Петров Ю.А. [1]

Сравнительный анализ налоговых систем на основе моделей полных налоговых ставок (на примере России в 1992-2005 годах)

1. Введение

Проблема снижения налогов была одной из наиболее острых весь период проведения рыночных реформ в Российской Федерации (РФ)[2]. Многочисленные налоговые реформы[3] пока что не привели к созданию приемлемого для товаропроизводителей налогового климата. Об этом свидетельствует обострение в 2005 г. дискуссий относительно необходимости дальнейшего реформирования налоговой системы России в целом. Так или иначе они затрагивают проблему снижения налогов. Представители бизнес-сообщества считают, что налоговая нагрузка на товаропроизводителей в России чрезмерно велика и не позволяет вывести из «тени» значительную часть хозяйственного оборота. В первую очередь выдвигаются предложения о снижении ставок налога на добавленную стоимость (НДС) и единого социального налога (ЕСН). Например, на прошедшем 9 ноября 2005 г. в Торгово-промышленной палате России II Всероссийском налоговом форуме "Бизнес и налоговая политика государства" были приняты рекомендации снизить с 2007 г. ставки НДС с 18 до 13%, а ставки ЕСН – до 18%.

В октябре 2005 г. председателем Правительства было дано поручение Минфину и Минэкономразвития представить расчеты, необходимые для снижения ставки НДС с 18 до 13%, однако руководство Минфина сочло ее снижение невозможным до 1.1.2009.[4] По-видимому, оно уверено, что после установления единой ставки налога на основные доходы физических лиц (НДФЛ) в 13%, перехода к регрессивной шкале ЕСН с максимальной ставкой в 26%, снижения ставки НДС до 18% и налога на прибыль – до 24%, а также отмены налога с продаж, налоговая нагрузка на доходы физических лиц в России уже достаточно низка. Так ли это? Для ответа на этот вопрос необходимо оценить изменение полной (т.е. включая все налоги) налоговой нагрузки (ПНН) на доходы работников и акционеров российских предприятий, получаемых от производства и реализации продукции на внутреннем рынке[5] в 1992-2005 гг. Од-

---

[1] *Петров Юрий Александрович,* кандидат экономических наук, заведующий лабораторией кредитно-финансовых механизмов экономического развития Центрального экономико-математического института Российской Академии Наук. Статья подготовлена на основе отчета по теме «Сравнительный анализ полных ставок налогообложения доходов в России и зарубежных странах в 1991-2003 гг.» плана НИР ЦЭМИ РАН на 2002-2005 гг.

[2] Они обсуждались автором настоящей статьи в работах [10, 12, 13-14, 16-22].

[3] Изменения налоговых ставок и других параметров налоговой системы в России 1992-2005 гг. см. в табл. 2.1-2.3.

[4] Вислогузов В. Минфин велел ждать снижения НДС три года // Коммерсантъ. 3.12.2005.

[5] Налогообложение доходов, получаемых производителями экспортируемых товаров,

нако для этого необходимо использовать соответствующие показатели ПНН. Такими показателями являются, как правило, эффективные ставки налогообложения (ЭСН) валового дохода отдельного налогоплательщика (например, предприятия или работника) или долей налоговых поступлений в ВВП. Однако эти показатели, при всей их простоте, не позволяют оценить истинную величину налоговой нагрузки на доходы законопослушных товаропроизводителей.

Доля налоговых поступлений в ВВП зависит от доли теневого (безналогового) оборота в экономике, отраслевой структуры производства и потребления товаров, структуры добавленной стоимости и т.п. факторов.

ЭСН валового дохода отдельного налогоплательщика (например, работника или предприятия) также не могут рассматриваться как показатели ПНН на части добавленной стоимости, создаваемые благодаря использованию факторов труда и капитала – доходы от наемного труда и капитала. Например, доходы от наемного труда (далее – оплата труда) облагаются у работодателя как элемент издержек производства, а у работника – как доход физического лица. Кроме того, один и тот же фонд оплаты труда (ФОТ) и у работника, и у работодателя может облагаться разными налогами, начисляемыми параллельно или последовательно. При этом, часть полученного работником чистого дохода изымается государством с помощью косвенных налогов на потребление: налога с продаж, налога на добавленную стоимость и акцизов на потребительские товары. Налоги на ФОТ служат, в свою очередь, базой для начисления налогов на себестоимость, на выручку от реализации продукции.

Сказанное выше относится и к доходам от капитала (далее – распределяемой прибыли или дивидендов), облагаемым у предприятия налогом на прибыль и другими налогами (в том числе – на выручку от реализации продукции), а у физического лица – акционера предприятия – налогом на дивиденды и/или подоходным налогом (а также косвенными налогами на потребление).

Таким образом, используемые обычно показатели налоговой нагрузки малопригодны для обоснования налоговых нововведений. В частности, они не позволяют адекватно оценить налоговую нагрузку в разных странах, чтобы сравнить, насколько налоговый климат в России лучше или хуже, чем в странах, конкурирующих с нею за приток инвестиций. Поскольку ЭСН рассчитываются при данных величинах дохода, они не отражают зависимость налогового бремени от значений дохода. Однако очевидно, что большинство российских граждан имеет уровень дохода, вообще не подлежащий налогообложению в большинстве западных стран. Поэтому сравнение налогового бремени на заработную плату при сложившихся в разных странах уровнях последней некорректно. Необходимо, вообще говоря, сравнивать зависимости эффективных налоговых ставок от величины дохода.

подлежит особому рассмотрению, т.к. экспортеры освобождены от обложения налогом на добавленную стоимость. При этом НДС взимается при импорте товаров (подробнее см. [11, 16, 23-24]).

Полная ставка обложения ФОТ может быть существенно выше полной ставки налогообложения (ПСН) прибыли. Однако после установления регрессивной шкалы социального налога для высоких доходов возможно и обратное соотношение. Следовательно, еще одной проблемой является сравнение полных налоговых нагрузок на оплату труда и на распределяемую прибыль. Они должны быть согласованы между собой, так как существует возможность их замещения в целях минимизации налоговых платежей. Очевидно, что предприятия, на которых работают собственники или члены их семей, могут варьировать распределение дохода между оплатой труда и распределяемой прибылью (дивидендами). Например, собственник фирмы назначает себя ее генеральным директором и выплачивает себе доход в виде жалованья, либо дивидендов, либо расходов на содержание жилищно-коммунального хозяйства. Ясно, что ставки налогов на прибыль и доходы физических лиц должны быть согласованы. Однако это не означает равенства номинальных ставок. Если рассматривать налогообложение прибыли, оплаты труда, выручки от реализации, себестоимости, добавленной стоимости не изолированно, а как различные формы налогообложения стоимости конечного продукта (добавленной стоимости), то окажется, что полная ставка налогообложения распределяемой прибыли и оплаты труда может различаться даже при обложении дивидендов и заработной платы подоходным налогом по единой шкале. Причина очевидна: наряду с налогами на добавленную стоимость, на выручку от реализации (в том числе – акцизами на отдельные виды минерального сырья), фонд оплаты труда облагается налогами (отчислениями) в Пенсионный и в другие государственные внебюджетные фонды, а распределяемая прибыль – налогом на дивиденды. Не очевидно, как обеспечить сопоставимость результатов измерения полной налоговой нагрузки оплаты труда и распределяемой прибыли.

Несовершенство показателей полной налоговой нагрузки приводит к невозможности достаточно глубокого методологического обоснования налоговых реформ. Изменения различных налогов в России рассматриваются и осуществляются изолированно друг от друга и без должного учета мирового опыта и социально-экономических последствий для российских граждан, организаций и государства. В то же время проведение налоговой реформы должно основываться на сопоставлениях ПНН на доходы российских и зарубежных товаропроизводителей, осуществляемых по стандартной методике с использованием унифицированного модельного инструментария. В настоящей работе предложен такой инструментарий – полные ставки налогообложения (ПСН) оплаты труда и распределяемой прибыли (далее – факторных доходов), рассматриваемых как функции от чистого дохода. Следовательно, и ПСН можно рассматривать как функции чистого дохода. Они использованы для сравнения налоговой нагрузки на факторные налоги в России и развитых зарубежных странах в 1991-2003 гг. [1]

Поскольку в исследуемом периоде происходило многократное обесцене-

[1] См. отчет по теме «Сравнительный анализ полных ставок налогообложения доходов в России и зарубежных странах в 1991-2003 гг.» плана НИР ЦЭМИ РАН на 2002-2005 гг.

ние рубля, все доходы пересчитывались в доллары. Тем самым обеспечивалась сопоставимость полученных результатов с результатами сравнительного анализа систем налогообложения оплаты труда и капитала в России и зарубежных странах.

В 1992 г. среднегодовая валовая оплата труда составляла всего 304 долл., а чистая (оцененная расчетно) – лишь 237 долл. В 1997 г. оплата труда в долларовом выражении существенно возросла (до 1966 и 1749 долл. соответственно). После ее снижения в 2000 г. до 943 и 828 долл. она вновь возросла в 2003 г. до 2151 и 1880 долл. соответственно. В 2005 г. валовая оплата труда увеличилась еще больше – до 3689 долл., а чистая – до 3224 долл. Ее динамика определялась не только укреплением реального курса рубля, но и ростом реальной заработной платы в России в последние годы. Благоприятная внешнеэкономическая конъюнктура позволила частично компенсировать значительное сокращение реальной оплаты труда в начале 1990-х годов. Тем не менее, ее уровень многократно уступает уровню оплаты труда в развитых зарубежных странах.

Поскольку за период 1992-2005 гг. произошло значительное укрепление реального курса рубля относительно доллара США, поэтому сопоставление «долларовых» доходов в разные годы проведено с учетом изменения средней оплаты труда в указанные годы. Судя по данным ежегодно проводимых Роскомстатом выборочных обследований организаций, распределение численности работников по размерам начисленной заработной платы было асимметричным. Основная часть работников получала заработную плату ниже средней. Так, в октябре 1994 г. их доля составила 60,4%; в апреле 1995 г. – 60,2%; в мае 1996 г. – 63,2%; в октябре 1997 г. – 63,1%. Данные за 1998 г. отсутствуют. В октябре 1999 г. доля работников, получавших заработную плату ниже средней, вновь составила 63,1%; в апреле 2000 г. – 62,8%; 2001 г. – 69,5%; 2002 – 68,0%; 2003 г. – 68,6%. Другими словами, рост благосостояния населения в последние годы привел к росту доли работников, получавших заработную плату ниже средней. Поэтому, зная полные ставки налогообложения средней заработной платы, можно с уверенностью утверждать, что участок функции при более низких доходах описывает полную налоговую нагрузку на оплату труда подавляющего большинства российских работников. Данный критерий очень важен в связи с резко снизившейся в последние годы налоговой нагрузкой на доходы высокодоходных категорий российских работников. Ориентир средней оплаты труда использовался и при анализе ПСН распределяемой прибыли. Фактически рассматривалась тяжесть налоговой нагрузки при доходах инвесторов, не превышающих средней оплаты труда. Этот уровень доходов важен для анализа привлекательности инвестиций в акции предприятий основной части российских работников.

2. Методологические и методические вопросы измерения полной налоговой нагрузки на оплату труда и распределяемую прибыль

2.1. Номинальные, эффективные и суммарные налоговые ставки

Налоговая система РФ состоит из многочисленных налогов (пошлин, обязательных платежей и отчислений). Каждый налог обозначим номером $i = 1,\ldots, m$, где m – количество налогов в налоговой системе. Для большей наглядности формул номера налогов в дальнейшем изложении иногда заменяются соответствующими аббревиатурами (например, НДФЛ – налог на доходы физических лиц). Налоги различаются валовой (G_i) и облагаемой (B_i) базой налогообложения, номинальными ставками (шкалами ставок), процедурами и сроками уплаты, получателями налоговых поступлений.

Под номинальными налоговыми ставками или шкалами ставок (R_i) понимаются ставки, задаваемые законодательством применительно к базам налогообложения (в случае шкал ставок задаются также границы интервалов дохода, к которым применяются те или иные ставки). При этом для отдельных налогов задаются векторы R_i ставок, применяемых для разных видов доходов.

Наряду с номинальными, можно рассчитать эффективные ставки налогов (E_i), представляющих собой соотношение величины налога (T_i) и валовой базы налогообложения. Под валовой базой обложения (G_i) налогом i понимается налогооблагаемая база до учета вычетов (D_i). Например, для подоходного налога валовой базой обложения является валовый доход физического лица (ВДФЛ). При этом величина вычета может зависеть от значения ВДФЛ, то есть $G_{ндфл}$. Облагаемый доход $B_{ндфл}(G_{ндфл}) = G_{ндфл} - D_{ндфл}(G_{ндфл})$.

Величины D_i и B_i являются, вообще говоря, функциями не только G_i , но и других факторов (например, числа иждивенцев; в дальнейших расчетах принято, что у каждого работника есть один иждивенец).

Для налога на прибыль валовой базой обложения является валовая прибыль предприятия.

Обозначим ставки (шкалы ставок) R_i и другие основные параметры различных налогов России, определяемые с учетом налогового законодательства, как P_i , $i = 1,\ldots,m$. Их значения, действовавшие в 1992, 1995, 1997, 2000, 2003 и 2005 гг. и использованные при расчете полных ставок налогообложения фонда оплаты труда и распределяемой прибыли на российских предприятиях в соответствующие годы, приведены в табл. 2.1-2.3 (источник данных о налогах России: база данных «Консультант-плюс»).

Основными элементами системы налогообложения доходов от занятости в рассматриваемом периоде являлись налоги на Фонд оплаты труда с предприятий (НФОТ) и налог на доходы физических лиц (ранее – подоходный налог с физических лиц).

В 1992, 1995 и 1997 гг. взимались также целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций, независимо от их организационно-правовых форм, на содержание милиции, на благоустройство территорий и другие цели. В 1992 г. ставка сборов с юридического лица в год не могла пре-

вышать 1% от годового фонда заработной платы, рассчитанного исходя из установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда. В 1995 и 1997 гг. ставка была повышена до 3%. По существу, указанные целевые сборы являлись налогами на численность занятых. Они не учитывались в дальнейших расчетах, поскольку создаваемая ими налоговая нагрузка на ФОТ была невелика.

НФОТ включали социальные налоги (ранее – обязательные отчисления (взносы)) от ФОТ в государственные социальные внебюджетные фонды: в пенсионный фонд, фонды социального и медицинского страхования, занятости. В 1995 и 1997 гг. по ставкам в 1,0% на величину ФОТ начислялись также транспортный налог и сбор на нужды образовательных учреждений.

Суммарная ставка социальных налогов составляла в 1992 г. 38%. Затем она повысилась до 39% в 1995 г., после этого началось ее медленное понижение до 38,5% в 1997 и в 2000 гг., 35,6% – в 2003 г. В 2005 г. произошло ее существенное снижение. Максимальная ставка ЕСН составила до 26%. При этом к более высоким доходам применялись пониженные ставки ЕСН, т.е. его шкала имела регрессивный характер.

Таблица 2.1.

Параметры налогов на оплату труда и доходы физических лиц в России (ставки в %, границы интервалов шкал – в руб.)

Вид налога	1992	1995	1997	2000	2003	2005
Налоги на оплату труда с предприятий						
Социальные налоги (с 2001 года – Единый социальный налог):					35,6	26,0
Налог в пенсионный фонд	31,6	28,0	28,0	28,0	28,0	20,0
Налог в фонд соц. страхования	5,4	5,4	5,4	5,4	4,0	3,2
Налог в фонд мед. страхования	-	3,6	3,6	3,6	3,6	2,8
Налог в фонд занятости	1,0	2,0	1,5	1,5	-	-
Налог на сверхнормативный фонд оплаты труда	32,0	35,0	-	-	-	-
Минимальная годовая зарплата[1)], руб.	8600	510300	872900	1001,9	8400	15840
Нормативный фонд оплаты труда[2)]	4,0	6,0	-	-	-	-
Транспортный налог	-	1,0	1,0	-	-	-
Сбор на нужды образовательных учреждений	-	1,0	1,0	-	-	-
Налоги на оплату труда с работников						
Отчисления от зарплаты в Пенсионный фонд	0,0	1,0	1,0	1,0		
Подоходный налог с физических лиц – Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)						
Вычет из облагаемого дохода, тыс. руб для средней зарплаты.	8,6	510,3	872,9	1,377,5	5,0798	9,1034
Шкала ставок НДФЛ (А1,…,А4 – границы интервалов)						
До А1	12,0	12,0	12,0	12,0	13,0	13,0
От А1 до А2	20,0	20,0	20,0	20,0		
От А2 до А3	30,0	30,0	25,0	30,0		
От А3 до А4	40,0		30,0			

Свыше А4			35,0			
Границы интервалов, тыс. руб.						
А1	0,2	10,0	12,0	50,0	-	-
А2	0,4	50,0	24,0	150,0	-	-
А3	0,6	-	36,0	-	-	-
А4	-	-	48,0	-	-	-
Справочно:						
Среднемесячная зарплата, руб.	5995	472400	950200	2223	5512	8700
Годовая валовая зарплата, долл.	304	1236	1966	943	2151	3689
Годовой чистый заработок, долл.	276	1104	1749	828	1880	3224
Курс доллара США, руб./долл.	237	4585	5800	28,3	30,8	28,3

Примечания: 1) Сумма минимальных размеров оплаты труда (МРОТ) за 12 месяцев;
2) Кратность МРОТ.

В табл. 2.1 некоторые параметры налоговой системы для наглядности представлены в упрощенной форме. Например, указана лишь максимальная ставка ЕСН. Однако в расчетах использовалась регрессивная шкала, установленная Налоговым Кодексом РФ. Кроме того, при расчете ПСН в 2000-2005 гг. учитывалось ступенчатое уменьшение размера общего вычета от величины валового дохода при уплате налога на доходы физических лиц.

В 1992 и 1995 гг. сверхнормативный ФОТ облагался дополнительным налогом по ставке налога на прибыль. Нормативный ФОТ определялся умножением заданного числа (4 и 6 соответственно) минимальных размеров оплаты труда (МРОТ) на численность работников предприятия.

Кроме предприятий, в 1995, 1997 и 2000 гг. отчисления в Пенсионный фонд РФ по ставке 1,0% производились и с заработной платы, выплаченной работнику. Поэтому при начислении в 1995 г. заработной платы в размере 1 млн. руб. валовый доход, облагаемый подоходным налогом, равнялся 990 тыс. рублям. Эта величина уменьшалась на величину вычетов (510,3 тыс. руб.) и облагалась по ставкам прогрессивной шкалы: 10% до 10 тыс. руб.; 20% – от 50 тыс. руб. и 30% – более 50 тыс. руб. облагаемого дохода. В 1997 г. «крутизна» прогрессии шкалы НДФЛ значительно усилилась по сравнению с 1995 г. (видимо, в качестве компенсации отмены налога на сверхнормативный фонд оплаты труда).

В табл. 2.2 приведены ставки налога на прибыль и налога на дивиденды, которые в последние годы резко снизились по сравнению с 1995 и 1997 гг. При этом законодатель счел снижение ставки налога на дивиденды до 6% слишком сильным и она была повышена до 9%.

Таблица 2.2.

Параметры налогов на прибыль и дивиденды в России (ставки в %)

Вид налога	1992	1995	1997	2000	2003	2005
Налог на прибыль	32,0	35,0	35,0	30,0	24,0	24,0
Налог на дивиденды	15,0	15,0	15,0	15,0	6,0	9,0

Наряду с налогами, «привязанными» к доходам от определенного фактора производства (труда и капитала), в рассматриваемом периоде в России дей-

ствовал ряд общих налогов на выручку от реализации продукции (ВР) и косвенные налоги на потребление (см. табл. 2.3).

Таблица 2.3.

Параметры прочих налогов в России (ставки в %)

Вид налога	1992	1995	1997	2000	2003	2005
Налог на пользователей автодорог	0,4	1,5	2,5	2,5	-	-
Налог на строительство и содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы	-	1,5	1,5	1,5	-	-
Налог на добавленную стоимость	28,0	20,0	20,0	20,0	20,0	18,0
Спецналог на добавленную стоимость	-	1,5	-	-	-	-
Налог с продаж	-	-	-	5,0	5,0	-

К налогам на ВР относятся налог на пользователей автодорог, взимавшийся в 1992 г. по ставке 0,4%; в 1995 г. – 15,%, в 1997 и 2000 гг. – по ставке 2,5%. Его ставка могла увеличиваться местными властями. В 1995, 1997 и 2000 гг. ВР облагалась также налогом на строительство и содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы по ставке 1,5%. Особенностью этих налогов является их «оборотный» характер: они взимаются при каждой продаже товара предприятием-производителем предприятию-потребителю. Следовательно, чем больше число звеньев в технологической цепочке производства продукции, тем выше суммарная налоговая нагрузка на стоимость конечного продукта. Налоги на ВР внесли, следовательно, немалый вклад в свертывание производства продукции обрабатывающей промышленности в России. Их отмена, несомненно, послужила стимулом к экономическому росту в последние годы.

В 1995 г. наряду с налогом на добавленную стоимость взимался еще один налог с той же базой и ставкой в 1,5%, служивший источником средств для бюджетного финансирования предприятий сельского хозяйства и угольной промышленности. В 2000 и 2003 гг. очередным экспериментом над российскими налогоплательщиками стало взимание одновременно с НДС еще и налога с розничных продаж по ставке 5%.

В целом можно сделать вывод, что в 1990-е годы в России взимались налоги, крайне депрессивно действовавшие на экономику и усложнявшие налоговое администрирование. Их отмена с одновременным повышением ставки, например НДС, представляется теперь очевидным улучшением налоговой системы. Однако ее эволюция объясняется не только рациональными принципами с точки зрения общественных интересов, но и деятельностью разного рода лоббистов. Поэтому только после укрепления власти федерального центра и политической стабилизации в России стало возможным существенное упрощение налоговой системы в 2000-е годы с радикальным снижением налоговых ставок. Однако вопрос об их дальнейшем снижении остается открытым.

С точки зрения оценки тяжести налоговой нагрузки на оплату труда и доход многие различия несущественны. Безразлично налогоплательщику и то, в какой бюджет или внебюджетный фонд направляются средства. Его интересу-

ет, какую долю его дохода изымает государство с помощью налогов. Для ответа на этот вопрос необходимо рассчитать суммарную величину налогов, уплачиваемых при начислении предприятием определенной величины оплаты труда или распределяемой прибыли.

Вопрос о рациональных ставках налогов (сборов, пошлин, обязательных платежей и отчислений) является одним из наиболее дискуссионных при определении направлений проведения налоговой реформы. Его актуальность в последнее время повысилась по следующим причинам.

Во-первых, после введения единой ставки НДФЛ и регрессивной шкалы ЕСН налоговая система России стала социально несправедливой, низкие доходы облагаются сильнее, чем высокие. Это противоречит основному принципу налоговой теории: налоги должны устанавливаться с учетом способности налогоплательщиков их уплачивать.

Во-вторых, в структуре налоговых изъятий слишком велики косвенные налоги на потребление (НДС) и социальный налог на фонд оплаты труда (ЕСН), тоже, по-существу, оборотного типа. Это провоцирует развитие теневого оборота и уклонение от уплаты налогов, в том числе и других. Дискуссии относительно изменения шкалы подоходного налога, весьма значительные различия между шкалами этого налога в разных странах и в разные периоды времени свидетельствуют о том, что существует большая свобода выбора при определении ставок налога и процедур их взимания. Тем более необходимо определить функции, выполняемые разными налогами, и принципы, которых следует придерживаться при их установлении.

При этом необходимо налог на доходы физических лиц рассматривать не изолированно, а как элемент налоговой системы, поскольку между различными налогами существует и дополняемость, и замещаемость. Это объясняется тем, что доходы физических лиц – работников и акционеров предприятий, вкладчиков банков и индивидуальных предпринимателей – представляют собой лишь различные элементы стоимости конечного продукта, создаваемой на разных фазах его производства. Поэтому снижение ставок подоходного налога можно компенсировать (по крайней мере, частично) за счет повышения ставок других налогов.

При подготовке нового варианта Налогового кодекса РФ необходимо сформулировать перечень налогов, цели, ставки (шкалы), процедуры их установления и взимания, место и роль каждого налога в общей системе налогов. Их невозможно обосновать без наличия теоретически обоснованной и практически реализуемой концепции налоговой реформы. Однако до настоящего времени установление различных налогов осуществлялось без должного учета их влияния на общую тяжесть налогового бремени для разных категорий налогоплательщиков или видов доходов. Более того, не учитывается даже влияние изменения ставок одних налогов на изменение облагаемой базы для других. В то же время необходимость такого учета очевидна.

Так, для товаров, спрос на которые насыщен и высокоэластичен по цене, повышение, например, ставки акциза вовсе не приводит к пропорциональному росту цен конечного потребления. Вполне возможна противоположная ситуа-

ция, когда цена конечного потребления сохраняется на прежнем уровне, но введение акциза ведет к уменьшению прибыли и налога на нее или фонда оплаты труда и налогов на него [15]. Особенно очевидно наличие такой зависимости для импортзамещающих товаров, цены на которые регулируются обменным курсом рубля, контрактными ценами внешнего рынка, величиной ввозных пошлин и транспортных тарифов. Поэтому при заданной цене конечного потребления можно варьировать доли разных налогов в общей величине налоговых поступлений, не увеличивая общую величину. Попытки увеличить ставки действующих налогов или ввести новые без учета их взаимосвязей приводят не к росту доходов государства, а лишь к усилению экономического спада, развитию теневой экономики и росту недоимок.

В случае низкой эластичности спроса от цены возможно возникновение обратной ситуации, когда увеличение, например, ставок подоходного налога при сохранении привычного уровня чистой (т.е. после уплаты налога) заработной платы приведет к увеличению налоговых поступлений главным образом не от налога на доходы физических лиц, а от акцизов или налога на добавленную стоимость. Аналогичный эффект возникает при повышении налогов на себестоимость, прибыль, оплату труда или имущество, землю и ресурсных платежей, поскольку НДС начисляется не только на дивиденды и зарплату, но и на налоги также. Такое повышение налогового бремени также может оказаться непосильным для налогоплательщика и приведет к сокращению легальной экономической активности и налоговых поступлений. Поэтому для создания рациональной налоговой системы представляется необходимым проведение анализа взаимосвязей между ее элементами и создание методического инструментария для оценки совокупного налогового бремени на налогоплательщиков.

В настоящей работе предпринята попытка разработки такого инструментария и его практического применения для анализа изменения полных ставок налогообложения элементов добавленной стоимости, связанных с различными видами конечных доходов – оплаты труда и распределяемой прибыли, выплачиваемых предприятиями (акционерными обществами) собственникам (акционерам).

Эту задачу можно разбить на две подзадачи.

Во-первых, для упрощения анализа полной налоговой нагрузки на факторный доход, создаваемой налоговой системой, целесообразно объединить все налоги в группы с одинаковой налоговой базой. Для этого необходимо, чтобы ставки были заданы единообразно.

Налоговые ставки могут задаваться, вообще говоря, в двух видах: 1) **адвалорных** ставок (т.е. в виде процентных долей цены или стоимости товара, его себестоимости, прибыли, добавленной стоимости и т.п. объекта обложения); 2) **специфических** ставок (т.е. в виде величин налогов в расчете на единицу товара, продукта, ресурса или имущества в натуральных единицах). Например, ставки некоторых таможенных пошлин или акцизов, взимаемых при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, установлены в евро в расчете натуральную единицу.

Адвалорная ставка, в свою очередь, также может устанавливаться в двух видах: 1) как **ставка отчисления (обозначим ее через *S*)**, т.е. в виде доли налога в базе, включающей налог; 2) как **ставка начисления (обозначим ее через *Z*)**, т.е. в виде добавки к базе, не включающей налог. В целях унификации полезно представить все ставки налогов и в том, и в другом виде. Уравнения связи ставок отчисления и начисления налога очевидны:

$S_i = Z_i / (1 + Z_i)$.

$Z_i = S_i / (1 – S_i)$.

Например, ставка начисления НДС – может быть выражена относительно выручки от реализации (ВР), не включающей НДС ($Z_{НДС}$):

$НДС = Z_{НДС} \cdot (ВР – ПЦ)$, где ПЦ – приобретенные ценности (не включая НДСПЦ, т.е. НДС, уплаченный поставщикам).

Одновременно ставка НДС может быть выражена в долях к отпускной цене товара, включающей НДС ($S_{НДС}$):

$НДС = S_{НДС} \cdot (ВРНДС – ПЦНДС)$,

где $ВРНДС = (1 + Z_{НДС}) \cdot ВР$;

$ПЦНДС = (1+ Z_{НДС}) \cdot ПЦ$.

При расчете суммарной налоговой ставки параллельных (т.е. имеющих одинаковую базу обложения) налогов, ставки начисления можно складывать, а ставки отчисления – нет. Например, в 1994-1995 годах в РФ взималось два налога на добавленную стоимость: основной (обозначим его ставку через $S_{НДС1}$) и спецналог ($S_{НДС2}$).

Суммарную ставку начисления двух параллельных налогов определим как $Z_{НДС} = Z_{НДС1}+Z_{НДС2}$.

Покажем, что при $Z_{НДС1}, Z_{НДС2} > 0$ $S_{НДС} < S_{НДС1}+S_{НДС2}$.

По определению $Z_{НДС} = Z_{НДС1} + Z_{НДС2}$; $S_{НДС} = Z_{НДС} / (1+Z_{НДС})$;

$S_{НДС1} = Z_{НДС1} / (1+Z_{НДС1})$; $S_{НДС2} = Z_{НДС2} / (1+Z_{НДС2})$.

Следовательно, $S_{НДС1} + S_{НДС2} = Z_{НДС1} / (1+Z_{НДС1}) + Z_{НДС2} / (1+Z_{НДС2}) >$

$> Z_{НДС1} / (1 + Z_{НДС1} + Z_{НДС2}) + Z_{НДС2} / (1 + Z_{НДС1} + Z_{НДС2}) =$

$= (Z_{НДС1} + Z_{НДС2}) / (1 + Z_{НДС1} + Z_{НДС2}) = Z_{НДС} / (1 + Z_{НДС}) = S_{НДС}$, что и требовалось доказать.

Другими словами, при заданных двух ставках начисления параллельных налогов, суммарную ставку отчисления налога нельзя рассчитать как сумму двух ставок отчисления этих налогов. Их суммарная ставка отчисления должна рассчитываться на основе суммарной ставки начисления. Этот результат относится к любым суммарным ставкам отчисления и начисления, а не только к НДС.

Аналогично, при заданных ставках отчисления различных налогов, исчисляемых от одной базы, суммарная ставка начисления не является суммой ставок начисления отдельных налогов, а должна рассчитываться на основе суммарной ставки отчисления.

Во-вторых, необходимо построить формулы для расчета полной налоговой нагрузки для нескольких последовательно взимаемых налогов (групп налогов). Если они взимаются у разных налогоплательщиков, понятие эффективной ставки налогообложения к такому случаю неприменимо. Соответственно, необхо-

димо предложить соответствующую экономическую интерпретацию объединения налогов, взимаемых с разных налогоплательщиков, например, на оплату труда, являющуюся доходом для работника, затратами для работодателя, а для потребителя продукции – базой (с включением всех налогов, начисляемых на ФОТ, себестоимость продукции и выручку от реализации) для косвенных налогов на потребление.

Покажем механизм расчета ставок начисления налогов на примере 1995 г. В этом году взимались следующие налоги.

Во-первых, **налоги на выручку от реализации**:

• налог на содержание жилищного фонда и социально-культурной инфраструктуры ($S_{НВР1}$ = 1,5%);

• налог на пользователей автодорог ($S_{НВР2}$ = 1,5%);

• акцизы ($S_{НВР3}$), со ставками, различными для разных товаров.

Соответственно,

$S_{НВР} = S_{НВР1} + S_{НВР2} + S_{НВР3}$.

Ставки налогов на выручку от реализации относительно ВР за вычетом налогов на ВР можно вывести аналогично ставкам НДС:

$Z_{НВР} = S_{НВР} / (1 - S_{НВР})$.

Предприятие, начислившее фонд оплаты труда (ФОТ) в некотором размере, должно было начислить на него несколько социальных налогов (взносов на социальную защиту), служащих источником средств для Пенсионного и других государственных внебюджетных фондов, а также транспортный налог и сбор на нужды образовательных учреждений, по суммарной ставке $Z_{НФОТ}$, равной 41%. Очевидно, что сумма этих налогов равна $Z_{НФОТ} \cdot x \cdot k$, где x – средняя величина ФОТ на одного занятого, а k – число занятых.

Кроме этого, в 1994-1995 гг. превышение ФОТ над его нормативной величиной включалось в прибыль и облагалось налогом на прибыль, причем этот налог не включался в себестоимость продукции. Можно показать, что в результате такого изощренного способа обложения сверхнормативного фонда ставка начисления налога на сверхнормативный ФОТ составляла величину

$Z_{НПСФОТ} = S_{НП} / (1 - S_{НП})$, где

$Z_{НПСФОТ}$ – ставка налога на прибыль – сверхнормативный ФОТ.

Например, $Z_{НПСФОТ}$ = 53,8% при $S_{НП}$ = 35% . Это объясняется следующим образом. $S_{НПСФОТ} = S_{НП}$ = 35%. Для уплаты налога на прибыль – сверхнормативный ФОТ нужно на 100 руб. ФОТ начислить 53,8 рубль «прибыли», уплатить с нее 35% (18,8 рубля) налога на прибыль, а остаток («чистая прибыль») в 35 руб. уплачивается в качестве налога за сверхнормативный ФОТ.

Таким образом, общая величина налога на прибыль – сверхнормативный ФОТ рассчитывалась следующим образом:

$Z_{НПСФОТ} \cdot \max\{0, (x - ФОТ_{норм})\} \cdot k$

Здесь $ФОТ_{норм}$ – нормативная величина фонда оплаты труда, составлявшая в 1995 г. 6 величин минимального размера оплаты труда (МОТ).

В целом сумма налогов на ФОТ с предприятия (ФОТН) является функцией x и k:

$ФОТН\ (x\ ,\ k) = (Z_{НФОТ} \cdot x + Z_{НПСФОТ} \cdot \max\{0, (x - ФОТ_{норм})\}) \cdot k$.

Тогда можно определить суммарную ставку налогообложения ФОТ, как функцию x:

$Z_{НФОТ}(x) = (Z_{НФОТ} \cdot x + Z_{НПСФОТ} \cdot \max\{0, (x - ФОТ_{норм})\}) \cdot k / (x \cdot k) =$
$= Z_{НФОТ} + Z_{НПСФОТ} \cdot \max\{0, (x - ФОТ_{норм})\} / x$.

Очевидно, что при стремлении x к бесконечности эффективная ставка $E_{НФОТ}(x) = Z_{НФОТ}(x)$ стремится к пределу, равному $Z_{НФОТ} + Z_{НПСФОТ}$.

Начисленная величина ФОТ еще не являлась базой для обложения налогом на доходы физических лиц. Сначала она уменьшалась на величину взносов в Пенсионный фонд, удерживаемых с работников (по ставке $S_{ОПФР}$ = 1%). Соответственно,

$ВДФЛ = (1 - S_{ОПФР}) \cdot x$, где $ВДФЛ$ – валовый доход физического лица.

В соответствии с порядком взимания налога на доходы физических лиц, облагаемый доход w определяется путем вычитания из валового дохода необлагаемого вычета d_0 :

$w = ВДФЛ - d_0$.

Шкала подоходного налога задает величину налога $f(w)$ как функцию облагаемого дохода w, причем $w > f(w) \geq 0$. Соответственно, эффективная ставка налогообложения доходов физических лиц, получаемых из ФОТ, равна $E_{НДФЛ(ФОТ)} = f(w) / ВДФЛ$. Величина НДФЛ может быть представлена как функция $f_1(ВДФЛ)$.

Отсюда можно определить чистый доход физического лица (y):

$y = (1 - S_{ОПФР}) \cdot x - f_1((1 - S_{ОПФР}) \cdot x)$.

Предположим, что получив чистую заработную плату, работник покупает на нее потребительские товары, облагаемые налогом на добавленную стоимость и, может быть, налогом с продаж[1]. Тогда государство изымает из чистого дохода y еще некоторую величину косвенных налогов:

$S_{НРП} \cdot y + (1 - S_{НРП}) \cdot S_{НДС} \cdot y$.

Чистый доход за вычетом косвенных налогов на потребление назовем остаточным доходом

$v = y / [(1 + Z_{НДС}) \cdot (1 + Z_{НВР})] =$
$= [(1 - S_{ОПФР}) \cdot x - f_1((1 - S_{ОПФР}) \cdot x)] / [(1 + Z_{НДС}) \cdot (1 + Z_{НВР})]$.

2.2. Полная ставка налогообложения оплаты труда

Для определения ПСН добавленной стоимости, связанной с оплатой труда, т.е. ФОТ со всеми начисленными на него налогами (далее факторного дохода от занятости), автор предлагает следующую схему.

В замкнутой экономике имеется одно предприятие, принадлежащее его работникам – членам одной семьи, получающим одинаковые доходы[2]. Следовательно, они могут выбирать, в какой форме выплачивать себе доход – оплаты

[1] В 1995 г. этот налог не взимался, поэтому можно считать, что $S_{НРП}$ = 0. НРП учтен в формуле, чтобы обеспечить ее пригодность для 2000 и 2003 гг., когда данный налог взимался по ставке начисления до 5%.

[2] Это предположение позволяет исключить влияние дифференциации, например, заработной платы на полную налоговую нагрузку.

труда или распределяемой прибыли. Они же выступают покупателями продукции предприятия. Государство взимает налоги на всех фазах движения производства продукции. Фактически оно забирает себе часть стоимости конечного продукта, равную сумме добавленной стоимости на данном предприятии.

В реальной экономике, разумеется, стоимость конечного продукта отличается от добавленной стоимости по многим причинам (главным образом из-за внешнеторговых факторов). Однако снижение фактической полной ставки налогообложения добавленной стоимости по сравнению с нормативной ее величиной объясняется не только и не столько этими отличиями. В гораздо большей степени недобор налогов объясняется наличием льгот, уклонением от уплаты налогов, расцветом теневой экономики и неплатежей, превышением экспорта над импортом и т.д. Однако законопослушные предприятия и их работники, полностью уплачивающие налоги и не имеющие налоговых льгот, действительно отдавали в 1992 г. около 75% добавленной стоимости, обеспечивающей возмещение оплаты труда.

Полная ставка налогообложения ФОТ $Q_{ДС(ФОТ)}$ вычисляется путем определения доли налогов в добавленной стоимости (состоящей из средней оплаты труда и начисленных на нее налогов):

$$Q_{ДС(ФОТ)} = 1 - [(1 - S_{ОПФР}) \cdot x - f_1((1 - S_{ОПФР}) \cdot x)] \; /$$
$$/ \; [(Z_{НФОТ} \cdot x + Z_{НПСФОТ} \cdot \max\{0, (x - ФОТ_{норм})\}) \cdot (1 + Z_{НДС}) \cdot (1 + Z_{НВР})] \; .$$

где

$Z_{НФОТ}$ – суммарная ставка начислений на фонд оплаты труда;

$Z_{НПСФОТ}$ – ставка налога на прибыль – сверхнормативный ФОТ;

$Z_{НДС}$ – суммарная ставка налогов на добавленную стоимость (включая спецналог);

$Z_{НВР}$ – суммарная ставка налогов на выручку от реализации.

2.3. Полная ставка налогообложения распределяемой прибыли

Аналогичные расчеты можно сделать для других элементов добавленной стоимости, в частности – по оценке полной ставки налогообложения прибыли, направляемой на выплату дивидендов физическим лицам (*ПДив*). Она рассчитывается по формуле:

$$Q_{ДС(ПДив)} = 1 - [(1 - S_{НДив}) \cdot x - f_1((1 - S_{НДив}) \cdot x)] \; /$$
$$/ \; \{[\, 1 / (1 - S_{НП})] \cdot x \cdot (1 + Z_{НДС}) \cdot (1 + Z_{НВР})\} \; .$$

где $S_{НП}$ – ставка налога на прибыль;

где $S_{НДив}$ – ставка налога на дивиденды.

2.4. Интегральные и приростные полные налоговые ставки как функции чистого дохода

Выше были выведены формулы для расчета полных ставок налогообложения факторного дохода. Они являются функциями валового дохода (ФОТ). При соблюдении некоторых математических условий можно построить эти

ПСН как функции чистого (после уплаты НДФЛ) дохода. Эти функции назовем интегральными полными ставками налогообложения (ИПСН) поскольку непрерывные функции ПСН могут рассматриваться как интеграл функций предельных ставок налогообложения, задаваемых налоговыми шкалами). Наряду с ИПСН можно рассчитать приростные полные ставки налогообложения (ППСН). Они являются кусочно-линейными аппроксимациями функций предельных полных ставок налогообложения от чистого дохода. В настоящей работе выбрана шкала изменения чистого дохода, которая строится путем деления и умножения на 2^{-2} . В левых колонках таблиц 3.1-3.4 показаны верхние границы интервалов годового чистого дохода для расчета ИПСН и ППСН. Для первого интервала верхняя граница равна очень малому доходу (ОМД), равному $5 \cdot 10^{-12}$ долл.; для второго – 250 долл. Левые границы первого интервала при расчете ППСН и всех интервалов при расчете ИПСН равны 0. Левые границы второго и последующих интервалов при расчете ППСН равны правым границам предшествующих интервалов. Первый интервал чистого дохода (от 0 до ОМД) необходим для оценки величин ИПСН и ППСН при небольших вычетах из валового дохода при взимании налога на доходы физических и иных налогов.

3. Анализ полной налоговой нагрузки на фонд оплаты труда и распределяемую прибыль на российских предприятиях в 1992-2005 гг.

3.1. Анализ полной налоговой нагрузки на фонд оплаты труда на российских предприятиях в 1992-2005 гг.

За период 1992-2005 гг. функции ППС в России сильно изменились (см. таблицу 3.1).

Таблица 3.1.

Приростные полные ставки налогообложения оплаты труда в России, %

Чистый доход, тыс. дол.	1992	1995	1997	2000	2003	2005
ОМД*	43,61	43,95	43,63	45,10	41,00	32,74
0,250	55,73	44,77	43,63	48,17	41,00	32,74
0,354	63,00	50,67	44,22	51,69	47,13	32,74
0,500	63,00	50,67	50,39	51,92	48,67	37,58
0,707	63,00	58,27	50,39	52,34	50,78	42,00
1,000	65,20	64,30	50,39	51,92	50,18	42,92
1,414	66,36	64,30	50,39	51,86	49,40	42,75
2,000	70,08	64,30	50,39	54,84	48,93	42,65
2,828	74,42	67,04	54,07	56,33	48,86	42,00
4,000	74,77	67,55	55,36	56,17	42,19	41,85
5,657	74,77	67,55	58,23	60,47	42,00	41,58
8,000	74,77	67,55	62,01	61,57	42,07	41,60

11,31	74,77	70,35	63,36	61,59	37,56	34,72
16,00	74,77	71,61	63,36	61,59	36,73	33,01
22,63	74,77	71,61	63,36	61,57	32,54	29,75
32,00	74,77	71,61	63,36	61,57	31,76	27,72
более 32,00	74,77	71,61	63,36	61,57	31,76	27,72
Максимум	**74,77**	**71,61**	**63,36**	**61,59**	**50,78**	**42,92**
Минимум	**43,61**	**43,95**	**43,63**	**45,10**	**31,76**	**27,72**

Примечание: ОМД – очень малый доход (10^{-12} долл.).

Это привело к более чем двукратному снижению приростных полных ставок налогообложения оплаты труда работников при чистой заработной плате более 8 тыс. долл. Такое уменьшение полной налоговой нагрузки вызвано произошедшими в российской налоговой системе значительными изменениями. В 1992 г. ППСН оплаты труда при доходе 11,32 тыс. долл. составляла 74,77%, а в 2005 г. она снизилась до 34,72%. При доходах же более 22,63 тыс. долл. ППСН оплаты труда составляла 27,72%. Таким образом, налоговая нагрузка на оплату труда высокодоходных категорий работников снизилась почти втрое. В основном это произошло благодаря введению регрессивной шкалы ЕСН. Например, в 2000 г. ППСН оплаты труда при чистых доходах более 22,63 тыс. долл. составляли 61,57%. В 2003 г. их значения снизились до 31,76%. Столь драматическое снижение налоговой нагрузки на оплату труда высокодоходных категорий работников не затронуло подавляющую часть занятых в российской экономике, т.к. среднегодовая валовая заработная плата составила в 2005 г. лишь 3689 долл. Что касается ППСН оплаты труда при средних доходах, то она составила в 2005 г. 41,85%. Максимума же ППСН достигала при чистом доходе от 707 до 1 тыс. долл., примерно соответствующем величине прожиточного минимума трудоспособного населения во втором квартале 2005 г.

В 1992 г. среднегодовая чистая заработная плата составила 276 долл. При таком чистом доходе ППСН оплаты труда составила 63,00%. Как видим, сокращение налоговой нагрузки на оплату труда «среднестатистического» работника за 1992-2005 гг. произошло, но лишь в полтора раза. Изымая в виде налогов более 40% прироста добавленной стоимости продукции на предприятии, направляемого для увеличения оплаты труда работников, государство все еще создает чрезмерно сильные стимулы для уклонения от уплаты налогов по всей цепочке производства и распределения доходов. При этом даже величина ППСН оплаты труда высокодоходных категорий работников в 27,72% представляется чрезмерной, учитывая имеющиеся у них возможности по минимизации налоговой нагрузки с использованием, например, внешнеэкономических операций и фиктивных сделок с подставными фирмами. Ведь столь высокие доходы в России получают преимущественно менеджеры компаний. Однако гораздо более нерационально установление ППСН оплаты труда работников, живущих за гранью бедности, в 30-40%. Из сказанного не следует, что нужно увеличивать вычет из валового дохода при взимании НДФЛ. Гораздо эффективнее с экономической точки зрения снижение ставок косвенных

налогов – НДС и ЕСН.

Зависимости интегральных полных ставок налогообложения оплаты труда от чистого дохода в 1992-2005 гг. представлены в таблице 3.2.

Таблица 3.2.

Интегральные полные ставки налогообложения оплаты труда в России, %

Чистый доход, тыс. дол.	1992	1995	1997	2000	2003	2005
ОМД	43,61	43,95	43,63	45,10	41,00	32,74
0,250	55,73	44,77	43,63	48,17	41,00	32,74
0,354	58,14	46,64	43,80	49,25	42,94	32,74
0,500	59,69	47,89	45,91	50,06	44,75	34,23
0,707	60,72	51,43	47,30	50,75	46,66	36,72
1,000	62,15	56,07	48,25	51,10	47,74	38,67
1,414	63,49	58,85	48,90	51,33	48,24	39,92
2,000	65,70	60,61	49,34	52,41	48,44	40,75
2,828	68,81	62,74	50,82	53,63	48,56	41,12
4,000	70,83	64,29	52,25	54,40	46,85	41,34
5,657	72,11	65,31	54,17	56,37	45,51	41,41
8,000	72,94	66,00	56,78	58,03	44,55	41,46
11,31	73,51	67,40	58,94	59,14	42,67	39,64
16,00	73,89	68,75	60,34	59,89	41,05	37,84
22,63	74,15	69,65	61,28	60,40	38,79	35,67
32,00	74,34	70,25	61,91	60,75	36,89	33,53
45,25	74,47	70,66	62,35	60,99	35,47	31,92
64,00	74,56	70,94	62,65	61,16	34,42	30,74
90,51	74,62	71,14	62,86	61,29	33,67	29,88
128,0	74,66	71,28	63,01	61,37	33,12	29,26
181,0	74,70	71,37	63,11	61,43	32,73	28,82
256,0	74,72	71,44	63,18	61,47	32,45	28,50
362,0	74,73	71,49	63,24	61,50	32,25	28,27
512,0	74,74	71,52	63,27	61,52	32,11	28,11
724,1	74,75	71,55	63,30	61,54	32,01	27,99
1024	74,76	71,56	63,32	61,55	31,94	27,91
Максимум	**74,76**	**71,56**	**63,32**	**61,55**	**48,56**	**41,46**
Минимум	**43,61**	**43,95**	**43,63**	**45,10**	**31,94**	**27,91**

Они в целом схожи с зависимостями ППСН от чистого дохода, с учетом «накопительного» эффекта ИПСН. В частности, в 1992-2000 гг. нарастание ИПСН идет медленнее, чем ППСН. А в 2003 и 2005 гг. величина ИПСН падает с ростом чистого дохода медленнее, чем ППСН.

3.2. Анализ полной налоговой нагрузки на прибыль российских предприятий, выплачиваемую в виде дивидендов

Снижение налоговой нагрузки на дивиденды, произошедшее в 2003 и последующих годах (см. таблицы 3.3-3.4), гораздо менее драматично, чем сокращение налоговой нагрузки на оплату труда.

Таблица 3.3.

Приростные полные ставки налогообложения распределяемой прибыли в России, %

Чистый доход, тыс. дол.	1992	1995	1997	2000	2003	2005
ОМД	47,09	48,11	48,00	46,24	42,85	41,39
0,250	51,76	48,11	48,00	49,24	42,85	41,39
0,354	53,44	48,11	51,37	52,69	42,85	41,39
0,500	53,44	50,63	54,24	52,69	42,85	41,39
0,707	53,44	54,33	54,24	52,69	42,85	41,39
1,000	56,20	54,33	54,24	52,69	42,85	41,39
1,414	57,67	54,33	54,24	52,69	42,85	41,39
2,000	62,35	54,33	54,24	55,02	42,85	41,39
2,828	67,80	57,70	54,24	56,99	42,85	41,39
4,000	68,25	58,49	55,14	56,99	42,85	41,39
5,657	68,25	58,49	55,80	60,82	42,85	41,39
8,000	68,25	58,49	57,75	62,37	42,85	41,39
11,31	68,25	62,03	60,23	62,37	42,85	41,39
16,00	68,25	63,67	64,60	62,37	42,85	41,39
22,63	68,25	63,67	66,20	62,37	42,85	41,39
32,00	68,25	63,67	66,20	62,37	42,85	41,39
более 32,00	68,25	63,67	66,20	62,37	42,85	41,39
Максимум	**68,25**	**63,67**	**66,20**	**62,37**	**42,85**	**41,39**
Минимум	**47,09**	**48,11**	**48,00**	**46,24**	**42,85**	**41,39**

Например, ППСН распределяемой прибыли в 2003 г. составила 42,85%, а в 2005 г. – 41,39%. В предшествующие годы величины ППСН распределяемой прибыли изменялись, например, в 1992 г. от 47,08% до 68,25%. В 1997 г. зависимость ППСН распределяемой прибыли от чистого дохода была схожей: от 46,24% до 62,37%. Несомненно, инвесторы сильно выиграли от проведенной налоговой реформы. Однако для большинства российских работников стимулы к накоплению средств с последующим использованием получаемых от инвестиций доходов по-прежнему недостаточны.

Таблица 3.4.

Интегральные полные ставки налогообложения распределяемой прибыли в России, %

Чистый доход, тыс. дол.	1992	1995	1997	2000	2003	2005
ОМД	47,09	48,11	48,00	46,24	42,85	41,39
0,250	51,76	48,11	48,00	49,24	42,85	41,39
0,354	52,27	48,11	49,03	50,30	42,85	41,39
0,500	52,61	48,87	50,68	51,03	42,85	41,39
0,707	52,86	50,60	51,78	51,53	42,85	41,39
1,000	53,89	51,76	52,53	51,87	42,85	41,39
1,414	55,07	52,54	53,04	52,12	42,85	41,39
2,000	57,48	53,08	53,40	53,01	42,85	41,39
2,828	61,13	54,54	53,65	54,25	42,85	41,39
4,000	63,53	55,77	54,09	55,09	42,85	41,39
5,657	65,05	56,60	54,61	56,93	42,85	41,39
8,000	66,05	57,17	55,58	58,68	42,85	41,39
11,31	66,73	58,72	57,05	59,83	42,85	41,39
16,00	67,19	60,30	59,57	60,61	42,85	41,39
22,63	67,51	61,35	61,77	61,14	42,85	41,39
32,00	67,73	62,06	63,18	61,51	42,85	41,39
45,25	67,88	62,55	64,12	61,76	42,85	41,39
64,00	67,99	62,89	64,76	61,94	42,85	41,39
90,51	68,07	63,12	65,19	62,07	42,85	41,39
128,0	68,12	63,29	65,49	62,16	42,85	41,39
181,0	68,16	63,40	65,70	62,22	42,85	41,39
256,0	68,19	63,48	65,85	62,26	42,85	41,39
362,0	68,21	63,54	65,95	62,29	42,85	41,39
512,0	68,22	63,58	66,03	62,32	42,85	41,39
724,1	68,23	63,61	66,08	62,33	42,85	41,39
1024	68,24	63,63	66,11	62,34	42,85	41,39
Максимум	**68,24**	**63,63**	**66,11**	**62,34**	**42,85**	**41,39**
Минимум	**47,09**	**48,11**	**48,00**	**46,24**	**42,85**	**41,39**

В данном параграфе проведен анализ полных ставок налогообложения оплаты труда и распределяемой прибыли в 1992, 1995, 1997, 2000, 2003 и 2005 гг. в России.

Результаты межстранового сравнительного анализа полных ставок налогообложения оплаты труда и распределяемой прибыли в России и 20 зарубежных странах в 1991-1997 гг., проведенного на основе предложенных автором показателей и методов их измерения, представлены в работах [1-2, 4-9, 25-26]. Результаты межстранового сравнительного анализа полных ставок налогообложения оплаты труда и распределяемой прибыли в России и пяти зарубежных странах: Великобритании, Германии, Италии, США и Франции в 1991-2005 гг., методически и информационно сопоставимы с анализом полных налоговых

ставок в России, предполагается опубликовать в дальнейшем. Но уже сейчас можно сделать **общий вывод:** *После введения единой ставки НДФЛ и регрессивной шкалы ЕСН важнейшим отличием налоговой системы России от налоговых систем развитых зарубежных стран является значительно меньшая полная налоговая нагрузка на высокие доходы при сохранении более высокой нагрузки на доходы основной части российских работников.*

4. Рекомендации по реформированию российской налоговой системы

При сохраняющихся абсолютно и относительно высоких полных ставках налогообложения оплаты труда государство, разумеется, не получает искомых налоговых доходов. Разными путями налогоплательщики уклоняются от уплаты налогов или не имеют средств для уплаты и получают отсрочки. Поэтому можно сформулировать **некоторые рекомендации** по реформированию российской налоговой системы.

В общей части Налогового кодекса необходимо зафиксировать ограничения на полные ставки налогообложения факторных доходов. Важно отметить, что это – ограничение для законодателя, а не для налогоплательщика. Устанавливая для себя такое ограничение, законодатель уже не сможет при утверждении бюджета произвольно варьировать ставками.

В связи с вышеизложенным целесообразно было бы установить верхние границы полной ставки налогообложения ФОТ (добавленной стоимости, связанной с оплатой труда) на уровне 30% (в 2003 г. приростные полные ставки налогообложения оплаты труда были примерно равны 30% при чистых доходах более 32 тыс. в год, а интегральные – приближались к этой величине при росте дохода до 1,024 млн. долл.). ПНН распределяемой прибыли целесообразно сохранить на уровне 2003 г. (примерно 40%).

Данное ограничение относится ко всем, а не только к федеральным налогам. При введении региональных налогов на прибыль и доходы физических лиц возникает опасность выхода суммарной ставки за все разумные пределы. Эта опасность существует и безотносительно установления предлагаемых ограничений. Поэтому целесообразно сохранить действующий порядок установления налогов на прибыль и доходы физических лиц в качестве федеральных, указав в явном виде, что налоговые поступления по ним расщепляются между федеральным и региональным бюджетами в пропорциях, устанавливаемых бюджетным законодательством.

Для выравнивания полных ставок налогообложения распределяемой прибыли и оплаты труда необходимо при невысоких доходах снизить суммарную ставку социального налога на ФОТ, объединив отдельные платежи в разные внебюджетные фонды. Замена отчислений в социальные фонды единым социальным налогом – давно назревшая мера для обеспечения выплаты государственных пенсий и пособий. Однако до сих пор налогоплательщики оформляют налоговую отчетность по трем компонентам социального налога, что нерационально. При этом целесообразно, на наш взгляд, существенно расширить базу

для такого налога до всего фонда потребления предприятий, т.е. включить в нее часть прибыли, направляемой на нужды коллектива (кроме выплаты дивидендов), сверхнормативные командировочные и представительские расходы, расходы на приобретение и строительство жилья, ссуды, выдаваемые работникам. Дополнительно начисляемый социальный налог не должен учитываться при ведении персональных счетов застрахованных. Это позволит отчасти компенсировать снижение доходов внебюджетных фондов вследствие снижения ставки ЕСН. Кроме того, их «выпадающие» доходы нужно возместить путем роста бюджетных доходов рентного характера [3].

Библиография

1. Egorova E., Petrov Y. A Comparative Study of Taxation in Foreign Countries and the Reform of the Russian Tax System // Economic Systems, Vol. 21, No. 4, 1997, pp. 360-364.
2. Egorova E.N., Petrov Yu.A., Afonina S.V. Development of Foreign Tax Systems in 1991-1995 and Tax Reform in Russia. / Working Paper # WP/96/007. – Moscow, CEMI RAN. – 1996.
3. Глазьев С.Ю., Петров Ю.А. Рентные доходы бюджета как ресурс возрождения России // Мировая энергетическая политика, 2002 г., № 5.
4. Егорова Е., Петров Ю. Сравнительный анализ эффективной ставки налогов в России и зарубежных странах // Налоговый вестник. – 1995. – № 11.
5. Егорова Е., Петров Ю., Афонина С. Сравнительный анализ налогообложения заработной платы в России и зарубежных странах в 1991-95 годах / Препринт # WP/97/026 – М: ЦЭМИ РАН. – 1997.
6. Егорова Е., Петров Ю., Афонина С. Сравнительный анализ уровня налогообложения в Российской Федерации и развитых зарубежных странах в 1991-1995 годах // Налоговое планирование на предприятиях и организациях. Изд. 7, Т. 1, Москва. – 1996.
7. Егорова Е.Н., Петров Ю.А. Налоговые системы России и 20 зарубежных стран в 1991-1997 гг.: сравнительный анализ полных налоговых ставок. Препринт # WP/99/079. – М.: ЦЭМИ РАН. – 1999.
8. Егорова Е.Н., Петров Ю.А. Оценка полной ставки налогообложения добавленной стоимости в России и развитых зарубежных странах // Экономика и математические методы. – 1996. – Т. 32. – Вып. 2.
9. Егорова Е.Н., Петров Ю.А. Сравнительный анализ зарубежных налоговых систем и развитие налогообложения в России. / Препринт. – М.: ЦЭМИ РАН. – 1995.
10. Петров Ю. Бюджетно-налоговая реформа: от фискального прессинга к необходимому минимуму // Российский экономический журнал. – 1995. – № 11.
11. Петров Ю. Вывоз капитала и налоговый потенциал российской экономики // Российский экономический журнал. – 2000. – № 10.
12. Петров Ю. Оздоровление финансовой системы и нормативные методы государственного регулирования экономики // Российский экономический журнал. – 1997. – № 3.
13. Петров Ю. Стратегия экономического развития и увеличение бюджетных доходов: где взять ресурсы? // Российский экономический журнал. – 2000. – № 2.
14. Петров Ю., Афонина С., Жукова М., Карапетян А., Сафаулина Ж. Коллизии налоговой системы и Налоговый кодекс // Российский экономический журнал. – 1996. – № 5-6.
15. Петров Ю., Афонина С., Жукова М., Сафаулина Ж. Акцизы на алкогольную продукцию // Российский экономический журнал. – 1996. – № 7.
16. Петров Ю., Жукова М. Вывоз капитала из России и вопросы финансово-монетарной политики // Российский экономический журнал. – 2002. – № 4.
17. Петров Ю.А. Бюджет-98: резервы увеличения доходов // Российский экономический журнал. – 1997. – № 9.

18. Петров Ю.А. Налоговая реформа и налоговый кодекс: паллиативные корректировки или радикальное снижение бремени? // Конференция «Вопросы реформирования налоговой системы России». Доклады и выступления. – М.: – 1997.

19. Петров Ю.А. Налоговая система России // ЭКО. – 1994. – № 11.

20. Петров Ю.А. Налоговый кодекс РФ и реформа финансово-кредитной системы: упорядочение фискальных отношений или ослабление налогового бремени? // Российский экономический журнал. – 1998. – № 4.

21. Петров Ю.А. Налоговый кодекс: неочевидное, но вероятное увеличение налогового бремени // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 1997. – № 9.

22. Петров Ю.А. Селективная финансовая политика: повышение собираемости налогов, увеличение налогового потенциала и стимулирование развития экономики // Российский экономический журнал. – 1999. – № 4.

23. Петров Ю.А. Сокращение утечки капитала и пополнение бюджета: возможности налогообложения нерепатриированной экспортной выручки // Российский экономический журнал. – 2001. – № 10.

24. Петров Ю.А. Утечка капитала, платежно-долговой кризис и задачи валютно-финансовой политики // РЭЖ. – 1998. – № 11-12.

25. Петров Ю.А., Егорова Е.Н. Налоговое бремя в России и за рубежом // Консультант директора. – 1999. – № 17.

26. Петров Ю.А., Егорова Е.Н. Налогообложение заработной платы труда в России и зарубежных странах в 1991-1997 гг. // Консультант директора. – 2000. – № 4.