

Структура российской налоговой системы¹

А.А.Васильева, Е.Т.Гурвич

Экономическая экспертная группа

1. Особенности национальной налоговой системы

Обсуждение российской налоговой системы во многом ограничено недостатком точных количественных оценок ее динамики и структуры, что, в свою очередь, объясняется разрозненностью и некоторой несогласованностью данных о начисленных и уплаченных налогах. Рассмотрим построенные нами характеристики налоговой нагрузки в российской экономике, сравним их с нагрузкой в других странах и проанализируем структуру налоговой системы. В расчетах учитывались налоговые платежи (в том числе недоимка, штрафы, пени и т.п.), поступающие в консолидированный бюджет, а также платежи в государственные бюджетные и внебюджетные фонды (социальные, дорожные, экологические, фонд воспроизводства минерально-сырьевой базы). В расчетах использовались данные МНС, ГТК и отчетность фондов².

Таблица 1. Суммарные уплаченные налоги (% ВВП)

1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
38,5%	32,5%	31,1%	33,9%	34,7%	34,1%	33,1%

Приведенные ряды показывают, что динамика налоговых выплат менялась волнообразно: резко снизилась в 1998-1999 гг., затем выросла в 2000-2001 гг. и вновь снизилась в 2002-2003 гг. В целом за период с 1997 г. по 2003 г. уплаченные налоги упали на 5,1% ВВП. Еще больше сократилась номинальная нагрузка, если учесть масштабы накопления налоговой задолженности в докризисный период (так, в 1997 г. прирост задолженности составил 2,3% ВВП, в 1998 г. – 4,8% ВВП).

¹ Исследование было поддержано грантом Московского общественного научного фонда из средств Агентства по международному развитию США (грант №42.1-03).

² Сравнение показателей МНС и Министерства финансов о поступлении налогов показало, что они несколько различаются, однако в последние годы отклонения не очень велики, составляя примерно 0,5% ВВП. При этом данные МНС предпочтительны тем, что позволяют выделить налоговые доходы бюджетных фондов, избегая двойного счета, а также сопоставить поступившие и начисленные налоги. Отсутствует полная информация о налоговых платежах в региональные целевые фонды, но имеющиеся оценки позволяют считать, что их суммарная величина (по крайней мере, в настоящее время) невелика и не исказит существенно результаты.

Провал налоговых поступлений в 1998-1999 гг. имел две причины. Сначала сборы упали из-за резкого сокращения налоговых баз при падении мировых цен на нефть и другие экспортные товары. Затем, после случившейся в 1998 году глубокой девальвации сказалась неспособность докризисной налоговой системы адаптироваться к структурным сдвигам в экономике (почти двукратному сокращению импорта и смещению структуры добавленной стоимости в пользу экспортоориентированных секторов).

Рост налоговых доходов в 2000-2001 гг. определялся следующими факторами:

- Приспособлением налоговой системы к изменившимся условиям (прежде всего, восстановлением экспортных пошлин, принесших в 2000 году 2,3% ВВП).
- Постепенным исчезновением неплатежей в бюджет, т.е. более полным исполнением налоговых обязательств (включая даже погашение ранее накопленной задолженности),
- Существенным ростом цен на нефть.

Наконец, в 2002-2003 гг. как уплаченные, так и начисленные налоги снизились в результате проводимой налоговой реформы. Ниже этот период рассматривается более детально.

Оценивая общее изменение налоговых поступлений между 1997 г. и 2003 г. необходимо принимать во внимание не только исчезновение разрыва между начисленными и уплаченными налогами, но и тот факт, что в докризисный период значительная доля платежей в бюджет проводилась с помощью различных денежных суррогатов. По нашим оценкам, доля неденежных расчетов расширенного бюджета составляла в 1997 г. 24% от доходов и 20% от расходов (т.е. порядка 9% ВВП!), тогда как сейчас практически все расчеты проводятся в денежной форме.

При оценке налоговой нагрузки важно учитывать ее сильную зависимость от внешней конъюнктуры. Эта связь менялась по мере прямой привязки налогов к мировой цене нефти, сейчас повышение этой цены на один доллар за баррель увеличивает нагрузку примерно на 0.4% ВВП. Как показывает таб. 2, «стандартизованные» (т.е. приведенные к нормальной цене на нефть) уплаченные налоги составили в 2003 г. примерно 30% ВВП, снизившись на 2% ВВП за время налоговой реформы 2001-2003 гг. Стандартизованные начисленные налоги сократились за этот период на 3,3% ВВП. При этом основное снижение нагрузки,

измеряемой по уплаченным налогам, пришлось на 2003 год, а измеряемой по начисленным налогам – на 2002 год.

В табл. 3 приведены данные о налоговой нагрузке в странах с переходной экономикой Центральной и Восточной Европы и Балтии. Эти цифры говорят, что уровень сбора налогов в России соответствовал средней нагрузке по этой группе стран. Налоговые сборы в странах СНГ в целом ниже этого уровня. Нельзя, однако, сказать, что налоги ниже в переходных экономиках, более активно или успешно проводящих реформы. Низкий уровень налогов наблюдается скорее в странах со слабым правительством и находящейся в упадке экономикой (в Грузии, Таджикистане), а сравнительно высокие налоги – в наиболее успешных из бывших социалистических стран (в Венгрии, Словении).

Таблица 2. Уплаченные и начисленные налоги в 2000-2003 гг.

	2000	2001	2002	2003
Уплаченные налоги* (% ВВП)	34,2%	34,7%	34,1%	33,1%
Начисленные налоги* (% ВВП)	35,9%	34,5%	32,3%	33,5%
Стандартизованные уплаченные налоги** (% ВВП)	32,4%	33,7%	32,7%	30,4%
Стандартизованные начисленные налоги** (% ВВП)	34,1%	33,5%	30,9%	30,8%
<i>Справочно: цены на нефть «Юралс» (долл./барр.)</i>	26,7	23,0	23,7	27,2

* На основе оперативных данных МНС

** Расчетная нагрузка при стандартной цене на нефть 20 долл./барр.

Таблица 3. Налоговые доходы в странах с переходной экономикой в 2001 г. (% ВВП)

Болгария	28.8
Венгрия	38.6
Польша	34.1*
Румыния	28.0
Словакия	33.1
Словения	37.9
Чехия	39.0
Эстония	31.2
Среднее (невзвешенное)	33.8

*2000 г.

Источник: ОЭСР, национальные министерства финансов

Вопреки распространенным представлениям, в России невысоки и номинальные налоговые ставки, что демонстрирует Таб.4.

В дополнение к приведенным данным мы провели сравнение эффективных ставок налогов по основным налоговым базам, оцененных с использованием показателей национальных счетов (которые включают нерегистрируемую деятельность, поэтому позволяют в полном объеме учитывать укрываемую от

налогообложения зарплату, прибыль и т.п.). Следуя логике работ ряда авторов³, мы выделяем три основные категории налогов: на потребление, на труд и на капитал (см. Табл. 5). Отметим, что ресурсные налоги, как и экспортные пошлины, не попадают при этом ни в одну из трех категорий. Проводимый анализ не учитывает проблемы переноса налогов, но в то же время это позволяет избежать связанной с ней неоднозначности оценок.

Таблица 4. Номинальные ставки основных налогов в 2003 г. (%)

	НДС (основная ставка)	Налог на прибыль	Социальный налог (2001)	Подоходный налог (миним./ макс. ставка)
Россия – 2000 г.	20	30	39,5	12/30
Россия – 2003 г.	20	24	31,0**	13
Болгария	20	28	43	18/29
Венгрия	25	18	49*	20/42
Польша	22	27	35*	19/40
Румыния	19	25	60	18/40
Словакия	20	25	50	10/38
Словения	20	25	38*	17/50
Чехия	22	31	48*	15/32
Эстония	18	-	33*	26
Среднее (без России)	21	26	45	18/37

* - 2000

** - Оценка фактической средней ставки

Источник: Всемирный банк, МВФ, Ernst&Young, KPMG, PriceWaterhouseCoopers, Deloitte Touche

Таблица 5. Сравнительная оценка эффективных ставок по основным налоговым базам (в %)

	Россия			Венгрия	Польша	Чехия	ОЭСР	ЕС
	2000 г.	2001 г.	2002 г.					
				Среднее за 1991–1997 гг.				
На потребление	17,1	17,1	15,9	25,7	19,8	25,7	17,1	18,7
На труд	19,7	18,5	19,6	39,6	42,9	39,6	33,4	36,8
На капитал	25,2	24,3	20,4	н/д	н/д	23,1	26,6	25,1

Источники: расчеты авторов; Carey D., Chilinguirian H. Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption.

Согласно приведенным оценкам, до начала реформ в России были примерно сопоставимый с другими переходными экономиками Восточной Европы уровень налогообложения капитала, несколько более низкая эффективная нагрузка на

³ Mendoza E., Razin A., Tesar L. Effective Tax Rates in Macroeconomics: Cross-country Estimates of Tax Rates on Factor Incomes and Consumption. NBER Working Paper No 4864, 1994; Carey D., Chilinguirian T. Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption. OECD Economics Department Working Paper No 258, ECO/WKP (2000)31, 2000.

потребление и несопоставимо меньший уровень налогообложения труда. Последнее объясняется как низкими ставками социальных отчислений, так и большой долей «теневого» зарплат.

Структура российской налоговой системы существенно отличается не только от наиболее развитых стран, но и от переходных экономик Центральной и Восточной Европы (Таб.6).

Таблица 6. Сравнительный анализ структуры налоговых доходов

<i>Налоги по категориям</i>	Россия-2003	Центр. и Вост. Европа (1999-2000)	ЕС (1999)	США (1999)
На доходы,	22.4	22.1	34.3	49.0
В т.ч.				
Персональные	10.3	15.6	25.6	40.7
Корпоративные	11.9	6.5	8.7	8.3
Социальный	22.4	31.6	23.8	22.7
На потребление	29.3	41.2	30.4	16.4
Прочие	25.9	5.1	11.5	11.9
В т.ч.				
На использование природных ресурсов	12.7			
Экспортные пошлины	7.1	-	-	-
ВСЕГО	100.0	100.0	100.0	100.0

Источник – расчеты авторов, ОЭСР, Всемирный Банк

Прежде всего, бросается в глаза тот факт, что в России по сравнению с другими странами мала роль налога на личные доходы. При этом, благодаря большим поступлениям налога на прибыль, в целом налоги на доходы имеют практически такой же удельный вес, как в Восточной Европе. Перенос налогов с прибыли на конечные (личные) доходы уменьшает искажающий эффект налогообложения, поскольку, в частности, освобождает от него инвестиции. Кроме того, подоходный налог намного лучше способен выполнять функцию «справедливого» перераспределения доходов. С другой стороны, повышение роли подоходного налога требует кардинально более высокой чем в нашей стране степени добровольного сотрудничества граждан с налоговыми органами.

Другое важное отличие российской налоговой системы заключается в том, что большие ресурсные платежи приводят к меньшему удельному весу социального налога и налогов на потребление (если сравнивать с восточноевропейскими странами) или подоходного налога (по сравнению с ЕС). Базой ресурсных платежей фактически служит природная рента, т.е. доходы от использования природных ресурсов, находящихся в государственной

собственности. Таким образом, изъятие природной ренты по сути представляет собой способ получения собственником ресурса платы за его использование. Ресурсные налоги представляют собой лишь одну из возможных форм получения такой платы; во многих странах платежи за использование природных ресурсов поступают в бюджет в виде неналоговых доходов. Это могут быть доходы от соглашений по разделу продукции, лицензионные платежи за предоставление права на добычу, или доходы от деятельности государственных добывающих предприятий. Таким образом, почти пятая часть налоговой нагрузки в России должна включаться в оценку лишь условно, в том смысле, что в сопоставимых странах вся или значительная часть аналогичных доходов попадает в разряд «неналоговых».

Серьезной проблемой являются масштабы уклонения от налогообложения. Так, по данным Госкомстата (разрабатываемым в рамках системы национальных счетов), доля оплаты труда в скрытой форме составляла в 2002 г. 30%, а в период 1997-2002 гг. колебалась в диапазоне между 28% и 35%. Это означает, что недоплачиваемый социальный налог равняется примерно половине от фактических поступлений (около 4% ВВП). Существенно больше размеры уклонения от подоходного налога (учитывая, что в структуре доходов населения зарплата составляет лишь две трети). В сумме потери бюджета от уклонения от подоходного налога можно оценить как минимум в 3% ВВП.

Еще один налог, для которого характерна высокая степень уклонения – это налог на прибыль. Так, чистая прибыль в экономике по системе национальных счетов составила в 2000 г. 23% ВВП, тогда как отчетная чистая прибыль по крупным и средним предприятиям – лишь 14% ВВП. Таким образом, уклонение от налога на прибыль до его реформирования может быть оценено в 2% ВВП (влияние реформы на уклонение от данного налога рассмотрено ниже). Следовательно, только по трем рассмотренным налогам уклонение оценивается примерно в 9% ВВП.

До реформы велико было занижение ресурсных платежей (в том числе за счет использования трансфертного ценообразования), импортных пошлин. Суммарные масштабы уклонения по всему кругу налогов можно грубо оценить как 25-30% от обязательств. Это меньше чем во многих развивающихся странах (где уклонение нередко превышает половину обязательств), но намного больше чем в странах с сильными государственными институтами (так, в США уклонение от подоходного налога оценивается в 17%).

Уклонение от налогообложения, с одной стороны, снижает налоговую нагрузку на недобросовестные предприятия, а с другой стороны – заставляет переносить ее на тех, кто полностью платит налоги, чем искажаются условия конкуренции.

Проводимая в последние годы реформа коснулась практически всех видов налогов. Рассмотрим кратко основные результаты реформирования налоговой системы в 2001–2003 гг. Согласно приведенным выше данным, формально уплаченные налоги снизились за этот период незначительно (лишь на 0,9% ВВП). Однако если исключить влияние цен на нефть, то уплаченные налоги сократились на 2% ВВП, а начисленные (лучше отражающие налоговую нагрузку) – более чем на 3% ВВП.

С другой стороны, даже если использовать в анализе лишь фактически уплаченные налоги, незначительность их изменения сама по себе не свидетельствует, что реформа не снизила налоговую нагрузку. На самом деле эффект реформы характеризуется не сравнением ситуации "до" и "после" ее проведения, а сравнением показателей "с реформой" и "без нее". Такой подход позволяет учесть тот факт, что даже при неизменном налоговом законодательстве сбор налогов существенно меняется под воздействием сдвигов в макроструктуре экономики.

Рассмотрим динамику сбора основных налогов (Таб.7). При этом акцизы на нефть и газ отнесены в категорию ресурсных платежей (фактически они выполняли именно такую функцию).

Таблица 7. Сбор основных налогов (в % ВВП)

	2000	2001	2002	2003
Подоходный налог	2.4%	2.9%	3.3%	3.4%
Социальный налог	7.4%	6.8%	7.6%	7.4%
Налог на прибыль	5.4%	5.7%	4.3%	4.0%
Экспортные пошлины	2.3%	2.5%	1.8%	2.3%
Импортные пошлины	0.9%	1.2%	1.2%	1.2%
НДС на импорт	1.4%	1.8%	2.0%	2.1%
Внутренний НДС	4.9%	5.3%	4.9%	4.6%
Акцизы на потребительские товары и налог с продаж	1.3%	1.6%	1.7%	1.8%
Ресурсные платежи	3.0%	3.1%	4.3%	4.2%
Прочие налоги	5.0%	3.7%	3.0%	2.0%
ВСЕГО	33.9%	34.7%	34.1%	33.1%

Источник: Данные МНС, ГТК, ГУФК, расчеты авторов.

Основные сдвиги в структуре налоговых доходов состоят в следующем:

- Существенно (суммарно на 4,4% ВВП) снизилось поступление «Прочих налогов» (прежде всего за счет отмены части оборотных налогов) и налога на прибыль,
- Выросли поступления: а) подоходного налога, б) налогов на потребление, в) ресурсных платежей. Рост платежей по каждой из этих групп составил около 1% ВВП, в сумме - 3,2% ВВП.

Приведенные выше, в таб. 5, данные свидетельствуют о снижении нагрузки на все экономические базы. Следует отметить также последовательное снижение нагрузки на производство и потребление отечественных товаров.

Таблица 8. Налоги на импортные товары и остальные налоги (% ВВП)

	2000	2001	2002	2003
На импорт	2.3%	3.0%	3.2%	3.3%
Остальные налоги	31.6%	31.7%	30.9%	29.8%

При планировании налоговой реформы предполагалось, что снижение налоговой нагрузки на экономику (в особенности на законопослушных налогоплательщиков), либерализация и упрощение налоговой системы, усиление защищенности налогоплательщиков должны будут дать серьезный стимул выходу бизнеса из тени. Ожидалось, что такая реакция предприятий вместе с мерами по перекрытию каналов ухода от налогообложения позволят компенсировать значительную часть потерь бюджета от снижения ставок. Оправдались ли эти ожидания?

Примером расширения налоговой базы в ответ на снижение ставок выглядела ситуация после реформы подоходного и социального налога. Суммарная (включая подоходный налог и ЕСН) нагрузка на наиболее высокие зарплаты (свыше 1000 долларов в месяц), где уровень уклонения особенно велик, упала более чем вдвое: с 70% до менее 35%, а средняя нагрузка на «белую» зарплату по ЕСН снизилась с 39,5% в 2000 г. до 31% в 2003 г. Несмотря на это, поступления подоходного налога в 2001-2002 гг. и социального налога в 2002 г. увеличились благодаря резкому росту официально регистрируемой зарплаты.

Вместе с тем, выход зарплаты из тени – далеко не единственная возможная причина этого. Свой вклад в наблюдаемое увеличение доли фонда зарплаты в ВВП могли внести использование на зарплату части средств, высвободившихся в результате снижения социальных начислений и оборотных налогов, а также изменение общей конъюнктуры на рынке труда (где уровень безработицы

снизились с 13% в 1999 г. до 8% в 2002 г.). При этом, по данным Госкомстатата, доля скрытой зарплаты после реформы снизилась, но достаточно умеренно: с 35,2% в 2000 г. до 30,4% в 2002 г. Это снижение можно рассматривать как частичную коррекцию после резкого расширения теневой зарплаты в кризисный период: в 2002 году ее доля оставалась выше чем в 1998 году. Расчеты показывают, что из зафиксированного в 2001 году увеличения «белой» зарплаты менее четверти объясняется ее выходом из «тени». В табл. 9 приведены результаты нашего исследования вклада различных факторов в наблюдавшееся увеличение сборов подоходного налога и меньшее чем можно было ожидать падение сборов социального налога непосредственно после их реформирования.

Таблица 9. Вклад основных факторов в изменение налоговых сборов в 2001 г. (% ВВП)

Налоги	Всего	За счет:					
		Изменения ставки	Выхода из «тени»	Косвенного эффекта реформы:		Конъюнктуры рынка труда	Отмены льгот для военно-служащих
				Социального налога	Оборотных налогов		
Социальный	-0,6	-1,7	0,2	0,4	0,1	0,3	0,0
Подоходный	0,4	-0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2
<i>Итого</i>	<i>-0,2</i>	<i>-1,8</i>	<i>0,3</i>	<i>0,5</i>	<i>0,2</i>	<i>0,4</i>	<i>0,2</i>

Источник: расчеты авторов.

Прямой результат реформирования социального и подоходного налогов – это потери поступлений в бюджет от снижения их средних ставок в размере 1,8% ВВП в 2001 г. по сравнению с 2000 г. Даже если считать, что весь выход зарплаты из «тени» связан со снижением налоговых ставок, косвенный эффект данной реформы компенсировал менее половины этих потерь (0,8% ВВП). Причем главную роль здесь сыграл не выход из «тени» (обеспечивший лишь 0,3% ВВП дополнительных поступлений), а переключение средств, освободившихся при снижении социального налога, на увеличение зарплаты. Рост поступлений еще на 0,8% ВВП объясняется снижением оборотных налогов, отменой льгот по подоходному налогу для военнослужащих (она не повысила нагрузку на частный сектор) и изменением конъюнктуры на рынке труда.

Другим налогом, по которому можно было ожидать выхода из тени в ответ на снижение эффективной ставки, был налог на прибыль. Однако реформа привела к резкому сокращению как поступлений этого налога (с 5.7% ВВП в 2001 году до 4.0% ВВП в 2003 году), так и его начисления (с 5.8% ВВП до 3.8% ВВП). При этом полная база данного налога, рассчитанная на основе национальных счетов и

включающая укрытую от налогообложения часть, практически не изменилась за этот период в процентах от ВВП. Проведенный нами анализ роли основных причин наблюдаемого снижения уплаченного налога на прибыль (см. таб. 10) показал, что наиболее весомым из перечисленных факторов стало снижение эффективной (т.е. отражающей как изменение номинальной ставки, так и отмену льгот) ставки налога на прибыль, т.е. прямое действие реформы. Оно определило почти половину зафиксированного снижения сборов налога. Примерно четверть потерь объясняется вычетом из налоговой базы НДС. Объективное сжатие налоговой базы определило лишь седьмую часть потерь. Перечисленные факторы не объясняют полностью наблюдаемое сокращение сборов, что свидетельствует об увеличении уклонения от налога на прибыль, несмотря на снижение его эффективной ставки.

Таблица 10. Влияние основных факторов на уплаченный налог на прибыль

<i>Фактор</i>	Эффект (% ВВП)
Снижение эффективной ставки	-0.64%
Изменение "экономической" базы налога	-0.20%
Переоценка основных фондов	-0.10%
Введение НДС	-0.34%
Дополнительное уклонение от налогов	-0.13%
ИТОГО	-1.42%

Полученные выводы свидетельствуют, что, вопреки ожиданиям, бизнес не обязательно реагирует на облегчение налогового бремени сокращением уклонения от налогов. Последствия снижения эффективной ставки могут не только не компенсироваться выходом из тени, но и, напротив, бывают усилены дополнительным уходом в нее. Тем самым ставится под сомнение возможность и целесообразность дальнейшего снижения налоговых ставок до тех пор, пока не произойдет реальное расширение налоговой базы за счет радикального сокращения уклонения от налогов. Представляется, что для этого необходимо дополнить последние меры по облегчению налогового бремени адекватными мерами по укреплению налогового администрирования.

Более общий анализ результатов налоговой реформы исходит из оценки изменения в целом за 2001–2002 гг. базы основных налогов (тракуемых максимально широко в соответствии с системой национальных счетов, то есть включая нерегистрируемую деятельность) и их эффективных ставок (см. табл. 11). Последние зависят, с одной стороны, от налогового законодательства, а с

другой – от степени уклонения от уплаты налогов. Все налоги были (как и выше, с некоторой долей условности) объединены по принципу общности их базы в шесть групп: 1) на капитал (кроме налога на прибыль); 2) на прибыль; 3) на экспорт; 4) на зарплату; 5) на частный внутренний спрос; 6) на природные ресурсы. В качестве базы для группы 2 принималась чистая прибыль экономики по национальным счетам, для группы 3 – экспорт товаров, для группы 4 – зарплата (включая скрытую), для группы 5 – потребление домашних хозяйств и накопление основного капитала. Оценка динамики налоговой базы по группам 1 и 6 базировалась на динамике основных фондов и добычи полезных ископаемых.

Таблица 11. Динамика эффективных ставок по основным видам налогов (в %)

	2000 г.	2001 г.	2002 г.	Относительное изменение эффективной ставки
Капитал*	100,0	83,0	77,5	-22,5
Прибыль	23,9	24,2	19,1	-20,0
Экспорт товаров	5,6	7,3	5,8	4,5
Зарплата	31,0	27,6	28,9	-6,8
Частный внутренний спрос	16,9	16,8	15,9	-5,9
Природные ресурсы*	100,0	104,2	141,7	41,7
<i>Итого*</i>	<i>100,0</i>	<i>97,3</i>	<i>94,9</i>	<i>-5,1</i>

* Нагрузка в 2000 году принята за 100%

Полученные оценки свидетельствуют о резком снижении эффективных ставок на капитал и прибыль и еще более резком их росте на природные ресурсы. Однако следует иметь в виду, что при "нормальных" ценах на нефть рост ставок обложения природных ресурсов был бы более скромным. Добавим, что, несмотря на увеличение изъятия природной ренты, оно остается на очень низком уровне.

Мы разложили зафиксированное изменение налоговых сборов в 2001–2002 гг. по факторам (см. табл. 12). При условности оценки отдельных элементов таблицы (из-за погрешности в измерении некоторых элементов системы национальных счетов) агрегированные показатели достаточно устойчивы. Прямой эффект реформы, проявляющийся в изменении эффективных ставок, был связан со снижением оборотных налогов, ставок ЕСН и налога на прибыль, что было частично компенсировано ростом НДС. Косвенный эффект проявлялся, с одной стороны, в модификации определения налоговых баз, а с другой – во влиянии реформирования одних налогов на экономическую базу других (например, результатом снижения оборотных налогов и ЕСН было увеличение базы налога на

прибыль и зарплаты). Складывая все эффекты, которые могут быть отнесены на счет реформы, получаем, что в целом она снизила налоговые сборы на 1,6% ВВП. Если вычесть еще увеличение налоговой нагрузки, финансируемое из бюджета (введение подоходного налога для военнослужащих), то суммарный эффект для частного сектора с точки зрения снижения налоговых платежей оценивается в 1,8% ВВП (см. табл. 13). В целом, согласно нашим расчетам, агрегированная эффективная ставка налогообложения снизилась в 2002 г. по сравнению с 2000 г. на 5%.

Таблица 12. Вклад основных факторов в изменение налоговых доходов в 2002 г. по сравнению с 2000 г. (% ВВП)

Налоговая база	Эффект базы			Эффект ставки			
	Всего	Независимые сдвиги	Косвенный эффект реформы	всего	Прямой эффект реформы	выход из "тени"	Косвенный эффект реформы
1. Капитал	-0,2	-0.2		-0,6	-0,6		
2. Прибыль	-0,1	-0.1	-0.1	-1,1	-0,6	-0.4	-0.1
3. Экспорт	-0,5	-0.5		0,1	0,1		
4. Зарплата	1,8	1.6	0.2	-0,7	-1,5	0.7	0.2
5. Частный внутренний спрос	1,0	1.0		-0,6	-0,6		
6. Использование природных ресурсов	0,0			1,3	1,3		
<i>Итого</i>	<i>1,9</i>	<i>1.8</i>	<i>0.1</i>	<i>-1,8</i>	<i>-2,1</i>	<i>0.3</i>	<i>0.1</i>

Эффект реформ компенсировался структурными сдвигами в экономике, которые привели к расширению агрегированной налоговой базы. Главными причинами этого стали сокращение чистого экспорта и увеличение доли зарплаты в распределении первичных доходов (нагрузка на которую выше, чем на другие базы). Таким образом, снижение нагрузки на частный сектор в результате реформы оказалось "замаскировано" ее ростом в таких же размерах за счет других факторов – не связанных с реформой либо с частным сектором.

Таблица 13. Эффект реформы для частного сектора (%)

Прямой	-2.1%
Косвенный	0.0%
Выход из "тени"	0.3%
<i>Всего</i>	<i>-1.8%</i>

В целом с точки зрения производства рассматриваемая реформа частично решила задачи, которые изначально перед ней ставились. Налоговая нагрузка

была несколько перераспределена (по крайней мере в условиях дорогой нефти) с обрабатывающих секторов на сырьевые; налоговая система стала более справедливой: снизилась нагрузка на честных налогоплательщиков, отменены многие произвольно предоставлявшиеся льготы. Ликвидированы наиболее искажающие – "оборотные" – налоги, улучшилось определение базы налога на прибыль.

Вместе с тем реформа имела и серьезные негативные последствия: она существенно ослабила стимулирующее воздействие налогов на приток инвестиций. Как было показано выше, при наличии возможности легкого и безопасного уклонения от уплаты налогов, сопровождаемого нелегальным оттоком капитала, только предоставление инвестиционной льготы может сделать внутренние инвестиции конкурентоспособной альтернативой оттоку. Ее отмена подорвала привлекательность инвестирования в российскую экономику, несмотря на то что реформа в целом не привела к уменьшению инвестиционных ресурсов предприятий. По нашему мнению, резкое замедление роста инвестиций в основной капитал в 2002 г., прежде всего, было обусловлено отменой инвестиционной льготы.

2. Налоговая нагрузка по отраслям

Следующий вопрос – распределение налоговой нагрузки по секторам. Оно может быть оценено лишь с достаточной степенью условности, поскольку вопрос «кто платит налоги» (или «кто несет налоговое бремя») не столь прост, как может показаться. В нашей стране (от налогоплательщиков до экспертов) распространены крайне упрощенные представления на этот счет: общественное сознание не выходит за рамки отождествления налогового бремени с непосредственным перечислением налогов в казну. Соответственно, при таком прямолинейном понимании оказывается, что все налоги в стране платит бизнес (даже подоходный налог удерживается предприятием и перечисляется им налоговым органам, минуя получателя зарплаты). Однако, с экономической точки зрения имеет значение не кто перечисляет налоги, а кто несет потери от их введения (чьи реальные доходы сокращаются в результате взимания определенного налога, или растут при его снижении). Ответ на данный вопрос имеет фундаментальное экономическое значение, поскольку последствия реформирования того или иного налога определяются тем, кто на самом деле несет его бремя. Таким образом, если реформа проводится без учета того, кто

реально платит данный налог, то она проводится вслепую. Вопрос «кто платит налоги» важен и с политической точки зрения: государство не только распоряжается собранными налогами, но и само существует на них, - значит, налогоплательщик «содержит» государство, что дает ему как минимум право контролировать его деятельность.

Рассмотрим в самом общем виде, как распределяется налоговое бремя между разными категориями экономических агентов.

1. *ЕСН, подоходный налог.* Принципы экономической теории говорят, что в рыночной среде доля расходов предпринимателей на оплату труда (включая как собственно заработную плату, так и начисляемые на нее налоги) в добавленной стоимости определяется показателями производительности труда. Это означает, что снижение ЕСН или подоходного налога⁴ приведет не столько к увеличению прибыли предприятий, сколько к росту зарплаты, т.е. что бремя этого налога несут главным образом работники. Подтверждением может служить тот факт, что после сокращения в 2001 году налогов на труд доля оплаты труда в ВВП не только не уменьшилась, но даже несколько выросла (что отчасти объясняется снижением «оборотных» налогов).
2. *Налоги на потребление (НДС, налог с продаж, акцизы, импортные пошлины).* Острая конкуренция на рынке основных потребительских товаров при низкой общей ценовой эластичности их потребления означает, что существенная часть нагрузки по таким налогам ложится на потребителей. С другой стороны, можно указать сегменты, где существенную часть налогового бремени несут производители. Сюда относятся такие товары, как бытовая техника и электроника или мебель, спрос на которые достаточно эластичен по цене; другой случай - продукция первого передела, где рынки носят олигополистический характер (т.е. производители имеют достаточно большое влияние на свои цены). И в том и в другом случае бремя налогов данной категории несут в основном производители. Таким образом, в целом налоги на потребление распределены между потребителями и капиталом.
3. *Налог на прибыль.* Согласно выводам теоретических исследований, в закрытой экономике бремя налога на прибыль несет капитал (т.е. владельцы предприятия); в открытой экономике, по мнению некоторых экономистов, это бремя ложится на труд, однако большинство экономистов считает, что и здесь бремя ложится на капитал.

4. *Ресурсные налоги.* Сюда можно отнести не только НДС и акцизы на газ, но и экспортные пошлины. Цены экспорта определяются мировыми рынками, тогда как на примере рынка нефти и нефтепродуктов наш анализ показал, что внутренние цены обеспечивают равновыгодность внешних и внутренних поставок. Это означает, что бремя налогов (кроме акцизов на нефтепродукты) несут производители. В то же время, использование экспортных пошлин имеет весьма специфичный эффект: хотя формально они накладываются только на экспортную продукцию, фактически доходы производителей снижаются так, как будто данный налог распространяется на всю продукцию. Однако это дополнительное бремя, в отличие от «обычных» налогов, не поступает в бюджет, а «передается» потребителям.

Учитывая сказанное, мы использовали несколько характеристик налоговой нагрузки по отраслям. Они различались как кругом учитываемых налогов, так и определением доходов, по отношению к которым рассчитывалась нагрузка. Налоги при этом делятся на три группы:

1. Налоги на потребление (НДС, налог с продаж, импортные пошлины, потребительские акцизы),
2. Налоги на труд (ЕСН, подоходный налог),
3. Налоги на предпринимателей (на прибыль, на имущество, ресурсные).

Некоторые коррективы в распределение налогов по категориям пришлось внести из-за ограниченности отчетности МНС. Так, «оборотные» налоги были отнесены к третьей группе, хотя можно предположить, что значительную их часть несут потребители. То же относится к налогу с продаж, большая часть которого учитывается в торговле (что привело к некоторому завышению расчетной нагрузки на эту отрасль). При распределении по секторам полного круга налогов импортные пошлины условно были отнесены к торговле, что еще сильнее завышает оценку нагрузки на этот сектор.

При распределении налогов по отраслям акцизы на газ, формально уплачиваемые трубопроводным транспортом и торговлей, были перенесены нами в газовую промышленность, которая фактически несет бремя данного налога.

Весьма неоднозначен и вопрос, какие доходы следует брать за базу при определении налоговой нагрузки. Наши оценки основывались на показателях добавленной стоимости, рассчитываемых по системе национальных счетов. Это позволяет учитывать не только доходы отраженные в официальной отчетности,

⁴ Как отмечалось выше, подоходный налог фактически платится только с заработной платы.

но и доходы от «теневой» деятельности, т.е. найти реальную, а не номинальную эффективную нагрузку. В частности, были учтены полные расходы на зарплату, включая ее скрытую часть. Все доходы были разделены по категориям примерно в соответствие с распределением ВВП по первичным доходам в национальных счетах (где выделяются валовая прибыль, оплата труда и налоги на продукты).

Таблица 14. Разбиение налогов и доходов по категориям

№	Определение	Учитываемые налоги	Доходы, из которых платятся налоги
1	Узкое	На предпринимателей	Добавленная стоимость в основных ценах (ДС), увеличенная на экспортные пошлины, за вычетом расходов на зарплату и ЕСН.
2	Базовое	На предпринимателей и на труд	ДС увеличенная на экспортные пошлины
3	Широкое	Все налоги	ДС плюс все косвенные налоги, уплачиваемые данной отраслью

Построенные показатели нагрузки соответствуют трем вариантам распределения налогового бремени. Первый показатель исходит из того, что бремя налогов на потребление полностью перекладывается на потребителей, а налогов на труд – на работников. В этом случае чистый валовый доход предпринимателей не зависит от величины двух указанных категорий налогов. Нагрузка определяется тогда как отношение налогов, которые ложатся в основном на предпринимателей к получаемому ими валовому доходу. Второй показатель соответствует представлению, что бремя ЕСН и подоходного налога несут работодатели, а налогов на потребление (как и в первом случае) – потребители. Нагрузка при этом оценивает отношение налогов на предпринимателей и на труд к сумме валовых доходов предпринимателей и расходов на труд (включая социальные начисления на зарплату). Наконец, третий показатель относит все виды налогов к полной добавленной стоимости, что как бы предполагает, что бремя всех налогов полностью ложится на предпринимателей.

Фактически, как отмечалось, бремя налогов каждой из категорий делится между предпринимателями, работниками и потребителями, поэтому нельзя ограничиться каким-то одним из построенных показателей. Однако проведенное нами обсуждение свидетельствует, что для оценки условий для ведения бизнеса

наиболее подходящим является первый показатель. Основные полученные результаты представлены в таб. 15-17.

Таблица 15. Налоговая нагрузки по «узкому кругу» налогов и доходов

	2000	2001	2002
ВСЕГО	31,2%	30,6%	29,4%
Промышленность	58,3%	58,6%	60,9%
<i>Промышленность без ресурсных платежей</i>	49,3%	46,8%	38,9%
Сельское хозяйство⁵	2,8%	3,2%	3,9%
Транспорт и связь	36,7%	41,5%	26,6%
Строительство	22,3%	19,5%	18,9%
Торговля и общ. питание	10,2%	9,0%	10,7%

Таблица 16. Налоговая нагрузки по «базовому кругу» налогов и доходов

	2000	2001	2002	I пол. 2003
ВСЕГО	28.2%	26.9%	26.5%	26.3%
Промышленность	47.4%	46.2%	45.2%	44.5%
<i>Промышленность без ресурсных платежей</i>	41.2%	39.0%	33.6%	
Сельское хозяйство⁴	1,9%	2,1%	2,5%	
Транспорт и связь	33.2%	35.5%	27.7%	22.6%
Строительство	20.2%	18.9%	18.1%	17.2%
Торговля и общ. питание	8.4%	8.5%	8.6%	8.8%

Таблица 17. Налоговая нагрузки по «полному кругу» налогов и доходов

	2000	2001	2002	I пол. 2003
ВСЕГО (к ДС в рыночных ценах по СНС)	34,2%	34,7%	34,1%	34,1%
Промышленность	51,8%	52,1%	51,2%	49,9%
<i>Промышленность без ресурсных платежей</i>	47,1%	47,1%	43,2%	
Сельское хозяйство⁴	2,9%	2,8%	3,0%	
Транспорт и связь	40,5%	42,9%	34,2%	28,8%
Строительство	27,4%	26,5%	26,4%	25,8%
Торговля и общ. питание	19,0%	21,9%	22,0%	22,8%

⁵ Для сельского хозяйства, ввиду отсутствия данных для корректной оценки налогов на труд и оборотных налогов, оценка нагрузки приведена по фактической отчетности МНС (т.е. без вычета подоходного налога и досчетов на ЕСН, отчислений в фонды).

При взгляде на данные по нагрузке, прежде всего, бросаются в глаза огромные различия показателей между отраслями. Какое бы определение мы не использовали, самой высокой оказывается нагрузка на промышленность, тогда как сельское хозяйство и торговля несут минимальную нагрузку. Сравнительно низка также нагрузка на строительство.

Низкая нагрузка в каждом из трех указанных отраслей имеет свою специфику. В строительстве причина лежит на поверхности – это просто высокая доля «неформального» производства. В сельском хозяйстве низкая нагрузка связана, главным образом, с тем, что основная часть производства создается в личных подсобных хозяйствах для собственного потребления и, естественно, не подлежит налогообложению. К этому добавляется предоставление льготного режима сельхозпроизводителям по целому ряду налогов, т.е. низкая нагрузка является также результатом целенаправленной политики правительства. Наконец, низкая нагрузка в торговле определяется сочетанием двух причин. Во-первых, здесь, как и в строительстве, велика доля неформального сектора. Вместе с тем, не менее важную роль играет то, что торговля целенаправленно используется другими отраслями для уклонения от налогов. Перенос части добавленной стоимости из промышленности (главным образом, сырьевых секторов) в торговлю за счет механизма трансфертных цен снижает налоговые обязательства в промышленности; в торговле же, как показывают приведенные оценки, нагрузка (с учетом уклонения) значительно ниже: примерно в 6 раз по сравнению с промышленностью, если говорить о наиболее уместном в данном контексте первом показателе нагрузки. Побочным результатом оказывается занижение добавленной стоимости в промышленности; соответственно, завышенной оказывается оценка налоговой нагрузки в промышленности, если не корректировать ее с учетом перемещения.

Другой вывод из приведенных данных состоит в том, что нагрузка (во всех определениях) значительно снизилась в строительстве, сельском хозяйстве и на транспорте, при ее сохранении в торговле.

Наиболее неоднозначна ситуация в промышленности. Нагрузка оставалась в 2000-2002 гг. примерно постоянной (как и в целом по экономике) по полному кругу, снизилась по базовому кругу и выросла по узкому кругу налогов. Последнее связано главным образом с увеличением ресурсных налогов: очищенная от них нагрузка в промышленности резко сократилась во всех определениях. Помня о специфике ресурсных платежей, мы можем заключить,

что фактически бремя налогообложения в промышленности также значительно облегчено.

Различия в динамике налоговой нагрузки по отраслям во многом объясняется структурой уплачиваемых ими налогов. Для иллюстрации приведем такую структуру для 2002 года (Таб. 18). Обращает на себя внимание тот факт, что в металлургии возврат НДС превысил его уплату (т.е. по налогам третьей категории в этой отрасли были поступления из казны, а не в казну).

Таблица 18. Структура уплаченных в 2002 г. налогов по категориям (% от общей суммы)

	НА ПРЕДПРИНИ- МАТЕЛЕЙ	НА ТРУД	НА ПОТРЕБЛЕНИЕ
ВСЕГО	44.2%	28.5%	27.4%
Промышленность	55.8%	20.8%	23.4%
<i>Электроэнергетика</i>	36.8%	35.0%	28.2%
<i>Топливная промышленность</i>	66.7%	7.7%	25.6%
<i>Черная и цветная металлургия</i>	69.8%	36.5%	-6.3%
<i>Химическая и нефтехимическая</i>	58.2%	34.9%	6.9%
<i>Машиностроение</i>	32.7%	42.6%	24.7%
<i>ЛДЦБ</i>	53.9%	41.3%	4.8%
<i>Промышленность стройматериалов</i>	36.4%	33.6%	29.9%
<i>Легкая промышленность</i>	31.9%	43.5%	24.6%
<i>Пищевая промышленность</i>	22.7%	17.1%	60.2%
Сельское хозяйство^б	46.4%	44.0%	9.7%
Транспорт и связь	38.1%	35.1%	26.8%
Строительство	35.5%	31.7%	32.8%
Торговля и общ. Питание	34.8%	4.4%	60.8%

Далее нами была оценена налоговая нагрузка по отраслям промышленности. Приведенные в Таб.19 расчеты показывают, что наибольший выигрыш от реформы получили пищевая промышленность, металлургия и химическая промышленность.

Из общей тенденции сокращения налоговой нагрузки выбиваются три отрасли: топливная, машиностроение и промышленность стройматериалов (кроме того, в электроэнергетике она осталась на прежнем уровне).

Таблица 19. Показатели налоговой нагрузки по отраслям промышленности (по «базовому кругу» налогов и доходов)

<i>Отрасль</i>	2000	2001	2002	1 пол. 2003
Электроэнергетика	29.6%	36.8%	30.1%	30.1%
Топливная промышленность	65.5%	65.1%	67.6%	54.9%
Черная и цветная металлургия	34.5%	37.0%	30.6%	29.5%
Химическая и нефтехимическая пром.	38.0%	40.1%	33.6%	32.4%
Машиностроение	32.1%	43.4%	38.9%	35.0%
Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная пром.	31.5%	35.7%	30.5%	28.0%
Промышленность строительных материалов	34.4%	41.1%	36.9%	32.7%
Легкая промышленность	41.2%	41.6%	38.6%	38.5%
Пищевая промышленность	27.8%	25.6%	22.7%	20.0%

Ситуация в этих отраслях, кроме топливной, сходна. Важную роль в росте платежей сыграло увеличение выплат по ЕСН за счет роста фонда зарплаты (несмотря на то, что эффективная ставка ЕСН при этом снижалась). Можно ожидать, что этот фактор прекратил свое действие, так как в 2003 году, после двухлетнего быстрого расширения, доля оплаты труда в добавленной стоимости в целом по экономике стабилизировалась. Далее, в этих отраслях имелась существенная ранее накопленная налоговая задолженность и часть поступлений в 2001-2003 гг. может быть связана именно с погашением задолженности. Учитывая сказанное, представляется, что повышение нагрузки на машиностроение, промстройматериалов и электроэнергетику является временным.

Что касается топливной промышленности, то необычно высокая налоговая нагрузка в этой отрасли объясняется двумя причинами: во-первых, включением в состав выплачиваемых этой отраслью налогов акцизов на газ, и, во-вторых, искусственным перемещением части прибыли в торговлю.

Для того чтобы проанализировать истинную динамику налоговой нагрузки для ключевой подотрасли – нефтедобычи – нами были построены для нее полные показатели расчетной добавленной стоимости и уплаченных налогов. Добавленная стоимость не включала доходы и налоги от нефтеперерабатывающей деятельности, но включала доходы от посреднической, управленческой, торговой и иной деятельности. Все налоги, кроме налога на прибыль, уплачиваются непосредственно нефтедобывающей отраслью. Уплаченный предприятиями,

зарегистрированными в других отраслях, налог на прибыль оценен по отчетам ВИНК в расчете на тонну.

Оказалось, что в условиях 2002 г. из нефтедобычи в торговлю была перемещена добавленная стоимость 2,5-3% ВВП (что составляет примерно половину от отчетной добавленной стоимости в нефтедобыче). Без учета этого фактора нагрузка в нефтедобыче составляла бы 70-75%. Таким образом, наши оценки показывают, что на самом деле разрыв между нагрузкой в нефтяной промышленности и других отраслях не столь велик, как выглядит на основе прямолинейных расчетов. Приведенные в Таб.20 оценки свидетельствуют, что налоговая нагрузка на отрасль резко возросла в 2001 году, главным образом, за счет повышения экспортных пошлин (их сборы увеличились, несмотря на снижение мировых цен). В 2002 году, при введении НДС, налоговая нагрузка лишь несколько скорректировалась. В 2003 году нагрузка не выросла, если сделать поправку на более высокие цены на нефть.

Таблица 20. Расчетная налоговая нагрузка в нефтедобывающем секторе (по «базовому кругу»)

2000	2001	2002	1 пол. 2003
28,8%	45,8%	46,8%	48,3%

В следующей таблице (Таб. 21) представлена отраслевая структура налоговых поступлений. Анализ показывает, что в ходе реформы заметно снизился вклад практически всех отраслей промышленности, а также транспорта, в то время как вырос вклад других видов услуг (торговли, финансового сектора, ЖКХ, бытовых услуг) – как и их удельный вес в ВВП.

В ходе реформы снизилась не только общая нагрузка на отрасли, но и выплаты по основным налогам. Так, приведенные в Таб.22 данные свидетельствуют, что средняя ставка отчислений в ЕСН снизилась с 38,2% в 2000 году до 31,6% в 2002 году. Отметим, что с учетом теневой зарплаты эффективные ставки оказались бы значительно ниже.

Эффект реформирования налога на прибыль неоднозначен. Реформа преследовала цель снижения налоговой нагрузки (снижение ставки) и справедливого налогообложения (отмена льгот, расширение перечня доходов и расходов, учитывающихся при налогообложении прибыли). Как видно (табл.23-24), эффективные ставки по налогу сократились в разрезе отраслей и по экономике в целом. Исключение составила торговля и общественное питание, что

частично связано с изменениями правил отчетности МНС (см. примечание к табл.23).

Таблица 21. Вклад отраслей в общие поступления налогов (по полному кругу), %

	2000	2001	2002	Н1 2003
ВСЕГО	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Промышленность	52,1%	49,3%	46,0%	45,5%
<i>Электроэнергетика</i>	2,9%	4,1%	3,7%	4,2%
<i>Топливная промышленность</i>	24,8%	25,1%	23,6%	19,8%
<i>Черная и цветная металлургия</i>	5,3%	4,1%	3,3%	3,4%
<i>Химическая и нефтехимическая промышленность</i>	1,7%	1,5%	1,1%	1,0%
<i>Машиностроение и металлообработка</i>	6,2%	7,2%	6,3%	5,7%
<i>Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная промышленность</i>	1,2%	1,1%	1,0%	0,8%
<i>Промышленность строительных материалов</i>	1,0%	1,1%	1,0%	0,8%
<i>Легкая промышленность</i>	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%
<i>Пищевая промышленность</i>	4,9%	4,8%	4,4%	4,0%
Транспорт и связь	10,6%	11,2%	9,1%	8,5%
Строительство	5,1%	5,6%	5,4%	5,1%
Торговля и общ. Питание	13,3%	14,7%	15,1%	16,4%
Прочие отрасли	18,9%	19,2%	24,4%	24,5%

Таблица 22. Эффективная ставка отчислений в социальные фонды (по данным о структуре затрат)

	2000	2001	2002	Н1 2003
ВСЕГО	38,2%	32,8%	31,6% ¹	31,5%
Промышленность	39,9%	34,3%	32,0%	32,3%
Сельское хозяйство	31,1%	25,9%	25,4%	
Транспорт и связь	38,7%	33,0%	30,8%	31,3%
Строительство	38,6%	33,4%	31,3%	32,0%
Торговля и общ. Питание	30,0%	21,7%	22,7%	22,7%

¹Усредненная по отраслям.

Наибольшее снижение нагрузки по налогу на прибыль произошло в промышленности и транспорте и связи – отраслях, где эффективная ставка наиболее близка к номинальной (меньше отклонение по налогу на прибыль). В отраслях промышленности уплаченный налог на прибыль как доля добавленной стоимости также снизился – наибольший выигрыш получила топливная промышленность. На машиностроении, где доля прибыли в добавленной стоимости выше, уменьшение ставки сказалось не столь значительно, что связано

в первую очередь, с отменой инвестиционной льготы, активно использовавшейся предприятиями этой отрасли. Аналогичная ситуация наблюдается и в пищевой промышленности. Анализ эффективных ставок к отчетной прибыли, отражающих нагрузку на «белые» предприятия, показывает, что наибольший выигрыш получили отрасли топливная и производства стройматериалов. Увеличилась нагрузка лишь на предприятия легкой промышленности, что также связано с отменой инвестиционной льготы. Следует отметить, что предприятия легкой промышленности, в отличие от машиностроения, не могут использовать лизинговые схемы, в отрасли также сложная ситуация с привлечением внешних кредитов.

Таким образом, снизив нагрузку в целом, реформа выровняла условия для отраслей с разной потребностью в инвестициях.

В заключение взглянем на проводимую в последние годы налоговую реформу с учетом того, кто на самом деле несет бремя изменяемых налогов. Приводившиеся выше теоретические положения позволяют сделать следующие выводы.

- Капитал существенно выиграл от снижения налога на прибыль и отмены оборотных налогов,
- Основной выигрыш от снижения ЕСН получили работники (т.е. результатом стало, в основном, увеличение оплаты труда),
- Существенная часть выигрыша от снижения НДС и отмены налога с продаж достанется потребителям за счет некоторого снижения цен реализации. Тем самым расширится внутренний спрос, однако его приращение в основном будет удовлетворяться импортом (как это фактически было в 2002-2003 гг.), т.е. отечественное производство не сможет воспользоваться и косвенными результатами снижения налогов на потребление,
- Повышение ресурсных платежей существенно сократило часть природной ренты, остающейся у производителей в сырьевом секторе.

Таким образом, проведенная реформа несколько снизила общую нагрузку на капитал, сделав капиталовложения более привлекательными. Она также частично сгладила разрыв между инвестиционной привлекательностью сырьевого и несырьевого секторов. Однако, значительная часть реформ имела последствием не стимулирование экономического роста, а лишь уменьшение доли ВВП, перераспределяемой через бюджет.

Таблица 23. Эффективная ставка налога на прибыль (уплаченные налоги в % к чистой прибыли и смешанным доходам по СНС⁶)

	Эффективная ставка			
	2000	2001	2002	2003
Промышленность	22,5%	26,4%	17,5%	17,7%
Сельское хозяйство	0,3%	0,4%	0,4%	0,4%
Строительство	6,6%	9,6%	9,1%	7,7%
Транспорт и связь	34,2%	29,5%	19,5%	13,1%
Торговля и общ. питание	4,2%	3,5%	4,0%	4,5%

Примечание. В скобках указаны значения, соответствующие скорректированным данным (с 2002 года МНС учитывает часть предприятий газопроводного транспорта, ранее учитывавшихся в отрасли транспорт, в отрасли «торговля»).

Таблица 24. Изменение нагрузки по налогу на прибыль (фактические сборы к добавленной стоимости) по отраслям промышленности

	Уплаченный налог на прибыль (% от ДС)		Изменение нагрузки	
	2001 г.	2002 г.	В % от добавленной стоимости	В % от нагрузки до реформы
Электроэнергетика	12,1%	7,5%	-4,6%	-38,3%
Топливная	10,2%	5,6%	-4,6%	-44,7%
Черная и цветная металлургия	8,9%	7,2%	-1,7%	-19,1%
Химия и нефтехимия	9,3%	6,2%	-3,1%	-33,3%
Машиностроение и металлообработка	10,0%	7,4%	-2,6%	-25,8%
ЛДЦБ	6,6%	5,0%	-1,6%	-24,2%
Пром. стройматериалов	8,0%	6,8%	-1,3%	-15,9%
Лёгкая	6,0%	5,0%	-1,0%	-16,3%
Пищевая	5,8%	5,4%	-0,4%	-7,5%

⁶ Для 2002-2003 гг. чистая прибыль и смешанные доходы – расчетно.