Анализ влияния налоговых инноваций на полные ставки налогообложения распределяемой прибыли и заработной платы в России в 1992-2011 гг.

В статье предложены понятия налоговых инноваций и контринноваций. Оценены изменения полных ставок налогообложения (ПСН) распределяемой прибыли и заработной платы в России в 1992-2011 гг. под воздействием налоговых инноваций. Сделаны выводы о незначительности снижения крайне высоких ПСН распределяемой прибыли в 1992-2000 гг. и ее нормальном уровне в 2000-е годы.

Ключевые слова: инновации, налоги, налоговые ставки

1. Налоговые инновации и методические вопросы оценки их влияния на полные ставки налогообложения распределяемой прибыли и заработной платы

В работах [1-2] автором предложен инновационный подход к анализу налоговых реформ в России в период 1992-2011 годов. Под налоговыми инновациями понимаются изменения налоговых институтов, включая качественные и количественные изменения параметров налоговой системы, существенно изменяющие, при прочих равных условиях, величины налоговых поступлений по различным налогам, категориям налогоплательщиков, отраслям и регионам и обладающие новизной и значимостью для налогоплательщиков. Последнее свойство налоговых инноваций приводит к значительным затратам времени, трудовых и финансовых ресурсов на введение указанных изменений и приспособление к ним налоговых органов, налоговых агентов, налогоплательщиков и порождает «шлейф» дополнительных изменений. Показано, что налоговые инновации вызывают контрналоговые финансовые инновации налогоплательщиков, используемые в качестве инструмента минимизации налогобложения. Кроме фальсификации налогового учета и налоговой отчетности и т.п. «очевидных» методов уклонения от уплаты налогов, используются сложные «схемы» минимизации налогообложения, состоящие из различных финансово-экономических операций, по отдельности, вполне возможно, легальных. Или, что также возможно, нелегальные с точки зрения российского законодательства операции – элементы «схемы» осуществляются вне российской юрисдикции, например, в офшо-

^{*} Петров Юрий Александрович, кандидат экономических наук, заведующий лабораторией финансово-кредитных механизмов экономического развития Центрального экономико-математического института Российской Академии Наук.

pax.

Следует отметить, что налоговый учет и налоговая отчетность являются важными налоговыми институтами. Методы их искажения могут быть весьма разнообразны, нетривиальны и для их выявления необходима трудоемкая и продолжительная работа налоговых органов, особенно учитывая наличие большого числа аффилированных предприятий и налогоплательщиков. При этом важную роль играет то обстоятельство, что одно и то же лицо (например, предприятие – работодатель или получатель иностранных кредитов) может являться и налогоплательщиком, и налоговым агентом одновременно в разных правоотношениях. К сожалению, при делегировании предприятиям функций налоговых агентов законодатель недостаточно учитывает возникающие коллизии интересов. Например, не уплачивая социальные налоги (взносы), начисляемые на заработную плату работников (это возможно при выдаче им зарплаты наличными «в конвертах»), работодатель может присвоить эти налоговые платежи (либо, что также возможно, их может присвоить управляющий предприятием). Работники же с этим мирятся, поскольку объем социальных взносов слабо влияет на их пенсионные права и т.п. права. Учитывая ограниченность сроков давности предъявления исков к налогоплательщикам по налоговым правонарушениям тремя годами (эта величина указана в Гражданском кодекс и представляется совершенно недостаточной для сложных налоговых споров государства с гигантскими корпорациями), налоговые органы далеко не всегда в состоянии противодействовать контрналоговым инновациям. Разумеется, со временем налоговые органы, изучив такие инновации, находят средства их пресечения, но высокооплачиваемые консультанты и специалисты предприятий постоянно разрабатывают и внедряют новые контрналоговые инновации.

Можно сделать **два вывода**. Рассматривая налоговые реформы (включая меры по улучшению налогового администрирования) как налоговые инновации, мы в явном виде вводим в рассмотрение: 1) изменения в налоговых институтах, производимые негосударственными субъектами (например, контрналоговые инновации в налоговом учете и налоговой отчетности, осуществляемые налогоплательщиками и налоговыми агентами); 2) контрналоговые финансовые инновации, осуществляемые налогоплательщиками и налоговыми агентами, в том числе — в областях экономической деятельности, формально далеких от налогобложения.

В условиях открытости российской экономики и принадлежности российских предприятий иностранным (в том числе – офшорным) собственникам, бороться с контрналоговыми инновациями государству крайне сложно.

¹ Автор считает, что социальные (страховые) взносы или взносы на социальную защиту являются дуалистической категорией: с одной стороны — это целевые налоги, с другой стороны, они обладают признаками страховых взносов. Значимость разных сторон социальных налогов (взносов) зависит от типа, например, пенсионной системы.

Поэтому установление чрезмерно высоких ставок налогов в России в исследуемом периоде послужило, по мнению автора, важнейшей причиной «выдавливания» российского капитала за рубеж, в том числе — в офшоры. Для проверки этой гипотезы необходимо количественно оценить влияние налоговых инноваций на величину полной налоговой нагрузки на экономику.

Чтобы количественно оценить влияние налоговых инноваций на величину полной налоговой нагрузки на экономику, недостаточно определить эффективные ставки отдельных налогов.

Под эффективной ставкой налогообложения (ЭСН) понимается соотношение двух величин: $f_i(x_i)$ и x_i , где $f_i(x_i)$ — налоговая функция по налогу i (величина налогового обязательства, рассматриваемая как функция x_i — величины объекта обложения (валового дохода)). Величину $z_i = x_i$ - $f_i(x_i)$ назовем остаточным доходом при налогообложении данным налогом. Применительно к налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) остаточный доход — это чистый доход, получаемый работником «на руки» после взимания НДФЛ. Аналогично, остаточный доход при налогообложении прибыли — это «посленалоговая» прибыль. Очевидно, что ЭСН также является функцией x. Параметрами налоговой функции выступают номинальные налоговые ставки, пороги налоговых шкал и параметры, определяющие величину облагаемого дохода (налоговой базы) при заданном валовом доходе и т.д.

Поскольку некоторая величина добавленной стоимости может последовательно облагаться несколькими налогами, объект обложения одним налогом может зависеть от налогообложения другим налогом так называемого мультиплицированного факторного дохода (МФД). Под МФД понимается факторный доход (ФД) — элемент добавленной стоимости со всеми начисленными на него (параллельно или последовательно) налогами. Соответственно, введем понятие полной налоговой функции (ПНФ) — суммы налоговых обязательств по всем налогам, которым облагается данный элемент добавленной стоимости, причем независимо от того, один или несколько налогоплательщиков их уплачивают. Соответственно, интегральной полной ставкой налогообложения (ИПСН) назовем соотношение ПНФ(ФД) / МФД(ФД). Величину МФД(ФД)-ПНФ(ФД) назовем полным остаточным доходом (ПОД).

Показатели ЭСН применимы при определении налоговой нагрузки на распределяемую или фонд оплаты труда групп налогоплательщиков, если операция сложения их валовых доходов экономически осмыслена. Это возможно при определении ЭСН оплаты труда на определенных предприятиях, т.е. фонда оплаты труда, в отраслях экономики, регионах и странах. Однако показатель ЭСН оплаты труда для системы всех налогов, базой обложения для которых являются оплата труда и начисляемые на нее социальные налоги

(взносы на социальную защиту $(BC3)^1$, а также другие прямо или косвенно начисляемые на них налоги, требует дополнительного обоснования и определения методов расчета. 2

Во-первых, базами обложения для налогов, входящих в систему налогообложения оплаты труда, служат доходы разных экономических субъектов – налогоплательщиков. Во-вторых, в некоторых случаях база обложения вообще не является доходами налогоплательщиков. Например, оплата труда является доходом для работника и расходом для работодателя. А НДС, налог с розничных продаж (НРП) и акцизы не являются ни доходами, ни расходами предприятия, т.к. взимаются с потребителей товаров и услуг. Предприятия при этом являются только налоговыми агентами правительства, выполняющими функцию сбора косвенных налогов. Работник, получивший чистую (т.е. после вычета налогов и ВСЗ) оплату труда, уплачивает косвенные налоги (например, НДС) при покупке предметов потребления, составляющих его реальную заработную плату. Таким образом, суммарная ставка налогообложения оплаты труда и всех производных от нее экономических категорий не может быть определена как доля налоговых обязательств в некотором суммарном валовом доходе какого-либо налогоплательщика. Поэтому необходимо выделить в составе добавленной стоимости на предприятии, во-первых, часть, индуцированную начислением оплаты труда. Назовем ее мультиплицированным факторным доходом – заработной платой (МФД-ФОТ). Вовторых, часть, индуцированную распределяемой прибылью. Назовем ее мультиплицированным факторным доходом – прибылью (МФД-прибыль).

Под факторными доходами понимаются доходы от использования факторов производства. Зарплата — это доход от использования фактора труда. Прибыль, распределяемая на дивиденды физическим лицам (далее — распределяемая прибыль) — доход от использования второго фактора — капитала. Рента, как факторный доход от использования природных ресурсов, автором в настоящей работе не рассматривается, хотя именно ее изъятие в доход государства в налоговой и неналоговой формах является основным способом компенсации выпадающих бюджетных доходов при снижении ставок налогов

¹ Под взносами на социальную защиту понимаются все начисляемые на оплату труда социальные налоги и обязательные взносы в государственные внебюджетные социальные фонды (пенсионный, социального страхования, страхования от безработицы и т.п.), которые могут называться страховыми, но на практике определяются на основе принципа солидарности и не зависят от вероятностей наступления страховых случаев, а также не определяют пропорционально величину (математическое ожидание) страховых выплат или величину пенсии. В дальнейшем под налогами понимаются все налоги, включая ВСЗ, устанавливаемые на основе принципа солидарности. Вместо термина «взносы на социальную защиту» также используется термин «социальные налоги».

² Показатели ЭСН используются также для расчета налоговой нагрузки на суммарные доходы предприятий, его работников и акционеров, создаваемой всеми налогами (на оплату труда, доходы от капитала, на имущество, ресурсными налогами и т.п.).

на доходы от труда и капитала.

Доля всех налогов в объеме МФД-ФОТ, поступающих в бюджет при данной величине ФОТ, очевидно, является интегральной полной ставкой налогообложения (ИПСН) оплаты труда. Можно также построить и соответствующие приростные (ППСН) и маржинальные (МПСН) ставки налогообложения. Очевидно, что они являются функцией ФОТ. Однако можно (при выполнении определенных условий) построить и функцию ИПСН оплаты труда, зависящую от МФД-ФОТ. Поскольку полные ставки налогообложения (ПСН) факторных доходов являются функциями доходов, результаты расчетов, представленные в табличной форме, весьма громоздки. Поэтому далее в основном используется представление результатов расчетов ПСН в виде графиков этих функций.

Поскольку между различными налогами, взимаемыми с оплаты труда работника, существует взаимозаменяемость, показатель ФОТ является промежуточным и его использование в качестве аргумента функции ИПСН не позволяет корректно сравнивать налоговые системы с различной структурой налоговых систем, т.е. соотношением долей налоговых поступлений от различных налогов. Например, в одних странах большее значение имеют косвенные налоги, взимаемые при расходовании заработной платы и других доходов при приобретении потребителями товаров и услуг. В других странах большую роль играет подоходный налог. Социальные налоги также могут отчисляться (т.е. взиматься в виде доли начисленной заработной платы) или начисляться на фонд оплаты труда. Работодатель в первом случае выполняет роль налогового агента. Во втором случае (как например, в настоящее время в России), наоборот, социальные налоги начисляются на начисленную заработную плату и уплачиваются работодателем. Однако с экономической точки зрения юридическая техника налогообложения несущественна по сравнению с: 1) тяжестью налогового бремени на заработную плату; 2) характером пенсионно-социальной системы, включая такие ее характеристики, как соотношение накопительного и налогового принципов выплаты пенсий, наличие ограничений на размеры пенсий и наличие льгот по уплате социальных налогов (страховых взносов).

Поэтому представляется экономически оправданным использовать в межстрановых и межвременных сопоставлениях показатель налогового бремени, определяемый как соотношение всех налогов, взимаемых от заработной платы (или иного источника дохода), в т.ч. косвенные налоги, включаемые в цену товаров, приобретаемых на доходы работников от занятости после уплаты НДФЛ. Такой подход позволяет абстрагироваться от исторически возникших различий в налоговых системах, несущественных для оценки тяжести налогового бремени на заработную плату.

Еще раз подчеркнем, что простое сопоставление налоговых ставок не позволяет сравнить налоговую нагрузку в разных налоговых системах, т.к.

во-первых, налоги на доходы физических лиц (или подоходный налог) и социальные налоги могут задаваться налоговыми шкалами;

во-вторых ставки разных налогов в сравниваемых системах могут различаться в разные стороны;

в-третьих, для доходов, полученных в разные годы или в разных валютах (в разных странах) возникает проблема их соизмерения.

Более подробно данные вопросы изложены в [3].

В работе [4] детально описаны сами налоговые инновации в отдельных налогах по годам периода 1992-2011 гг. Поэтому данную работу рекомендуется изучать либо после, либо совместно с указанной работой. Там же приведены результаты анализа влияния налоговых инноваций на номинальные и эффективные ставки налогообложения прибыли, доходов физических лиц от МФД-прибыли, распределяемой в виде дивидендов и доходов от занятости в России. Применительно к доходам физических лиц от МФД-прибыли, распределяемой в виде дивидендов и доходов от занятости в России, рассчитаны кумулятивные ставки налогов (КСН) на выручку от реализации, налога на прибыль и НДФЛ на дивиденды. Применительно к данному случаю термин ЭСН автору представляется некорректным, так как эти налоги взимаются с разных налогоплательщиков.

2. Анализ влияния налоговых инноваций на полные ставки налогообложения заработной платы в России в 1992-2011 гг.

Анализ полной налоговой нагрузки на фонд оплаты труда на российских предприятиях в 1992-2011 гг. показывает, что она была в 1990-х годах весьма высокой, что, по-видимому, явилось одной из причин длительного и глубокого спада производства. При этом за период 1992-2009 гг. интегральные и приростные (то есть рассчитываемые для интервала изменения дохода) ПСН зарплаты в России сильно изменились – в меньшую сторону, а за период 2010-2011 гг. – возросли.

В 1992 г. функция ИПСН оплаты труда в зависимости от величины чистого дохода принимала минимальное значение 44,18% при доходе менее 707 долл. США в терминах 2005 года 1 , возрастала при росте чистого дохода и достигала максимума 74,99% при доходе 4096 тыс. долл. 2 (см. рис. 1).

¹ Методика расчетов приведена в [5].

² В работе используются условные денежные единицы – доллары США 2005 г. Выбор года объясняется тем, что в 2005 г. закончилась масштабная налоговая реформа. При этом настоящая работа является частью более обширного проекта по сопоставлению налоговых систем России и развитых стран. Использование для сравнения номинальных рублей, подвергавшихся высокой инфляции на протяжении исследуемого периода, было бы крайне затруднительно. Применительно к России это означает, что в каждом году все величины расходов, вычетов, порогов налоговых шкал приводятся по уровню цен 2005 г. по

В 1993 г. по сравнению с 1992 г. ИПСН зарплаты снизилась (не более чем на 2 процентных пункта (далее - п.п.)) при доходе до 1189 долл. В остальном диапазоне дохода интегральная ставка повысилась.

Значительное увеличение ИПСН (на 6,2 п.п. или менее) наблюдалось при доходе 8000 долл. Это было обусловлено снижением максимальной ставки подоходного налога с 40% до 30%. В остальном диапазоне дохода интегральная ставка налогообложения повысилась.

В 1994 г. по сравнению с 1993 г. ИПСН зарплаты повысилась (на 3,8 п.п. или менее) при доходе до 2000 долл. При доходе свыше 2000 долл. ИПСН, наоборот, несколько снизилась (на 7,0 п.п. или менее при доходе в 45250 долл.).

В 1995 г. по сравнению с 1994 г. ИПСН зарплаты возросла в диапазоне от 1000 до 128000 долл. (не более чем на 3,3 п.п.). При остальных значениях чистого дохода изменение интегральной ставки было незначительным. Более значительное снижение ИПСН (на 3,7 п.п. или менее) наблюдалось при доходе от 26910 долл.

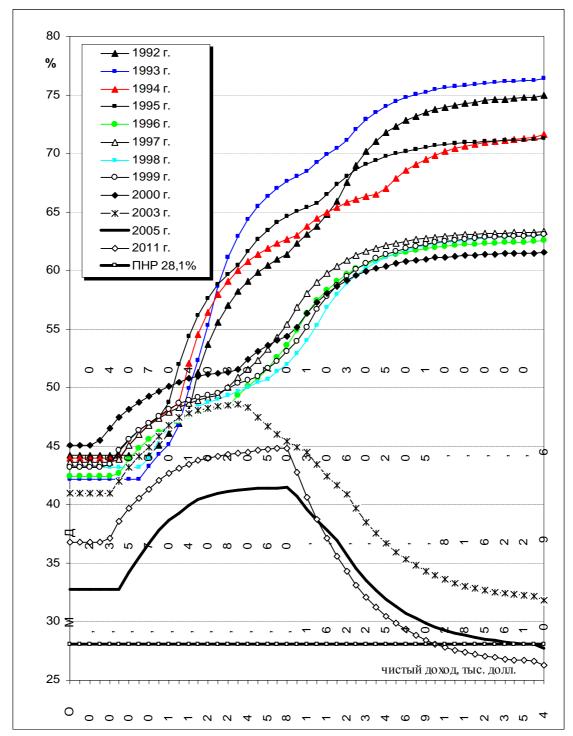


Рис. 1 Интегральные ПСН дефлятированной зарплаты в 1992-2011 гг. и в проекте налоговой реформы.

(ПНР-28,1% – проект налоговой реформы, предложенной Ю.А. Петровым) [6].

В 1996 г. в России был отменен спецналог («дополнительный НДС» для финансирования сельского хозяйства и угольной промышленности) и налог на сверхнормативный ФОТ, а также была изменена шкала ставок подоходного налога. Благодаря этому ИПСН в 1996 г., по сравнению с 1995 г. снизилась

при доходе свыше 420 долл. Наиболее существенное снижение (от 8,4 до 11,9 п.п.) отмечалось при доходе свыше 1682 долл.

Увеличение в 1997 г. в России на 2,1 п.п. ставки налога на пользователей автодорог привело к возрастанию ИПСН зарплаты на всем диапазоне дохода.

В 1998 г. наблюдалось снижение (на 4 п.п. или менее), а в 1999 г. – возрастание (на 3,1 п.п. или менее) ИПСН зарплаты по сравнению с предыдущим годом.

В 2000 г., как и в предыдущие годы, при увеличении дохода ИПСН зарплаты возрастала (от 45,1% при доходе менее 273 долл. до 61,56% при доходе 4096 тыс. долл.). По сравнению с 1999 г. интегральная ставка увеличилась при доходе менее 16000 долл. и уменьшилась (примерно на 1,5 п.п.) при более высоких доходах. На такие изменения ИПСН в первую очередь оказало влияние снижение на 5 п.п. верхней ставки подоходного налога и введение налога с продаж.

В 2001-2005 гг. в России была проведена новая налоговая реформа, которой ИПСН зарплаты прогрессивнофункция стала при круторегрессивной (рис. 2). Теперь полная налоговая нагрузка на очень высокие доходы стала ниже, чем на очень малые – благодаря введению регрессивной шкалы единого социального налога (ЕСН). За этот период в налоговой системе РФ произошли следующие изменения: был отменен налог с продаж и налог на пользователей автодорог, а также была снижена ставка НДС с 20% до 18%. В 2005 г., вследствие снижения верхней ставки ЕСН с 35,6% до 26% и изменения порогов шкалы единого социального налога, полная налоговая нагрузка на МФД – заработную плату по сравнению с 2004 г. еще более снизилась. В большей мере это коснулось низких доходов, в меньшей – высоких. В целом, по сравнению с 2000 г., в 2005 г. ИПСН МФД-зарплаты существенно уменьшилась, хотя данное снижение было крайне неравномерно. Так, при доходах свыше 64000 долл. это снижение ИПСН составляло более 30 п.п., а при доходе менее 9514 долл. оно не превышало 15 п.п.

В 2006-2008 гг. в России система налогообложения оплаты труда не изменялась. Поэтому на поведение ПСН в эти годы оказывали влияние изменение индекса потребительских цен и динамика курса доллара. Легко заметить (см. рис. 2), что любая из функций ИПСН в эти годы — это функция ИПСН в 2005 г., смещенная влево по оси чистого дохода.

По сравнению с 2008 г. в 2009 г. интегральная ставка уменьшилась при доходе свыше 324 долл. При доходе от 354 до 1414 долл. ИПСН снизилась на 1-2 п.п. и менее чем на 1 п.п. на остальном диапазоне дохода. Такое изменение ИПСН объясняется увеличением в 2009 г. величины ежемесячного вычета на иждивенца до 1000 руб. и корректировкой (в сторону увеличения) порогов стандартных вычетов.

Наряду с интегральными ПСН в работе использовались приростные (см. п. 1). Они являются обобщением на случай совместного взимания нескольких налогов показателя приростной ставки по каждому налогу. Характер функций ППСН (см. рис. 3-4) объясняет поведение функций ИПСН.

Выводы

- 1. В период с 1992 по 2000 гг. изменения в налоговой системе России, касающиеся оплаты труда работников, привели к небольшому увеличению интегральных ставок налогообложения (не более 5 п.п.) при доходах менее 1542 долл. и к снижению ИПСН (на 13,4 п.п. или менее) на остальном диапазоне дохода. При этом минимальная ИПСН в 2000 г. составляла 45,1%, а максимальная 61,56%. Более высокий доход в этот период имел более тяжелую налоговую нагрузку.
- 2. В 2001-2005 гг. в России была проведена новая налоговая реформа, в результате которой полная налоговая нагрузка на низкие и невысокие доходы от занятости стала значительно превышать нагрузку на высокие и очень высокие доходы.
- 3. В последующие годы в России не произошло существенных изменений в системе налогообложения оплаты труда.
- 4. Налоговые реформы 2010-2011 гг. усугубили проблемы высокой полной налоговой нагрузки на низкие доходы от занятости и существенной регрессивности функции ИПСН.
- 5. В проекте налоговой реформы, предложенном Ю. Петровым, решаются вышеуказанные проблемы налогообложения доходов от занятости. ПСН в нем не зависит от величины дохода и составляет 28,1%.

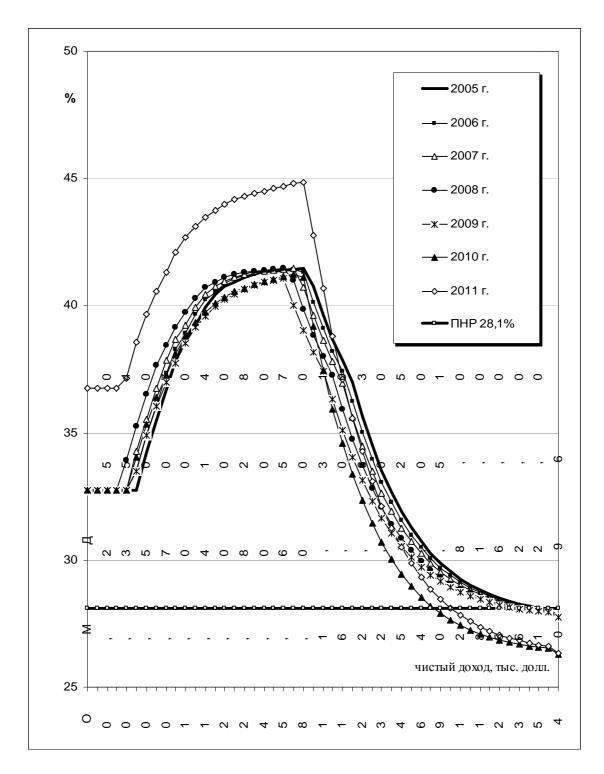


Рис. 2 Интегральные ПСН дефлятированной зарплаты в 2005-2011 гг. и в проекте налоговой реформы. (ПНР-28,1% – проект налоговой реформы, предложенной Ю.А. Петровым)

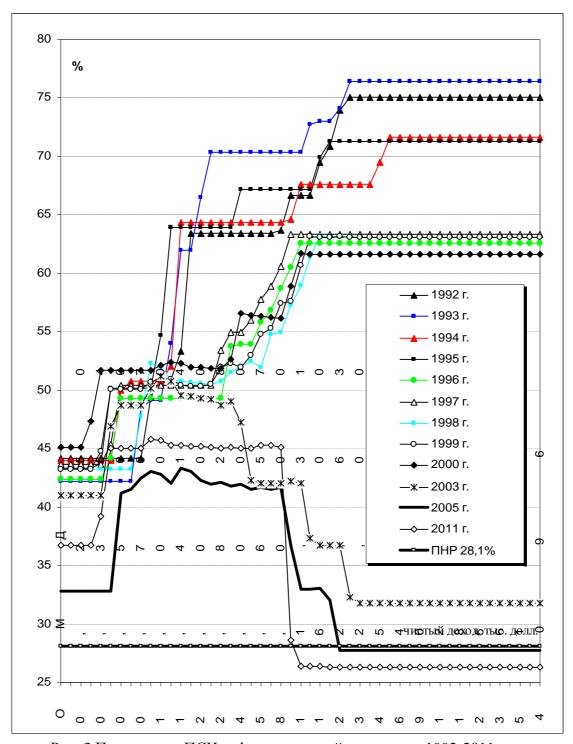


Рис. 3 Приростные ПСН дефлятированной зарплаты в 1992-2011 гг. и в проекте налоговой реформы. (ПНР-28,1% – проект налоговой реформы, предложенной Ю.А. Петровым).

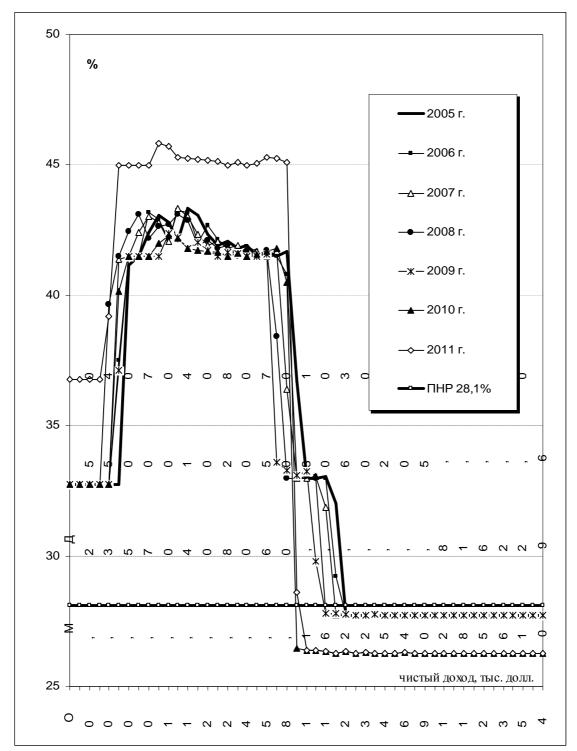


Рис. 4 Приростные ПСН дефлятированной зарплаты в 2005-2011 гг. и в проекте налоговой реформы. (ПНР-28,1% – проект налоговой реформы, предложенной Ю.А. Петровым).

3. Анализ полной налоговой нагрузки на распределяемую прибыль (дивиденды) на российских предприятиях в 1992-2011 гг.

В 1992 г. функция ИПСН дивидендов изменялась от 47,09% (при доходе

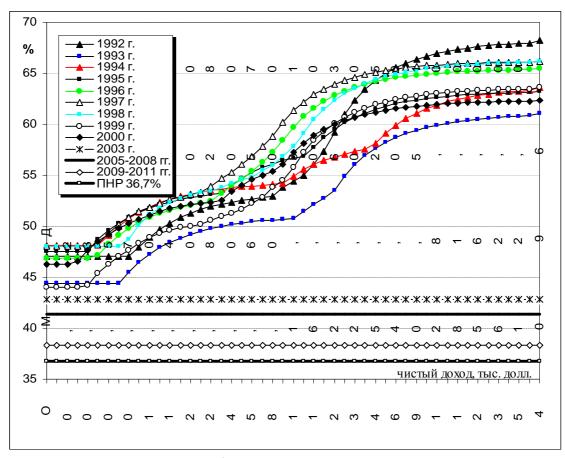


Рис. 5 Интегральные ПСН дефлятированных дивидендов в 1992-2011 гг. и в проектах налоговых реформ.

(ПНР-36,7% – проект налоговой реформы, предложенной Ю.А. Петровым).

В 1993 г. по сравнению с 1992 г. ИПСН дивидендов значительно снизилась (на 7,1 п.п. или менее при высоких доходах).

В 1994 г. по сравнению с предыдущим годом интегральная ставка повысилась (максимум на 5, 8 п.п.) на всем диапазоне дохода.

В 1995 г. по сравнению с 1994 г. ИПСН дивидендов возросла (на 3,6 п.п. или менее) при доходе от 5657 до 90510 долл., при остальных значениях чистого доходе изменение интегральной ставки составляло менее 1 п.п.

В 1996 г. уменьшение интегральной ставки при малых доходах было незначительным. При высоких доходах увеличение ИПСН достигало 4 п.п. Увеличение в 1997 г. в России на 2,1 п.п. ставки налога на пользователей автодорог привело к возрастанию ИПСН дивидендов на всем диапазоне дохода.

В 1998 и 1999 гг. наблюдалось значительное снижение ИПСН, (в основном, в 1999 г.).

Очередное изменение шкалы ставок подоходного налога и введение в 2000 г. 5-и процентного налога с продаж повлекло за собой возрастание ИПСН дивидендов в 2000 г. по сравнению с 1997 г. при доходе до 19030 долл.

и незначительным снижением на всем диапазоне дохода. Поведение функции ИПСН дивидендов осталось прежним: рост от 46,24% до 62,36% при возрастании дохода от ОМД до 4096 тыс. долл.

Основными результатами новой налоговой реформы 2001-2005 гг., относящимися к налогообложению прибыли, распределяемой для выплаты дивидендов физическим лицам, является введение единой ставки налогообложения дивидендов и постепенное снижение полной налоговой нагрузки (см. рис. 6). Так, к 2004 г. ПСН дивидендов снизилась до уровня 39,46% и возросла (благодаря увеличению ставки налога на дивиденды на 3%) на 1,93 п.п. в 2005 г.

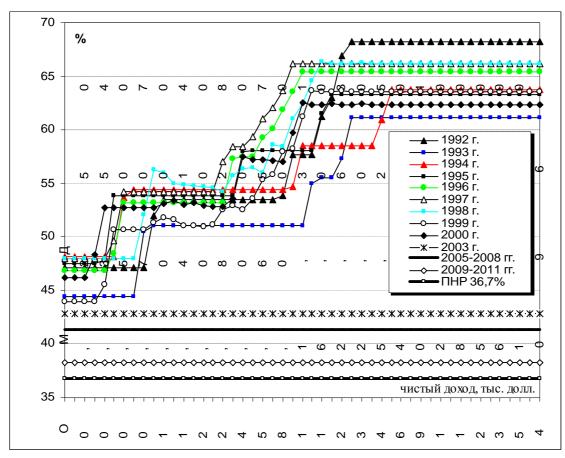


Рис. 6 Интегральные ПСН дефлятированных дивидендов в 1992-2011 гг. и в проектах налоговых реформ.

(ПНР-36,7% – проект налоговой реформы, предложенной Ю.А. Петровым).

В 2006-2008 гг. в России система налогообложения прибыли, распределяемой для выплаты дивидендов физическим лицам не изменялась.

После снижения с 1 января 2009 г. ставки налога на прибыль организаций до 20% ПСН дивидендов уменьшилась относительно уровня 2005-2008 гг. на 3,1 п.п. Это значение ПСН (38,31%) осталось неизменным и в 2010-2011 гг.

Выводы

- 1. В период с 1992 по 2000 гг. полная налоговая нагрузка на дивиденды (МФД-прибыли) была выше для высоких доходов и значительно меньше для низких. Если сравнивать ИПСН дивидендов в 1992 и 2000 гг., то окажется, что при доходах от 324 долл. до 26910 долл. интегральные ставки за эти годы реформ увеличились (максимум на 6,0 п.п.), а на остальном диапазоне дохода уменьшились (максимум на 5,9 п.п.).
- 2. Благодаря постепенному снижению полной налоговой нагрузки на прибыль, распределяемую на выплату дивидендов, в 2001-2009 гг., уровень ПСН дивидендов в 2009-2011 гг. составил 38,31%.
- 3. За 1992-2011 гг. снижение ИПСН дивидендов составило 8,8 п.п. или менее (при низких доходах) и 29,9 п.п. или менее (при высоких и сверхвысоких доходах).
- 4. Проект налоговой реформы, предложенный Ю. А. Петровым, предполагает еще более низкую полную налоговую нагрузку на дивиденды 36,73%. Дальнейшее ее снижение вряд ли оправдано.

4. Сравнение полной налоговой нагрузки на оплату труда и на прибыль на российских предприятиях в 1992-2011 гг.

В 1992 г. ИПСН дивидендов была выше, чем ИПСН зарплаты при доходе менее 1542 долл. и ниже при более высоком доходе. В 1995 г. такая же закономерность прослеживалась при доходе менее 1189 долл. ИПСН дивидендов была выше ИПСН зарплаты не более чем на $4,2\,\mathrm{n.n.}$ и ниже не более чем на $9.0\,\mathrm{n.n.}$

В 1997 и 2000 гг. интегральные ставки налогообложения дивидендов были выше аналогичных показателей зарплаты на всем интервале чистого дохода. Разность между ИПСН дивидендов и ИПСН зарплаты в эти годы не превышала: 4,4 п.п. в 1997 г. и 4,8 п.п. в 2000 г. Эта тенденция прослеживалась и в 2001 г. (за исключением интервала от 2181 долл. до 5187 долл.), но при этом максимальная разность между ставками существенно увеличилась — до 14,1 п.п.

Как было сказано выше, в 2006-2008 гг. в России система налогообложения оплаты труда и прибыли, распределяемой для выплаты дивидендов физическим лицам не изменялась. Поэтому в 2005-2008 гг. разность между ИПСН дивидендов и ИПСН зарплаты была почти всегда положительна (лишь в интервале от 4000 до 6727 долл. она была близка к нулю). Максимальная разность между ИПСН дивидендов и ИПСН зарплаты достигалась при доходе в 4096 тыс. долл. и составляла в эти годы 13,6 п.п. Небольшое снижение налоговой нагрузки на заработную плату (не более чем на 2 п.п.) и на 3,1 п.п. на дивиденды в 2009 г. привело к тому, что при доходе от 1000 долл. до 8724 долл. ИПСН зарплаты стала выше, чем ИПСН дивидендов (не более чем на 3 п.п.). При остальных доходах ИПСН дивидендов, как и в прежние годы, была

выше, чем ИПСН зарплаты (максимум на 10,6 п.п.).

Увеличение суммарной ставки страховых взносов с 26% до 34%. в 2011 г. привело к тому, что при доходе от 420 долл. до 12340 долл. ИПСН зарплаты превышала ИПСН дивидендов (не более чем на 6,5 п.п.). При остальных доходах ИПСН дивидендов, как и в 2009 г., была выше, чем ИПСН зарплаты (разность между ИПСН дивидендов и ИПСН зарплаты при высоких доходах достигала в 2011 г. 12 п.п.).

Выводы

- 1. В 1992 г. при доходе выше 1682 долл. и в 1995 гг. при доходе выше 1297 долл. ИПСН дивидендов была ниже ИПСН зарплаты, причем довольно существенно (на 9,0 п.п. или менее).
- 2. В 2002-2004 и 2009-2011 гг. в определенных диапазонах чистого дохода наблюдалось превышение ИПСН зарплаты над ИПСН дивидендов (в 2002-2004 гг. не более чем на 6 п.п., в 2009 г. не более чем на 3 п.п., в 2011 г. не более чем на 6,5 п.п.).
- 3. В остальные годы ИПСН дивидендов были либо выше ИПСН зарплаты, либо крайне незначительно от них отличались.
- 4. Разность между ИПСН дивидендов и ИПСН зарплаты в проекте налоговой реформы Ю. Петрова была неизменна при любом доходе и составила 8.63 п.п.

* * *

Проведенное исследование не является окончательным. Однако оно позволяет сделать некоторые выводы относительно причин столь тяжелого воспроизводственного коллапса, поразившего российскую экономику в 1990-е годы (ВВП упал примерно вдвое¹). При полных ставках налогообложения высоких доходов от занятости и распределяемой прибыли в 70% и более возникли мощные стимулы к уклонению от уплаты налогов и развитию теневого оборота. Налоговая реформа 2001-2000 гг., позволила снизить ПСН до приемлемого уровня, создав, однако, весьма странный «перекос» ПСН в пользу лиц с очень высокой оплатой труда. То есть возникли стимулы выплачивать дивиденды под видом заработной платы мажоритарным акционерам, работающим топ-менеджерами предприятий.

Список Литературы

1. Петров Ю.А. Инновационный подход к развитию российской налоговой системы (концептуальное обоснование с учетом итогов анализа ее реформирования в десятилетней и всей постсоветской ретроспективах). Часть

¹ Подробно эти процессы автором проанализированы в [7]

- 1 // Российский экономический журнал. 2010. № 6.
- 2. Петров Ю.А. Инновационный подход к развитию российской налоговой системы (концептуальное обоснование с учетом итогов анализа ее реформирования в десятилетней и всей постсоветской ретроспективах). Часть 2. // Российский экономический журнал. 2011. № 1.
- 3. Петров Ю.А., Карапетян А.К., Жукова М.В., Афонина С.В. Анализ влияния налоговых инноваций на номинальные и эффективные ставки налогообложения прибыли, доходов физических лиц в виде дивидендов и доходов от занятости в России в 1992-2011 гг. // Российский экономический интернетжурнал. 2011.
- 4. Петров Ю. Сравнительный анализ налоговых систем на основе моделей полных налоговых ставок (на примере России в 1992-2005 годах) // Российский экономический интернет-журнал. 2006.
- 5. Измерение и сравнительный анализ полной налоговой нагрузки на оплату труда и дивиденды в США и России в 1991-2009 гг. с устранением влияния инфляции // Российский экономический интернет-журнал. 2010.
- 6. Петров Ю. Сравнение проектов реформирования налоговой системы на основе моделей полных ставок налогообложения оплаты труда // Российский экономический журнал. 2008. № 3-4.
- 7. Петров Ю.А. Российская экономика в XIII-XIV пятилетках: от трансформационного шока к воспроизводственному коллапсу // Российский экономический журнал. 1999, \mathbb{N} 7.