

Н. В. Салина

ПРИНЦИП ЭКВИВАЛЕНТНОСТИ УСЛУГ В МЕСТНЫХ ФИНАНСАХ

Классические принципы налогообложения, сформулированные в XVIII в., оказали большое влияние на развитие государственных финансов. Адамом Смитом было постулировано, что «подданные государства должны по возможности соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства» [1, с. 761]. Так возник остающийся основным в государственном обложении принцип налогоспособности (налоги должны уплачиваться теми, кто обладает для того финансовыми возможностями, т. е. в соответствии с уровнем дохода плательщика).

В сфере местных финансов существенное значение имеет принцип эквивалентности услуг¹, согласно которому платежи в системе местного обложения должны быть пропорциональны услугам, получаемым плательщиком от местных органов власти.

Сторонниками применения к местному финансовому хозяйству данного принципа были многие авторы XIX — начала XX в., как зарубежные, в первую очередь немецкие (Э. Баумштарк, Л. фон Штейн, Р. Кауфман, Г. Рейценштейн и др.), так и российские (И. Х. Озеров, И. Х. Кулишер, М. А. Курчинский², П. П. Гензель, П. В. Микеладзе). В специальной работе, посвященной принципам городских финансов, И. Х. Озеров отмечает, что основанием распределения принудительных сборов между гражданами является, во-первых, налогоспособность последних, во-вторых, принцип пользы от того или другого акта деятельности городского управления для тех или других лиц, причем этот принцип играет здесь большую роль, чем в государственном бюджете, так как мероприятия городских управлений значительно сказываются в конкретных выгодах отдельных лиц, а потому удобнее и легче привлечь их к участию в «питании» городского бюджета [3, с. 1]. И. М. Кулишер пишет, что в узком кругу общины представляется возможным установить те особые выгоды, которые проистекают для различных субъектов из деятельности коммунальных учреждений, поэтому при построении местного обложения можно использовать принцип услуги-возмездия [4, с. 50].

Таким образом, признавалось применение и принципа налогоспособности к местному обложению, но в дополняющем значении. Более того, К. Эберг указывал на обязательность такого дополнения, так как возлагать всю налоговую тяжесть, руководствуясь

¹ В связи с тем, что впервые данный принцип был описан немецкими авторами, на рубеже XIX–XX вв. широкое распространение получил также термин «принцип услуги-возмездия» («Leistung und Gegenleistung»).

² Подробное описание жизненного пути и трудов И. Х. Кулишера, М. А. Курчинского, В. А. Лебедева, И. Х. Озерова и других сотрудников Императорского Санкт-Петербургского университета, их вклада в формирование финансовой мысли в России см. в работе [2].

Наталья Владимировна САЛИНА — ассистент кафедры теории кредита и финансового менеджмента СПбГУ. В 2004 г. окончила Экономический факультет СПбГУ. Сфера научных интересов — местное налогообложение, налоговый федерализм. Автор 8 публикаций.

© Н. В. Салина, 2011

принципом эквивалентности услуг, на сравнительно небольшое число заинтересованных лиц не только означало бы взваливать на них совершенно непосильное бремя, но и противоречило бы тому факту, что община включает в себя все классы населения и служит на пользу всем [5, с. 549]. Следует отметить отсутствие противопоставления рассматриваемых двух принципов: обложение лица, доход которого увеличился в результате мероприятий местных органов власти, отражает и эквивалентность услуг, и налогоспособность. Тем не менее и современные немецкие авторы указывают, что в местном финансовом хозяйстве принцип эквивалентности носит приоритетный характер по отношению к другим принципам финансирования бюджетных услуг, в первую очередь к принципу платежеспособности [6, с. 131].

Комплексная попытка объединить принципы налогоспособности и эквивалентности услуг в увязке с расходами местных органов власти была предпринята П. Гензелем. Определив расходы местно-хозяйственного значения как такие расходы коммунальных управлений, которые имеют хозяйственное значение и экономически оплодотворяют данную местность, т. е. делают ее более выгодной, ценной и доходной, автор обосновывает, что в коммунальном бюджете необходимо делать различие между расходами, носящими по преимуществу государственно-общественный характер и по существу обременяющими плательщиков местных налогов, и расходами, имеющими в основном местно-хозяйственное значение и дающими местным налогоплательщикам прямую и особую выгоду, так или иначе компенсирующую их обременение. При этом общегосударственные расходы должны финансироваться в соответствии с принципом налогоспособности, а местно-хозяйственные — принципом эквивалентности услуг.

До XX в. предметом изучения науки о финансах — как государственных, так и местных — были доходы, в первую очередь налоговые. Хотя первоначально принцип эквивалентности услуг связывался именно с налогообложением, корректнее будет применить его к местным доходам вообще. Тем более что уже в самом названии рассматриваемого принципа существует некоторое противоречие с экономической природой налога. Отличительным признаком налога является его безвозмездность для плательщика, хотя и предполагается возмездность для общества в целом. Если же речь идет о некоторых платежах в пользу государства или местных органов власти, возмездных для конкретных субъектов, их эффективнее реализовать в виде сборов или пошлин, которые и будут уплачивать субъекты, получающие выгоду. Эта точка зрения впервые была высказана В. А. Лебедевым, различившим в общественном хозяйстве расходы и услуги согласно тому, служат ли они интересам всех жителей данной местности (расходы) или только интересам некоторых жителей (услуги); указанные услуги должны финансироваться за счет местных пошлинных сборов, а расходы — посредством местных налогов [7, с. 89]. Данная схема была дополнена П. Гензелем, который, хотя и полагал, что расходы местно-хозяйственного значения дают местным плательщикам прямую и особую выгоду, осознавал, что не для всех расходов можно однозначно определить индивидуума, ее получающего. В результате те местные расходы, в которых можно учесть индивидуальную выгоду, должны финансироваться посредством пошлин и специальных сборов, а прочие расходы — согласно принципу эквивалентности услуг посредством налогов.

Обобщим основные отличия между рассматриваемыми принципами применительно к местному финансовому хозяйству в табл. 1.

Таблица 1. Отличия между принципами налогообеспособности и эквивалентности услуг

Критерий сравнения	Принцип налогообеспособности	Принцип эквивалентности услуг
Суть	Налог уплачивается в соответствии с доходом плательщика	Налог (или сбор) уплачивается в соответствии с выгодами, получаемыми плательщиком
Применение	Государственные финансы; частично местные финансы	Местные финансы
Направление расходования доходов от налогов (сборов)	Финансирование общегосударственных расходов	Финансирование расходов, которые приносят выгоду плательщикам. Местные, чисто хозяйственные цели
Последствие применения на местном уровне	Обременяют плательщиков местных налогов	Дают местным плательщикам прямую и особую выгоды, так или иначе компенсирующие их обременение
Реализация	Налогообложение дохода	Сборы Налогообложение субъектов, получающих выгоду от местных расходов (владельцев недвижимости и земли, юридических лиц, ведущих деятельность на определенной территории, и проживающих там физических лиц)

Таким образом, те расходы местных органов власти, для которых можно определить субъекта, получающего выгоды от них, должны финансироваться за счет сборов, а остальные расходы — посредством налогов, основывающихся на принципах налогообеспособности и, где это возможно, эквивалентности услуг³ (платежи имеют налоговый характер, так как учитывают выгоду плательщика от местных расходов, произведенных ранее, а потому являются индивидуально безвозмездными).

Сегодня к принципу эквивалентности услуг на местном уровне (наглядной иллюстрации возмездности уплаченных налогов в виде общественных услуг) возвращаются в контексте повышения налоговой культуры и социальной ответственности налогоплательщика, с одной стороны, и повышения ответственности местных органов власти за качество бюджетных услуг, предоставляемых на соответствующей территории, — с другой. С этой точки зрения важной характеристикой местных налогов являются осознанность налогового бремени для плательщика, совпадение плательщика и носителя бремени, что характерно для прямых налогов.

Следующим шагом за признанием применимости рассматриваемого принципа является определение субъектов, заинтересованных в деятельности местных органов власти. Отдельные авторы предполагали получение выгод от расходов общины исключительно владельцами недвижимости. Например, согласно гипотезе капитализации Дж. Стиглица, «любой общественный товар, который делает жизнь в общине более желательной, поднимает арендную плату и таким образом увеличивает стоимость

³ Для характеристики данных налогов в англоязычной литературе существует соответствующий термин «benefit taxes», противопоставляемый группе «nonbenefit taxes».

собственности общины. В конечном итоге стоимость общественных товаров отражается в цене земли» [8, с. 616]. Однако, несмотря на то, что, бесспорно, стоимость земли зависит от расходов местных бюджетов, в соответствующих расходах заинтересованы не только ее владельцы.

Более широкое толкование субъекта местных налогов, под которым понималось всякое лицо, связанное с данной местностью постоянным или долговременным в нем пребыванием, владением недвижимой собственностью, промышленными предприятиями, и вообще лично для собственности своей пользующееся услугами местного самоуправления и причиняющее ему расход, было дано В. А. Лебедевым [7, с. 89]. По его мнению, нормальная местная налоговая система должна основываться на налогах с владельцев недвижимой собственности, с промышленности и подоходном налоге, к которым могут примыкать и некоторые другие налоги со значением дополнительным и не повсеместно-обязательным [7, с. 157]. Большинство российских финансистов конца XIX — начала XX в. разделяли данную позицию — они полагали, что выгоды от местных расходов получают владельцы земли и недвижимости на территории муниципалитета (выгода — рост стоимости и дохода), предприниматели и торговцы, осуществляющие свою деятельность в муниципалитете (выгода — повышение дохода и прибыли). Подоходное обложение в налоговой системе Российской империи не было реализовано до 1917 г., в зарубежных странах существовали различные схемы взимания соответствующего налога, что давало возможность многим авторам представлять его чуть ли не универсальным источником решения финансовых проблем государства. Основное внимание уделялось пропорции распределения подоходного налога между государственным и местными бюджетами, в то время как специфического порядка его взимания местными органами власти сформулировано не было. В качестве инструментов реализации принципа эквивалентности услуг рассматривались реальные налоги (обложение недвижимости), налоги с торговли и промыслов, «специальное обложение», особые формы обложения недвижимости при переходе ее из рук в руки.

Реальное налогообложение осуществляется по пространственному критерию. И в личных, и в реальных налогах речь идет об одних и тех же облагаемых налогом единицах, разница заключается лишь в точке зрения на них. В реальных налогах в центре обложения — доход от вещи, находящейся на определенной территории (кому бы вещь ни принадлежала) [9, с. 7]. В личных налогах внимание сконцентрировано на лице, которое получает доходы или владеет имуществом, независимо от того, из каких частей слагается этот доход или имущество. Итак, при разделении налогов на реальные и личные меняется лишь точка зрения: в первом случае в фокусе отдельные вещи, во втором — отдельные лица, обладатели доходов или имуществ (т. е. тех же вещей). Деление налогов на личные и реальные имеет лишь как бы территориальное значение, и это обстоятельство чрезвычайно важно для разграничения областей государственного и коммунального хозяйств. П. Гензель делает вывод о том, что реальные налоги, к которым предрасполагает сама природа коммунального хозяйства, должны идти на покрытие чисто местных расходов. В противном случае, если бы местные расходы покрывались за счет личных налогов, формируемых в том числе и из доходов, созданных в других общинах, то это было бы несправедливо по отношению к другим общинам, которые могли бы с большим правом претендовать на тот же источник, и опасно, так как общины не имели бы достаточного стимула к экономии в деле производства расходов на чисто местные цели [9, с. 12]. Отметим, что, хотя П. Гензель рассматривал ре-

альное обложение в соответствии с практикой того времени как обложение средней доходности имущества, его рассуждения вполне можно перенести и на обложение недвижимости и земли исходя из их рыночной (но не исторической) стоимости, которая, так же как и доходы, оперативно отражает выгоды от местных расходов.

В силу экономических реалий того времени в конце XIX в. не было сформулировано подробных характеристик порядка обложения торговли и промыслов на местном уровне. И. Х. Озеров указывает, что так как владельцы промысловых и торговых предприятий представляют собой категорию населения, преимущественно пользующуюся выгодами от материальных затрат, производимых городскими управлениями, городам должна быть предоставлена возможная свобода в выборе формы обложения: городские поселения растут, торговля и промышленность могут принимать различные оттенки, и чтобы в должной степени привлечь их к пополнению городских бюджетов, города должны располагать эластичными средствами, т. е. быть по возможности автономными в выборе подходящих форм [3, с. 5].

Специальное обложение (*special assessment*), реализованное в налоговой системе США в конце XIX в., определяется Э. Селигманом как принудительный сбор, уплачиваемый в один прием, для покрытия стоимости издержек по улучшению собственности, причем этот сбор взимается пропорционально специальной выгоде, полученной собственником от улучшения [10, р. 293]. И хотя сторонники его введения в России (И. Х. Озеров, В. Н. Твердохлебов, П. П. Гензель) упоминают специальное обложение как элемент системы местных налогов, сам Э. Селигман считал, что он имеет скорее неналоговый характер. Р. Масгрейв уже однозначно относит схожие платежи к муниципальным сборам, подчеркивая, что они наиболее важны в местных условиях, где выгоды от общественных услуг чаще всего извлекаются определенными группами получателей, например финансирование улучшения тротуаров через специальные отчисления, возложенные на жителей прилегающих домов [11, с. 547].

Под особыми формами обложения недвижимости при переходе ее из рук в руки (обложении конъюнктурного дохода) подразумевался следующий порядок расчета налоговой базы: при продаже недвижимости ценность ее в момент приобретения сравнивалась с суммой, за которую отчуждается недвижимость; затем рассматривалось, от каких причин произошел этот прирост ценности, например не были ли произведены какие-либо улучшения на участке (в этом случае стоимость улучшений вычиталась из прироста ценности). Итоговая разница между ценой отчуждения и приобретения за минусом улучшений считалась конъюнктурным приростом и подлежала обложению. Хотя в XIX в. обложение прироста стоимости реализуемой недвижимости считалось налогом на обращение, сегодня подобный механизм осуществляется в рамках налога на доходы физических лиц и прибыль юридических лиц.

Таким образом, современной реализацией принципа эквивалентности услуг относительно местных налогов является обложение недвижимости и земли, юридических лиц, ведущих деятельность на территории муниципалитета, и проживающих там физических лиц.

Рассматривая применение принципа эквивалентности услуг к местным финансам, авторы XIX — начала XX в. обращали основное внимание на распределение налогового бремени внутри общины. Об ограничении источников местных доходов пределами общин впервые написал А. Смит в упомянутой ранее работе: расходы, которые имеют местное или областное значение, должны покрываться из местных или областных

доходов и не должны обременять собой общий доход общества. Несправедливо, чтобы общество в целом доставляло средства на оплату расходов, производимых в пользу одной лишь части общества [1, с. 753]. Эта идея была единодушно поддержана, не вызвала споров и позднее представлялась внешне заданной для исследований местного финансового хозяйства, что и объясняет большое внимание к вопросу оптимального распределения местных налогов и сборов внутри муниципалитета. С правовой точки зрения установление местными органами власти налогов возможно только внутри той территории, на которой они обладают принудительной властью. Финансирование местных расходов именно жителями общин, вытекающее из самой идеи местного самоуправления, предполагалось очевидным.

В XX в. данное предположение нуждается уже в специальном подробном упоминании. Р. Масгрейв писал, что выбор налоговых инструментов, которые будут использоваться местной юрисдикцией, должен соответствовать правилу: каждая юрисдикция платит за свои собственные выгоды [11, с. 529]. Йоханнес Попитц сформулировал термин «территориальная привязка» — закрепленные за местными органами власти налоги должны быть привязаны в правовом и техническом отношении к территории муниципального образования. По мнению Попитца, на роль местных налогов особенно подходят те, «у которых сам объект налогообложения непосредственно связан с территорией муниципалитета» [12, S. 131]. Р. Берд указывал в качестве лучшего источника субнациональных доходов обложение тех, кто получает выгоду от местных расходов [13, р. 177]. То есть принцип эквивалентности услуг применяется уже не только для распределения налогового бремени внутри территориальных образований, но и шире — для разделения источников доходов между государством и местными органами власти. Причем если в первом случае эквивалентность услуг дополняется налогоспособностью, то во втором она имеет исключительное значение.

Если понимать местные доходы как некоторый эквивалент всего комплекса локальных общественных благ на определенной территории, то и источники доходов должны быть связаны с ней.

Для конкретизации данного положения вводится дополнительное требование к местным доходам — децентрализованные бюджеты не должны наполняться за счет налогов, которые «экспортируются» в другие регионы, т. е. оплачиваются их жителями.

Подобное внимание к источникам местных доходов в XX в. связано с развитием инструментов финансирования расходов муниципалитетов, и в первую очередь с покрытием их за счет финансовых трансфертов (перечислений из бюджетов вышестоящего уровня).

Если распространить определение субъектов местных налогов до местных доходов, т. е. предположить, что местные доходы должны быть обеспечены за счет тех субъектов, которые пользуются услугами местного самоуправления и причиняют ему расход, то приходится признать, что финансовые трансферты, представляющие собой перераспределение прежде всего налоговых доходов, собранных на других территориях, противоречат принципу эквивалентности услуг в местном финансовом хозяйстве, потому что расходы, осуществляемые в интересах жителей определенной территории, оплачиваются жителями других территорий. При этом, безусловно, нужно обращать внимание на то, что не все расходы местных органов власти имеют местный характер, т. е. в отдельных случаях финансовые трансферты местным бюджетам оправданны и даже необходимы. Но, согласно принципу эквивалентности услуг, мероприятия мест-

ных органов власти в интересах жителей общины должны финансироваться за счет поступлений от этих жителей, причем, если можно однозначно определить субъекта, получающего выгоду от расходов, они должны покрываться за счет местных сборов; в ином случае местные налоги должны учитывать выгоду от расходов, получаемую отдельными группами в общине; при недостаточности указанных доходов допускается введение налогов в соответствии с принципом налогообеспособности, плательщиками которых также выступают лица, причиняющие расход местным органам власти.

Анализ доходов местных бюджетов в 2009 г. на основании данных Федерально-го казначейства России (доходы рассматривались без учета субвенций, передаваемых для финансирования расходов бюджетов более высокого уровня, но и реализуемых на уровне муниципальных образований) показывает, что в 73% субъектов Федерации⁴ доходы местных бюджетов более чем на половину финансируются за счет трансфертов из региональных бюджетов, причем в 5 регионах эта доля превышает 75%. Роль дотаций и субсидий различается для разных форм муниципальных образований: наибольшая зависимость от трансфертов у муниципальных районов (в 79 из 81 включенных в рассмотрение регионов доля налоговых и неналоговых доходов соответствующих бюджетов была менее 50%, причем для 32 регионов менее 25%), наименьшая — у городских округов (налоговая и неналоговая составляющие доходов бюджетов менее 50% лишь в 10 субъектах Федерации). Таким образом, в большинстве регионов Российской Федерации местные бюджеты в основном финансируются за счет трансфертов, что противоречит принципу эквивалентности услуг.

Что касается непосредственно налоговых доходов, местные органы власти в России обладают полномочиями по определению основных элементов (в пределах ограничений, налагаемых федеральным законодательством) и установлению земельного налога и налога на имущество физических лиц. Как было показано выше, земельный налог соответствует принципу эквивалентности услуг, что не вполне верно для российского налога на имущество физических лиц, база которого не отражает рыночную стоимость недвижимости. Транспортный налог и налог на имущество организаций, также способные привлечь к финансированию расходов муниципалитетов лиц, получающих от них выгоду, закреплены за уровнем субъекта Федерации, однако поступления по ним в 2009 г. частично передавались на местный уровень в 32 субъектах Российской Федерации. Совокупные поступления указанных налогов в местные бюджеты обеспечивали в 2009 г. в среднем 5% доходов, рассчитанных без учета субвенций. В бюджетах городских округов эта доля была около 7%, а городских и сельских поселений — 14%, что во многом связано с меньшими абсолютными значениями доходов соответствующих бюджетов.

Налогообложение малого бизнеса представлено упрощенной системой налогообложения, единым сельскохозяйственным налогом и единым налогом на вмененный доход, поступления по которым полностью или частично зачисляются в местные бюджеты. Роль их для муниципальных образований ограничивается 5% от доходов (без учета субвенций), причем в основном поступления от малого бизнеса аккумулируются в бюджетах городских образований. Основные налоговые поступления местных бюджетов обеспечены поступлениями от налога на доходы физических лиц, который

⁴ Из рассмотрения были исключены Москва и Санкт-Петербург, организация муниципальных образований которых специфична.

в силу того, что в настоящее время уплачивается по месту получения дохода, а не проживания, не соответствует принципу эквивалентности услуг. Установление местных сборов запрещено Налоговым кодексом, а самообложение граждан, которое может вводиться только для всех жителей муниципального образования, не способно учесть выгоды отдельных субъектов.

Таким образом, принцип эквивалентности услуг в местном финансовом хозяйстве современной России реализован весьма слабо.

В XX в. были сформулированы и иные принципы закрепления источников доходов за местными органами власти (в частности, принцип низкой мобильности и равномерности распределения субъектов обложения, эффективности администрирования и стабильности налоговых поступлений и др.), но принцип эквивалентности услуг остается центральным, выражающим идею местного самоуправления, определяющим круг субъектов, финансирующих местные расходы, и критерии распределения налогового бремени среди этих субъектов.

Литература

1. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Эксмо, 2009.
2. *Очерки истории финансовой науки / под ред. В. В. Ковалева.* М., 2010.
3. *Озеров И. Х.* Общие принципы организации городских финансов. СПб., 1907.
4. *Кулишер И. М.* Местное обложение в иностранных государствах. Ч. 1. Местные расходы в Германии. Коммунальное обложение в Пруссии, Саксонии, Баварии, Вюртемберге. СПб., 1911.
5. *Эберг К.* Курс финансовой науки / пер. с нем. СПб., 1913.
6. *Циммерман Х.* Муниципальные финансы: учеб. / пер. с нем. М., 2003.
7. *Лебедев В. А.* Местные налоги: опыт исследования теории и практики местного обложения. СПб., 1886.
8. *Стиглиц Дж. Ю.* Экономика государственного сектора / пер с англ. М., 1997.
9. *Гензель П. П.* Местные налоги. Теория местного обложения М., 1927.
10. *Edwin R. A. Seligman.* The Classification of Public Revenues // *The Quarterly Journal of Economics.* Vol. 7, N 3 (Apr.), 1893. P. 286–321.
11. *Масгрейв Р., Масгрейв П.* Государственные финансы: теория и практика / пер. с англ. М., 2009.
12. *Popitz J.* Der Zukunfftige Finanzausgleich Zwischen Reich, Laendern und Gemeinden. Berlin, 1932.
13. *Bird R., Vaillancourt F.* Perspectives on Fiscal Federalism. Washington, 2003.

Статья поступила в редакцию 26 июля 2011 г.