

**Налоговое бремя на доходы от наемного труда и дивиденды
в Италии и России в 1991-2005 гг.**

Для налоговой системы Италии характерно весьма высокое совокупное (с учетом социальных налогов) налоговое бремя на доходы от наемного труда. Это является следствием сильного влияния в послевоенный период левых политических сил и профсоюзов. Однако в последнее время в связи с процессами глобализации рынков товаров и капитала в Италии предпринимаются попытки создать более благоприятный налоговый климат для товаропроизводителей. Анализ налоговой системы Италии и тенденций ее изменения представляет интерес не только для компаний и физических лиц, осуществляющих внешнеторговые и инвестиционные операции с итальянскими резидентами. Перечень установленных в Италии налогов, их параметры (см. [1]) представляют интерес и с точки зрения совершенствования налоговой системы России. Она сложилась в последние 15 лет, претерпев при этом множество радикальных изменений (см. [2]). Некоторые из проведенных налоговых реформ представляются с теоретической точки зрения обоснованными, другие – нет. Для оценки целесообразности налоговых новаций полезно обратиться к опыту налогового регулирования в одной из наиболее развитых индустриальных стран, сохраняющую весьма высокий уровень налогового перераспределения доходов.

В статье проводится исследование систем налогообложения факторных доходов (ФД) в Италии: схем расчета облагаемой базы, ставок налогов и полных ставок налогообложения (ПСН) факторного дохода. Последние сравниваются с российскими. К факторным доходам относятся валовые (т.е. до уплаты налогов физическими лицами) доходы: 1) оплата труда или заработная плата (ЗП), рассматриваемая как доход от важнейшего производственного фактора – наемного труда и 2) дивиденды, рассматриваемые как доход от другого фактора производства – капитала. В работе используются два показателя ПСН: интегральные и приростные. Под интегральной полной ставкой налогообложения (ИПСН) факторного дохода понимается уплаченная в виде налогов часть добавленной стоимости, связанной с этим ФД. Очевидно, что ИПСН является функцией величины ФД. При этом некоторые налоги начисляются на факторный доход (например, социальные налоги и взносы), а некоторые – отчисляются от него (например – налог на доходы физических лиц – НДФЛ). Поэтому работник или акционер компании получает «на руки» меньший доход (назовем его чистым факторным доходом – ЧФД), чем начисленная работодателем ЗП или выплаченные акционерным обществом дивиденды. Для сопоставимости величин ПСН в разные периоды времени или в разных странах необходимо рассматривать их как функции именно ЧФД. Например, соотношения социальных взносов, уплачиваемых работодателем и работником, могут различаться в налоговых системах разных стран в разные моменты времени. Однако с точки зрения оценки тяжести налогового бремени на оплату труда важно именно соотношение 1) суммарной величины налогов, поступающих в бюджет при начислении данной величины оплаты труда и 2) мультиплицированного факторного дохода (МФД), т.е. оплаты труда со всеми прямо и косвенно начисленными на него налогами. Наряду с ИПСН используется показатель приростной ПСН (ППСН), т.е. соотношения прироста суммы уплачиваемых работодателем и работником налогов и прироста МФД при увеличении ЗП на определенную величину¹.

¹ Методы построения функций ИПСН и ППСН в зависимости от чистого факторного дохода, а также результаты расчетов их значений в России 1992-2005 гг. см. в [3]. Анализ проблем налоговых реформ в России и зарубежных странах см. также в [4-26].

1. Система налогообложения доходов от наемного труда и дивидендов в Италии

1.1. Налогообложение доходов от наемного труда (оплаты труда или заработной платы)). Налоговое бремя на доходы от наемного труда определяется социальными взносами (налогами) на заработную плату (далее – ЗП), подоходными налогами с физических лиц на центральном, региональном и на местном уровне, а также косвенно налогами на добавленную стоимость и налогами с продаж.

1.1.1. Социальные налоги на ЗП в Италии. В Италии работодатели и работники обязаны уплачивать *социальные взносы* на валовое жалование независимо от его размера (см. таб. 1). Общая агрегированная ставка составляла в 2003 г. от 40% до 45% с вариацией по отраслям, видам бизнеса и количеству занятых на предприятии, в 2005 г. – 50-55%. При этом 80-85% социального налога в Италии уплачивает наниматель, остальное – работник. Так, в 2003 г. ставка для работников составляла от 5,25% до 9,19% и дополнительно 1% на доход свыше 36093 евро, в 2005 г. средняя ставка составляла 10% с учетом отмены дополнительной ставки на доход свыше 36093 евро. Ставка для нанимателя варьировалась в 2003 г. от 30 до 40%, в 2005 г. – от 40% до 45%.

В 1991-1997 гг. ставка социального налога для нанимателя составляла 50%. В 1997-1999 гг. каждый индивидуальный налогоплательщик (физическое лицо) уплачивал в фонд Национального здравоохранения взносы в размере 6,6% валового жалования до 40 млн. лир и 4,4% на остаток до 150 млн. лир. Таким образом, налогоплательщик, имевший средние доходы, уплачивал социальные налоги по суммарной ставке до 15,79%.

Средняя агрегированная ставка социальных налогов в Италии в 1992-1997 гг. была выше, чем в России, на 16,1-21,9 процентных пунктов (далее – п.п.), в 2000 г. – на 1,5 п.п., в 2003 г. – на 6,9 п.п., в 2005 г. – на 26,5 п.п. (в два раза).

Социальные налоги вычитаются из облагаемого дохода нанимателя и работника как в Италии, так и в России. В этих двух странах в отличие от большинства европейских государств основное бремя сравнительно высоких социальных налогов несет наниматель.

Таблица 1.

Параметры налогов на оплату труда в Италии
(ставки в %, границы интервалов шкал и другие показатели –
в 1991-2000 гг. в тыс. лир, в 2003-2005 гг. в евро.)

Виды налогов и показатели	1991	1992	1995	1997	2000	2003	2005
Социальные налоги с работодателя	50,0	50,0	50,0	50,0	33,8	35,1	42,5
Социальные налоги с работника							
Шкала ставок социального налога с работника (A1 – граница интервала)							
До A1 ¹⁾	...	...	...	...	7,2	7,4	...
Свыше A1	8,60	8,60	8,60	8,89	1,0	1,0	10,0
Границы интервалов для социальных налогов с работника							
A1	0	0	0	0	66324	36053	0
Налог в фонд здравоохранения с работников	-	-	-	6,6 ¹⁾	-	-	-

Примечание: 1) Здесь и далее выражение «доход от» означает «доход, превышающий», а выражение «доход до» означает «доход, меньший или равный». 2) 6,6% на доход до 40 млн. лир и 4,4% на доход от 40 млн. до 150 млн. лир.

Источники: [1]

1.1.2. Индивидуальный подоходный налог (с физических лиц). Итальянские резиденты платят налог исходя из общемирового дохода, а нерезиденты - исходя из дохода, полученного в Италии. Супруги облагаются отдельно друг от друга, при этом каждый из них платит налог на половину облагаемого дохода несовершеннолетних детей и на половину совместного имущества.

В 2005 г. (см. таб. 2) были отменены действовавшая ранее стандартная налоговая скидка (т.е. вычет из налога, а не из облагаемого дохода) которая составляла в 2003 г. 235 евро. Вместо скидки был введен основной стандартный вычет в размере 3000 евро, который

увеличивался до 4500 евро на доход от свободной профессии и до 7500 евро на доход от наемного труда и пенсии. Расчет суммы вычета производится следующим образом. Сначала определяется коэффициент вычета по формуле:

$K = (26000 \text{ евро} + \text{стандартный вычет для данного вида дохода} - \text{валовой доход}) / 26000 \text{ евро}$.

Если $K \leq 0$, то вычет не предоставлялся, если $K \geq 1$, то давалась полная сумма вычета, если $0 < K < 1$, то первые четыре десятичных знака коэффициента использовались для расчета вычета: стандартный вычет умножался на округленный коэффициент. Фактический вычет обнулялся, если доход был выше 26000 евро.

В 2003 г. налогоплательщик мог вычесть из налоговых обязательств разнообразные скидки на иждивенцев² по принципу «меньше доход - больше скидка»:

- от 422,23 до 546,18 евро на супруга-иждивенца;
- от 285,08 до 516,46 евро на несовершеннолетнего ребенка (или ребенка до 26 лет, который учится на очном отделении, если его личный доход не выше 2840 евро);

В 2005 г. эти скидки были заменены вычетом из налоговых обязательств, рассчитываемым по специальной формуле по принципу «больше доход – меньше вычет». Если доход достигал 78000 евро в год, то вычеты становились равными нулю. Максимальный вычет на ребенка составлял в 2005 г. 2900 евро.

Данные вычеты рассчитывались после основного вычета, при этом коэффициент вычета равен:

$$K = (78000 \text{ евро} + \text{стандартный вычет} - \text{доход}) / 78000 \text{ евро}.$$

Таблица 2.

Параметры налога на доходы физических лиц в Италии
(ставки в %, границы интервалов шкал и другие показатели –
в 1991-2000 гг. в тыс. лир, в 2003-2005 гг. в евро.)

Виды налогов и показатели	1991	1992	1995	1997	2000	2003	2005
Налоговая скидка (основная)							
Основная	576,0	690,6	772,2	784,6	880 ¹⁾	235,0	-
на ребенка	52,0	83,1	92,9	94,4	-	-	-
на иждивенца	95,9	115,1	128,5	130,6	-	-	-
на низкий доход до B1	180,0	215,8	241,1	245,0	-	-	-
Граница интервала B1	11000	13200	14700	15000	-	-	-
Основной вычет ²⁾							
на доход от наемного труда	-	-	-	-	-	7000	7500
на доход от свободной профессии	-	-	-	-	-	4500	4500
на прочие доходы	-	-	-	-	-	3000	3000
Налоговый вычет на ребенка ³⁾	-	-	-	-	408,0	285,1	2900
Индивидуальный подоходный налог							
<i>Шкала ставок подоходного налога (C1,...,C10 – границы интервалов)</i>							
на доход от C1 до C2	10,0	10,0	10,0	10,0	18,5	23,0	23,0
на доход от C2 до C3	22,0	22,0	22,0	23,0	25,5	29,0	33,0
на доход от C3 до C4	26,0	27,0	27,0	26,0	33,5	31,0	39,0
на доход от C4 до C5	33,0	34,0	34,0	27,0	39,5	39,0	...
на доход от C5 до C6	40,0	41,0	41,0	35,0	...	...	...
на доход от C6 до C7	45,0	46,0	46,0	35,5	...	...	...
на доход от C7 до C8	...	...	...	43,5	...	...	...
на доход от C8 до C9	...	...	...	44,5	...	...	...
на доход от C9 до C10	...	...	...	49,5	...	...	...
на доход свыше максимальной границы	50,0	51,0	51,0	54,5	45,5	45,0	43,0
Границы интервалов							
C1	0	0	0	0	0	0	0
C2	6000	7200	7200	7200	15000	15000	26000
C3	12000	14400	14400	14400	30000	29000	33500
C4	30000	35900	30000	20000	60000	32000	100000

² Иждивенцем считается лицо, имеющее годовой доход до 2840 евро. Этот доход указывается в декларации налогоплательщика, которому предоставляется кредит.

C5	60000	72000	60000	30000	135000	70000	...
C6	150000	179800	150000	50000	...	...	...
C7	300000	359700	300000	60000	...	...	...
C8	...	...	...	100000	...	...	...
C9	...	...	...	150000	...	...	...
C10	...	...	...	300000	...	...	...
Максимальная граница	C7	C7	C7	C10	C5	C5	C4
Средняя региональная надбавка	...	...	...	...	1,35	1,4	1,4
Справочно: среднегодовая зарплата	24373	26122	31368	32936	35446	20800	21900
Курс доллара США ⁴⁾	1240,6	1232,4	1628,9	1703,1	2100,9	0,919	0,800

Примечания: 1) Варьируется от 100 до 1750 тыс. лир на доход до 60 млн. лир. 2) Размер вычета на доход до 26000 евро рассчитывается по специальной формуле. 3) Размер вычета в 2005 г. на доход до 78000 евро рассчитывается по специальной формуле. 4) в 1991-2000 гг. лир / долл., в 2003-2005 гг. евро / долл.

Источники: [1]

Здесь под доходом понимается валовой доход минус основной вычет налогоплательщика. Фактическая сумма вычета определяется по правилам, аналогичным основному вычету (см. выше).

До 1 января 2004 г. скидка на дивиденды от существенного участия (не менее 2% голосов или 5% капитала) была равна приписываемой скидке для корпораций. С переходом на классическую систему налогообложения дивидендов для физических лиц скидка была заменена вычетом 60% дивидендов от существенного участия. Остальная часть дивидендов стала облагаться по ставке 12,5% путем окончательного удержания (подробнее см. п. 1.2.2).

Налоговая шкала индивидуального подоходного налога в 2005 г. включала 4 налоговых интервала со ставками от 23% до 43% (см. таб. 2). К этим ставкам были установлены региональные надбавки, которые в 2000-2005 гг. варьировались от 0,9% до 1,4%, и муниципальные надбавки - от 0 до 0,5% (только в четвертой части муниципалитетов введены ненулевые надбавки). В итоге ставки индивидуального подоходного налога варьировались в следующих пределах (см. таб. 2а):

Таблица 2а.

Интервалы значений ставки индивидуального подоходного налога			
	2000 г.	2003 г.	2005 г.
Минимальная ставка	18,67-18,83%	23,21-23,44%	23,9-24,9%
Максимальная ставка	45,91-46,30%	45,41-45,86%	43,9-44,9%

В 1997 г. был временно введен дополнительный евроналог на облагаемый доход за вычетом приписываемых кредитов. В таб. 2 приведены суммарные ставки индивидуального подоходного налога и евроналога.

В 1991-1997 гг. в Италии отмечалась тенденция роста максимальной ставки индивидуального подоходного налога с 50% до 54,5%. Затем эта ставка стала постепенно снижаться и в 2005 г. составляла уже 43% (с учетом средней региональной надбавки - 44,4%). В 1991-1997 гг. минимальная ставка налога составляла 10%, в 2000 г. она возросла до 18,5%, в 2003-2005 гг. – до 23% (с учетом средней региональной надбавки 23,3-24,4%).

Минимальные ставки подоходного налога с физических лиц в Италии в 1992-1997 гг. были ниже, чем в России, на 2 п.п. В 2000-2005 гг. ситуация изменилась: минимальные ставки стали в России ниже: в 2000 г. – на 6,5 п.п., в 2003-2005 гг. – на 10 п.п. Максимальные ставки в 1992-2000 гг. в Италии были выше, чем в России на 10-21 п.п. В 2003 г. максимальная ставка в Италии была выше, чем в России на 22 п.п., в 2005 г. – на 30 п.п. Причиной последних изменений стал отнюдь не рост ставок в Италии, а введение “плоской” налоговой шкалы в России с единой ставкой 13%.

Существенным отличием системы взимания индивидуального подоходного налога в Италии является наличие специальных региональных и муниципальных надбавок к

общенациональным налоговым ставкам, что обеспечивает местные бюджеты, тогда как в России между центром и регионами делятся налоги, начисленные по федеральным ставкам.

1.2. Налогообложение прибыли, распределяемой для выплаты дивидендов

1.2.1. Подоходный налог с корпораций. Базой подоходного налога с итальянских корпораций является общемировой доход, показанный на счете прибылей и убытков в отчетном финансовом году, скорректированный в соответствии с налоговыми правилами. Это значит, что из балансовой прибыли могут вычитаться льготы, необлагаемые виды дохода, прибавляться приписываемая скидка на полученные дивиденды и некоторые издержки, непосредственно не связанные с получением дохода. Основная ставка составляла в 2004-2005 гг. 33%, в 2003 г. – 34%. В 1991-2002 гг. ставка изменялась от 36 до 37%, (см. таб. 3). Если распределяемые компанией дивиденды облагались по более низкой ставке, то взимался выравнивающий налог, увеличивающий эту ставку до размера основной ставки. На некоторые виды доходов взимался региональный налог на производственную деятельность (см. ниже).

Таблица 3.

Параметры налогов на доходы корпорации и дивиденды в Италии (ставки в %)							
Виды налогов и показатели	1991	1992	1995	1997	2000	2003	2005
Налог на доходы корпораций	36,0	36,0	36,0	37,0	37,0	34,0	33,0
Местный налог на доходы корпораций	16,2	16,2	16,2	-	-	-	-
Региональный налог на производственную деятельность	-	-	-	4,5	4,25	4,25	4,25
Налог на дивиденды ¹⁾ физических лиц	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Приписываемая скидка на дивиденды	56,25	56,25	56,25	56,25	58,73	51,51	-
Вычет на дивиденды, полученные физическими лицами	-	-	-	-	-	-	60,0

Примечание: 1) От несущественного участия.

Источники: [1]

Региональный налог на производственную деятельность был введен в декабре 1997 г. вместо двух ранее взимавшихся налогов - местного подоходного налога и экстраординарного налога на чистые активы. Налог стал взиматься со всех корпораций, а также с некоммерческих организаций, частных предпринимателей и лиц, занятых индивидуальной трудовой деятельностью. Облагаемая база представляет собой разницу между объемом производства в данном регионе (*валовая выручка + прирост запасов + незавершенное производство*) и соответствующими издержками производства (*стоимость материалов, потребленных услуг, амортизация осязаемых и неосязаемых активов, снижение запасов материалов и прочие затраты*). В затраты не включаются ЗП, уплаченные проценты, убытки и безнадежные долги. По закону ставки могут устанавливаться в размере от 3,5% до 5,5%. Основная ставка составляла в 2000-2005 гг. 4,25% (в 1997-1999 гг. – 4,5%). Подчеркнем, что налоговая ответственность по этому налогу ограниченная, т.е. распространяется только на доход, полученный в конкретном регионе. Если компания действует в нескольких регионах, где нанимает работников более чем на 3 месяца в год, она должна распределить свой доход по регионам, исходя из соотношения вознаграждений работникам, выплаченных в каждом регионе. Сумма регионального налога не вычитается при определении базы национального корпорационного налога.

В России, как и в Италии, в 1992-2005 гг. действовала единая ставка налога на прибыль юридических лиц. Однако основная ставка налога была всегда меньше, чем в Италии: в 1992-1997 гг. - на 2-4 п.п., в 2000 г. – на 7 п.п., в 2003-2005 гг. – на 9-10 п.п. При сравнении ставок не учитывались региональные налоги на корпорационные доходы в Италии.

1.2.2. Налогообложение дивидендов В Италии до 2004 г. применялась система полных приписываний дохода в виде дивидендов: корпорационный налог начислялся на сумму

дивидендов и некоторой приписываемой скидки, которая затем вычиталась из налоговых обязательств:

Налог на дивиденды = Ставка * (дивиденды + приписываемая скидка) – приписываемая скидка.

При ставке налога с корпораций 36% приписываемая скидка составляла 56,25% дивидендов, что позволяло обнулить дополнительное налоговое бремя на дивиденды. Увеличение ставки корпорационного налога в 1996 г. до 37% сделало систему приписываний неполной: получающая корпорация должна была доплачивать налог в размере 1,56% полученных дивидендов. Однако после 1998 г. скидка была увеличена до 58,73% и система приписываний вновь стала полной. В 2003 г. ставка была снижена до 34%, а приписываемая скидка установлена на уровне 51,51%, что обеспечивало полноту системы приписываний.

До 1 января 2004 г. для физических лиц скидка на дивиденды от существенного участия (от 2% голосов или 5% капитала) была равна приписываемой скидке для корпораций. На остальные дивиденды окончательный удерживаемый налог составлял 12,5%, но налогоплательщик мог выбрать приписываемую скидку в отношении дивидендов от зарегистрированных акций или квот.

С 2004 г. Италия перешла на классическую систему налогообложения дивидендов: приписываемая скидка была отменена и заменена льготами участия. Из облагаемого дохода корпораций стало вычитаться 95% полученных дивидендов независимо от доли участия в уплатившей дивиденды компании, важно только, чтобы это было постоянное участие. Для частных лиц вычет был установлен в размере 60% при выплате части прибыли или дивидендов от компании, где получатель имел существенное участие: 2% голосов или 5% капитала для компаний, перечисленных в специальном списке, или 25% капитала в прочих компаниях.

В этом случае базой индивидуального подоходного налога в 2004-2005 гг. являлась величина полученных на руки дивидендов минус стандартный вычет налогоплательщика. Коэффициент вычета определялся по формуле:

$$K = (26000 \text{ евро} + \text{стандартный вычет } 3000 \text{ евро} - \text{валовой доход}) / 26000 \text{ евро}.$$

Если доля участия незначительна, то дивиденды облагались отдельно от остальной части дохода по окончательной ставке 12,5%. В этом случае стандартный вычет из налоговой базы не делался. Выбирать между окончательной ставкой 12,5% на всю сумму дивидендов и льготой участия стало нельзя.

В 1992-2003 гг. полная система приписываний дивидендов, действовавшая в Италии, коренным образом отличалась от неполной классической системы, принятой в России. В Италии практически не возникало дополнительного налогового бремени на дивиденды. Оценим кратность налогообложения дивидендов для юридических лиц как соотношение окончательных налоговых обязательств акционера при применяемой и при чистой классической системе с той же ставкой корпорационного подоходного налога, увеличенное на долю уплаченных дивидендов, включаемых в облагаемый доход распределяющей корпорации. В России этот показатель в 1992 г. составил 1,47; в 1993-1998 гг. – 1,43; в 1999-2000 гг. – 1,5; в 2003 г. – 1,25, в 2005 г. – 1,375. В Италии кратность налогообложения дивидендов при полной системе приписываний в 1990-1994 гг. и 1998-2003 гг. была равна 1, в 1995-1997 гг. – 1,042. В 2005 г. с переходом Италии на классическую систему налогообложения дивидендов кратность налогообложения возросла до 1,05, что гораздо ниже, чем в России. Но при этом налоговое бремя на дивиденды в Италии может оказаться тяжелее, поскольку ставка подоходного налога для корпораций гораздо выше, чем в России.

1.3. Прочие налоги, определяющие величину налогового бремени на доходы от наемного труда и дивиденды

1.3.1. Налог с продаж. В Италии налог с продаж, в отличие от России, в рассматриваемый период не взимался.

1.3.2. Налог на добавленную стоимость. В Италии НДС уплачивают все корпорации и предприниматели, осуществляющие продажу. Расчет облагаемой базы существенных отличий от расчета в других Европейских странах не имеет. Не облагаются НДС финансовые услуги, услуги по страхованию и перестрахованию, медицинские услуги, деятельность, связанная с акциями и облигациями. Налог, уплаченный на приобретенные товары и услуги, при этом не возмещается.

Таблица 4.

Ставки прочих налогов в Италии, %							
Вид налога	1991	1992	1995	1997	2000	2003	2005
Налог на добавленную стоимость	19,0	19,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0

Источники: [1]

Основная ставка НДС в 2005 г. составляла 20%. Ранее ставка была 19% (см. таб. 4). На некоторые базовые товары (основные продукты питания и предметы первой необходимости) ставка была снижена до 4%. На отдельные товары применялась пониженная ставка 10%.

Нулевая ставка НДС установлена для экспорта товаров, некоторых поставок для международного морского и воздушного транспорта и некоторых услуг по транспортировке товаров и пассажиров.

В 1992-1997 гг. основная ставка НДС в Италии была на 1 п.п. ниже, чем в России (с учетом спецналога в 1994-1995 гг. – на 2,5-4 п.п. ниже). В 2000-2003 гг. основные ставки НДС в России и Италии совпадали, но надо учитывать, что в России на многие товары был установлен также региональный налог с продаж по ставке до 5%. В 2005 г. ставка НДС в Италии была на 2 п.п. выше, чем в России.

2. Анализ полных ставок налогообложения доходов от наемного труда

Результаты расчета интегральных и приростных полных ставок налогообложения доходов от наемного труда в Италии представлены в таб. 5-6. Величины дохода пересчитаны в доллары США по среднегодовым курсам для сопоставимости с результатами расчетов по России (см. [3]) и другим странам.

Поскольку для нулевого дохода величины ПСН не определены, то рассчитываются ПСН для очень малого дохода (ОМД), равного $5 \cdot 10^{-12}$ долл. Чтобы сделать таблицы компактнее, далее значения чистого дохода увеличиваются в $2^{1/2}$ раза (0,250; 0,354; 0,500, ... 512; 724,1; 1024 тыс. долл. США). При этом величины ИПСН в соответствующих ячейках строки k определяются при величине чистого дохода в левой ячейке этой строки. Величины же ППСН в ячейках строки k соответствуют интервалам чистого дохода, задаваемым их нижними и верхними границами, приведенными в левых ячейках строк $k-1$ и k . При этом нижняя граница первого интервала чистого дохода принимается равной нулю.

2.1. Полные ставки налогообложения доходов от наемного труда в Италии. В 1991 г. уровень ИПСН ЗП в Италии непрерывно увеличивался с 48,8% при доходах до 4000 долл. до 73,77% при доходе 1,024 млн. долл. Это было выше, чем в большинстве европейских стран, но ниже, чем в России. При доходе до 5657 долл. ИПСН почти не отличалась от минимального значения, а затем медленно росла, достигая практически максимального значения 73,10% при доходе 512 тыс. долл. Такая динамика в начале диапазона объясняется размером налоговых скидок и вычетов, в середине диапазона - действием прогрессивной шкалы индивидуального подоходного налога, в конце - максимальными ставками социального взноса и подоходного налога. Это ясно видно по изменению ППСН, которая в 1991 г. составляла 48,8% при доходе менее 4000 долл. и 49,3% при доходе 5657 долл. Затем, при возрастании чистого дохода от 8000 до 181000 долл. ППСН увеличивалась от 60,23% до 73,6% и достигала максимума 74,4% уже при доходе 256 тыс. долл.

Таблица 5.

Интегральные полные ставки налогообложения оплаты труда в Италии, %							
Чистый доход, тыс. долл.	1991	1992	1995	1997	2000	2003	2005
От ОМД до 4000	48,80	48,80	48,80	52,66	42,20	42,88	47,37
5,657	48,94	48,80	50,54	53,63	45,24	42,88	47,37
8,000	52,86	50,81	53,85	57,27	48,87	42,88	47,37
11,31	56,04	54,36	57,02	60,09	51,92	48,66	47,37
16,00	58,09	57,27	59,24	62,40	56,78	52,96	53,56
22,63	60,03	59,05	61,60	64,43	59,64	57,23	58,22
32,00	61,89	61,39	63,82	66,80	61,80	60,07	61,74
45,25	64,06	63,23	65,81	68,82	63,56	62,13	64,05
64,00	65,77	65,44	67,31	70,23	65,57	64,39	65,53
90,51	67,28	66,84	68,97	71,52	66,86	66,13	66,79
128,0	68,76	68,58	70,52	73,07	67,72	67,27	68,05
181,0	70,35	69,94	71,96	74,27	68,29	68,02	68,89
256,0	71,66	71,59	72,89	75,06	68,69	68,54	69,45
362,0	72,52	72,65	73,52	75,59	68,97	68,89	69,84
512,0	73,10	73,35	73,94	75,95	69,16	69,14	70,11
724,1	73,49	73,83	74,23	76,20	69,29	69,31	70,30
1024	73,77	74,15	74,43	76,37	69,39	69,43	70,43
Минимум	48,80	48,80	48,80	52,66	42,20	42,88	47,37
Максимум	73,77	74,15	74,43	76,37	69,39	69,43	70,43

Таблица 6.

Приростные полные ставки налогообложения оплаты труда в Италии, %							
Чистый доход ¹⁾ , тыс. долл.	1991	1992	1995	1997	2000	2003	2005
От ОМД до 4000	48,80	48,80	48,80	52,66	42,20	42,88	47,37
5,657	49,30	48,80	54,29	55,82	51,40	42,88	47,37
8,000	60,23	55,09	60,27	64,09	55,93	42,88	47,37
11,31	62,19	61,12	63,14	65,57	57,98	58,75	47,37
16,00	62,34	62,98	63,76	67,02	65,25	60,87	63,83
22,63	64,04	62,78	66,31	68,53	65,19	64,91	66,38
32,00	65,74	66,07	68,26	71,41	66,18	65,60	68,21
45,25	68,40	67,04	69,81	72,80	67,20	66,33	68,63
64,00	69,29	69,80	70,44	73,15	69,61	68,86	68,63
90,51	70,44	69,80	72,35	74,23	69,61	69,72	69,48
128,0	71,84	72,12	73,69	76,20	69,61	69,72	70,74
181,0	73,60	72,77	74,91	76,78	69,61	69,72	70,74
От 256,0 до 1024	74,40	74,91	74,91	76,78	69,61	69,72	70,74
Минимум	48,80	48,80	48,80	52,66	42,20	42,88	47,37
Максимум	74,40	74,91	74,91	76,78	69,61	69,72	70,74

Примечание: 1) Верхние границы интервалов чистого дохода.

В 1992 г. по сравнению с 1991 г. в Италии возросли на 1 п.п. ставки индивидуального подоходного налога при доходах свыше 14,4 млн. лир, и увеличились размеры налоговых скидок, что привело к снижению ИПСН на 0,08-2,05 п.п. при чистом доходе от 5657 до 256000 долларов. Наибольшее снижение ИПСН в 1,68-2,05 пункта наблюдалось при доходах в 8000-11310 долл. При чистом доходе от 362 тыс. долл. до 1,024 млн. долл. ИПСН оплаты труда в 1992 г. в Италии по сравнению с 1991 г. выросли очень незначительно - на 0,12-0,39 п.п., а ППСН - на 0,51 п.п. при доходе более 181 тыс. долл.

В 1995 г. в Италии индексация налоговых вычетов и скидок была меньше роста обменной ставки лиры к доллару, что привело к росту по сравнению с 1992 г. ИПСН на 0,28-3,03 п.п. и ППСН - на 0,64-5,05 п.п.

Изменения в налоговой системе Италии в 1997 г. дали рост ИПСН ЗП на 1,94-3,86 п.п. (больше доход - меньше прирост) и ППСН на 1,53-3,86 п.п. Ведущую роль в таких изменениях сыграли два обстоятельства:

- введение евроналога на доход физических лиц, увеличившее эффективные ставки индивидуального подоходного налога;
- введение дополнительного социального взноса с работников в фонд здравоохранения.

В 1997 г. Италия стала страной с едва ли не самым высоким уровнем налогообложения доходов от наемного труда. В 2000 г. в ходе налоговой реформы эту ситуацию власти постарались преодолеть, снизив ставки социального налога с работодателей с 50% до 33,8%, с работников – с 8,9% до 7,2%, упростив шкалу подоходного налога и снизив максимальную эффективную ставку на 9 п.п. Одновременно на 1 п.п. была увеличена ставка НДС и введена небольшая региональная надбавка к подоходному налогу. Все это привело к снижению по сравнению с 1997 г. ИПСН на 4,66-10,45 п.п., ППСН – на 1,76-10,45 п.п. Максимальным было снижение полных ставок налогообложения на доходы до 4000 долл. - более 10 п.п.

В 2003 г. в связи с переходом на евро была изменена система налоговых вычетов и скидок, увеличены две первые ставки индивидуального подоходного налога на 4,5 и 3,5 п.п. соответственно, увеличены ставки основных социальных взносов с работодателя на 1,3 п.п. Все вместе это привело к незначительному росту ИПСН и ППСН при низких (на 0,68 п.п.) и высоких доходах (ППСН на 0,1 п.п.). Снижению ИПСН на 1,18-5,99 п.п. при доходах от 8000 до 64000 долл. ППСН значительно снизились при доходе от 5657 до 8000 долл. (на 8,52-13,04 п.п.).

Изменения в налоговой системе Италии в 2005 г. по сравнению с 2003 г. состояли в увеличении ставок социальных налогов как с работодателя (на 7,4 п.п.), так и с работника (на 1,6-2,6 п.п.), сокращении числа интервалов шкалы индивидуального подоходного налога с 5 до 4 при снижении максимальной ставки на 2 п.п. Все это вкуче привело к росту ИПСН на 0,6-4,49 п.п. (ППСН на 1,02-4,49 п.п.) почти на всем диапазоне доходов (за исключением чистого дохода в 11310 долл., при котором наблюдалось значительное снижение ППСН – более 11 пунктов). Максимум прироста ИПСН и ППСН (4,49 п.п.) достигался при чистом доходе менее 8000 долл. Однако, этот прирост был меньше снижения полных налоговых ставок в 2000 г.

В целом за период 1991-2005 гг. ИПСН снизилась на 0,01-8,67 п.п., ППСН – на 0,66-14,82 п.п. Исключение составлял чистый доход от 16 до 45,25 тыс. долл. при котором ППСН выросла на 0,23-2,46 п.п. Уровень полных ставок налогообложения доходов от наемного труда в 2005 г., несмотря на уменьшение, оставался высоким: ИПСН – 47,37-70,43%; ППСН – 47,37-70,74%. В 2005 г. для среднего по стране начисленного заработка 21900 евро ИПСН составляла 53,6%, ППСН – 63,8%. Это значительно выше порога Лаффера 40%.

Таким образом, изменения в налоговой системе Италии в 1991-2005 гг., привели к уменьшению налогового бремени на доходы от наемного труда почти на всем диапазоне чистого дохода, в основном коснувшееся небольших зарплат (8000-11310 долл. в год) и весьма высоких (256 тыс. долл. в год и выше).

2.2. Сравнение ИПСН и ППСН ЗП в России и Италии. В России в 1992 г. ИПСН была выше, чем в Италии, при чистом доходе более 250 долл. Свыше 10 п.п. составляла разница при доходах от 500 до 45250 долл., а максимальных значений в большую сторону разница достигала при доходах в 2828-8000 долл. в год (20-23 п.п.). ППСН в России была выше, чем в Италии при доходе от 250 до 181000 долл., причем, как правило, весьма значительно (от 10 до 26 п.п.). При доходе свыше 256 тыс. долл. ППСН в России были ниже, чем в Италии, всего на 0,14 п.п.

В 1995 г. снижение ИПСН и ППСН ЗП в России и их рост в Италии привели к тому, что в нижней и верхней части диапазона доходов ИПСН и ППСН в России стали меньше, чем в Италии (ИПСН на 0,58-4,85 п.п., ППСН на 0,75-4,85 п.п.). При доходе от 707 до 128000 долл. ИПСН в России осталась выше, чем в Италии, на 0,76-15,49 п.п. ППСН осталась выше на 1,16-18,75 п.п. при чистом доходе от 354 до 64000 долл., причем наибольшая разница достигалась при доходах от 1000 до 11310 долл. Разница при среднегодовой заработной плате составляла около 4 пунктов “в пользу” Италии.

В 1997 г. снижение налогового бремени на доходы от наемного труда в России при одновременном росте его в Италии привели к тому, что почти на всем диапазоне доходов ИПСН в России стала ниже, чем в Италии на 0,41-13,05 п.п., причем наименьшая разница достигалась при доходах в 2828-16000 долл., наибольшая – при доходах до 500 и свыше 90510 долл. ППСН в России была выше, чем в Италии, только при доходах в 2828-5657 долл. (на 1,41-2,7 п.п.). Для России это был диапазон сравнительно высокой зарплаты (в 3-6 раз выше среднего уровня), а для Италии – довольно низкой (в 3-6 раз ниже среднего уровня).

В 2000 г. в обеих странах полные ставки налогообложения ЗП снизились, но в большей степени в Италии. При доходе до 22630 долл. ИПСН в России стала на 0,76 – 12,2 п.п. выше, чем в Италии, а при доходе свыше 32000 долл. – на 1,05-7,84 п.п. ниже. ППСН в России была ниже, чем в Италии, при доходах от 16000 долл. (на 3,67-8,04 п.п.) и выше, чем в Италии, при доходах до 11320 долл. (на 2,9-14,13 п.п.). Максимальная разница “в пользу” России имела место при доходах в 2000-4000 долл. (10,21-12,2 п.п. по ИПСН и 12,64-14,13 п.п. по ППСН), т.е. как раз при средних и несколько превышающих средние доходы для России.

В 2003 г. введение “плоской” шкалы подоходного налога в России вкупе с увеличением вычетов вызвало резкое снижение ИПСН и ППСН ЗП для высоких доходов. ИПСН в Италии стала выше, чем в России на 5,99-37,49 п.п. при чистом доходе более 11310 долл., а ППСН – на 0,69-37,95 п.п. при доходе более 4000 долл. Однако при доходе от 354 до 8000 долл. ИПСН в России была все еще выше, чем в Италии, на 0,06-5,56 п.п., ППСН оставались выше при доходах в 354-2828 долл. (на 4,25-7,9 п.п.). Причиной такой разницы являлся очень низкий уровень стандартного вычета из облагаемого дохода в России. Разница ИПСН для среднего в каждой стране заработка составляла 5 пунктов “в пользу” Италии.

В 2005 г. снижение, особенно при низких доходах, полных ставок налогообложения оплаты труда в России привело к тому, что для всего диапазона чистого дохода ППСН и ИПСН в Италии стали выше, чем в России. При доходе свыше 16000 долл. это превышение было очень значительно (ИПСН от 15,72 до 42,51 п.п., ППСН от 30,82 до 43,02 п.п.). При среднегодовых доходах от наемного труда разница составила около 12 п.п. “в пользу” Италии по ИПСН и около 22 п.п. по ППСН.

В России ИПСН среднего заработка итальянского налогоплательщика составила бы в 2005 г. 38,5% против 53,6% в Италии, а ИПСН среднего заработка россиянина в Италии – 47,4% против 41,3% в России. По ППСН разница несколько иная: ППСН среднего заработка итальянского налогоплательщика в России – 33,0% против 63,8% в Италии; ППСН среднего заработка россиянина в Италии – 47,4% против 42,0% в России.

Таким образом, в 1992 г. полные ставки налогообложения в России были существенно выше (ИПСН на 1-23 п.п., ППСН на 2-26 п.п.), чем в Италии на всем диапазоне доходов, кроме очень малых. В 2005 г., несмотря на снижение налогового бремени в Италии, в России ИПСН и ППСН стали значительно ниже (ИПСН от 5,9 до 42,5 п.п., ППСН от 4,5 до 43,0 п.п.), чем в Италии.

3. Анализ полных ставок налогообложения прибыли, распределяемой для выплаты дивидендов физическим лицам

3.1. Полные ставки налогообложения прибыли, распределяемой для выплаты дивидендов физическим лицам в Италии. Интегральные и приростные полные ставки налогообложения дивидендов, полученных физическими лицами, представлены в таб. 7-8.

В 1991 г. в Италии уровень ИПСН и ППСН дивидендов увеличивался с 46,22% при доходе менее 64 тыс. долл., до 56,97% для ИПСН (57,98% для ППСН) при возрастании дохода до 1,024 млн. долл. Такая форма зависимости определяется тем, что до определенного размера дивидендов “работает” приписываемая скидка, сводящая налоговые обязательства акционера – физического лица к нулю, поэтому ИПСН и ППСН зависят только от ставки налогов на доходы корпораций и ставки НДС. С ростом размера дивидендов на одного акционера приписываемая скидка перестает “перекрывать” сумму налога,

рассчитанную по шкале индивидуального подоходного налога, поэтому ИПСН и ППСН увеличиваются до предела, зависящего от максимальной ставки этой шкалы.

Таблица 7.

Интегральные полные ставки налогообложения дивидендов в Италии, %

Чистый доход, тыс. долл.	1991	1992	1995	1997	2000	2003	2005
От ОМД до 32,00	46,22	46,22	46,22	50,84	51,04	48,54	47,71
45,25	46,22	46,22	46,22	50,93	51,04	48,54	47,71
64,00	46,22	46,22	46,71	53,73	53,38	51,28	48,00
90,51	46,63	46,22	49,30	56,21	55,07	53,53	48,22
128,0	48,94	48,70	51,77	56,99	56,20	54,97	48,27
181,0	51,49	50,85	52,94	56,99	56,96	54,97	48,27
256,0	53,59	53,49	52,94	56,99	57,16	54,97	48,27
362,0	54,97	55,19	52,94	56,99	57,16	54,97	48,27
512,0	55,90	56,32	52,94	56,99	57,16	54,97	48,27
724,1	56,53	57,08	52,94	56,99	57,16	54,97	48,27
1024	56,97	57,61	52,94	56,99	57,16	54,97	48,34
Минимум	46,22	46,22	46,22	50,84	51,04	48,54	47,71
Максимум	56,97	57,61	52,94	56,99	57,16	54,97	48,34

Таблица 8.

Приростные полные ставки налогообложения дивидендов в Италии, %

Чистый доход ¹⁾ , тыс. долл.	1991	1992	1995	1997	2000	2003	2005
От ОМД до 32,00	46,22	46,22	46,22	50,84	51,04	48,54	47,71
45,25	46,22	46,22	46,22	51,15	51,04	48,54	47,71
64,00	46,22	46,22	47,86	59,34	58,19	56,81	48,68
90,51	47,59	46,22	54,62	61,21	58,70	58,21	48,74
128,0	53,78	53,84	56,86	58,76	58,70	58,11	48,39
181,0	56,71	55,36	55,54	56,99	58,70	54,97	48,27
От 256,0 1024	57,98	58,82	52,94	56,99	57,64	54,97	48,27
Минимум	46,22	46,22	46,22	50,84	51,04	48,54	47,71
Максимум	57,98	58,82	56,86	61,21	58,70	58,21	48,74

Примечание: 1) Верхние границы интервалов чистого дохода.

В 1992 г. При чистом доходе менее 64 тыс. долл. ИПСН и ППСН дивидендов не изменялись. При росте дохода с 90,51 тыс. долл. до 1,024 млн. долл. полные ставки налогообложения дивидендов увеличивались с 46,22% до 57,61% (ИПСН) или 58,82% (ППСН). Такой небольшой прирост для высоких доходов обусловлен увеличением на 1 п.п. ставок индивидуального подоходного налога по сравнению с 1991 г.

С 1995 г. по 2003 г. налогоплательщик мог выбрать приписываемую скидку на дивиденды и расчет налога по шкале для физических лиц, либо окончательный удерживаемый налог в размере 12,5% дивидендов. Очевидно, что при относительно небольших доходах было выгоднее выбрать скидку, а при получении крупных дивидендов – удерживаемый налог.

В 1995 г. по сравнению с 1992 г. ИПСН дивидендов не изменилась при доходах до 45,25 тыс. долл., увеличилась на 0,49-3,08 п.п. при доходах в 64-181 тыс. долл. и уменьшилась на 0,55-4,67 п.п. при доходах свыше 256 тыс. долл. Такая динамика объясняется увеличением некоторых ставок подоходного налога на 1 п.п. и индексацией вычетов и налоговых скидок, что оказалось существенным при доходах в 64-181 тыс. долл. ППСН изменилась в целом аналогично: максимальное увеличение составляло 8,40 п.п. при доходе 90,51 тыс. долл., а уменьшение – 5,88 п.п. при доходе свыше 256 тыс. долл.

В 1997 г. в Италии была увеличена на 1 п.п. ставка корпорационного подоходного налога при сохранении ставки приписываемого кредита, реформировано местное

налогообложение корпораций и временно введен евроналог на доходы физических лиц. В результате ИПСН увеличилась по сравнению с 1995 г. на 4,04-7,02 п.п. на всем диапазоне доходов, причем наибольшее увеличение достигалось при доходе от 64 до 128 тыс. долл. в год. Приростная полная ставка также выросла на всем диапазоне доходов на 1,45-11,48 п.п.

В 2000 г. увеличение ставки НДС с 19% до 20% и приписываемой скидки с 56,25% до 58,73% в Италии привели к увеличению по сравнению с 1997 г. ИПСН и ППСН дивидендов на 0,2 п.п. при доходе менее 32000 долл. и свыше 362000 долл. При дивидендах от 45,25 до 128 тыс. долл. на уровень ППСН оказали влияние следующие обстоятельства: отмена евроналога, изменение шкалы индивидуального подоходного налога и размеров налоговых вычетов и скидок. Все вместе это определило уменьшение налогового бремени на 0,11-2,51 п.п. Влияние этих же изменений на ИПСН было менее выраженным: уменьшение составляло 0,03-1,13 п.п.

В 2003 г. наибольшее влияние на уровень полных ставок налогообложения дивидендов оказало снижение ставки корпорационного подоходного налога с 37% до 34%. Это привело к уменьшению по сравнению с 2001 г. ИПСН на всем диапазоне на 1,22-2,50 п.п. и снижению ППСН при доходах до 45250 долл. на 2,5 п.п. и свыше 181000 долл. – на 2,19-3,72 п.п. Сравнительно малая величина снижения ППСН при доходах от 90,15 до 128 тыс. долл. на 0,5-0,6 п.п. обусловлена изменением шкалы индивидуального подоходного налога.

В 2005 г. произошло дальнейшее снижение ИПСН дивидендов на всем диапазоне чистого дохода. И если при доходе менее 45,25 тыс. долл. это снижение по сравнению с 2003 г. составляло всего 0,83 п.п., то при чистом доходе свыше 128 тыс. долл. оно было гораздо больше: около 6,7 п.п. ППСН дивидендов также снизилась на всем диапазоне доходов на 0,83-9,72 п.п. Наибольшее снижение имело место при доходах в 90510-128000 долл., наименьшее – при доходах до 45250 долл.

По сравнению с 1991 г. в 2005 г. интегральная полная ставка налогообложения дивидендов возросла на 1,49-1,78 п.п. при доходе до 90510 долл. и снизилась на 0,67-8,62 п.п. при доходе свыше 128000 долл. По ППСН картина аналогична, но величины изменения несколько другие: увеличение при доходах до 90510 долл. составило 1,15-2,46 п.п., а снижение при доходах свыше 128 тыс. долл. – 5,39-9,72 п.п.

Можно оценить изменения полных ставок налогообложения дивидендов в Италии в 1991-2005 гг. для акционеров с мелкими и средними доходами как небольшое увеличение, а для крупных акционеров – как ощутимое снижение. При этом значительно уменьшилась степень дифференциации полных ставок налогообложения в зависимости от величины дохода: для ИПСН в 2005 г. она составила 47,7-48,3% против 46,2-57% в 1991 г.

3.2. Сравнение полных ставок налогообложения доходов от наемного труда и дивидендов в Италии. Сравним полные ставки налогообложения ЗП и дивидендов в Италии. В 1991-1997 гг. ЗП облагалась в большей степени, чем дивиденды. Минимальная разница ИПСН была 1,8 п.п. при доходах до 4000 долл. в 1997 г., максимальной – 21,49 п.п. при доходе свыше 1,024 млн. долл. в 1995 г. Таким образом, в Италии в 1991-1997 гг. получать дивиденды было выгоднее, чем зарплату.

В 2000 г. зарплата менее 8000 долл. в год облагалась меньше (по ИПСН на 2,17-8,84 п.п.), чем дивиденды. В 2003 г. эта разница составляла для ППСН и ИПСН 5,56 п.п. при чистом доходе менее 8 тыс. долл. При более высоких доходах в 2000 и 2003 гг. разница ИПСН оплаты труда и дивидендов составляла 0,12-14,46 п.п., а разница ППСН – от 6,94 до 17,78 п.п.

В 2005 г. оплата труда в 16000 долл. и выше облагалась в большей степени, чем дивиденды (разница ИПСН составляла 5,85-22,08 п.п.). При доходе менее 11310 долл. в неощутимо меньшей степени облагались дивиденды (на 0,34 п.п.).

3.3. Сравнение полных ставок налогообложения дивидендов в России и Италии. В России полные ставки налогообложения дивидендов в 1992-1995 гг. были значительно выше,

чем в Италии при всех значениях чистого дохода, а в 1997-2000 г. кроме очень малого дохода. Наибольшей была разница ППСН составлявшая в 1992 г. 22,03 п.п. при доходе от 4000 до 91510 долл. В 2000 г. разница в этом диапазоне сократилась до 3,67-11,13 п.п. В 2003 г. с введением нового Налогового Кодекса (НК) РФ сокращение полных ставок налогообложения дивидендов в России обусловило более низкий уровень ИПСН и ППСН (42,85%) по сравнению с Италией – на 5,69-15,36 п.п. для ППСН и на 5,69-12,13 п.п. для ИПСН. Особенно существенной стала разница ППСН при доходе свыше 64 тыс. долл. – 12,13-15,36 п.п. В 2005 г. при доходе менее 45,25 тыс. долл. разность полных ставок налогообложения дивидендов в России и Италии возросла до 6,32 п.п., при более высоких доходах эта разность для ИПСН составляла 6,61-6,95 п.п.

Таким образом, в 2003-2005 гг. складывалась следующая ситуация: *в России с точки зрения минимизации налогового бремени стало выгоднее получать дивиденды, чем в Италии, особенно для акционеров, имеющих высокие доходы.*

В 2005 г. для налогоплательщика, получающего среднюю зарплату в Италии, ППСН дивидендов составляла 47,7%, а для россиянина с чистой средней зарплатой около 3200 долл. в год – 41,39%. Однако при таком доходе россиянин покупать акции не имел возможности из-за отсутствия “свободных” денег в отличие от среднего итальянца, имеющего номинальный доход в 10 раз больше.

Выводы

В Италии, как и в России, основным плательщиком социальных налогов является наниматель, причем средняя ставка этих налогов в Италии была снижена с 50% в 1991-1997 гг. до 35,1% в 2003 г., но в 2005 г. вновь увеличена до 42,5%. Работники в Италии также платят социальные налоги, ставка которых уменьшилась с 8,6% в 1991 г. до 7,4% в 2003 г. В 2005 г. эта ставка увеличилась до 10%. Суммарная ставка социальных налогов после снижения с 58,6% в 1991 г. до 42,5% в 2003 г., увеличилась в 2005 г. до 52,5%.

В России суммарная ставка социальных налогов для небольших и средних доходов составляла от 41% в 1995-1997 гг. до 26,0% в 2005 г. Это ниже, чем в Италии, на 17 и 26,5 п.п. соответственно. С введением в действие НК в России были установлены регрессивные шкалы единого социального налога (ЕСН). Поэтому для высоких доходов разница суммарной ставки социальных налогов в Италии и ставки ЕСН в России в 2005 г. составляла 42,5 п.п. при доходах от 280 до 600 тыс. руб. и 50,5 п.п. при доходах свыше 600 тыс. руб.

В 1992-2000 гг. в России и в 1991-2005 гг. в Италии были установлены прогрессивные шкалы налогообложения физических лиц. В 1992-1997 г. минимальная ставка подоходного налога с физических лиц в России была ниже, чем в Италии, на 2 п.п., максимальная ставка – ниже на 10-21 п.п. В 2000 г. минимальная ставка в России была ниже на 6,5 п.п., максимальная – на 15,5 п.п., в 2003 г. разница составляла 10 и 32 п.п., а в 2005 г. – 10 и 30 п.п. соответственно.

В Италии и России установлены пропорциональные ставки корпорационного подоходного налога. За период 1992-2005 гг. ставка в России уменьшилась с 32% до 24%, в Италии за период 1991-2005 гг. – с 36% до 33%. Дополнительно в Италии взимается также местный налог на доходы корпораций, увеличивающий эффективную ставку корпорационного налога.

До 2004 г. в Италии применялась система приписываний дивидендов, которая в 1991-1995 гг. и 2000-2003 гг. была полной, исключавшей двойное налогообложение «в руках» плательщика и получателя дивидендов, а кратность налогообложения была равна единице. В России система налогообложения дивидендов была близка к неполной классической: в 1992-2001 гг. дивиденды облагались отдельно по ставке 15%, в 2002-2004 гг. – 6%, в 2005 г. – 9% с 2005 г. для резидентов. Таким образом, ставка окончательного налога на дивиденды была значительно ниже ставки налога на прибыль.

В 1991-2003 гг. налоговая система Италии в отличие от формирующейся российской налоговой системы была более стабильной, радикальных изменений на национальном уровне практически не было, за исключением реформы местного налога на доходы корпораций. Не очень значительно (преимущественно в сторону снижения) менялись ставки налогов, размеры вычетов и упрощена шкала подоходного налога. В 2004 г. Италия перешла на классическую систему налогообложения дивидендов с льготой участия для корпораций 95%, для физических лиц – 60%.

Результаты анализа интегральных и приростных полных ставок налогообложения добавленной стоимости в зависимости от размера чистого дохода физических лиц в виде ЗП и дивидендов позволяют сделать следующие заключения:

- Изменения в налоговой системе Италии в 1991-2005 гг привели к уменьшению налогового бремени на доходы от наемного труда почти на всем диапазоне, причем в наибольшей степени при высоких доходах (ИПСН на 2,7-3,3 п.п.) и при чистом доходе от 8000 до 11310 долл. (ИПСН на 5,5-8,7 п.п.). В 2005 г. уровень полных ставок налогообложения доходов от наемного труда был относительно высоким и составлял для ИПСН 47,4%-70,4% и 47,4%-70,7% для ИПСН.

- В 1992 г. полные ставки налогообложения доходов от наемного труда в России были выше (ИПСН на 0,6-23,0 п.п.), чем в Италии на всем диапазоне доходов, кроме очень малого. В 2005 г., несмотря на снижение налогового бремени в Италии, в России ИПСН и ППСН стали значительно ниже (ИПСН на 5,9-42,5 п.п.), чем в Италии.

- В 1991 г. в Италии уровень ИПСН дивидендов увеличивался с 46,22% при доходе менее 64 тыс. долл. до 56,97% при возрастании чистого дохода до 1,024 млн. долл. Можно оценить изменения полных ставок налогообложения дивидендов в Италии за период 1991-2005 гг. для мелких акционеров как небольшое увеличение (на 1,5 п.п.), а для крупных акционеров - как ощутимое снижение (около 8 п.п. для ИПСН). Общий уровень полных ставок налогообложения установился в диапазоне 47,7-48,3% для ИПСН и 47,7-48,7% для ППСН.

- Налоговое бремя на ЗП в Италии было почти на всем диапазоне доходов (ИПСН на 2,6-20,6 п.п.) выше, чем на дивиденды в течение всего периода 1991-2005 гг. Исключение составляют небольшие доходы до 8000 долл. в 2000-2005 г., при которых налоговое бремя на дивиденды было выше на 0,34-8,8 п.п., чем на зарплату.

- В 1992-2000 гг. в России полные ставки налогообложения дивидендов были выше, чем в Италии почти на всем диапазоне доходов. В 2003-2005 гг. ситуация изменилась: ИПСН и ППСН стали ниже в России, чем в Италии (ИПСН на 5,7-12,1 п.п.), и с точки зрения минимизации налогового бремени в 2003-2005 гг. в России стало выгоднее получать дивиденды, чем в Италии, особенно для акционеров, имеющих высокие доходы.

Общими тенденциями для России и Италии стало снижение налогового бремени на доходы от наемного труда и дивиденды, особенно выраженное в диапазоне высоких доходов. В 1992-1995 гг. полные ставки налогообложения доходов от наемного труда и дивидендов, выплаченных физическим лицам, в России были значительно выше, чем в Италии, на всем диапазоне доходов. В 2005 г. полные ставки налогообложения дивидендов и доходов от наемного труда в России стали заметно ниже, чем в Италии. Однако при доходе свыше 16000 долл. это превышение было очень значительно (ИПСН от 15,72 до 42,51 п.п., ППСН от 30,82 до 43,02 п.п.), а при небольших доходах разница в налоговом бремени была невелика. Так, ИПСН среднего заработка россиянина в Италии составила бы 47,4% против 41,3% в России. Так что налоговая реформа в России сделала весьма выигрышным положение лишь российских высших менеджеров и высокооплачиваемых специалистов.

Литература

1. European Tax Handbook. – Amsterdam: IEBF, 1990, 1992, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации и другие законы о налогах в 1992-2005 гг. см. Базу данных

«Консультант-плюс».

3. Петров Ю.А. Сравнительный анализ налоговых систем на основе моделей полных налоговых ставок (на примере России в 1992-2005 гг.) // Российский экономический интернет-журнал. 2006. 20.09.2006.

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, December – 1997.

4. 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.

5. Егорова Е., Петров Ю. Сравнительный анализ эффективной ставки налогов в России и зарубежных странах // Налоговый вестник. – 1995. – № 11.

6. 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.

7. 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 год. С.11-39.

8. 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.

9. 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.

10. Егорова Е.Н., Петров Ю.А. Сравнительный анализ зарубежных налоговых систем и развитие налогообложения в России. /Препринт. – М.: ЦЭМИ РАН. – 1995.

11. Петров Ю. Бюджетно-налоговая реформа: от фискального прессинга к необходимому минимуму // Российский экономический журнал. – 1995. – № 11.

12. Петров Ю. Вывоз капитала и налоговый потенциал российской экономики // Российский экономический журнал. – 2000, № 10.

13. Петров Ю., Афонина С., Жукова М., Карапетян А., Сафаулина Ж. Коллизии налоговой системы и Налоговый кодекс // Российский экономический журнал. – 1996. – № 5-6.

14. 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.

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

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

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

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

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

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

21. Егорова Е.Н. Налогообложение в зарубежных странах // Консультант директора, 1999, № 11.

22. Егорова Е.Н. Налогообложение дивидендов в России и зарубежных странах в 1991-1997 гг. // Консультант директора, 2000, № 18.

23. Егорова Е.Н. Сравнительный анализ динамики налоговых ставок в России и странах Западной Европы в последнее десятилетие XX века // Консультант директора, 2003, № 10.

24. Петров Ю.А. Анализ налогообложения фонда оплаты труда и распределяемой прибыли российских предприятий в 1992-2005 годах на основе моделей полных налоговых ставок // Российский экономический журнал. 2006. № 5-6.

25. Петров Ю. Сравнение проектов налоговых реформ в России на основе модели системы налогообложения оплаты труда // Российский экономический журнал. . 2008. № 1-2.

26. Егорова Е., Петров Ю. Сравнительная оценка налогового бремени на доходы от наемного труда и дивиденды в России и США в 1991-2003 годах // Консультант директора 2004. №№ 9, 10.