления обменом необходимо встроить механизм, ограничивающий оппортунизм. О. Уильямсон отметил, что при наличии зависимости контрагентов основными механизмами ограничения оппортунизма являются управленческие и контрольные механизмы. По мере перехода от рыночного контракта к бюрократической структуре их число и значение возрастают. Однако и здесь анализ институциональных исследований позволяет расширить число возможных механизмов. Оппортунистическое поведение в различных его формах ограничивают необходимость поддержания положительной репутации, дестимулирование поведения, направленного на преследование личных интересов, бюрократизация всех рабочих процедур, повышение открытости информации, развитие институциональной среды и другие механизмы. Между формой оппортунистического поведения и механизмом его ограничения также существует взаимосвязь.

Таким образом, выбор оптимальной структуры управления каким-либо обменом сводится к выявлению наличия в будущих отношениях контрагентов внешних условий проявления оппортунистического поведения и созданию таких институтов управления обменом, которые содержали бы в себе механизмы ограничения тех форм оппортунизма, которые характерны для данной внешней причины.

Такой расширенный вариант теории транзакционных издержек был применен одним из авторов настоящей статьи к налогообложению, в результате чего был сделан вывод о том, что создание и развитие институтов налогообложения в значительной степени определяется нали-

чием в налоговых отношениях сильно и средне выраженных угроз оппортунистического поведения и стремлением участников налоговых отношений создать механизмы ограничения такого поведения [1], [2].

Однако стремление сделать институты налогообложения эндогенными в экономических моделях сместило исследовательский фокус на сами институты, а традиционные задачи, решаемые налоговой системой, остались в стороне.

В настоящей статье мы показываем влияние на институты налогообложения двух наиболее выраженных угроз оппортунизма: зависимости налогоплательщиков от правительства и асимметрии информации о деятельности налогоплательщика (сопряженной с объективной неопределенностью налоговых правил), а также даем первую попытку связать институты налогообложения с традиционными характеристиками налоговой системы.

ЗАВИСИМОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ОТ ПРАВИТЕЛЬСТВА – ОСНОВНАЯ ПРИЧИНА ОППОРТУНИСТИЧЕСКОГО ПОВЕДЕНИЯ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Безусловно, налогоплательщики находятся в сильной зависимости от государства. Без государства невозможна сама рыночная экономика, а инвестиции экономических субъектов в экономическую деятельность в конкретном государстве очень велики. Смена налоговой юрисдикции для домохозяйств чрезвычайно тяжела: необходимо получение вида на жительство, изучение нового языка, культуры, возможно, освоение новой профессии, преодоление проблем с ограничениями для неграждан и т. д. Фирме сменить свою налоговую «прописку» намного проще – достаточно заплатить госпошину, провести реорганизацию и переоформить заключенные договоры. Это позволяет некоторым исследователям сделать вывод о том, что конкуренция различных государств за налогоплательщика сдерживает необоснованный рост налогового бремени [8], однако сменить налоговую юрисдикцию – не то же, что купить тот же товар в соседней лавке.

В связи с этим в налоговом контракте должен быть предусмотрен механизм контроля налогоплательщика за действиями государственных органов, уполномоченных проводить налоговую политику, то есть за действиями правительства. В демократическом государстве контроль граждан за действиями правительства осуществляется парламентом, поэтому Налоговый кодекс, а точнее говоря, правила и процедуры его принятия и внесения в него изменений, – это, действительно, если не сам договор между государством и налогоплательщиками, то важнейшая его часть.

Сейчас уже представляется невероятным, что налог может быть установлен чем-либо, кроме закона, но 10–15 лет назад в России налоги вводились

лись не только законами, но и указами президента, постановлениями правительства, постановлениями областных и районных администраций.

Надо отметить, что именно с принятием Налогового кодекса в России начался процесс снижения налогового бремени.

В этой же области, кстати, кроется различие между налогами и другими обязательными взносами. Налоги – это такие взносы, о которых государство и налогоплательщики могут и считают необходимым договариваться посредством демократических институтов. Довольно часто в работах российских финансистов звучит критика того, что из состава налогов исключены таможенные пошлины. Основные аргументы критиков сводятся к тому, что таможенные пошлины обладают признаками, указанными в определении налога в Налоговом кодексе.

Однако представляется, что исключение таможенных пошлин, по крайней мере вывозных, из состава налогов – это правильное решение. Они не имеют отношения к налоговому контракту, поскольку вводятся с протекционистскими целями, а в этой сфере контроль граждан за государством пока нецелесообразен. Правительству необходимо быстро реагировать на изменение мировых цен на нефть, изменения в мировой экономике, поэтому согласование позиции с парламентом может привести к запоздалому принятию решений.

Даже с учетом того, что сегодня в России правительство легко находит поддержку в парламенте, в результате чего антикризисные изменения в налоговой системе были проведены в кратчайшие сроки, наиболее быстрой реакцией на мировой финансовый кризис в области обязательных платежей было сокращение сроков мониторинга цен на нефть для расчета экспортной пошлины.

Так же и ресурсные платежи не относятся к налоговому контракту. Выступая собственником природных ресурсов, государство заключает с каждым природопользователем отдельный договор, в результате чего пропадает необходимость согласования размеров платы за пользование природными ресурсами с налогоплательщиками. Оптимизация таких контрактов должна осуществляться отдельно от налогового, в связи с чем оправданным выглядит исключение ряда платежей (лесного дохода, платы за пользование водными объектами, платежей за выбросы загрязняющих веществ, платежей за пользование недрами) из числа налогов.

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИИ КАК РЕЗУЛЬТАТ НАЛОГОВОГО КОНТРАКТА

Посмотрим, о чем же договорились российские налогоплательщики с правительством на сегодняшний день.

Структура поступлений налогов в консолидированный бюджет России в 2008 году представлена в табл. 1.

Таблица 1

Поступления налогов и сборов
(по видам) в консолидированный
бюджет Российской Федерации
в 2008 году [4]

Поступления	Сумма, млрд руб.	Доля, %
Всего	7 948,9	100,0
в том числе:		
налог на прибыль организаций	2 513,0	31,6
налог на доходы физических лиц	1 665,6	21,0
налог на добавленную стоимость	998,4	12,6
акцизы	314,7	4,0
налог на добычу полезных ископаемых	1708,0	21,5
налоги на имущество	493,4	6,2
прочие налоги	255,8	3,2

Из анализа структуры поступлений можно сделать следующие выводы.

Россия постепенно избавляется от характерной для большинства европейских стран относительно высокой доли косвенного налогообложения.

Если рассмотреть традиционные косвенные налоги – НДС и акцизы, то их суммарная доля в консолидированном бюджете страны составляет лишь 16,6 %. Даже если убрать из расчета налог на добычу полезных ископаемых, то доля НДС и акцизов едва превышает 20 % налоговых доходов, что меньше, чем в США и Канаде (см. табл. 2).

Таблица 2

Доля налогов на товары и услуги
в общей сумме налоговых поступлений
(без учета социального страхования)
в 2005 году [9], расчеты автора

Страна	%	Страна	%
Австралия	27,8	Корея	43,5
Австрия	40,7	Мексика	67,2
Бельгия	35,0	Нидерланды	43,6
Канада	29,6	Новая Зеландия	32,1
Чехия	49,7	Норвегия	34,6
Дания	33,0	Польша	60,9
Финляндия	42,0	Португалия	57,0
Франция	38,5	Словакия	58,3
Германия	45,8	Испания	39,5
Греция	49,5	Швеция	35,5
Венгрия	57,4	Швейцария	30,2
Исландия	43,9	Турция	60,1
Ирландия	43,9	Великобритания	37,3
Италия	36,1	США	22,8
Япония	28,8	ЕС (в среднем)	40,7
		ОЭСР (в среднем)	42,1

Однако налог на добычу полезных ископаемых в России сконструирован как косвенный налог – им облагается количество или стоимость добытых полезных ископаемых. 92 % поступлений этого налога – на добычу нефти. И если налог на добычу экспортируемой нефти еще можно рассматривать как дополнение к экспортной пошлине, то налог на добычу нефти, реализуемой на внутреннем рынке, в какой-то степени является универсальным внутренним косвенным налогом, так как энергетическая составляющая есть в стоимости каждого товара.

Учитывая, что около половины добытой в России нефти реализуется на внутреннем рынке, можно сделать вывод о том, что оценку доли косвенного налогообложения следует повысить еще на 10 процентных пунктов. И все же в 2008 году доля косвенного налогообложения в России была ниже, чем в среднем по ЕС, и значительно ниже, чем в странах Восточной Европы.

Для налогового контракта снижение доли косвенного налогообложения следует оценивать положительно, так как прямое налогообложение более ощутимо налогоплательщиками, что заставляет правительство быть более ответственным по отношению к ним.

В России характер налогообложения является нейтральным с уклоном в регрессивность.

Ни по одному из значимых налогов не установлена прогрессивная ставка. Более того, НДС отнимает большую долю доходов тех граждан, которые тратят полученный доход на потребление, ставки налогов и взносов на социальное страхование – регрессивные.

Правительство часто напоминает налогоплательщикам, что в России самая низкая ставка подоходного налога. Действительно, если сравнить ставку российского НДФЛ с максимальными ставками налога на личные доходы в зарубежных странах (см. табл. 3), то создается впечатление, что в России налогообложение намного мягче. Но различия в налоговом бремени на доходы нельзя увидеть ни при сравнении максимальных ставок, ни минимальных, поскольку ставка применяется к налоговой базе, из которой производятся различные вычеты. Кроме того, необходимо учитывать возврат налогов населению посредством социальных трансфертов. Поэтому гораздо более показательной для оценки налогового бремени является доля заработка, остающегося в распоряжении налогоплательщика (см. табл. 3).

Доля заработка, остающегося в распоряжении налогоплательщика, определяется как отношение дохода, оставшегося после уплаты налогов и социальных взносов (в большинстве стран обязанность по уплате социальных взносов распределена между работником и работодателем), увеличенного на полученные пособия, к начисленной заработной плате.

Таблица 3

Максимальные ставки подоходного налога и доля заработка, остающегося в распоряжении налогоплательщика в 2005 году, % [9]

Страна	Наивысшая ставка подоходного налога	Доля заработка, остающегося в распоряжении работающего (в среднем)	
		одинокого	женатого с двумя детьми
Австралия	48,5	76,0	89,1
Австрия	42,7	67,2	81,8
Бельгия	45,1	58,0	77,9
Канада	46,4	76,1	87,7
Чехия	28,0	75,9	98,3
Дания	55,0	59,2	71,2
Финляндия	49,9	68,7	76,4
Франция	36,5	71,1	83,1
Германия	44,3	56,7	76,2
Греция	33,6	76,2	74,5
Венгрия	56,0	66,3	80,4
Исландия	38,2	74,4	93,9
Ирландия	42,0	84,7	104,4
Италия	44,1	72,7	89,2
Япония	47,1	81,5	85,8
Корея	35,6	90,1	91,3
Мексика	22,5	95,4	95,4
Нидерланды	52,0	67,7	78,0
Новая Зеландия	39,0	79,6	85,6
Норвегия	43,5	71,0	79,7
Польша	26,2	68,2	70,1
Португалия	35,6	77,6	89,5
Словакия	14,4	77,9	97,0
Испания	45,0	79,8	87,2
Швеция	51,6	68,8	76,0
Швейцария	37,8	78,3	90,5
Турция	35,6	69,5	69,5
Великобритания	40,0	73,1	79,7
США	41,3	75,7	89,1
ЕС (в среднем)	43,4	70,3	82,9
ОЭСР (в среднем)	40,4	73,7	84,9
Россия	13,0	н. д.	н. д.

Из данных табл. 3 видно, что в большинстве стран деятельность государства изымает 10–20 % заработка женатого работающего с двумя детьми, что делает различия в налогообложении личных доходов в России и зарубежных странах не таким большим, как кажется при сравнении максимальных ставок.

В России у аналогичной категории налогоплательщиков тоже остается в распоряжении не 87 % заработка, а больше, поскольку существуют налоговые вычеты, социальные трансферты (например, материнский капитал, социальные пособия). Однако в основном налоговые вычеты предоставляются по расходам на обучение, лечение, приобретение жилья (особенно за счет

ипотечного кредита), то есть уже обеспеченным людям, которые в состоянии нести эти расходы. Для лиц со средней заработной платой такие расходы, а значит, и вычеты недоступны. Размеры же общедоступных вычетов – стандартных – просто смешны: возврат НДФЛ составляет 52 рубля в месяц на самого налогоплательщика плюс 260 рублей в месяц семье на одного ребенка.

В зарубежных странах наибольшие вычеты также у лиц с наибольшими доходами, но прогрессивная ставка подоходного налога устраняет эту несправедливость. В России же и налогообложение личных доходов носит регрессивный характер.

Нельзя не отметить различия в доле заработка, остающегося в распоряжении одинокого гражданина и женатого с детьми, демонстрирующие налоговую политику зарубежных стран в отношении поддержки семьи. Налоговый механизм и механизм социального обеспечения, построенные таким образом, делают совершенно ненужным изобретение какого-либо налога «на бездетность».

Финансовый кризис вновь поставил вопрос о возврате к прогрессивным ставкам подоходного налога. Правительство заявило о невозможности отмены пропорциональной ставки в настоящее время, поскольку это может вызвать уход крупных доходов в тень. Таким образом, мы можем сделать вывод о том, что на сегодняшний день налоговый контракт в большей степени ориентирован на богатых налогоплательщиков и их интересы учтены в нем сильнее, чем интересы бедных налогоплательщиков.

Высокая степень централизации налоговой системы.

Еще один аспект контроля над налоговой системой связан с налоговым федерализмом. Российское государство включает в себя публично-правовое образование Российская Федерация, 83 субъекта Федерации и около 25 тысяч муниципальных образований. Между ними также заключается налоговый контракт. Однако очевидно, что ведущую роль в налоговой политике в России должна играть именно Федерация. Децентрализация принятия решений в нашей стране часто приводила к негативным последствиям, в том числе и в налоговой сфере. Еще свежи воспоминания о борьбе Минфина России с внутренними офшорами.

В результате укрепления налоговой «вертикали власти» доля поступлений по федеральным налогам и сборам в 2008 году составила 91,5 %, по региональным – 5,1 %, по местным – 2,3 %. Эти цифры свидетельствуют о том, что налоговая политика в России практически полностью определяется решениями, принимаемыми на федеральном уровне.

В свете сказанного любопытной является ситуация, сложившаяся со снижением налоговой нагрузки на малые предприятия. Одной из антикризисных мер явилась предоставленная субъектам России возможность снижения ставки единого налога на чистый доход малых предпри-

ятий с 15 до 5 %. Однако на начало 2009 года ставку снизили лишь два субъекта. Федеральному правительству пришлось через налоговую службу напоминать региональным органам власти о том, что снижение можно осуществить «задним числом» в течение года. Но, следует заметить, что для малых предприятий, которые ранее платили налог с валового дохода по ставке 6 %, переход на уплату налога с чистого дохода в течение года не осуществим. Это еще раз подтверждает тот факт, что общегосударственные задачи налоговой политики в России пока должны решаться на федеральном уровне.

Прямые и косвенные налоги неравномерно распределены между уровнями бюджетной системы.

Структура налоговых доходов федерального бюджета представлена в табл. 4.

В федеральный бюджет РФ поступает 48,2 % всех налоговых доходов в соответствии с принятой схемой «50 на 50».

Основу составляют поступления косвенных налогов (НДС, акцизы, НДСП), особенно налога на добычу полезных ископаемых.

Причинами тому – само федеративное устройство России, выбор в качестве универсального косвенного налога НДС и наличие на территории России запасов нефти. Понятно, что налог на добычу нефти может поступать только в федеральный бюджет, иначе нефтяные и ненефтяные регионы были бы в неравном положении: нефть принадлежит всей России.

В международной торговле действует принцип взимания косвенных налогов в стране назначения товара, поэтому экспортеры товаров получают возврат НДС, уплаченного всеми налогоплательщиками, добавлявшими стоимость товара. В связи с этим НДС тоже может поступать только в федеральный бюджет и возмещаться только из федерального бюджета. Если он поступит в бюджет одного субъекта РФ, а возмещение будет производиться из бюджета другого субъекта РФ,

Таблица 4
Поступления налогов и сборов в федеральный бюджет Российской Федерации в 2008 году, по видам [5]

Поступления	Сумма, млрд руб.	Доля, %
Всего	4078,7	100,0
в том числе		
налог на прибыль организаций	761,1	18,7
единый социальный налог	506,8	12,4
налог на добавленную стоимость	998,4	24,5
акцизы	125,2	3,1
налог на добычу полезных ископаемых	1604,7	39,3
прочие налоги	82,5	2,0

то страдать от такого порядка будут бюджеты экспортно ориентированных регионов.

Структуру налоговых доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ рассмотрим на примере консолидированного бюджета Республики Карелия (табл. 5).

В противоположность федеральному бюджету консолидированные бюджеты субъектов РФ практически целиком обеспечиваются поступлениями прямых налогов, в основном налога на прибыль организаций, НДФЛ, налога на имущество организаций.

Передача на уровень регионов доходов от имущественных налогов и налога на доходы физических лиц вполне логична: владельцы имущества и получатели доходов оплачивают общественные блага от органов власти субъектов РФ и местного самоуправления по месту своего нахождения. Что касается налога на прибыль, то центры прибыли крупных фирм распределены по регионам их присутствия неравномерно, в связи с чем используется механизм распределения такими фирмами налога на прибыль по регионам пропорционально стоимости основных средств и заработной плате.

Таким образом, налоговая система России является очень централизованной, нейтральной с уклоном в регрессивность, с преимущественно прямым налогообложением на региональном уровне и косвенным – на федеральном. Такие характеристики не соответствуют лучшим мировым образцам. В то же время они обусловлены институциональными ограничениями, неизбежными на современном этапе развития страны.

В связи с этим для оптимизации характеристик налоговой системы России необходимо:

- повысить ответственность губернаторов за соответствие региональной налоговой политики общегосударственным целям, постепенно расширяя права субъектов России в области региональных налогов;
- развивать политическую систему таким образом, чтобы парламентарии представляли интересы широких слоев населения;

- развивать институты гражданского общества как инструменты контроля над налоговой системой;
- переходить к прямому налогообложению пользователей недр;
- рассмотреть вопрос о возможности введения регионального налога с продаж.

В следующей части статьи мы рассмотрим институциональные проблемы оппортунистического поведения налогоплательщиков.

Таблица 5
Поступления налогов и сборов
(по видам) в консолидированный
бюджет Республики Карелия
в 2008 году [6]

Поступления	Сумма, тыс. руб.	Доля, %
Всего	14824,4	100,0
в том числе		
налог на прибыль организаций	4341,3	29,3
налог на доходы физических лиц	7327,3	49,4
акцизы	97,6	0,7
налог на имущество физических лиц	29,1	0,2
налог на имущество организаций	1247,4	8,4
земельный налог	137,1	0,9
транспортный налог	303,0	2,0
налог на игорный бизнес	171,4	1,2
налог на добычу полезных ископаемых	283,5	1,9
сборы за пользование объектами животного мира	15,3	0,1
государственная пошлина	28,3	0,2
единый налог при упрощенной системе налогообложения	466,1	3,1
единый налог на вмененный доход	367,2	2,5
единый сельскохозяйственный налог	2,5	0,0

* Окончание статьи будет опубликовано в следующем номере.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Исаков В. А. Теория трансакционных издержек в применении к налоговой системе современной России // Российское предпринимательство. 2007. № 7. Вып. 2. С. 94–97.
2. Исаков В. А. Оппортунистическое поведение и механизмы его ограничения (на примере трансакции налогообложения): Дис. ... канд. экон. наук. Петрозаводск, 2008. 174 с.
3. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под. ред. И. В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003. 288 с.
4. Налоговая статистика: [Электронный ресурс]. Электронная статья. Режим доступа: http://www.gks.ru/wps/portal/tut/p/cmd/cs/ce/7_0_A/s/7_0_37E/_th/J_0_69/_s.7_0_A/7_0_37E/_s.7_0_A/7_0_37E.
5. О поступлении администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет Российской Федерации в 2008 году: [Электронный ресурс]. Электронная статья. Режим доступа: http://www.nalog.ru/document.php?id=27165&topic=budget_fed.
6. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ: [принято 12 октября 2006 года].
7. Результаты работы арбитражных судов: [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals/>.
8. Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация: Пер. с англ. СПб.: Лениздат, 1996. 702 с.
9. OECD in figures 2008: [Electronic resource]. Electronic document. Access mode: <http://dx.doi.org/10.1787/468178478114>.
10. Williamson O. E. Public and Private Bureaucracies: A Transaction Cost Economics Perspective // The Journal of Law, Economics & Organization. 1999. Vol. 15. № 1. P. 306–342.