

**Концептуальные положения реформирования
налогово-бюджетной системы
(включая пенсионно-социальную систему)
на основе системно-инновационного подхода**

В статье определены важнейшие направления налоговой реформы в России. Показана необходимость использования системного и инновационных подходов при осуществлении налоговых инноваций. Получены количественные оценки результатов налоговых инноваций, осуществлявшихся в 1992-2010 гг. Сформулированы рекомендации по устранению недостатков налоговой системы РФ.

Ключевые слова: налоговые инновации, налоги, налоговые ставки, налоговые реформы.

1. Налоговая конкуренция и налоговые реформы: еще раз о контрпродуктивности трансплантационного метода проведения институциональных реформ

В условиях посткризисной депрессии в развитых странах, негативно влияющей на развитие российской экономики, увеличение налоговых поступлений без повышения налоговой нагрузки на доходы законопослушных налогоплательщиков (предприятий, их работников и собственников) является одним из императивов социально-экономической политики.

В [1-2] показано, что резервы такого увеличения велики. Однако для их задействования необходимо кардинально повысить эффективность системы государственного регулирования экономики в условиях ее открытости и глобализации финансовых рынков. Для этого государство не должно действовать, слепо доверяя принципам, разработанным в эпоху создания в Западной Европе национальных относительно замкнутых экономик (включавших колонии). Сегодня государство должно опережать налогоплательщиков – членов групп аффилированных предприятий и физических лиц (ГАПФЛ) в осуществлении налоговых и иных институциональных инноваций. Пока же все обстоит в точности наоборот. К сожалению, отсутствует согласованность систем налогового, таможенного, валютного, банковского и финансового регулирования и контроля. Более того, после либерализации валютных операций трансграничного движения капитала (ТДК) Банк России, по-видимому, потерял интерес к утечке капитала (то есть вывозу резидентного капитала, осуществляемому незаконно или без создания доходных и надежных иностранных активов резидентов). А прекращение использования Минфином бюджетного профицита для стерилизации

* Петров Юрий Александрович, к.э.н., зав. лабораторией финансово-кредитных механизмов экономического развития Центрального экономико-математического института Российской Академии Наук.

нефтедолларового денежного предложения повлек отказ ЦБ от политики противодействия укреплению валютного курса. Это способствует притоку в Россию спекулятивного капитала и увеличивает «ресурсную базу» для утечки капитала, сокращающей налоговый потенциал и в настоящем, и в будущем. Но основной причиной огромных масштабов безналогового экономического оборота является устарелость методологического подхода к проведению налоговых реформ на основе трансплантационного подхода в условиях либерализации внешней торговли и ТДК.

Суть *трансплантационного подхода* заключается в копировании (с некоторой адаптацией) институтов госрегулирования экономики, существующих в зарубежных странах. Преимущества такого подхода очевидны. Во-первых, - это, по сути, готовые проекты реформ. Можно выиграть время и сэкономить на затратах. Кроме того, как, правило, эти институты отлажены и апробированы на практике, что снижает риск «повторения чужих ошибок».

Очевидны и недостатки такого подхода. Институты образуют систему и желателен перенос именно системы в целом, что, как правило, нереально. Поскольку все институты так или иначе опираются на сложившуюся систему социально-экономических отношений, на культуру и мораль, их перенос в совсем иные условия может привести к их провалу. При этом реформаторы, обладающие политической властью, во-первых, не склонны такие провалы признавать, во-вторых, могут даже продолжать упорствовать в навязывании обществу непригодных образцов. Тем самым дискредитируются даже самые правильные идеи (рынка, прав и свобод граждан, демократии и т.д.), что может породить в обществ сильное противодействие реформированию экономики вообще и налоговой системы – в частности.

Не отрицая полезности трансплантации институтов (при честном и грамотном осуществлении «операции по пересадке»), следует крайне осторожно относиться к подобным предложениям, особенно если они исходят от стран – геополитических противников или конкурентов России, таких, как США или Польша (а также другие страны, образовывавшие в прошлом печально известный «санитарный кордон» из недемократических режимов вокруг Советской России). Их заинтересованность в процветании российского общества сомнительна, а выгоды от его ослабления - очевидны.

Учитывая все вышеизложенные соображения, следует, вообще говоря придерживаться градуалистского подхода в реформировании экономики, характерного для стран ЕС и Китая. Резкие прыжки в неизвестность ничем хорошим для России не обернулись. Все равно провести институциональные реформы за год-другой не получилось. А издержки при их форсировании оказались просто огромны, особенно социальные.

Эффективность трансплантации институтов налогового регулирования во-многом зависит от способности государства навязать свою волю налогоплательщикам. Если оно не в состоянии этого сделать, решающую роль начинают играть такие факторы, как инвестиционный климат, коррумпированность госаппарата и правоохранительных органов, объем и качество публичных благ, получаемых предприятиями (например, качество автодорог) в данной стране и

других странах – получателях инвестиций. И налоговый режим является ключевым фактором инвестиционного климата, хотя и не единственным.

Эффект трансплантации институтов трудно оценить также по причине отсутствия «чистоты эксперимента». Она происходит не в изолированных условиях, а в реальном режиме времени, в живом обществе и функционирующей экономике. Более того, поскольку в период трансплантации институтов возникают серьезные трудности, конкуренты стараются воспользоваться «болезнями роста» соперника в своих интересах. Причем эти интересы далеко не всегда законны и правомерны. В первую очередь это относится к офшорным юрисдикциям и офшорному бизнесу, занимающему по-существу, экономическим пиратством. Ради получения в общем-то небольших доходов они наносят огромный ущерб странам, из которых происходит утечка капитала или в которых теряется большая часть налогового потенциала.

Весь постсоветский период своего развития Российская Федерация участвовала, хотя и не по своей воле, в глобальной налоговой конкуренции. При этом основными конкурентами являлись вовсе не развитые страны, а страны с догоняющим типом развития и офшоры. Первые притягивали иностранные инвестиции, которые, возможно, могли бы устремиться в Россию. Вторые, наоборот, притягивали российский капитал, вывозимый как правило с нарушением закона (такой вывоз капитала назовем утечкой). Россия в этой конкуренции проиграла и теперь ее предприятия в основном контролируются офшорными фирмами (за которыми в основном стоят бенефициары – российские граждане, настоящие и бывшие), а также корпорациями развитых стран. Главный негативный результат «офшоризации» российской экономики – создание мощной офшорной инфраструктуры для утечки капитала и минимизации налогов.

Новым явлением стало усиление налоговой конкуренции в связи с созданием Таможенного Союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации. Интеграционный процесс был запущен с активным участием российских властей. Теперь таможенные барьеры отсутствуют и конкуренция российских производителей с белорусскими стала существенным фактором инвестиционного климата в России. Конкуренция с казахскими производителями менее остра вследствие схожести специализации наших двух стран. Тем не менее, возможности для уклонения от уплаты налогов с использованием нестыковок в налоговых режимах трех стран уже есть и используются. Поэтому в ходе становления Таможенного Союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации, а также по мере формирования Единого экономического пространства (ЕЭП) становится все более актуальным решение проблем гармонизации и унификации национальных систем налогового и таможенного регулирования в странах – членах Таможенного Союза и в рамках ЕЭП, а также обеспечения равенства условий конкуренции для предприятий – резидентов указанных стран между собой и с предприятиями – резидентами третьих стран.

Первая проблема: чрезмерно различающаяся полная налоговая нагрузка на доходы предприятий, их собственников и работников (включая взносы на социальную защиту) в странах ЕЭП (см. таб. 1). Ее сильная дифферен-

циация означает неравенство условий конкуренции внутри ЕЭП.

Таблица 1.

**Ставки основных налогов (включая социальные взносы)
в странах Таможенного Союза в 2010 г.**

Страна	НДС	Налог на прибыль	НДФЛ (ИПН)	Ставка социальных и пенсионных взносов (налогов)
Республика Беларусь	20	24	12	35,4*
Республика Казахстан	12	20	10	23,3**
Российская Федерация	18	20	13	26***

Примечания: *) включая отчисления от зарплаты работника, эффективная ставка; **) социальный налог и обязательные пенсионные взносы, эффективная ставка; ***) В России в 2011 г. ставка повысилась до 34,0%.

Важнейшим способом решения данной проблемы является снижение основных ставок социальных взносов и НДС в России, составляющих в настоящее время 34% и 18% соответственно. В Казахстане они гораздо ниже: 23,3% и 12%, а в Республике Беларусь, наоборот, были несколько выше: 35,4% и 20%.

В связи с доминирующей ролью экономики России в производстве ВВП и во внешней торговле Таможенного Союза, снижение указанных ставок позволило бы ускорить экономический рост не только в РФ, но и в остальных странах Таможенного Союза. Однако сделать это возможно только при условии компенсации бюджетных доходов, выпадающих при таком снижении ставок социальных взносов и НДС, путем радикального повышения собираемости налогов и расширения потенциальной налоговой базы. Сейчас она значительно сужена вследствие наличия огромного теневого сектора, включающего внутренние и внешнеэкономические незаконные (совершаемые с нарушением норм налогового, таможенного, валютного, банковского, гражданского и иного законодательства) операции. **Величины потенциально возможного увеличения поступления налогов и пошлин в бюджетную систему РФ составляют несколько триллионов рублей в год.**

Например, доля «скрытой оплаты труда и смешанных доходов» в ВВП в последние годы составляла 11-14%. При обложении скрытых доходов (5,4 трлн. руб. в 2009 г.) по ставке 26% бюджетная система России получила бы тогда 1,4 трлн. руб. дополнительных доходов, а при действующей ставке в 34% - 1,8 трлн. руб. Получение этих средств Пенсионным фондом (для чего следовало бы изменить в его пользу пропорции распределения социальных взносов между внебюджетными фондами) на многие годы разрешило бы проблему бюджетного кризиса. При этом субфедеральные бюджеты получили бы, с учетом необлагаемого минимума и льгот, около 0,7 трлн. руб. дополнительных поступлений по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ), а федеральный бюджет – до 0,7 трлн. руб. поступлений НДС. Всего - 2,8 трлн. руб. Эффективная ставка налогов и взносов составляет более 40% (без учета потерь налоговых доходов вследствие уклонения от уплаты налогов и взносов). Следовательно, **вместо повышения ставки социальных взносов, можно было бы, наоборот, снизить ставку НДС до 12%, как в 2008 г. предлагало Минэкономразвития.**

Но для этого надо исключить возможности использования налогоплательщиками различного рода «схем минимизации налоговых платежей».

Вторая проблема: обеспечение равенства условий конкуренции между законопослушными предприятиями – резидентами стран Таможенного Союза и группами аффилированных предприятий и физических лиц (ГАПФЛ¹), включающих юридических и физических лиц – нерезидентов, которые осуществляют незаконный вывод капитала и применяют «схемы минимизации налогов», в том числе – с использованием офшорных компаний и юрисдикций². В отличие от легального вывоза капитала, который осуществляется теперь без ограничений, незаконный вывоз, во-первых, осуществляется с нарушением норм валютного и иного законодательства, во-вторых не создает у резидентов иностранных активов, которые могут затем репатрироваться в Россию и(или) приносить доходы от иностранных инвестиций.

Незаконный вывоз капитала (утечка капитала) составил в 2010 г. только в Российской Федерации 37,6 млрд. долл. (см. рис. 1).

¹ Все схемы минимизации налоговых платежей и незаконного вывоза капитала так или иначе связаны с функционированием аффилированных групп предприятий (ГАПФЛ) - резидентов различных юрисдикций, использующих трансфертные цены, притворные сделки (купли-продажи, займа, аренды и т.д.) для минимизации налоговых платежей в бюджеты государств-членов Таможенного Союза.

Такие ГАПФЛ состоят из двух и более прямо или опосредованно аффилированных предприятий. Под опосредованной аффилированностью предприятий понимается не только косвенная аффилированность (через третьи предприятия), но и аффилированность, возникающая в случае наличия общих владельцев и управляющих - физических лиц (личная уния). При этом управляющие, например, российскими предприятиями, могут владеть офшорными компаниями – покупателями продукции, производимой или продаваемой указанными предприятиями.

² Например: использующих для минимизации налоговых платежей в бюджеты государств-членов Таможенного Союза трансфертные цены, притворные сделки (купли-продажи, займа, аренды и т.д.).

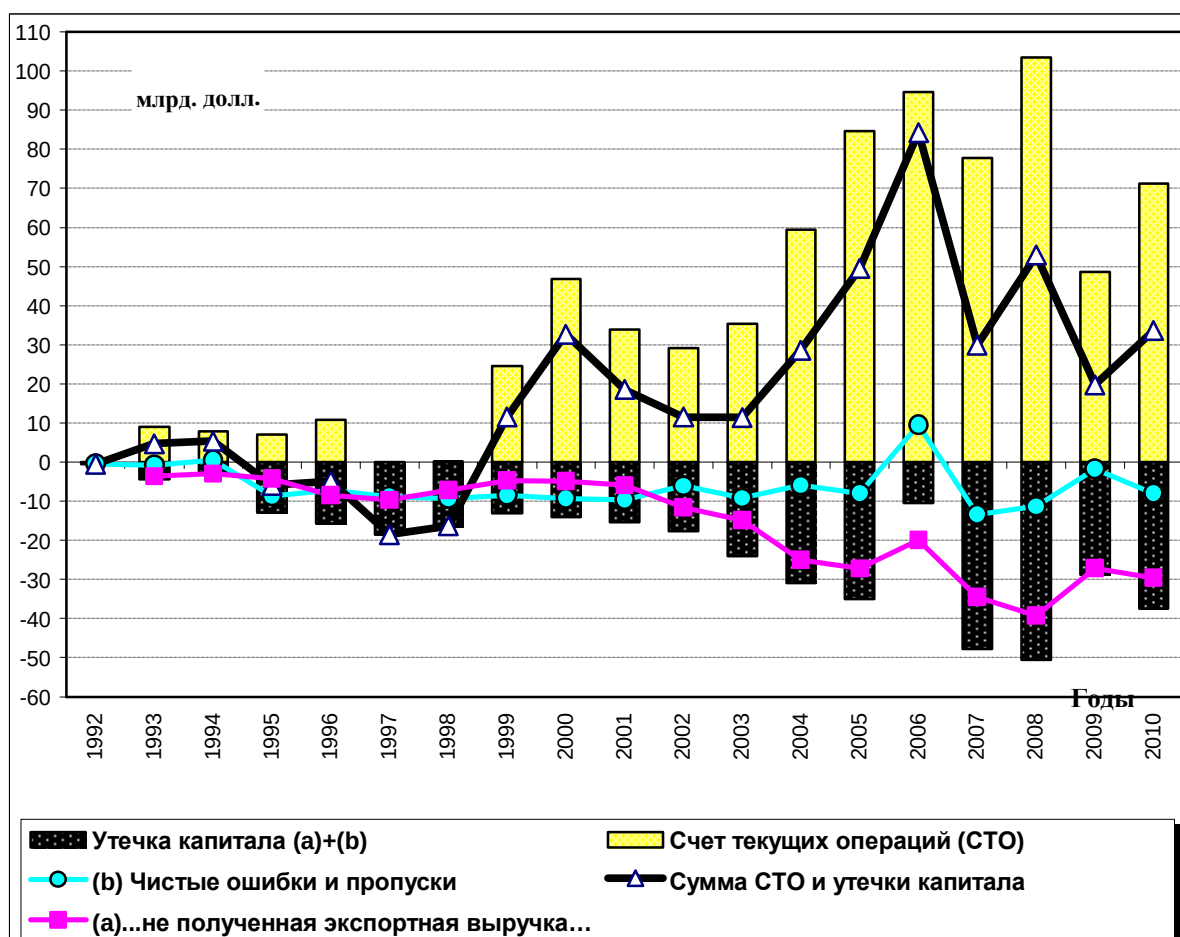


Рис. 1. Динамика счета текущих операций (СТО) платежного баланса (ПБ) РФ и утечки капитала (суммы статей ПБ (а) "Своевременно не полученная экспортная выручка, не поступившие товары и услуги в счет переводов денежных средств по импортным контрактам, переводы по фиктивным операциям с ценными бумагами" и (b) "Чистые ошибки и пропуски"), млрд. долл.

В том числе: 8,0 млрд. долл. по статье платежного баланса «Чистые ошибки и пропуски»; 15,7 млрд. долл. по субстатье «Своевременно не полученная экспортная выручка, не поступившие товары и услуги в счет переводов денежных средств по импортным контрактам»; 13,9 млрд. долл. по субстатье «Переводы по фиктивным операциям с ценными бумагами».

При этом не учитывались другие каналы нелегального вывоза капитала. Суммарное недопоступление таможенных платежей по этим статьям платежного баланса в государствах-членах Таможенного союза оценивается в 2010 г. в объеме не менее 200 млрд. руб.

Важным условием и целью осуществления внутренних теневых операций (а также совершения иных преступных деяний с целью наживы) является осуществление незаконного вывоза капитала. Использование незаконно полученных доходов внутри России связано для преступников с риском разоблачения. Без возможности незаконного вывоза капитала стимулы и возможности осуществления крупномасштабных экономических преступлений в России резко бы снизились бы. Кроме того, многие «налоговые схемы» предполагают незаконный вывоз капитала, в том числе — с использованием вывезенных средств для

осуществления дополнительного незаконного вывоза капитала и применения «налоговых схем» в будущем.

В связи с этим целесообразно принять *ряд взаимоувязанных мер по пресечению уклонения от уплаты налогов и незаконного вывоза капитала* (подробно они приведены и обоснованы в [1-2]).

Третья проблема: обеспечение совместимости национальных систем налогового, таможенного и валютного регулирования и контроля, простоты администрирования, снижения транзакционных издержек налогоплательщиков, выравнивания условий конкуренции между предприятиями-резидентами стран-членов Таможенного Союза и ЕЭП, а также устранения худших условий конкуренции для предприятий-резидентов стран – членов ТС и ЕЭП по сравнению условиями конкуренции для предприятий – резидентов других стран или юрисдикций (например – офшорных). «

Для того, чтобы не потерпеть очередное поражение в налоговой конкуренции, необходимо решить все три сформулированные выше проблемы. Сделать это на основе не критического (или критического) копирования возникших в других странах институтов практически невозможно. При значительном отличии российских условий от условий страны, у которой копируется налоговый институт, возникают различные барьеры и искажения при внедрении инновации.

2. Налоговые инновации и контринновации

В развитии налоговой системы Российской Федерации в постсоветский период можно выделить два вида процессов.

Первый – изменения количественных параметров налоговой системы (НС), слабо или сильно влияющие на налоговую нагрузку налогоплательщиков и налоговые поступления в бюджетную систему, но не предполагающие качественных изменений системы налоговых институтов (включающей налоговое законодательство, налоговые органы и процедуры налогового администрирования). На налоговые поступления также влияют относительно устойчивые параметры распределения числа налогоплательщиков и их экономических характеристик (выручки от реализации; дохода; прибыли; численности занятых и фонда оплаты труда; объемов производства товаров, облагаемых акцизами, таможенными пошлинами и налогом на добычу полезных ископаемых, и т.п.) по категориям резидентства (юрисдикциям постоянного местонахождения или регистрации); формам собственности; отраслям (видам экономической деятельности); территориям (регионам, городам и другим муниципальным образованиям); типам используемых налоговых режимов; категориям, выделяемым в зависимости от вида и величины получаемого дохода, предоставляемых им налоговых преференций и т.п. Эти распределения более устойчивы по одним характеристикам (например - численности занятых по отраслям и территориям) и менее - по другим (например – величинам прибыли, сильно зависящим от фазы делового цикла или длинной волны экономического развития). В первую очередь речь идет о волатильности цен на нефть, определяющей высокую изменчивость доли нефтяной промышленности в суммарной по экономике прибыли. Тем не

менее, задавая общий объем добычи нефти и ее распределение на экспорт и внутреннее потребление, а также по категориям месторождений, можно достаточно точно определить объемы налоговых поступлений при заданных макроэкономических параметрах. В таком случае речь идет о количественных изменениях параметров налоговой системы в экономическом смысле, то есть как совокупности процессов перераспределения доходов и имущества (налоговых потоков, являющихся платежами для налогоплательщиков и поступлениями для бюджетной системы) с использованием налоговых институтов. Изменение качественных параметров НС (например, возникновение огромных потоков налоговых поступлений от сектора частных предприятий) в данном случае отражается через количественные изменения распределения вышеуказанных характеристик налогоплательщиков-предприятий по форме собственности в ходе приватизации.

Второй (*налоговые инновации*) – качественные и количественные изменения налоговой системы в институциональном смысле слова, а именно – введение и упразднение налогов, а также значительные изменения их ставок, изменение порядка определения объекта налогообложения и налоговой базы, порядка определения и исполнения налоговых обязательств, санкций за нарушения налогового законодательства и методов налогового администрирования, институтов налогового администрирования. Эти изменения предполагали и предполагают значительный объем затрат органов государственной власти и управления на разработку и введение в действие законодательных актов и подзаконных нормативных актов, а также затрат налогоплательщиков как на освоение новых норм налогового права, так и на адаптацию своей деятельности к новым условиям. Последний элемент затрат включал и затраты на уклонение от уплаты налогов, на лоббистскую деятельность по получению налоговых льгот и на подкуп должностных лиц с целью минимизации налоговой нагрузки.

Следует отметить, что различия между двумя видами институциональных изменений налоговой системы (количественными и качественными) во-многом условны, так как, во-первых, значительные изменения ставок обычно сопровождаются изменением качественных характеристик налогов; во-вторых, значительные повышения или снижения налоговых ставок могут рассматриваться как альтернатива введению или упразднению налогов.

Подробно методологические вопросы исследования налоговых инноваций рассмотрены в работах автора [1-3].

Можно сформулировать закономерность развития налоговой системы: с одной стороны, оно в значительной степени происходило как реакция государства на контрналоговую инновационную деятельность налогоплательщиков, направленную на минимизацию налоговой нагрузки, с другой стороны – стимулировало эти самые инновации. Однако не менее важной причиной налоговых инноваций являются процессы развития мирохозяйственной системы, в том числе – ее глобализация и развитие финансовых инноваций – новых финансовых инструментов (например – деривативов), видов активов и методов заключения и исполнения сделок (например, с использованием современных информационно-коммуникационных технологий (ИКТ)). В экономике с интернет-банкингом и трансграничными финансовыми услугами «дирижистские» методы налогообложения «не срабатывают». Особенно

ярко такое «несрабатывание» проявляется при налогообложении дохода от капитала – прибыли и производной от нее величины – дивидендов, выплачиваемых физическим лицам. Это объясняется повышением мобильности объекта налогообложения в условиях либерализации трансграничного движения капитала. Высокие ставки налогов на прибыль – основной мотив «утечки капитала» за рубеж, в том числе – в офшорные юрисдикции. В этих условиях требования к инновациям в системе институтов налогообложения доходов от капитала-прибыли должны быть весьма высокие. Они должны:

не усложнять чрезмерно налоговую систему;

генерировать просто вычисляемые налоговые функции (зависимости налоговых обязательств от величины объекта обложения), удовлетворяющие общепризнанным принципам налогообложения;

обеспечивать высокую фискальную эффективность (соотношение налоговых поступлений к затратам на налоговое администрирование и затратам налогоплательщиков на уплату налогов);

не создавать чрезмерно большую налоговую нагрузку на доходы налогоплательщиков.

К сожалению все эти требования в период становления российской налоговой системы не выполнялись. Число налогов составляло десятки, а методы их исчисления были запутаны и неоднозначны, что порождало многочисленные судебные споры налогоплательщиков с налоговыми органами. Эффективность налогового администрирования была низка, а налоговая нагрузка – чрезмерно высока, о чем свидетельствуют огромные масштабы теневого бизнеса, уклонения от уплаты налогов и утечки капитала за рубеж.

3. О количественной оценке результатов налоговых инноваций: необходимость системного подхода

В силу уже исторических причин налоговые реформы в РФ осуществлялись без должной количественной оценки их результатов. Но если нет такой оценки, то нельзя и оценить успешность и полезность проводимых реформ [4-6]. Кроме того, весьма затруднительно проектировать такие реформы и обосновывать их необходимость.

Рассмотрение налоговых реформ безотносительно того, имеют ли они характер чисто количественных изменений (ставок и других налоговых параметров) или являются инновациями, не позволяет оценить масштабы сложностей и затрат при их осуществлении. Это одна из причин многочисленности последующих за принимаемыми законами об изменении налоговой системы поправок в эти законы. Распространенность практики «доводки» налоговых инноваций в ходе их применения создает огромные дополнительные трудности и порождает затраты у налогоплательщиков и у налоговых органов.

В результате реформы 2000-2005 гг. эти недостатки были ослаблены, но резервы для улучшения налогообложения доходов от капитала еще велики. Более того, после снижения ставки налога на прибыль и повышения основной ставки ЕСН,

начиная с 2010 г., разница между налоговой нагрузкой на доход от капитала и на оплату труда еще более увеличится, что нарушает принцип нейтральности налоговой системы относительно элементов добавленной стоимости.

Важнейшей причиной недостатков при осуществлении налоговых инноваций является во-многом стихийный характер их осуществления.

Развитие налоговой системы Российской Федерации происходило под воздействием нескольких основных факторов.

Первый фактор – трансплантация в российскую систему госрегулирования экономики налоговых институтов ведущих стран с развитой рыночной экономикой в ходе «рыночных» реформ 1990-х годов предполагал резкое повышение налоговой нагрузки на работников, владельцев капитала и потребителей в силу отказа государства от основного источника получения доходов – от предприятий государственного сектора экономики и природных ресурсов.

Второй – усилия органов законодательной и исполнительной власти Правительства и законодательных органов по мобилизации доходов в бюджет, особенно в условиях кризиса 1990-х годов.

Третий – действия лоббистских групп, добивавшихся отраслевых, территориальных и даже индивидуальных налоговых льгот.

Четвертый – действия налогоплательщиков по минимизации налогообложения легальными и нелегальными способами.

Пятый – налоговая реформа 2000-2005 годов, призванная обеспечить России преимущества в «налоговой конкуренции» с развитыми странами, снизить масштабы уклонения от уплаты налогов и теневого бизнеса.

В результате взаимодействия вышеперечисленных факторов осуществление налоговых инноваций происходило эклектично и несогласованно.

Важнейшей причиной недостатков при осуществлении налоговых инноваций является отсутствие системного подхода к оценке этих инноваций. Отдельные налоги являются элементами налоговой системы. Между ними имеются связи трех типов. Первый – поступления доходов в бюджетную систему от разных налогов взаимозаменяемы. Второй – параметры одних налогов влияют на характеристики других. Например, ставка социального взноса с работника влияет (при данной величине начисленной заработной платы) на валовый доход, облагаемый подоходным налогом. Третий – разные налоги образуют налоговую нагрузку на мультиплицированный факторный доход (МФД), являющийся элементом добавленной стоимости, соответствующим данному фактору производства. Одинаковая налоговая нагрузка, например, на МФД-прибыль может возникать при разных ставках налога на прибыль и налога на доходы физических лиц (НДФЛ). То есть взаимозаменяемость налогов существует и с точки зрения налогоплательщиков. При этом для акционеров не так уж важно, что налоги юридически взимаются с разных лиц – с акционерного общества и с акционеров. С экономической точки зрения конечными плательщиками налогов на МФД-прибыль являются собственники предприятия (точно так же как конечными плательщиками налогов на МФД-зарплату являются его работники). Поэтому важнейшим критерием для оценки налоговых инноваций является возникающее при их осуществлении изменение полной налоговой нагруз-

ки на МФД-прибыль. Однако для такой оценки критерий должен быть формализованным показателем с удовлетворительными математическими свойствами.

В связи с вышеизложенным актуальной являются проблемы: формулирования теоретических основ и количественных критериев оценки налоговых инноваций, а также оценки, с их использованием, результатов инноваций в системе институтов налогообложения (фактических и проектируемых) мультиплицированного факторного дохода от капитала – прибыли в России в 1992-2010 гг. Особое значение имеет разработка формализованных алгоритмов оценки проектируемых налоговых инноваций (проектов налоговых реформ).

Использование инструментария полных ставок налогообложения МФД-прибыли (см. [4-6]) позволяет обеспечить системность подхода к оценке результатов налоговых инноваций. Он выражается в определении влияния налоговой инновации на полную налоговую нагрузку на МФД-прибыль. В представленных в научной литературе работах используются показатели эффективной налоговой ставки, относящейся либо к одному налогу, либо к группе налогов, уплачиваемых одним налогоплательщиком. Автор полагает, что необходимо оценивать воздействие налоговых инноваций на полную налоговую нагрузку на различные элементы добавленной стоимости, в первую очередь – МФД-прибыль и МФД-зарплату.

Охарактеризуем эти категории подробнее.

В качестве основного критерия для оценки налоговых инноваций предполагается использовать показатели полных ставок налогообложения мультиплицированного факторного дохода-прибыли (МФД-прибыли), предложенные Ю.А. Петровым.

Под факторным доходом-прибылью (ФД-прибылью) понимается доход от одного из факторов производства – капитала. Под мультиплицированным факторным доходом-прибылью понимается прибыль со всеми налогами с производителя, которые начисляются на прибыль или на выручку от реализации. В настоящее время такие налоги в РФ упразднены, однако «оборотные» налоги взимались еще не так давно.

Под налогообложением МФД-прибыли понимается взимание всех налогов на МФД-прибыль, ФД-прибыль и производную от нее величину – дивиденды, выплачиваемые физическим лицам. В зависимости от варианта использования чистых дивидендов – чистого факторного дохода-прибыли (ЧФД-прибыли) акционер далее может уплачивать (при использовании чистых дивидендов для приобретения предметов потребления) или не уплачивать косвенные налоги (НДС, акцизы и налог с продаж). Таким образом возникает понятие интегральной полной ставки налогообложения (ИПСН), то есть доли всех налогов, взимаемых государством по всей цепочке использования мультиплицированного факторного дохода-прибыли, в величине МФД-прибыли. Величина ИПСН является функцией ФД-прибыли, определяемой в виде суперпозиции отдельных налоговых функций. При задании хотя бы одного налога с помощью шкалы ставок и вычетов из валового дохода функция ИПСН является, как правило, нелинейной и определение ее значений предполагает решение ряда проблем. Например, для сравнения двух функций ИПСН (в разные годы) необходимо выявить интервалы, на которых разность этих функций имеет положительный и отрицательный знаки. Эта задача решается путем проведения со-

ответствующего математического анализа свойств функций ИПСН. Для сравнения разных функций ИПСН они приводятся к сопоставимому виду, то есть переопределяются как функции ЧФД-прибыли или МФД-прибыли. Это также предполагает решение ряда математических и вычислительных проблем.

Предложенный модельный инструментарий может быть использован для оценки результатов инноваций в системе институтов налогообложения мультиплицированного факторного дохода от капитала – прибыли в России в 1992-2010 гг. На основе анализа изменения математических свойств функций ИПСН можно оценивать преимущества и недостатки многочисленных налоговых инноваций, осуществленных в указанный период. В качестве эталона для сравнения автором используется, в том числе, функции ИПСН в развитых странах за соответствующие годы.

4. Взаимосвязи финансовых и налоговых инноваций

Вообще говоря, налоговые инновации являются разновидностью финансовых. Однако в литературе, как правило, под финансовыми инновациями понимаются инновации в сфере дизайна финансовых инструментов. При этом следует отметить, что многие из них возникли вследствие налогового давления, то есть в качестве контрналоговой инновации. При этом под финансовыми инновациями подразумеваются, за редким исключением, инновации, осуществляемые экономическими агентами и их сообществами (например, организованными рынками – биржами и т.п. институтами). Применительно к анализу развития налоговой системы используется понятие «налоговая реформа». Однако оно акцентирует внимание на самом факте изменения налогового права и налогового администрирования, без использования понятийного аппарата, разработанного в теории инноваций. В частности, с его помощью в развитии российской налоговой системы в 1992-2008 гг. хорошо видны «волны фундаментальных инноваций и шлейфы следующих улучшающих инноваций». Представляется весьма актуальной задача выявления типичных причин возникновения таких шлейфов и формулирования рекомендаций по их предотвращению.

5. Оценка результатов инноваций в системе институтов налогообложения мультиплицированного факторного дохода от капитала – прибыли в России в 1992-2010 гг.

С использованием инструментария ПСН, предложенного в п.3. автором:

- 1) получены количественные оценки изменения полной налоговой нагрузки на мультиплицированный факторный доход от капитала – прибыли вследствие налоговых инноваций, осуществлявшихся в 1992-2010 гг.;
- 2) выявлены аномалии в налоговых функциях, генерировавшихся указанными налоговыми инновациями в 1998-2000 гг. В том числе получены следующие результаты.

1. Получены количественные оценки изменения полной налоговой нагрузки на мультиплицированный факторный доход от капитала – прибыли (МФД-прибыль) вследствие осуществления в 1992-2011 гг. налоговых инноваций. В

1992-2000 гг. интегральная полная ставка налогообложения (ИПСН) МФД-прибыли принимала значения от 48% до 68,25%. Уже при доходе в 90 тыс. долл. 2005 года государство изымало 2/3 МФД-прибыли. В 2000 г. диапазон составлял 46,2 - 62,3%. Столь высокие ИПСН создавали мощные стимулы для уклонения от уплаты налогов, а также - для «выбивания» налогоплательщиками у правительства индивидуальных налоговых льгот. После реформы налога на доходы физических лиц (НДФЛ) и снижения ставки налога на прибыль ПСН МФД-прибыли составляла в 2001 г. 48,52%, а к 2011 г. снизилась до 38,31%.

Вывод: снижение ставок налогов на МФД-прибыль в дальнейшем не очень актуально; гораздо важнее (1) обеспечить нормальное воспроизводство общественных благ, чтобы компенсировать налогоплательщикам (предприятиям и их собственникам) налоговые изъятия и (2) закрыть все возможные «лазейки» для минимизации налогообложения.

2. Выявлены аномалии в налоговых функциях, генерировавшихся указанными налоговыми инновациями: нарушение аксиомы монотонного возрастания функции полного чистого дохода от МФД-прибыли. Эти аномалии имели место для налогообложения прибыли в 1998-2000 гг.

Еще одной аномалией налоговой системы России в 2010-2011 гг. являлась огромная разница между ПСН МФД-прибыли и МФД-зарплаты (при зарплате, превышающей порог в 463 тыс. руб. в год): 38,31% и 26,27% соответственно. В 2012 г. с высокой зарплаты будет взиматься «солидарный» пенсионный взнос (налог) по ставке 10% и разница ПСН МФД-прибыли и МФД-зарплаты станет не очень существенной.

6. Рекомендации по устранению недостатков системы институтов налогообложения мультиплицированного факторного дохода от капитала – прибыли в России

На основании полученных оценок результатов налоговых инноваций можно сформулировать следующие рекомендации по устранению недостатков системы институтов налогообложения мультиплицированного факторного дохода от капитала – прибыли в России.

1. Необходимо перейти от оборонительной тактики в борьбе (которая ведется под эгидой ОЭСР) с созданием и распространением налоговых контринноваций, рассмотренных на предыдущих этапах, к наступательной.

Во-первых, следует признать, что государство не в состоянии выиграть в «соревновании умов» с налоговыми «контринноваторами», не осуществляя само прорывных инноваций. Необходимо перейти к инновационно активной налоговой политике.

Во-вторых, следует постепенно прекратить деятельность офшоров и полуофшоров. Неофшорные страны (исключая низконалоговые юрисдикции) должны учредить Всемирную налоговую организацию, денонсировав все соглашения об избежании двойного налогообложения (СИДН) с офшорами и полуофшорами.

В-третьих, необходимо отказаться от применения принципа нейтральности налогов в тех случаях, когда оно приводит к весьма значительному снижению налоговых поступлений в российский бюджет и высокой уязвимости налогового регулирования к налоговым контринновациям. Например, для России, имеющей огромное положительное торговое сальдо, более выгодным методом взимания НДС по экспортно-импортным операциям является взимание НДС с экспортной выручки при освобождении от взимания НДС импорта (со «встраиванием» такой процедуры в систему обложения НДС внутреннего оборота). Если при этом курс национальной валюты понизится на величину ставки НДС, то уровень розничных цен не изменится.

В-четвертых, следует принять меры против утечки капитала путем введения налога на чистый вывоз капитала. ФНС должен получить статус органа валютного регулирования и валютного контроля, а не только агента валютного контроля.

В-пятых, следует ввести комплекс мер по налогообложению несанкционированного вывоза капитала (авансовое взимание НДС на экспортируемые товары при их таможенном оформлении с последующим возмещением полного объема НДС экспортерам (при сохранении действующего порядка обложения НДС импорта и освобождения от уплаты НДС экспорта) налоговыми органами только после поступления экспортной выручки; взимание НДС уполномоченными банками при перечислении поставщикам-нерезидентам импортных авансов; введение санкций за просроченную дебиторскую задолженность по импортным контрактам; приведение экспортных пошлин и налога на добычу полезных ископаемых на природный газ в соответствие с налогообложением нефти в расчете на единицу условного топлива; установление экспортных пошлин на вывоз ограниченного перечня энергоемких и углеводородоемких товаров (металлов, продуктов нефтепереработки, минеральных удобрений и т.п.) пропорционально объему потребленных при их производстве энергии и углеводородного сырья.

В-шестых, ввести штрафы при непоступлении экспортной выручки, непатриации непогашенных импортных авансов в размере всей величины таких авансов (при этом уплаченный авансом НДС не должен возвращаться импортеру, его следует засчитывать в уплату штрафа), а также при других видах незаконного вывоза капитала в размере вывезенной величины капитала.

В-седьмых, ужесточить административную и уголовную ответственности за незаконный вывоз капитала с территории государств-членов Таможенного союза под видом неоплаченной покупателями-нерезидентами продукции, непогашенных импортных авансов, непогашенных заемщиками-нерезидентами кредитов, уплаты завышенных процентов по иностранным кредитам, а также за просрочку зачисления и незачисление (частичное или полное) валютной выручки на банковские счета при внешнеторговой деятельности; за создание и использование «фирм-однодневок».

В-восьмых, прекратить практику включения во внереализационные расходы (уменьшающие налогооблагаемую прибыль) безнадежных долгов предприятиям со стороны нерезидентов.

В-девятых, провести в странах-членах Таможенного союза: 1) ревизию всех соглашений об избежании двойного налогообложения, особенно с офшорными юрисдикциями с тем, чтобы они не могли быть использованы для уменьшения налоговых обязательств предприятий-резидентов государств-членов Таможенного Союза; 2) упразднение налоговых преференций (льгот), стимулирующих вывоз капитала.

В-десятых, создать равновесную систему налогообложения недвижимости с декларированием владельцами их налоговой оценочной стоимости и установлением права уполномоченного государственного органа первоочередного приобретения указанного объекта по цене, равной налоговой оценке, продекларированной налогоплательщиком.

7. О возможностях и трудностях реализации предлагаемых мер

Реализация предложенных выше мер предполагает значительные изменения в проводимой государством социально-экономической и научно-технической политике. Возникает естественный вопрос: не означает ли это, что автор на самом деле придерживается вовсе не градуалистского подхода к реформированию экономики, предпочитает «шокотерапию». Это, разумеется, не так. Во-первых, градуализм вовсе не означает медленность или незначительность институциональных преобразований. Он предполагает лишь их эволюционный характер и точный расчет этапов проведения мер экономической политики, у учетом взаимосвязей разных мер и условий их реализации. Все предлагаемые меры являются «точными» и их внедрение возможно по отдельности, с наделением соответствующих исполнителей полномочиями и ресурсами. Это совсем иные меры, чем, например, либерализация торговли при отсутствии фирм, максимизирующих прибыль или приватизация при отсутствии в стране богатых миллионов людей, честно заработавших свои деньги, готовых и способных управлять предприятиями.

По мнению автора, при осуществлении институциональных инноваций следует руководствоваться принципом «не навреди», принятым среди врачей. В 1991-2011 гг. в России господствует и господствует принцип «сначала проведем реформу, а потом исправим огрехи». Особенно верно это утверждение к периоду 1990-х гг., когда налоговые реформы следовали одна за другой. Причин тому можно привести множество: произошла революция (1991 г.), распалось государство – СССР, сменился политический режим («поэтапная конституционная реформа» 1993 г.), невозможна была нормальная деятельность госаппарата вследствие неадекватности правовой и административной системы госрегулирования новым условиям функционирования экономики и общества. В частности – структурной деградации экономики и «антиудвоения» объема ВВП. При этом невозможно вычленить влияние различных факторов наступления трансформационного коллапса. По мнению автора, значительная, если не основная роль в колоссальном падении экономической активности принадлежит созданию «химерической» экономической системы (фритредерской «по горизонтали», этатистско-перераспределительной «по вертикали»). Она, словно

пресс, выдавливала капитал в теневой сектор и за рубеж. Несомненно, сохранять высокое налоговое бремя на оплату труда и прибыль, созданную в конце советской эпохи, да еще добавляя НДС по ставке 28%, в условиях развала системы межфилиального оборота, благодаря которой осуществлялись расчеты в СССР, было просто подрывом экономики. Альтернативой этому комплексу налоговых инноваций было создание системы рентных платежей с нефтегазового и химико-металлургического комплексов (при сохранении его предприятий в госсобственности – в противном случае обеспечить нормальное налоговое администрирование и исключить утечку капитала было бы невозможно). Другими словами, государству нужно было поставить под жесткий контроль несколько десятков крупных предприятий и сотен – средних, чтобы обеспечить минимальное наполнение бюджета¹. Но при этом можно было бы создать низконалоговую систему для всех предприятий нерентообразующих отраслей, сделав неэкономичным уход в тень с целью уклонения от уплаты налогов.²

К сожалению, этот шанс был упущен вследствие несовместимости имеющихся институтов и норм централизованного директивного планирования с интересами и идеологией нового «управленческого класса». Именно эта причина «рыночных реформ» была основной в 1990-х годах. В то же время указанные институты и нормы вполне могли бы работать в рамках госсектора, объединяющего топливно-сырьевой, химико-металлургический и оборонный комплексы, инфраструктурные отрасли и сферу публичных благ (наука, образование, здравоохранение и т.д.). В отраслях, производящих обычные (делимые) блага, можно было бы запускать рыночные механизмы саморегулирования. Но проблема была в том, что именно в топливно-сырьевом и химико-металлургическом секторах производилась природная рента, ставшая в то время основной, если не единственной частью прибавочного продукта российской экономики. Приватизация предприятий прочих отраслей давала на порядок меньшую выгоду. И до сих пор в группе «голубых фишек» доминируют предприятия этих отраслей, а также банков. И создание фритредерско-этактистской экономической химеры (с репрессивной налоговой системой), стал на долгое время основным вектором «рыночных» реформ в России.

Естественно, основной проблемой при создании репрессивной налоговой системы стало уклонение от уплаты налогов и уничтожение легально работающих предприятий, поставленных в неравные условия с теневым бизнесом. Налоговые инновации государства и финансовые контрналоговые инновации на-

¹ Разумеется, при этом значительное сокращение оборонных и социальных расходов было неизбежно, поддержка зарубежных стран должна была прекратиться, а вместо скрытых торговых субсидий другим странам СНГ нужно было предоставлять товарные (связанные) кредиты, как это делали западные страны - России. Нельзя было соглашаться с МВФ и на сохранение «рублевой зоны» с 12-тью эмиссионными центрами, и на солидарное погашение и обслуживание советского долга. Сразу было ясно, что России придется платить все долги СССР и надо было только решить вопрос с реструктуризацией долгов.

² Ее основные черты см. в статье автора Петров Ю. Бюджетно-налоговая реформа: от фискального прессинга к необходимому минимуму // Российский экономический журнал. – 1995. – № 11.

логоплательщиков воспроизводили извечное «противостояние щита и меча». И налогоплательщики (за исключением законопослушных) это противостояние выиграли (так как налоговая реформа 2000-2005 гг. стала как раз признанием такого поражения государства).

Еще раз следует отметить, что, с объективной точки зрения, и органы государственной власти и управления в России, и налогоплательщики осуществляли финансовые инновации. Но последние этот факт рефлексировали и действуют сознательно и эффективно, а первые – нет. Можно сформулировать следующую **закономерность развития налоговой системы**: с одной стороны, оно в значительной степени происходило как реакция государства на инновационную деятельность налогоплательщиков, направленную на минимизацию налоговой нагрузки, с другой стороны – стимулировало эти самые инновации. Задача, следовательно не в том, чтобы государство начало осуществлять налоговые инновации, а том, чтобы оно занималось созданием и внедрением налоговых инноваций сознательно, с учетом закономерностей развития налоговой системы.

Реформируя налоговую систему России в 1990-2000-х годах, чиновники осуществляли налоговые инновации независимо от того, осознавали они это или нет. Точно так же изобретатели «прялки Дженни», токарного станка или секстанта могли не знать термина «инновация». Однако современные инноваторы в своей деятельности используют знание закономерностей создания и распространения инноваций. Это позволяет поставить инновации «на поток» и в масштабах крупной страны многократно ускорить процессы созревания новых кластеров инноваций, служащих базисом для создания соответствующих технологических межотраслевых кластеров и целых технологических укладов. Автору представляется весьма интересной аналогия между механизмами «запуска» новой длинной волны экономического роста и создания новой системы хозяйствования. Новая волна начинает давать народнохозяйственный эффект только тогда, когда сформируется и воплотится в технологии-продукты и технологии-процессы многоотраслевая система взаимодополняющих инноваций одного поколения (уровня эффективности). Например: двигатель внутреннего сгорания, шины, стальная ходовая часть, бензин, нефтепереработка, сталеплавление, металлообрабатывающие станки, шоссе, асфальт, автомобильные мосты, и многое другое дали автомобильный транспорт. Точно также современная налоговая система не может работать без современной системы безналичного денежного расчета, без эффективно работающих правоохранительной и судебной системы, без валютного регулирования и валютного контроля, без системы регистрации объектов недвижимости и юридических лиц, без таможенного контроля и т.д. В начале 1990-х годов все перечисленные институты либо работали плохо либо вообще имелись лишь частично (например, в 1992 г. вообще не было сплошной таможенной границы). В таких условиях вводить НДС было просто авантюрой.

Последствия инновационной активности налоговых реформаторов 1990-х годов были особенно тяжелыми потому, что внедрение кластеров налоговых инноваций (фундаментальных и вызываемых ими шлейфов улучшающих инно-

ваций¹), в отличие от технологических инноваций на микроуровне², происходит не эволюционно и добровольно, а принудительно в масштабах всей страны. Поэтому возможности «доводки» налоговых инноваций на отдельных предприятиях «путем проб и ошибок» нет. Все исправления и дополнения в налоговое законодательство – это огромные издержки налогоплательщиков и налоговых органов (то есть бюджета государства). Несомненно, все налоговые инновации должны поэтому проходить проверку на специально созданных тренажерах (математических моделях поведения налогоплательщиков и экономики в целом), а также - на таком хорошо отработанном типе моделей, как человеко-машинные деловые игры. Последние позволяют имитировать способность людей к рефлексии и творческому отношению к делу (например – к минимизации налогов). Необходимо также устраивать конкурсы на разработку схем уклонения от вводимых и действующих налогов подобно тому, как это делают разработчики программного обеспечения, привлекающие хакеров к проверке такого обеспечения на «взламываемость».

Разумеется, инновационный подход к развитию налоговой системы не сводится к вышеперечисленным, наиболее очевидным решениям проблем противодействия уклонению от уплаты налогов. В практику налогового регулирования необходимо ввести мониторинг всех финансовых инноваций (и особенно – «налоговых» схем) на предмет их влияния на эффективность налогового администрирования и выявления «дыр» в законодательстве, причем не только в налоговом. Следует также заметить, что налоговая система в широком смысле слова включает не только установленные государством налоги и институты их взимания и противодействия налоговым правонарушениям. Логично считать, что налогоплательщики и их взаимоотношения с налоговыми институтами (например, отражаемые налоговыми платежами – налоговыми поступлениями в бюджет) также являются элементами налоговой системы. Соответственно, деятельность предприятий и физических лиц по уплате налогов, налоговому планированию (и, естественно, - по уклонению от уплаты налогов) также является элементом налогового процесса³.

Таким образом, в ходе проведения налоговых реформ 1991-2005 гг. имел место ***парадокс: вынужденно («де-факто») осуществляя огромное количе-***

¹ В том числе – налоговых контринноваций, призванных сделать неэффективными соответствующие финансовые инновации налогоплательщиков – «схемы» уклонения от уплаты налогов.

² Эффективность создания многоотраслевых кластеров инноваций типа нанотехнологического уклада также в решающей степени зависит от качества принимаемых на макроуровне решений, особенно если бюджетное финансирование играет ведущую роль.

³ Под налоговым процессом понимается совокупность действий органов государственной власти и управления, муниципальных образований и некоторых других квазигосударственных институтов, а также негосударственных институтов (работодателей, банков и т.п.), наделенных государством функциями налоговых агентов, по установлению, взиманию налогов (включая социальные взносы) с соответствующими пенями и штрафами и противодействию налоговым правонарушениям - с одной стороны, и вышеуказанная деятельность налогоплательщиков.

ство налоговых инноваций, госаппарат не имел ни ресурсов, ни времени, ни готовности подходить к проведению налоговых реформ как созданию и внедрению финансовых инноваций.

Список литературы

1. Петров Ю.А. Гармонизация налоговых систем и налоговые инновации как способы противодействия минимизации налогов, теневому бизнесу, утечке капиталов и «офшоризации» глобальной финансовой системы // Российский экономический интернет-журнал. 2011.
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). Части 1 и 2 // Российский экономический журнал. 2010. № 6.; 2011. № 1.
4. Ю.А. Петров. Анализ влияния налоговых инноваций на полные ставки налогообложения распределяемой прибыли и заработной платы в России в 1992-2011 гг. // Российский экономический интернет-журнал. 2011.
5. 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 интернет-журнал. 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, № 7.