

Анализ влияния налоговых инноваций на номинальные и полные ставки налогообложения прибыли, доходов физических лиц в виде дивидендов и доходов от занятости в России в 1992-2011 гг.

В статье определены важнейшие налоговые инновации в России в 1992-2011 гг. и представлены результаты анализа влияния этих инноваций на номинальные и полные ставки налогообложения прибыли, доходов физических лиц в виде дивидендов и доходов от занятости в России в 1992-2011 гг.

Ключевые слова: инновации, налоги, налоговые ставки.

**1. Налоговые инновации в России в 1992- 2011 гг.:
вопросы методологии и методики исследования**

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 макроэкономиче-

* Петров Юрий Александрович, к.э.н., зав. лабораторией финансово-кредитных механизмов экономического развития Центрального экономико-математического института Российской Академии Наук; Карапетян Александр Каренович, с.н.с. ЦЭМИ РАН, Жукова Маргарита Владимировна, н.с. ЦЭМИ РАН; Афонина Светлана Викторовна, н.с. ЦЭМИ РАН.

ских 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, 2].

2. Важнейшие налоговые инновации в России в 1992- 2011 гг.

В данном параграфе приведены важнейшие налоговые инновации в период 1992-2011 г. Законы, конституировавшие очень большую налоговую нагрузку на экономику, были приняты в конце 1991 г., но начали действовать с начала 1992 г. Изменения ставок подоходного налога в течение года не приводятся, так как по итогам года обычно принимался закон, утверждавший окончательную версию налоговой шкалы.

Налоговые инновации охарактеризованы отдельно для каждого налога. Их совместное влияние на полную налоговую нагрузку на доходы от занятости и распределяемую прибыль оценены в [3].

2.1. Подоходный налог с физических лиц, с 2001 г. - налог на доходы физических лиц

2.1.1 Налог на доходы физических лиц от наемного труда

1992 г.

Шкала подоходного налога с физических лиц (ПНФЛ) на протяжении 1992 г. менялась дважды. В соответствии с Законом РФ «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России» (№3317-1 от 16 июля 1992 г., который вводился в действие с 1 января 1992 г.) шкала ПНФЛ содержала 4 ставки (см. таб. 1). Она заменила шкалу (см. таб. 2), также введенную с 1.01.1992 г. Законом РСФСР «О подоходном налоге с физических лиц» (№1998-1 от 7 декабря 1991 г.).

ТАБЛИЦА 1.

РАЗМЕР ГОДОВОГО ОБЛАГАЕМОГО ДОХОДА	СТАВКА НАЛОГА
ДО 200000 РУБ.	12%
ОТ 200001 ДО 400000 РУБ.	20% С ПРЕВЫШЕНИЯ
ОТ 400001 ДО 600000 РУБ.	30% С ПРЕВЫШЕНИЯ
СВЫШЕ 600000 РУБ.	40% С ПРЕВЫШЕНИЯ

ТАБЛИЦА 2.

РАЗМЕР ГОДОВОГО ОБЛАГАЕМОГО ДОХОДА	СТАВКА НАЛОГА
ДО 42000 РУБ.	12%
ОТ 42001 ДО 84000 РУБ.	15% С ПРЕВЫШЕНИЯ
ОТ 84001 ДО 120000 РУБ.	20% С ПРЕВЫШЕНИЯ
ОТ 120001 ДО 180000 РУБ.	30% С ПРЕВЫШЕНИЯ
ОТ 180000 ДО 300000 РУБ.	40% С ПРЕВЫШЕНИЯ
ОТ 300001 ДО 420000 РУБ.	50% С ПРЕВЫШЕНИЯ
СВЫШЕ 420000 РУБ.	60% С ПРЕВЫШЕНИЯ

Необлагаемый минимум был приравнен к установленному законом минимальному размеру оплаты труда (МРОТ) и составлял в 1992 г. 9126 руб. в годовом выражении.

1993 г.

В 1993 г. Указом президента №2129 «О регулировании некоторых вопросов налогообложения юридических лиц» количество ставок шкалы подоходного налога было сокращено до трех и максимальная ставка снижена на 10 процентных пунктов (п.п.) (см. таб. 3).

ТАБЛИЦА 3.

РАЗМЕР ГОДОВОГО ОБЛАГАЕМОГО ДОХОДА	СТАВКА НАЛОГА
ДО 3000000 РУБ.	12%
ОТ 3000001 ДО 6000000 РУБ.	20% С ПРЕВЫШЕНИЯ
СВЫШЕ 6000000 РУБ.	30% С ПРЕВЫШЕНИЯ

Годовой МРОТ составил в 1993 г. 72895 руб.

1994-1995 гг.

Согласно Закону №74-ФЗ от 23 декабря 1994 г. «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц»» были изменены границы налоговых интервалов шкалы ПНФЛ (см. таб. 4).

ТАБЛИЦА 4.

РАЗМЕР ГОДОВОГО ОБЛАГАЕМОГО ДОХОДА	СТАВКА НАЛОГА
ДО 10000000 РУБ.	12%
ОТ 10000001 ДО 50000000 РУБ.	20% С ПРЕВЫШЕНИЯ
СВЫШЕ 50000000 РУБ.	30% С ПРЕВЫШЕНИЯ

Годовой МРОТ составлял в 1994-1995 гг. соответственно 210720 руб. и 510250 руб.

1996-1997 гг.

Федеральным законом № 22-ФЗ «О внесении изменений в статью 6 Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц»» от 5 марта 1996 г. была установлена шкала ПНФЛ, количество ставок в которой было увеличено с трех до пяти, и максимальная ставка возросла до 35% (см. таб. 5).

ТАБЛИЦА 5.

РАЗМЕР ГОДОВОГО ОБЛАГАЕМОГО ДОХОДА	СТАВКА НАЛОГА
ДО 12000000 РУБ.	12%
ОТ 12000001 ДО 24000000 РУБ.	20% С ПРЕВЫШЕНИЯ
ОТ 24000001 ДО 36000000 РУБ.	25% С ПРЕВЫШЕНИЯ
ОТ 36000001 ДО 48000000 РУБ.	30% С ПРЕВЫШЕНИЯ
СВЫШЕ 48000000 РУБ.	35% С ПРЕВЫШЕНИЯ

Годовой МРОТ был увеличен в 1996 г. до 872850 руб., в 1997 г. до 1001880 руб.

1998 г.

Федеральным законом № 159-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц»» от 31 декабря 1997 года была изменена шкала ставок ПНФЛ (см. таб. 6).

ТАБЛИЦА 6.

РАЗМЕР ГОДОВОГО ОБЛАГАЕМОГО ДОХОДА	СТАВКА НАЛОГА
ДО 20000 РУБ.	12%
ОТ 20001 ДО 40000 РУБ.	15% С ПРЕВЫШЕНИЯ
ОТ 40001 ДО 60000 РУБ.	20% С ПРЕВЫШЕНИЯ
ОТ 60001 ДО 80000 РУБ.	25% С ПРЕВЫШЕНИЯ
ОТ 80001 ДО 100000 РУБ.	30% С ПРЕВЫШЕНИЯ
СВЫШЕ 100000 РУБ.	35% С ПРЕВЫШЕНИЯ

Величины ежемесячных вычетов из совокупного дохода (на работника и иждивенца) в размере МРОТ (83,49 руб. в 1998-2000 гг.) были сохранены для тех первых месяцев, в которых доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, не превышал 20000 руб. (30000 руб. в 1999 г., 50000 руб. в 2000 г.). В те месяцы, в которых доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, не превышал 5000 руб. (10000 руб. в 1999 г., 15000 руб. в 2000 г.), размер вычетов удваивался.

1999 г.

Согласно Федеральному Закону № 65-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» от 31 марта 1999 года были изменены границы налоговых интервалов, и количество ставок было сокращено до 5 (см. таб. 7).

ТАБЛИЦА 7.

РАЗМЕР ГОДОВОГО ОБЛАГАЕМОГО ДОХОДА	СТАВКА НАЛОГА
ДО 30000 РУБ.	12%
ОТ 30001 ДО 60000 РУБ.	15% С ПРЕВЫШЕНИЯ
ОТ 60001 ДО 90000 РУБ.	20% С ПРЕВЫШЕНИЯ
ОТ 90001 ДО 150000 РУБ.	25% С ПРЕВЫШЕНИЯ
СВЫШЕ 150000 РУБ.	35% С ПРЕВЫШЕНИЯ

2000 г.

В 2000 г. согласно Федеральному закону №207-ФЗ от 25.11.99 г. количест-

во ставок шкалы ПНФЛ было сокращено до трех, и максимальная ставка была снижена на 5 п.п. (см. таб. 8).

ТАБЛИЦА 8.

РАЗМЕР ГОДОВОГО ОБЛАГАЕМОГО ДОХОДА	СТАВКА НАЛОГА
ДО 50000 РУБ.	12%
ОТ 50001 ДО 150000 РУБ.	20% С ПРЕВЫШЕНИЯ
СВЫШЕ 150000 РУБ.	30% С ПРЕВЫШЕНИЯ

2001-2011 гг.

С 2001 г., в соответствии с главой 23 второй части Налогового кодекса (Федеральный Закон №117-ФЗ от 5 августа 2000 г.) была введена «плоская шкала» налога на доходы физических лиц с единой ставкой 13%.

В 2001-2004 гг. величины ежемесячных вычетов составляли в месяц 400 руб. на налогоплательщика и 300 руб. на иждивенца. В 2005 г. вычет на иждивенца был увеличен до 600 руб. в месяц, в 2009 г. – до 1000 руб. в месяц. В 2001-2004 гг. вычет на налогоплательщика и иждивенца предоставлялся (в размере, не превышающем дохода, полученного за соответствующий месяц) в течение тех первых месяцев налогового периода, в которых накопленный с начала года доход не превышал 20000 руб. В 2005 г. порог накопленного с начала года дохода, при котором предоставлялся вычет на иждивенца, был увеличен до 40000 руб., в 2009 г. – до 280000 руб. В 2009 г. до 40000 руб. был увеличен порог, при котором предоставлялся вычет на работника.

2.1.2 Налог на доходы физических лиц в части обложения доходов от дивидендов

До введения в действие второй части НК РФ доход от дивидендов, выплачиваемых физическим лицам, облагался по тем же ставкам, что и доход от занятости (см. п. 2.2.1).

В 2001 г. порядок уплаты налога на доход от дивидендов, выплачиваемых физическим лицам, был изменен. Согласно Федеральному закону № 166-ФЗ от 29.12.2000 НДФЛ подлежал зачету на величину налога на прибыль, относящуюся к части прибыли, распределяемой в виде дивидендов налогоплательщику.

С 1 января 2002 г. Федеральным законом № 110-ФЗ от 06.08.2001 ставка налога на доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов, была увеличена до 6%. С 2005 г. она составляет 9% (Федеральный закон от 29.07.2004 № 95-ФЗ).

2.2. Социальные налоги

1992-2000 гг.

Социальные налоги в России работодатели уплачивают с фонда оплаты труда (ФОТ), работники (в 1992-2000 гг.) – с заработной платы.

В 1992-2000 гг. страховые взносы в Пенсионный фонд (ПФ) РФ уплачивались работником по ставке 1%. Ставки социальных налогов с работодателя составляли:

- в Пенсионный фонд в 1993-2000 гг. – 28% (в 1992 г. - 30,6%);
- в Фонд социального страхования в 1992-2000 гг. – 5,4%.
- в Фонд обязательного медицинского страхования в 1993-2000 гг. – 3,6%.

Кроме того, работодатель уплачивал налог в Государственный фонд занятости населения по следующим ставкам: 1% в 1992 г.; 2% в 1993-1995 гг.; 1,5% в 1996-2000 гг.

2001-2004 гг.

В 2001 г. в России был введен в действие Налоговый кодекс (НК) РФ, были отменены отчисления в ПФ РФ с работника, и стал взиматься Единый социальный налог (ЕСН) с разбивкой по трем основным категориям – на пенсионное обеспечение, социальное и медицинское страхование. Регрессивная шкала ставок ЕСН варьировалась в зависимости от категории налогоплательщиков. В таб. 9 представлена шкала суммарной ставки ЕСН для работодателей (в том числе организаций), производящих выплаты наемным работникам. Максимальная ставка ЕСН составляла в эти годы 35,6%: 28% в федеральный бюджет (на пенсионное страхование), 4% в фонд социального страхования и 3,6% в фонд медицинского страхования.

До 1 января 2002 г. к доходу, превышающему 600000 руб., применялась ставка ЕСН в размере 5% (статья 17 Федерального закона от 05.08.2000 № 118-ФЗ).

ТАБЛИЦА 9

НАЛОГОВАЯ БАЗА НАРАСТАЮЩИМ ИТОГОМ С НАЧАЛА ГОДА	СТАВКА НАЛОГА
ДО 100000 РУБ.	35,6%
ОТ 100001 ДО 300000 РУБ.	20% С ПРЕВЫШЕНИЯ
ОТ 300001 ДО 600000 РУБ.	10% С ПРЕВЫШЕНИЯ
СВЫШЕ 600000 РУБ.	2% (5% В 2001 Г.) С ПРЕВЫШЕНИЯ

В 2001 г. действовали так называемые переходные положения, содержащие условия применения права на регрессивную шкалу ЕСН.

Первым условием являлось превышение выплат, начисленных в среднем на одного работника² во втором полугодии 2000 г., границы в 25000 руб.

Также в 2001 г. существовало второе условие использования регрессивной шкалы. Если в течение налогового периода величина налоговой базы в среднем на одного работника становилась менее 4200 руб., то налогоплательщик терял право на применение регрессивной шкалы и должен был уплачивать налог по максимальной ставке 35,6%.

В 2002-2004 гг. для применения регрессивной шкалы ЕСН достаточно было соблюсти только одно условие – накопленная с начала года величина нало-

² При расчете фактического размера выплат, начисленных в среднем на одного работника и принимавшихся за базу при расчете взносов в государственные внебюджетные фонды, у налогоплательщиков с численностью работников свыше 30 чел. не учитываются выплаты 10 процентам работников, имеющих наибольшие по размеру выплаты, а у налогоплательщиков с численностью работников до 30 чел. (включительно) - выплаты 30 процентам работников, имеющих наибольшие по размеру выплаты. (Статья 245 Налогового Кодекса в ред. Федерального закона от 29.12.2000 № 166-ФЗ).

говой базы в среднем на одного работника должна была превышать 2500 руб.

2005-2009 гг.

С 2005 г. шкала ЕСН претерпела изменения: до трех было сокращено количество ставок; максимальная ставка была снижена до 26% (20% в ПФ РФ, 3,2% в фонд социального страхования и 2,8% в фонд медицинского страхования); увеличена граница интервала, соответствующая максимальной ставке (см. таб. 10).

ТАБЛИЦА 10.

НАЛОГОВАЯ БАЗА НАРАСТАЮЩИМ ИТОГОМ С НАЧАЛА ГОДА	СТАВКА НАЛОГА
ДО 280000 РУБ.	26%
ОТ 280001 ДО 600000 РУБ.	10% С ПРЕВЫШЕНИЯ
СВЫШЕ 600000 РУБ.	2% С ПРЕВЫШЕНИЯ

В 2006 г. изменились величины ставок в фонд социального и медицинского страхования (соответственно 2,9% и 3,1%).

2010-2011 гг.

В 2010 г. в РФ началась реформа пенсионной системы. С 1 января 2010 г. вступил в силу Федеральный Закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ, в соответствии с которым, во-первых, единый социальный налог был заменен страховыми взносами в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования (ФСС), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) и Территориальный фонд обязательного медицинского страхования (ТФОМС). Во вторых, была установлена предельная величина налогооблагаемой базы – 415 тыс. руб., которая подлежала ежегодной индексации в соответствии с ростом средней заработной платы в РФ. Размер указанной индексации определяется Правительством Российской Федерации³. В-третьих, с 1.01.2011 произошло увеличение страховых взносов (см. таб. 11).

Таблица 11.

Годы	Тарифы страховых взносов				Суммарный тариф страховых взносов
	Пенсионный фонд	ФСС	ФФОМС	ТФОМС	
2010 год	20%	2,9%	1,1%	2%	26%
2011 год	26%	2,9%	2,1%	3%	34%

Таким образом, суммарная ставка страховых взносов увеличилась в 2011 г. по сравнению с 2010 г. на 8 п.п. и составила 34%.

2.3. Прочие налоги с фонда оплаты труда

2.3.1 Сбор на нужды образовательных учреждений

В 1993-1999 гг. в России действовал сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц, который составлял не более 1% го-

³ В 2011 г. предельная величина налогооблагаемой базы составила 463000 руб. (Постановление Правительства РФ от 27 ноября 2010 г. № 933)

дового фонда оплаты труда (ФОТ). Он был введен Законом РФ № 4178-1 от 22 декабря 1992 г. Было установлено, что данный региональный сбор не будет взиматься при условии введения налога с продаж. Сбор был отменен с 1 января 2004 г. Федеральным законом №117-ФЗ от 7 июля 2003 г.

2.3.2 Транспортный налог

Транспортный налог был введен Указом Президента от 22 декабря 1993 г. с внебюджетных организаций в размере 1% от ФОТ. Был отменен 15.11.1997 Указом Президента РФ №1233.

2.4. Налог на добавленную стоимость

2.4.1 Налог на добавленную стоимость, введенный с 1992 г.

Налог на добавленную стоимость (НДС) был введен Законом РФ №1992-1 от 6 декабря 1991 г. «О налоге на добавленную стоимость» с 1 января 1992 г. Ставка НДС была установлена в размере 28%. При реализации товаров (работ, услуг) по регулируемым ценам, включающим в себя налог на добавленную стоимость, применялась ставка в размере 21,88%.

Федеральным законом № 3317-1 от 16 июля 1992 г. с 1 января 1993 г. ставка НДС была снижена до 20%. Также до 10% была снижена ставка для продовольственных (за исключением подакцизных) и детских товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ.

С 2002 г. была снижена до 10% ставка НДС на периодические печатные издания, книжную продукцию, связанную с образованием, наукой и культурой, лекарственные средства и изделия медицинского назначения (Федеральный закон от 28.12.2001 № 179-ФЗ).

С 1.01.2004 Федеральным законом от 07.07.2003 № 117-ФЗ ставка НДС была снижена до 18%.

2.4.2 Спецналог (дополнительный НДС, действовавший в 1994-1995 гг.)

В дополнение к НДС в 1994-1995 гг. действовал специальный налог с предприятий, учреждений и организаций для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства РФ, который был введен Указом № 2270 от 22.12.1993. В 1994 г. ставка спецналога была установлена в размере 3%, а затем была снижена в 1995 г. до 1,5% Федеральным законом №25-ФЗ от 23.02.1995. Этим же законом спецналог был отменен с 1996 г.

2.5. Налоги на выручку от реализации

2.5.1 Налог на пользователей автомобильных дорог

Налог на пользователей автодорог был введен с 1992 г. Законом «О дорожных фондах в РСФСР» № 1759-1 от 18.10.1991. Его уплачивали предприятия, объединения, учреждения и организации в размере 0,4% объема производства продукции, выполняемых работ и предоставляемых услуг. С 1997 г. Законом от 26.05.1997 № 82-ФЗ ставка налога была увеличена до 2,5% от выручки, полученной от реализации продукции (работ, услуг).

Федеральный закон от 5.08.2000 № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» снизил с 2001 г. ставку налога до 1%. Законом № 110-ФЗ от 24.07.2002 налог был отменен с 1.01.2003.

2.5.2 Налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы

Налог был введен с 1 января 1993 г. Законом РФ от 22.12.1992 № 4178-1 в размере, не превышающем 1,5% от объема реализации продукции (работ, услуг), произведенной юридическими лицами, расположенными на соответствующей территории. С 2001 г. был отменен законом о введении в действие второй части НК (№118-ФЗ от 5.08.2000).

2.6. Налог с продаж

Налог с продаж действовал в 2000-2003 гг. В соответствии с Законом №150-ФЗ от 31.07.1998 максимальная ставка налога с продаж составляла 5%. С 1 января 2002 г. была введена в действие глава 27 Налогового кодекса «Налог с продаж», которая утратила силу с 1.01.2004 (Закон №148-ФЗ от 27.11.2001). Не подлежали налогообложению некоторые виды товаров и услуг, в том числе:

- хлебобулочные изделия, молоко и молокопродукты, мука, крупы, сахар, соль, картофель, продукты детского питания;
- детская одежда и обувь;
- лекарства;
- жилищно-коммунальные услуги;
- товары (работы, услуги), связанные с учебным процессом;
- учебная и научная книжная продукция;
- периодические печатные издания;
- услуги в сфере культуры и искусства.

2.7. Налог на прибыль

1992-1993 гг.

Налог на прибыль был введен с 1.01.1992 Законом РФ № 2116-1 от 27 декабря 1991 г. «О налоге на прибыль с предприятий» по ставке 32%.

1994 г.

Указом Президента № 2270 от 22 декабря 1993 г. были изменены ставки налога на прибыль: ставка налога, зачисляемого в республиканский бюджет РФ, была установлена в размере 13%, в бюджеты субъектов РФ – не более 25%⁴. Таким образом, предприятия и организации платили в 1994 г. налог на прибыль по ставке, не превышающей 38%.

1995-1998 гг.

В соответствии с Федеральным законом от 25.04.1995 № 64-ФЗ с 1.01.1995 г. была снижена до 22% максимальная ставка налога на прибыль, зачисляемого в бюджеты субъектов РФ. Ставка налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет, осталась прежней (13%), а суммарная, таким образом, не превышала в 1995-1998 гг. 35%.

1999-2000 гг.

Согласно Федеральному закону № 62-ФЗ от 31.03.99 ставка налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет, устанавливалась в размере 11%. В бюджеты субъектов РФ зачислялся налог на прибыль по ставкам в размере не выше 19%. Максимальная суммарная ставка, таким образом, составляла в 1999-2000 гг. 30%.

2001 г.

С 1 января 2001 г. Федеральным законом от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса РФ...» органам местного самоуправления было предоставлено право вводить дополнительную местную ставку налога на прибыль в размере до 5%. Суммарная максимальная ставка налога на прибыль в 2001 г. увеличилась по сравнению с 1999-2000 гг. на 5 п.п. и составила 35%.

2002-2008 гг.

Глава 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций» была введена ФЗ № 110-ФЗ от 6.08.2001 г. и вступила в силу с 1 января 2002 г. На протяжении 2002-2008 гг. ставка налога на прибыль не изменялась и составляла 24%. Менялось лишь соотношение распределения ставки налога на прибыль между бюджетами различных уровней (см. таб. 12).

Таблица 12.

РЕДАКЦИЯ НК	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005-2008 гг.
	№ 110-ФЗ 6.08.2001 г.	№ 110-ФЗ от 24.07.2002	№ 117-ФЗ от 7.07.2003	№ 95-ФЗ от 29.07.2004
В ФЕДЕРАЛЬНЫЙ БЮДЖЕТ	7,5%	6%	5%	6,5%
В БЮДЖЕТЫ СУБЪЕКТОВ РФ	14,5%	16%	17%	17,5%
В МЕСТНЫЕ БЮДЖЕТЫ	2%	2%	2%	-

⁴ До принятия органами государственной власти субъектов РФ соответствующих решений ставка налога на прибыль, зачисляемого в бюджеты субъектов РФ, была установлена Указом Президента № 2270 в размере 22%.

Следует отметить, что законами субъектов РФ ставка налога могла быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении налогов, зачисляемых в бюджеты субъектов РФ. В 2002 г. размер указанной ставки не мог быть ниже 10,5%, в 2003 г. – 12%, в 2004-2006 гг. – 13%, 2007-2009 гг. – 13,5%.

2009-2011 гг.

Федеральным законом от 26.11.2008 № 224-ФЗ ставка налога на прибыль была снижена до 20%. Ставка налога, зачисляемого в федеральный бюджет, составляет с 2009 г. 2%, в бюджеты субъектов РФ – 18%.

2.8. Налог на прибыль в части обложения сверхнормативного фонда оплаты труда предприятия

1992 г.

В Законе РФ № 2116-1 от 27 декабря 1991 г. «О налоге на прибыль с предприятий» было введено увеличение валовой прибыли на сумму превышения расходов на оплату труда работников по сравнению с их нормируемой величиной. В 1992-1993 гг. нормируемая величина оплаты труда составляла 4-х кратный МРОТ. Таким образом, превышение ФОТ нормируемой величины облагалось по ставке 32%.

1993 г.

С 1 января 1993 г. Законом «О внесении изменений и дополнений в отдельные законы Российской Федерации о налогах» от 22.12.1992 был изменен порядок уплаты налога с превышения расходов на оплату труда. Теперь этот налог рассчитывался отдельно от валовой прибыли. При этом превышение ФОТ нормируемой величины облагалось, как и прежде, по ставке 32%, а превышение ФОТ удвоенной нормируемой величины – по ставке 50%.

1994-1995 гг.

Указом Президента № 2270 от 22 декабря 1993 г. нормируемая величина расходов на оплату труда была повышена до шестикратного размера МРОТ. Также был отменен порядок обложения по ставке 50% превышения ФОТ удвоенной нормируемой величины.

1996 г.

С 1.01.1996 налог с суммы превышения расходов на оплату труда работников был отменен (Федеральный закон № 64-ФЗ от 25.04.1995).

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

В качестве инструмента анализа используются налоговые функции (вели-

чины налоговых обязательств) и функции полных налоговых ставок (ПСН) и эффективных налоговых ставок (ЭНС) в зависимости от валового дохода. Очевидно, что номинальные налоговые ставки (НС), а в общем случае - ставки и пороги налоговых шкал, величины стандартных и других вычетов из валового дохода и т.п. величины являются параметрами указанных налоговых функций и функций ПСН. Методологические и методические вопросы использования данного подхода рассмотрены в [3, 4]. Различаются интегральные (средние) и приростные ПСН.

Рассмотрим следующие показатели: ППСН очень малого и очень высокого дохода (ППСН_{ОМД}, ППСН_{ОВД}), максимальные и минимальные ПСН (ППСН_{min}, ППСН_{max}, ИПСН_{min}, ИПСН_{max}).

В дополнение к ним введем показатель «основная ППСН» (ППСН_{осн}). Обозначим через ЧД_{осн} – минимальный чистый доход, которому соответствует ненулевой доход, облагаемый ПНФЛ. Тогда показатель ППСНОСН зададим следующим образом: ППСНОСН = ППСН(ЧД_{осн}).

Результаты расчетов вышеперечисленных показателей представлены на рис. 1. Можно сделать два вывода. Первый: минимальные и максимальные значения ПСН до 2000 г. сильно различались. Вывод второй: максимальные ПСН прибыли в 1992-2000 гг. превышали 60%, что, несомненно, создавало мощные стимулы для уклонения от уплаты налогов. Вывод третий. После 2000 г. ПСН прибыли совпадают, так как доходы физических лиц в виде дивидендов облагаются по единой ставке.

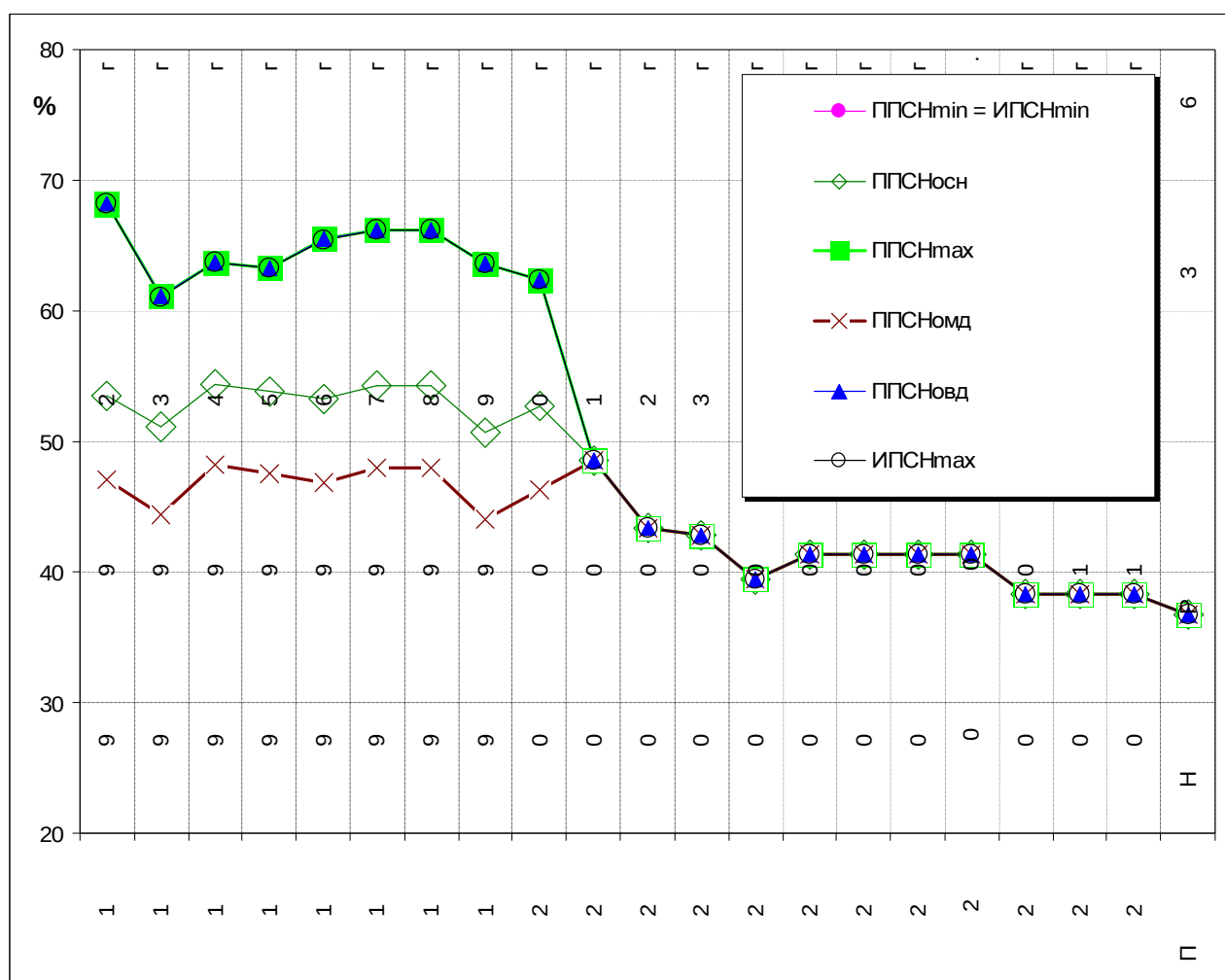


Рис. 1 Показатели ПСН дивидендов в России в 1992-2011 г., %
(ПНР – проект налоговой реформы Ю.А. Петрова [5]).

Наиболее важными налоговыми инновациями в ходе принятия Налогового Кодекса РФ применительно к системе налогообложения мультиплицированного факторного дохода от капитала – прибыли являлись следующие.

До введения в действие второй части Налогового кодекса (НК) РФ доход от дивидендов, выплачиваемых физическим лицам, облагался по тем же ставкам, что и доход от занятости. В 2000 г. шкала подоходного налога с физических лиц (ПНФЛ) имела 3 ставки (12% при доходе до 50000 руб.; 20% при доходе от 50000 до 150000 руб.; 30% при доходе свыше 150000 руб.). Ставка налога на прибыль составляла 30%, НДС – 20%, налога с продаж – 5%. Также на налогообложение прибыли оказывали косвенное влияние «оборотные» налоги на выручку от реализации: налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (со ставкой 1,5%) и налог на пользователей автомобильных дорог (2,5%).

В 2000 г. функция интегральной полной ставки налогообложения (ИПСН) дивидендов изменялась от 46,24% (при доходе менее 250 долл.) до 62,36% (при доходе 4096 тыс. долл.). Причем при доходе свыше 648 долл. она превышала уровень в 50%, а при доходе 11310 долл. – в 60%. Здесь и далее величины доходов, а также порогов налоговых шкал пересчитаны в «постоянные» цены

2005 года и переведены в «постоянные» доллары 2005 г. по среднегодовому обменному курсу доллара к рублю 2005 г.

В 2001 г. порядок уплаты налога на доход от дивидендов, выплачиваемых физическим лицам, был изменен. НДФЛ подлежал зачету на величину налога на прибыль, относящуюся к части прибыли, распределяемой в виде дивидендов налогоплательщику. Также в 2001 г. органам местного самоуправления было предоставлено право вводить дополнительную местную ставку (до 5%) налога на прибыль, ставка которого, таким образом, увеличилась с 30 до 35%. Остальные изменения в НК РФ в 2001 г., касающиеся налогообложения прибыли, распределяемой для выплаты дивидендов физическим лицам, заключались, во-первых, в отмене налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы. Во-вторых, в 2001 г. была снижена с 2,5% до 1,5% ставка налога на пользователей автомобильных дорог. Все вышеуказанные налоговые инновации привели к тому, что полная ставка налогообложения (ПСН) прибыли, распределяемой для выплаты дивидендов физическим лицам, не изменялась на всем диапазоне чистого дохода (ЧД) и составляла 48,52%. То есть система налогообложения прибыли, распределяемой для выплаты дивидендов физическим лицам, перестала быть прогрессивной. При этом по сравнению с 2000 г. произошло значительное снижение налоговой нагрузки (до 14 процентных пунктов (п.п.)) при доходах свыше 16000 долл. и менее значительное – при доходе от 420 долл. до 4362 долл. (не более 7 п.п.). При доходе менее 386 долл. ИПСН возросла до 2, 28 п.п.

С 1 января 2002 г. была введена в действие глава 25 НК «Налог на прибыль организаций», согласно которой ставка налога на прибыль была снижена до 24%. Наряду с этим в 2002 г. ставка НДФЛ на доход от дивидендов, выплачиваемых физическим лицам, была установлена в размере 6%. В результате ПСН дивидендов в 2002 г. снизилась по сравнению с 2001 г. на 5,1 п.п. и составила 43,42%.

В 2003 г. в России не произошло существенных изменений в системе налогообложения прибыли, распределяемой для выплаты дивидендов физическим лицам. По сравнению с 2002 г. ПСН дивидендов снизилась на 0,57 п.п. Такое изменение ПСН объясняется отменой с 2003 г. налога на пользователей автодорог.

В 2004 г., из-за снижения ставки НДС с 20% до 18% и отмены налога с продаж, полная налоговая нагрузка на доходы от дивидендов, выплачиваемых физическим лицам, еще более снизилась. В результате ПСН дивидендов уменьшилась на 3,39 п.п. по сравнению с 2003 г. и составила 39,46%.

В 2005 г. ставка на доход от дивидендов, выплачиваемых физическим лицам, была увеличена до 9%, что привело к возрастанию ПСН дивидендов до 41,39% (на 1,9 п.п. относительно 2004 г.).

На протяжении 2005-2008 гг. в России система налогообложения прибыли, распределяемой для выплаты дивидендов физическим лицам, не изменялась. После снижения с 1 января 2009 г. ставки налога на прибыль организаций с 24% до 20% ПСН дивидендов уменьшилась относительно уровня 2005-2008 гг. на 3,1 п.п. и достигла минимального значения за всю историю налоговых ре-

форм в России с 1992 г. В 2010-2011 гг. это значение ПСН (38,31%) осталось неизменным.

Анализ изменения налоговой нагрузки в результате введения в действие второй части НК РФ в 2001 г. и последующих налоговых инноваций, применительно к системе налогообложения мультиплицированного факторного дохода от капитала – прибыли позволяет сделать следующие выводы.

Во-первых, за исследуемый период полная налоговая нагрузка на доход от дивидендов, выплачиваемых физическим лицам, значительно снизилась. Уменьшение ИПСН дивидендов при доходе до 500 долл. составило менее 11 п.п., а при доходе свыше 16000 долл. – более 20 п.п. Во-вторых, полная налоговая нагрузка на дивиденды в РФ в каждом году диапазона 2001-2011 гг. является величиной постоянной и не зависит от значений дохода.

4. Анализ влияния налоговых инноваций на полные ставки налогообложения заработной платы в России в 2000-2011 гг.

Применительно к налогообложению зарплаты прослеживаются те же тенденции, что и для прибыли, за одним исключением. Поскольку шкала обложения социальным налогом (взносами) является регрессионной, то и налоговая функция также имеет регрессионный характер (см. рис. 2). Если до 2001 г. ПСН для очень высоких доходов совпадала с максимальной величиной ПСН, то после 2001 г. все наоборот. Минимальная ПСН равна ПСН для очень высоких доходов. С точки зрения мировой практики это аномалия. Регрессивная шкала социальных взносов обычно компенсирует прогрессивность шкалы подоходного налога.

Шкала ПНФЛ в 2000 г. содержала 3 ставки (12% при доходе до 50000 руб.; 20% при доходе от 50000 до 150000 руб.; 30% при доходе свыше 150000 руб.). Совокупный доход, облагаемый ПНФЛ, ежемесячно уменьшался на суммарную величину вычетов (на работника и иждивенца). Эти вычеты в размере МРОТ (83,49 руб.) предоставлялись в те месяцы, в которых доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, не превышал 50000 руб. (если доход не превышал 15000 руб., то размер вычетов удваивался). Таким образом, максимальный годовой суммарный вычет составлял в 2000 г. 4008 руб. при среднемесячной зарплате не более 1250 руб. Из совокупного дохода вычитались и страховые взносы в Пенсионный фонд (ПФ) РФ, уплачиваемые работником по ставке 1%. Суммарная ставка социальных налогов с работодателя составляла в 2000 г. 38,5%. Также на налоговую нагрузку на доходы от занятости оказывали влияние налоги на выручку от реализации, НДС и налог с продаж.

ИПСН зарплаты в 2000 г. возрастала при росте чистого дохода (ЧД) и, изменяясь от 45,10% (при доходе менее 273 долл.) до 61,56% (при доходе 4096 тыс. долл.), при годовом доходе в 1000 долл. уже превышала уровень в 50%.

Так как в 2000 г. шкала ПНФЛ была прогрессивной, то (см. рис. 1)

$$\text{ППСН}_{\min} = \text{ИПСН}_{\min} = \text{ППСН}_{\text{ОМД}}, \text{ ППСН}_{\max} = \text{ППСН}_{\text{ОВД}}.$$

Таким образом, в 2000 г. диапазон изменения ПСН составлял 16,46 п.п. Низкие доходы от занятости облагались по более низкой ставке, а высокие – по более высокой:

$$\text{ППСН}_{\text{ОМД}} = 45,1\% < \text{ППСН}_{\text{ОСН}} = 52,69\% < \text{ППСН}_{\text{ОВД}} = 61,56\%.$$

В 2001 г. произошли существенные изменения в системе налогообложения дохода от занятости. Во-первых, прогрессивная шкала ПНФЛ была заменена единой ставкой 13% налога на доходы физических лиц (НДФЛ).

Во-вторых, величины ежемесячных вычетов перестали зависеть от МРОТ и были увеличены до 400 руб. на налогоплательщика и до 300 руб. на иждивенца. Вычеты, как и прежде, предоставлялись лишь в те месяцы, в которых доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, не превышал установленного порога, который в 2001 г. был снижен до 20000 руб. Таким образом, в 2001 г. максимальный годовой суммарный вычет составлял 8400 руб. при среднемесячной зарплате не более 1670 руб.

В-третьих, был введен единый социальный налог. Регрессивная шкала ставок ЕСН включала в себя 4 ставки (36,5% при доходе до 100000 руб.; 20% при доходе от 100000 до 300000 руб.; при доходе от 300000 до 600000 руб.; 5% при доходе свыше 600000 руб.).

В-четвертых, были отменены отчисления в ПФ РФ с работника, перестал взиматься налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы и на 1,5 п.п. была снижена ставка налога на пользователей автодорог.

Все вышеуказанные инновации привели к тому, что при доходе менее 490 долл. (при нулевом доходе, облагаемом НДФЛ) ИПСН равнялась ППСН_{ОМД} и составляла 41,59%. Затем, при увеличении дохода, ИПСН начинала возрастать и достигала максимума (ИПСН_{max} = 49,07%) при доходе равном 4757 долл. Так как на остальном диапазоне дохода действовали пониженные ставки ЕСН, то при дальнейшем увеличении дохода до 4096 тыс. долл. ИПСН снижалась до минимума (ИПСН_{min} = 34,44%, ППСН_{min} = ППСН_{ОВД} = 34,38%).

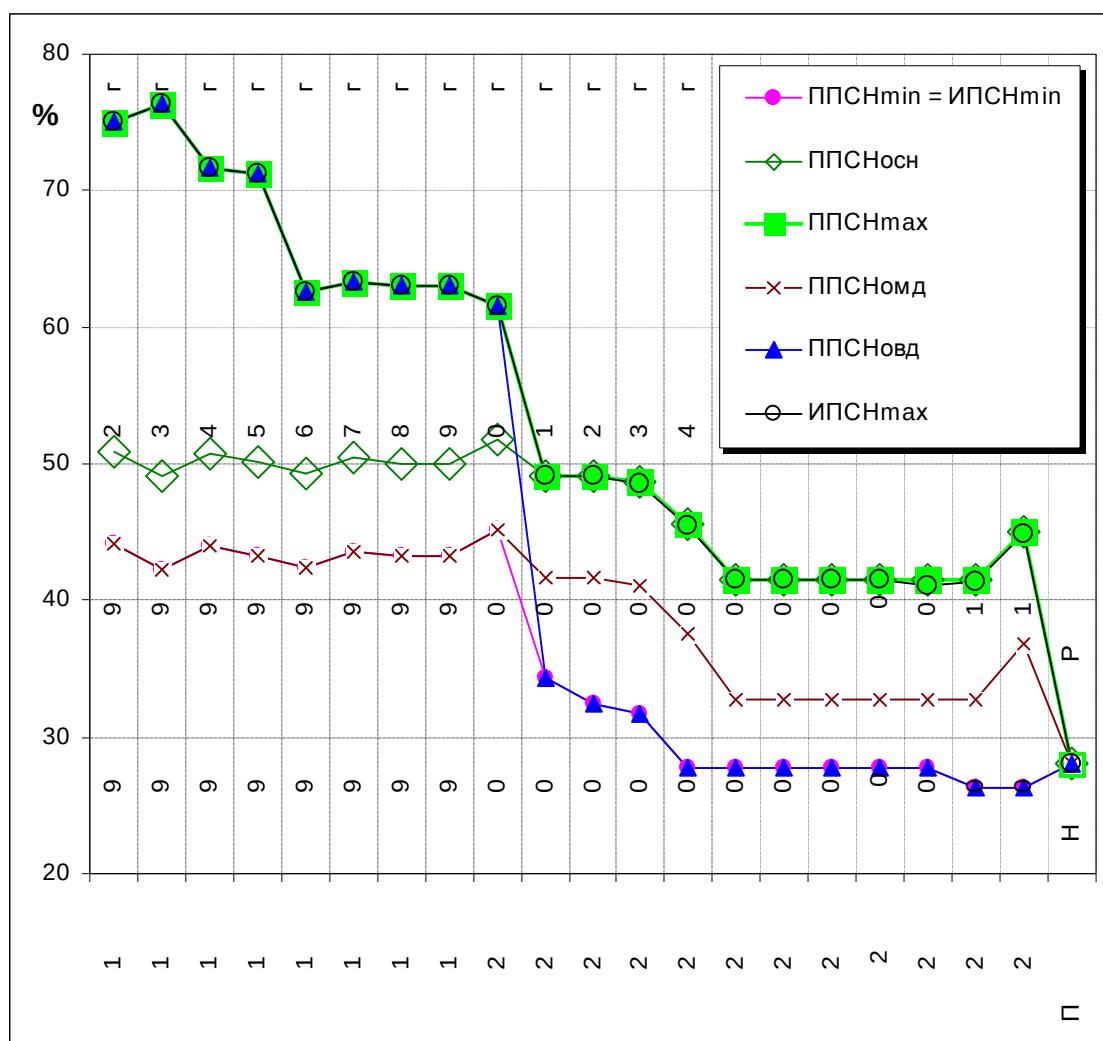


Рис. 2 Показатели ППСН зарплаты в России в 1992-2011 г., %.
(ПНР – проект налоговой реформы Ю.А. Петрова).

Таким образом, в 2001 г. функция ИПСН стала прогрессивно-регрессивной. Высокие и очень высокие доходы стали облагаться в меньшей степени, чем остальные доходы (разность между ППСН_{max} и $\text{ППСН}_{\text{новд}}$ составляла 14,81 п.п.):

$$\text{ППСН}_{\text{min}} = \text{ППСН}_{\text{новд}} = 34,38\% < \text{ППСН}_{\text{омд}} = 41,59\% < \text{ППСН}_{\text{осн}} = \text{ППСН}_{\text{max}} = 49,19\%.$$

В 2001 г. по сравнению с 2000 г. налоговая нагрузка на доходы от занятости снизилась крайне неравномерно. Если при доходе до 10375 долл. снижение ИПСН составляло не более 10 п.п., то при доходе свыше 38050 долл. оно превышало 20 п.п.

В 2002 г была снижена на 3 п.п. ставка ЕСН при доходе свыше 600000 руб. Это, а также изменение индекса потребительских цен (ИПЦ) и курса доллара привело к небольшому увеличению ИПСН (не более чем на 1,1 п.п.) при доходе от 459 долл. до 4362 долл. и снижению (не более чем на 2 п.п.) при доходе

свыше 4757 долл. Показатели минимальных значений ПСН и ППСН_{ОВД} также снизились: ИПСН_{min} до 32,51%, ППСН_{min} = ППСН_{ОВД} до 32,45%. Таким образом, регрессивность функции ИПСН в 2002 г. еще больше усилилась (разность между ППСН_{max} и ППСН_{ОВД} увеличилась до 16,74 п.п.)

В 2003 г. в России не произошло существенных изменений в системе налогообложения заработной платы. Показатели ПСН незначительно снизились (в среднем на 0,6 п.п.) и ранжировка этих показателей осталась прежней. Такое изменение показателей ПСН объясняется отменой с 2003 г. налога на пользователей автодорог.

В 2004 г. в РФ была снижена на 2 п.п. ставка НДС и был отменен налог с продаж. Снижение ИПСН на всем диапазоне дохода составило от 2,6 п.п. до 4,3 п.п. Таким образом, налоговая нагрузка на доходы от занятости еще более снизилась. Среди показателей ПСН наибольшее снижение коснулось минимальных ПСН и ППСН_{ОВД} (на 4,1 п.п. относительно уровня 2003 г.).

После инновационных изменений в системе налогообложения зарплаты, вступивших в силу в 2005 г., она оставалась неизменной вплоть до 2009 г. В 2005 г., во-первых, в 2 раза (до 600 руб.) была увеличена величина ежемесячного вычета на иждивенца. Также в 2 раза (до 40000 руб.) был увеличен и порог дохода, при котором этот вычет предоставлялся. Таким образом, в 2005-2008 гг. максимальный годовой суммарный вычет из совокупного дохода возрос до 12000 руб. Во-вторых, серьезные изменения коснулись единого социального налога. В частности, была изменена шкала регрессии и снижена до 26% базовая ставка ЕСН.

В 2005 г. самое значительное снижение ИПСН составляло от 4,3 п.п. до 6,6 п.п. при чистом доходе менее 3364 долл. Это объясняется тем, что данному доходу соответствовал совокупный доход близкий к 100000 руб. – порогу базовой ставки ЕСН 35,6% в 2004 г. При доходе свыше 6169 долл. изменение ИПСН было несущественным. Значения показателей максимальных ПСН, ППСН_{ОСН}, ППСН_{ОМД} также снизились (в среднем на 4,3 п.п.). Таким образом, благодаря снижению базовой ставки ЕСН, регрессивность функции ИПСН в 2005 г. несколько ослабла (разность между ППСН_{max} и ППСН_{ОВД} уменьшилась до 13,77 п.п.)

Как уже было сказано выше, на протяжении 2005-2008 гг. в России система налогообложения зарплаты была неизменна. На поведение функции ИПСН в этот период влияла динамика индекса потребительских цен и курса доллара.

В 2009 г. по сравнению с 2008 г. снижение ИПСН зарплаты при доходе от 374 до 1542 долл. составляло не более 2,0 п.п. При более высоком доходе изменение ИПСН было незначительным (менее 1 п.п.). Показатель ИПСН_{max} также снизился на 0,37 п.п. Такое изменение показателей ПСН объясняется увеличением в 2005 г. величины ежемесячного вычета на иждивенца до 1000 руб. Также был увеличен (до 280000 руб.) и порог дохода при котором этот вычет предоставлялся. Таким образом, в 2009 гг. максимальный годовой суммарный вычет из совокупного дохода достигал 16800 руб.

Реформа пенсионно-социальной системы, начавшаяся в России в 2010 г., была проведена в 2 этапа. На первом этапе реформы (в 2010 г.) ЕСН был заме-

нен страховыми взносами с суммарной ставкой 26%. Также была установлена предельная величина налогооблагаемой базы – 415 тыс. руб. В 2011 г. была увеличена до 34% суммарная ставка страховых взносов и проиндексирована до 463000 руб. предельная величина налогооблагаемой базы.

В результате этих инноваций ИПСН зарплаты в 2010 г. увеличилась в диапазоне дохода от 386 долл. до 11310 долл. (не более чем на 2,1 п.п.) и снизилась при более высоком доходе (максимум – на 1,44 п.п.). Вместе с $\text{ИПСН}_{\min}$ на 1,45 п.п. снизились показатели $\text{ППСН}_{\min}$ и $\text{ППСН}_{\text{ОВД}}$. Причиной возрастания на 0,21 п.п. показателя $\text{ИПСН}_{\max}$ является увеличение до 415 тыс. руб. порога дохода, облагаемого по ставке 26%.

В 2011 г. налоговая нагрузка на доходы от занятости возросла за счет увеличения суммарной ставки страховых взносов на 8 п.п. Наибольшее увеличение ИПСН (до 4 п.п.) наблюдалось в диапазоне низких и очень низких доходов. В частности, показатель $\text{ППСН}_{\text{ОМД}}$ возрос на 4,02 п.п. Возросли и показатели $\text{ППСН}_{\max}$ и $\text{ППСН}_{\text{ОСН}}$ – на 3,49 п.п. и $\text{ИПСН}_{\max}$ – на 3,54 п.п. Крайне незначительное увеличение ИПСН в диапазоне высоких и сверхвысоких доходов связано с прогнозируемыми изменениями ИПЦ и курса доллара.

Анализ изменения налоговой нагрузки в результате введения в действие второй части НК РФ в 2001 г. и последующих налоговых инноваций, применительно к системе налогообложения мультиплицированного факторного дохода от занятости позволяет сделать следующий вывод.

Во-первых, за исследуемый период налоговая нагрузка на зарплату значительно снизилась. Уменьшение ИПСН зарплаты было крайне неравномерно: при доходе до 8000 долл. оно составило менее 10 п.п., а при доходе свыше 45250 долл. – более 30 п.п. Во-вторых, с 2001 г. функция ИПСН зарплаты стала прогрессивно-регрессивной. Причем, если в 2005 г. можно было наблюдать снижение регрессии, то в 2011 г. ее степень вновь усилилась (разность между $\text{ППСН}_{\max}$ и $\text{ППСН}_{\text{ОВД}}$ возросла до 18,77 п.п.).

V. Заключение

В период 1990-2011 гг. налоговая система России претерпела огромные изменения, иногда в противоположных направлениях. В 1990-1991 гг. эти изменения происходили вслед за соответствующими налоговыми инновациями союзного уровня. Они не являются предметом настоящего исследования, однако о них следует упомянуть, так как именно от советской эпохи Россия унаследовала крутопрогрессивный подоходный налог - в настоящее время налог на доходы физических лиц (НДФЛ) и высокие ставки социальных взносов (налогов). Как это ни парадоксально, правительство РФ начало свою деятельность по либерализации экономики с введения налога на добавленную стоимость с очень высокой ставкой (28%). Коллапс экономики был предопределен. Понадобилось значительное повышение цен на нефть и постдевальвационное оживление экономики в 1999-2005 годах, чтобы кардинально снизить налоговую нагрузку на доходы предприятий, их собственников и работников до приемлемого уровня.

Таким образом, в силу исторических причин, на протяжении всего лишь 15

лет налоговая система России претерпела двойную эволюцию. Сначала она превратилась из фискально-дирижистской советской налоговой системы в, по существу, репрессивную налоговую систему, а затем стала одной из наиболее либеральных в мире. В настоящее время снова начался процесс повышения налоговой нагрузки на доходы от занятости. В связи с этим вопрос о рациональных способах проведения налоговой реформы не может быть решен без обращения к опыту, в основном негативному, 1990-х годов и противоречивому опыту 2000-х годов.

Список литературы

1. Петров Ю.А. Инновационный подход к развитию российской налоговой системы (концептуальное обоснование с учетом итогов анализа ее реформирования в десятилетней и всей постсоветской ретроспективах). Часть 1 // Российский экономический журнал. 2010. № 6.
2. Петров Ю.А. Инновационный подход к развитию российской налоговой системы (концептуальное обоснование с учетом итогов анализа ее реформирования в десятилетней и всей постсоветской ретроспективах). Часть 2. // Российский экономический журнал. 2011. № 1.
3. 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.
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. Петров Ю. Сравнение проектов реформирования налоговой системы на основе моделей полных ставок налогообложения оплаты труда // Российский экономический журнал. 2008. № 3-4.