

## Отраслевая структура российской налоговой системы<sup>1</sup>

А.А.Васильева, Е.Т.Гурвич

*Экономическая экспертная группа*

### 1. Особенности национальной налоговой системы

В работе [1] была дана общая характеристика российской налоговой системы и проведен анализ основных результатов проводимой налоговой реформы. Настоящее исследование продолжает эту работу, рассматривая структуру налоговой системы в разрезе основных отраслей.

Обсуждение российской налоговой системы во многом ограничено недостатком точных количественных оценок ее динамики и структуры. Рассмотрим сначала кратко построенные нами показатели динамики налоговой нагрузки в российской экономике (Рис.1). 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). Источником информации служили данные Министерства по налогам и сборам (МНС), Государственного таможенного комитета (ГТК) и отчетность фондов<sup>2</sup>.

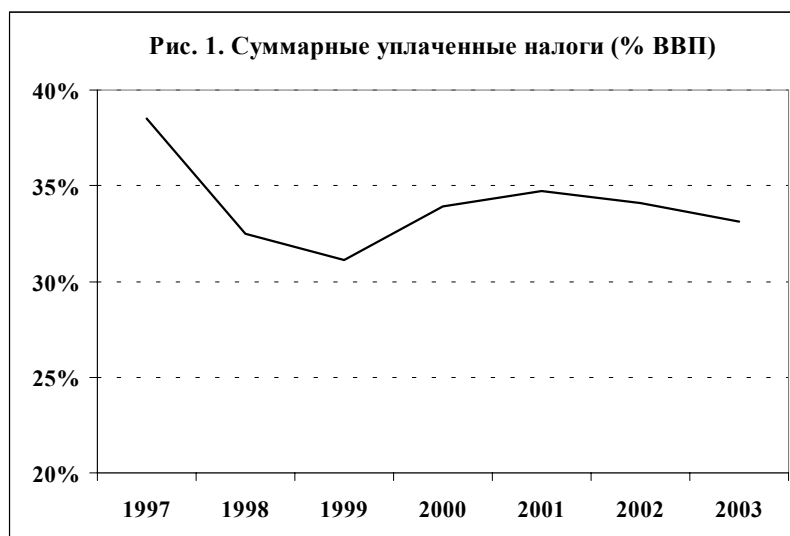
Приведенные ряды показывают, что налоговая нагрузка менялась волнообразно: резко снизилась в 1998-1999 гг., затем выросла в 2000-2001 гг. и вновь снизилась в 2002-2003 гг. В целом за период с 1997 г. по 2003 г. уплаченные налоги упали на 5,1% ВВП. Еще больше сократилась номинальная нагрузка, если учесть масштабы накопления налоговой задолженности в

---

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

<sup>2</sup> 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.

докризисный период (так, в 1997 г. прирост задолженности составил 2,3% ВВП, в 1998 г. – 4,8% ВВП).



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 отмененных с 1996 г. экспортных пошлин, принесших в 2000 году в бюджет 2,3% ВВП).
- Постепенным исчезновением неплатежей в бюджет, т.е. более полным исполнением налоговых обязательств (включая даже погашение ранее накопленной задолженности),
- Существенным ростом мировых цен на нефть и другие сырьевые товары.

Наконец, в 2002-2003 гг. как уплаченные, так и начисленные налоги снижались 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 расчеты проводятся практически полностью в денежной форме.

При анализе налоговой нагрузки важно учитывать ее сильную зависимость от внешней конъюнктуры. Эта связь менялась по мере прямой привязки налогов к мировой цене нефти, в настоящее время повышение этой цены на один доллар за баррель увеличивает нагрузку примерно на 0,4% ВВП. Как показывает Таб. 1, «стандартизованные» (т.е. приведенные к нормальной цене на нефть) уплаченные налоги составили в 2003 г. примерно 30% ВВП, снизившись на 2,2% ВВП за время налоговой реформы 2001-2003 гг. Стандартизованные начисленные налоги сократились за этот период на 3,5% ВВП. При этом основное снижение нагрузки, измеряемой по уплаченным налогам, пришлось на 2003 год, а измеряемой по начисленным налогам – на 2002 год.

**Таблица 1. Уплаченные и начисленные налоги в 2000-2003 гг.**

	2000	2001	2002	2003
Уплаченные налоги* (% ВВП)	34,2%	34,7%	34,1%	32,9%
Начисленные налоги* (% ВВП)	35,9%	34,5%	32,3%	33,3%
Стандартизованные уплаченные налоги** (% ВВП)	32,5%	33,6%	32,8%	30,1%
Стандартизованные начисленные налоги** (% ВВП)	34,2%	33,4%	31,0%	30,5%
<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 2. Сравнительный анализ структуры налоговых доходов**

<i>Налоги по категориям</i>	<b>Россия (2003 г.)</b>	<b>Центр. и Вост. Европа<sup>3</sup></b>	<b>ЕС (2002 г.)</b>	<b>США (2002 г.)</b>
<b>На доходы,</b>	22,4	24,7	34,1	44,4
<b>В т.ч.</b>				
<b>Персональные</b>	10,3	16,6	25,6	37,7
<b>Корпоративные</b>	11,9	8,1	8,6	6,7
<b>Социальный</b>	22,2	36,7	28,1	26,1
<b>На потребление</b>	29,5	33,6	28,4	15,1
<b>Прочие</b>	25,9	5,1	9,4	14,4
<b>В т.ч.</b>				
<b>Имущественные</b>	1,0	2,3	4,9	11,9
<b>На использование природных ресурсов</b>	12,7	н/д	н/д	н/д
<b>Экспортные пошлины</b>	7,1	-	-	-
<b>ВСЕГО</b>	100,0	100,0	100,0	100,0

*Источник – расчеты авторов, ОЭСР*

<sup>3</sup> Среднее по Венгрии, Польше, Словакии и Чехии за 2002 г.

Говоря о структуре российской налоговой системы, следует прежде всего отметить ее существенное отличие не только от наиболее развитых стран, но и от переходных экономик Центральной и Восточной Европы (Таб.2).

Прежде всего, бросается в глаза тот факт, что в России мала роль налога на личные доходы (даже по сравнению с другими переходными экономиками, не говоря о Европейском союзе и США). 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, во-первых, уменьшает искажающий эффект налогообложения (поскольку, в частности, освобождает от него инвестиции) и, во-вторых, позволяет в большей мере использовать налоговую систему для сглаживания неравенства уровня жизни, поскольку 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».

Далее 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 [2, 3], мы выделяем три основные категории налогов: на потребление, на труд и на капитал (см. Табл. 3). 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 3. Сравнительная оценка эффективных ставок по основным налоговым базам (в %)**

	Россия				Венгрия	Польша	Чехия	ОЭСР	ЕС
	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	Среднее за 1991–1997 гг. <sup>4</sup>				
<b>На потребление</b>	17,1	16,9	15,4	14,9	25,7	19,8	22,7	17,1	18,7
<b>На труд</b>	19,9	18,9	19,8	19,6	39,6	42,9	36,4	33,4	36,8
<b>На капитал</b>	25,1	24,9	21,1	17,8	н/д	н/д	23,1	26,6	25,1

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

Приведенные выше, в таб. 3, данные свидетельствуют о том, что за период 2001-2003 гг. налоговая реформа в наибольшей степени (более чем на треть) снизила нагрузку на капитал. Несколько меньше снизилась нагрузка на потребление, однако наиболее серьезные меры в этом направлении: снижение ставки НДС и отмена налога с продаж вступили в действие с 2004 г. С учетом этих мер уменьшение нагрузки на потребление составит примерно 3,5 процентных пункта. В наименьшей степени сократилась нагрузка на труд. Существенное снижение эффективной ставки ЕСН в 2001 г. было нивелировано некоторым уменьшением доли «теневого» зарплат (с 35% в 2000 г. до 30% в 2003 г.) и почти не облагаемых налогами смешанных доходов.

## 2. Эффективная 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 может быть решен однозначно. В нашей стране распространены крайне упрощенные представления на этот счет: при анализе путей совершенствования налоговой системы обсуждение не выходит за рамки отождествления налогового бремени с непосредственным перечислением налогов в казну. 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 то, кто перечисляет налоги, а кто несет потери от их введения (чья 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.

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

1. *ЕСН, подоходный налог.* Принципы экономической теории говорят, что при неэластичном предложении труда в рыночной среде доля расходов предпринимателей на оплату труда (включая как собственно заработную плату, так и начисляемые на нее налоги) в добавленной стоимости должна полностью определяться показателями производительности труда. Это означает, что снижение ЕСН или подоходного налога<sup>5</sup> должно приводить не столько к увеличению прибыли предприятий, сколько к росту зарплаты, т.е. что бремя этого налога несут главным образом работники.

Предполагаемое теорией наличие эффективного рынка труда фактически не выполняется – огромные межотраслевые различия в уровне заработной платы говорят о том, что рабочая сила разных отраслей имеет низкую взаимозаменяемость. В такой ситуации в быстро развивающихся отраслях, при высокой конкуренции за квалифицированную рабочую силу, бремя ЕСН

---

<sup>4</sup> По данным [3].

<sup>5</sup> Как отмечалось выше, подоходный налог фактически платится только с заработной платы.

должны нести в основном работники, а в стагнирующих отраслях это бремя несет в основном капитал.

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 НДС, налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы, акцизы на нефть и газ, а также экспортные пошлины. Не относятся к ресурсным акцизы на нефтепродукты, представляющие собой налоги на потребление. Цены экспорта определяются мировыми рынками, тогда как внутренние цены формируются исходя из условия равновыгодности внешних и внутренних поставок (на примере рынка нефти и нефтепродуктов это показал В.Субботин [4]). Отсюда следует, что производители не могут переложить ресурсные налоги ни на внутренних, ни на внешних потребителей – и, следовательно, именно производители несут бремя этих налогов. Отметим, что 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.

5. «Оборотные» налоги (налоги на пользователей автодорог и на содержание жилищного фонда). В основном уплачиваются капиталом, хотя можно предположить, что некоторую их часть несут потребители.

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, оборотные).

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. Некоторые коррективы в распределение налогов по категориям пришлось внести из-за ограниченности отчетных данных. Так, налог с продаж и импортные пошлины были полностью отнесены к торговле, что привело к некоторому завышению расчетной нагрузки на эту отрасль.

Способ отражения НДС в отчетности налоговых органов (с учетом вычетов по внутренним оборотам и возвратов сумм, признанных облагаемыми по нулевой ставке) позволяет считать, что данные достаточно адекватно описывают распределение данного налога по отраслям. Некоторую проблему составляет временной лаг между уплатой и возвратом НДС экспортерам (возврат может происходить за пределами года уплаты НДС). Однако, данные отражают реальные выплаты НДС предприятиями, что позволяет учитывать реальную нагрузку с точки зрения финансовых потоков предприятия, которое не может распорядиться экспортным НДС до его возврата.

Принципиальной позицией в нашем анализе было определение налоговой нагрузки по отношению к базам, рассчитываемым на основе показателей системы национальных счетов. Это позволяет учитывать не только доходы отраженные в официальной отчетности, 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 соответствии с распределением ВВП по



первичным доходам в национальных счетах (где выделяются валовая прибыль, оплата труда и налоги на продукты).

**Таблица 4. 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 и акцизы на нефть и газ, за вычетом расходов на зарплату и ЕСН
2	Базовое	На предпринимателей и на труд	ДС увеличенная на экспортные пошлины и акцизы на нефть и газ
3	Широкое	Все налоги	ДС в базовом определении плюс все налоги на потребление, уплачиваемые 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 валовый доход предпринимателей (т.е. выручка за вычетом материальных затрат, расходов на рабочую силу и потребительских налогов) не зависит от величины налогов на потребление и труд. 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 рабочую силу (включая социальные начисления на зарплату). Наконец, третий показатель относит все виды налогов к полной добавленной стоимости, что 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. 5-7.

При анализе нагрузки на топливную промышленность необходимо учитывать показанный в работах [5,6] факт перемещения существенной части добавленной стоимости (от 40% до 70% ее официально регистрируемой части) с помощью механизма трансфертных цен из этой отрасли в посредническую сферу. При этом размеры перемещаемой ДС меняются от года к году. Перенос ДС занижает добавленную стоимость и завышает оценку налоговой нагрузки в топливной промышленности. Напротив, в торговле налоговая нагрузка оказывается заниженной. Сказанное означает, что адекватное измерение налоговой нагрузки на нефтегазовый сектор невозможно без учета перемещенной добавленной стоимости. Соответственно, в дополнение к «прямолинейному» расчету налоговой нагрузки, мы определяли ее с учетом возвращения «по месту создания» перемещенной добавленной стоимости.

Расчетная налоговая нагрузка в отдельных случаях искажалась неполной сопоставимостью данных: так, часть предприятий, занимающихся транспортировкой и распределением газа, до 2002 года включались в сектор «Транспорт», а в последующие годы – в «Торговлю». Однако это не меняет общей картины ни с точки зрения соотношения нагрузки по различным отраслям, ни с точки зрения их динамики.

**Таблица 5. Налоговая нагрузка по «узкому кругу» налогов и доходов<sup>6</sup>**

	2000	2001	2002	2003	Общее изменение нагрузки
<b>ВСЕГО</b>	30,5%	30,0%	28,8%	26,5%	-4.0%
<b>Промышленность</b>	56,3%	57,7%	60,0%	56,3%	0.0%
<b>Транспорт и связь</b>	34,3%	40,8%	26,2%	19,7%	-14.6%
<b>Строительство</b>	21,4%	19,7%	19,4%	14,5%	-6.9%
<b>Торговля и общ. питание</b>	7,1%	6,4%	8,0%	6,7%	-0.4%

**Таблица 6. Налоговая нагрузка по «базовому кругу» налогов и доходов**

	2000	2001	2002	2003	Общее изменение нагрузки
<b>ВСЕГО<sup>7</sup></b>	28.1%	27.0%	26.1%	24.8%	-3.3%
<b>Промышленность</b>	46.7%	46.6%	45.2%	42.8%	-3.9%

<sup>6</sup> Налоговая нагрузка в узком определении не рассчитывалась для отраслей промышленности, поскольку для них отсутствуют данные о полной (включая скрытую) зарплате.

<sup>7</sup> Показатели в данной строке несколько отличаются от величины уплаченных налогов из Таб.1, поскольку здесь они отнесены к построенным нами оценкам ДС.

<i>Промышленность с учетом перемещения ДС</i>	33.8%	38.8%	37.0%	32.7%	-1.1%
Топливная промышленность	61.6%	61.3%	64.3%	68.9%	7.3%
<i>Топливная с учетом перемещения ДС</i>	29.5%	40.1%	40.7%	36.9%	7.4%
<b>Промышленность без топливной</b>	38.6%	37.5%	33.4%	28.4%	-10.2%
Электроэнергетика	31.2%	32.3%	31.2%	25.6%	-5.6%
Черная и цветная металлургия	39.0%	38.1%	32.7%	30.3%	-8.7%
Химическая и нефтехимическая промышленность	40.6%	35.4%	32.8%	30.9%	-9.6%
Машиностроение и металлообработка	33.6%	37.9%	34.1%	29.8%	-3.8%
Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная промышленность	32.6%	30.6%	27.6%	23.4%	-9.2%
Промышленность строительных материалов	35.6%	35.6%	32.3%	29.2%	-6.4%
Легкая промышленность	45.3%	34.7%	33.9%	26.8%	-18.5%
Пищевая промышленность	34.4%	22.4%	22.3%	16.5%	-17.9%
Сельское хозяйство <sup>8</sup>	1.9%	2.1%	2.5%	2.6%	-0.8%
Транспорт и связь	33.2%	36.3%	28.0%	24.7%	-8.5%
Строительство	20.1%	19.3%	18.2%	15.6%	-4.6%
Торговля и общ. питание	6.2%	5.7%	6.5%	5.8%	-0.3%
<i>Торговля и общ. питание с учетом перемещения</i>	14.5%	8.2%	9.3%	10.2%	-4.3%

**Таблица 7. Налоговая нагрузка по «полному кругу» налогов и доходов**

	2000	2001	2002	2003	Общее изменение нагрузки
<b>ВСЕГО</b>	34.3%	34.2%	33.3%	32.0%	-2.3%
<b>Промышленность</b>	50.8%	52.2%	51.1%	47.8%	-3.0%
<i>Промышленность с учетом перемещения ДС</i>	37.6%	44.2%	42.7%	37.4%	-0.2%
Топливная промышленность	64.6%	65.5%	67.9%	71.2%	6.6%
<i>Топливная с учетом перемещения ДС</i>	31.8%	44.1%	44.7%	39.5%	7.7%
<b>Промышленность без топливной</b>	43.7%	44.3%	40.9%	35.3%	-8.4%
Электроэнергетика	38.4%	43.2%	41.3%	36.2%	-2.2%
Черная и цветная металлургия	37.8%	36.8%	31.8%	28.9%	-8.9%

<sup>8</sup> 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).

Химическая и нефтехимическая промышленность	42.1%	37.1%	34.8%	32.1%	-10.0%
Машиностроение и металлообработка	39.9%	44.6%	40.9%	36.6%	-3.3%
Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная промышленность	33.7%	32.2%	29.7%	24.3%	-9.4%
Промышленность строительных материалов	43.8%	44.2%	41.0%	37.7%	-6.1%
Легкая промышленность	51.8%	40.7%	40.9%	32.6%	-19.2%
Пищевая промышленность	52.8%	40.6%	41.2%	33.7%	-19.1%
Сельское хозяйство <sup>4</sup>	2.9%	2.8%	3.0%	3.0%	0.1%
Транспорт и связь	40.4%	43.7%	34.4%	31.5%	-9.0%
Строительство	27.3%	26.9%	26.4%	23.2%	-4.1%
Торговля и общ. питание	19.0%	21.6%	22.3%	22.4%	3.4%
Торговля и общ. питание с учетом перемещения	38.6%	29.1%	30.0%	35.0%	-3.6%

Некоторое отличие оценок в графе «Всего» от таблицы 1 объясняется различными способами учета косвенных налогов. В первом случае источником данных о налогах на продукты являются оценки Госкомстата, во втором – поступления этих налогов, согласно отчетам МНС и ГТК.

При взгляде на данные по нагрузке, прежде всего, бросаются в глаза огромные различия показателей между отраслями. Какое бы определение мы ни использовали, минимальное бремя налогов несут сельское хозяйство и торговля. Сравнительно низка также нагрузка на строительство. На другом полюсе находится топливная промышленность, где нагрузка в базовом и широком определении (без учета перемещения) составляет около 70%. Эти представления отчасти корректируются, когда мы учитываем перемещение добавленной стоимости из нефтегазового сектора в посреднический. Оказывается, что на самом деле нагрузка в топливной промышленности, хотя и превышает налоговое бремя в других секторах, но отнюдь не запредельна, составляя порядка 40% добавленной стоимости. Более детальное рассмотрение налоговой нагрузки в нефтегазовом комплексе, учитывающее ее зависимость от экспортных цен, проводится ниже. Скорректированная с учетом перемещения ДС нагрузка в торговле оказывается низкой в узком и базовом определении, но достаточно высокой в широком определении. Это связано главным образом с отмеченными выше особенностями распределения налогов по отраслям: в силу особенностей

имеющейся информации, мы отнесли налог с продаж (как и импортные пошлины) к торговле.

Причина низкой налоговой нагрузки в строительстве и торговле 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. Повышение нагрузки между 2000 и 2003 гг. может объясняться как изменениями в самой отрасли (в том числе за счет проводимой в последние годы реструктуризации задолженности), так и изменением круга налогов, уплачиваемых предпринимателями, расширением налоговой базы (в частности, введением единого сельскохозяйственного налога. Сравнение динамики таблиц 6 и 7 говорит в пользу такого предположения. Не следует также забывать, что в расчетах не участвуют данные по платежам в социальные фонды.)

Показатели динамики налоговой нагрузки по отраслям свидетельствуют, что бремя налогов снизилось во всех отраслях, кроме топливной промышленности. При этом в большинстве случаев снижение оказалось достаточно существенным. Так, типичный уровень базовой нагрузки по отраслям промышленности снизился с 30-40% ДС в 2000 г. до 25-30% в 2003 г.

Все отрасли можно разделить на четыре группы по масштабам облегчения налоговой нагрузки<sup>9</sup> в период между 2000 г. и 2003 г.:

1 – Снижение нагрузки более чем на четверть от начального уровня. В эту категорию попадают пищевая и легкая промышленность, лесная и деревообрабатывающая промышленность, транспорт и связь.

2 – Снижение нагрузки от четверти до пятой части от начального уровня. Группа включает металлургию, химическую и нефтехимическую промышленность, строительство и торговлю (с учетом перемещения ДС).

3 – Снижение нагрузки менее чем на одну пятую. Сюда относятся машиностроение, электроэнергетика, промышленность стройматериалов.

---

<sup>9</sup> Здесь приводятся данные для изменения базовой нагрузки. Для нагрузки в широком определении они оказываются очень близкими.

4 – Увеличение нагрузки. Включает единственную отрасль – топливную промышленность.

Меньшее чем в других секторах снижение налогового бремени в машиностроении, электроэнергетике и промышленности стройматериалов объясняется, во-первых, тем, что в них сравнительно невелика доля налогов на капитал, где произошло самое сильное (с учетом сдвигов в структуре налоговых баз) снижение нагрузки. Кроме того, в этих отраслях имелась существенная ранее накопленная налоговая задолженность и часть поступлений в 2001-2003 гг. может быть связана с погашением задолженности.

Различия в динамике налоговой нагрузки по отраслям во многом объясняется структурой уплачиваемых ими налогов. Для иллюстрации приведем такую структуру для 2003 года (Таб. 8). 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 8. Структура уплаченных в 2003 г. налогов по категориям (% от общей суммы)**

	НА ПРЕДПРИНИ- МАТЕЛЕЙ И ПРИРОДНЫЕ РЕСУРСЫ	НА ТРУД	НА ПОТРЕБЛЕНИЕ
<b>ВСЕГО</b>	38,0%	32,5%	29,5%
<b>Промышленность</b>	57,6%	23,8%	18,5%
<i>Электроэнергетика</i>	26,5%	34,0%	39,4%
<i>Топливная</i>	81,4%	8,3%	10,4%
<i>Черная и цветная металлургия</i>	57,2%	49,6%	-6,8%
<i>Химическая и нефтехимическая</i>	34,1%	60,1%	5,8%
<i>Машиностроение</i>	19,4%	54,2%	26,4%
<i>ЛДЦБ</i>	36,0%	59,3%	4,7%
<i>Промышленность стройматериалов</i>	25,0%	43,1%	31,9%
<i>Легкая промышленность</i>	20,8%	54,9%	24,3%
<i>Пищевая промышленность</i>	13,7%	25,1%	61,2%
<b>Транспорт и связь</b>	24,1%	47,4%	28,5%
<b>Строительство</b>	25,8%	35,2%	39,0%
<b>Торговля и общ. питание</b>	17,3%	4,8%	78,0%

Если говорить об агрегированных секторах, налоговая нагрузка в разных определениях снизилась в целом по экономике на 2-4 процента ДС, по

промышленности без топливной – на 8-10 процентов ДС. Нагрузка повысилась только в топливном секторе – таким образом, реформа действительно привела к ее перераспределению с перерабатывающего в сырьевой сектор.

Изменение агрегированных показателей нагрузки определяется сочетанием их изменения по отдельным отраслям и сдвигов в удельном весе отраслей. Однако влияние таких структурных сдвигов (найденное сравнением фактического изменения нагрузки с расчетным, полученным при неизменном удельном весе всех отраслей) оказалось сравнительно небольшим: они занизили наблюдаемое сокращение нагрузки по широкому кругу на 0,7% ДС и завысили сокращение базовой нагрузки на 0,2% ДС.

Следующая таблица показывает вклад каждой группы налогов в общем изменении налоговой нагрузки по отдельным отраслям.

**Таблица 9. Изменение нагрузки в % от полной ДС по основным видам налогов (2003 г. по сравнению с 2000 г.)**

	На капитал (без ресурсных)	Ресурсные налоги и экспортные пошлины	На труд	На потребле- ние	ВСЕГО
ВСЕГО	-5,2%	1,4%	0,4%	1,1%	-2,3%
в том числе:					
ПРОМЫШЛЕННОСТЬ – ВСЕГО	-11,0%	6,3%	0,6%	1,1%	-3,0%
<i>Промышленность с учетом перемещения ДС</i>	-7,6%	5,3%	0,9%	1,2%	-0,2%
Топливная промышленность	-15,2%	21,0%	-0,2%	1,1%	6,6%
<i>Топливная с учетом перемещения ДС</i>	-6,4%	12,8%	0,3%	1,0%	7,7%
<b>Промышленность без топливной</b>	-10,5%	0,0%	1,1%	1,1%	-8,3%
Электроэнергетика	-4,4%	0,4%	-2,0%	3,9%	-2,1%
Черная и цветная металлургия	-8,4%	-2,6%	2,2%	0,0%	-8,8%
Химическая и нефтехимическая промышленность	-12,5%	-0,6%	3,8%	-0,9%	-10,2%
Машиностроение и металлообработка	-5,2%	-0,6%	2,3%	0,1%	-3,3%
Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная промышленность	-6,2%	-2,8%	0,0%	-0,4%	-9,4%
Промышленность строительных материалов	-6,0%	-0,2%	0,9%	-0,8%	-6,1%
Легкая промышленность	-8,4%	-0,7%	-6,2%	-3,9%	-19,2%
Пищевая промышленность	-9,5%	-0,2%	-1,9%	-7,5%	-19,1%
СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО	-2,6%	-0,2%	0,4%	-0,7%	-3,1%
ТРАНСПОРТ И СВЯЗЬ	-7,4%	-0,1%	0,4%	-1,9%	-9,0%
СТРОИТЕЛЬСТВО	-3,2%	-0,2%	-0,7%	0,1%	-4,1%
ТОРГОВЛЯ И ОБЩЕСТВЕННОЕ ПИТАНИЕ	-0,5%	0,0%	0,0%	3,9%	3,4%
<i>Торговля и общ. питание с учетом перемещения</i>	-2,9%	-0,1%	-0,5%	-0,2%	-3,6%

Основным источником снижения налогов в большинстве отраслей стало сокращение налогов на предпринимателей (за счет снижения налога на прибыль и отмены оборотных налогов). Ему противостояло повышение налогообложения природных ресурсов и, во многих случаях, налогов на потребление. В первом случае это связано с переносом налогового бремени на сырьевой сектор в ходе реформы, а во втором - с расширением базы таких налогов из-за сдвигов в структуре экономики. В частности, удельный вес потребления домашних хозяйств в ВВП возрос с 45% в 2000 г. до 49% в 2003 г. Что касается налогов на труд, то здесь снижение ставок было компенсировано расширением базы. Фонд зарплаты увеличился за счет сочетания нескольких факторов:

- переключения на оплату труда части средств, высвободившихся от снижения налогов (как ЕСН, так и других категорий налогов),
- дополнительного увеличения оплаты труда, связанного с изменением конъюнктуры рынка рабочей силы,
- вывода из тени части зарплаты.

Выше отмечалось, что специального детализированного анализа требует топливная промышленность. В Таб.10 приводятся оценки налоговой нагрузки в нефтяной и газовой промышленности, где уплаченные налоги относятся к полной добавленной стоимости, включающей ее перемещенную часть. Оценки последней брались из работы [6]. Учитывая, что грани между финансовыми показателями добычи газа и его транспортировки достаточно условны, мы рассчитали также налоговую нагрузку в целом по нефтегазовому комплексу, включающему добычу, переработку и транспортировку углеводородов.

**Таблица 10. Расчетная налоговая нагрузка в нефтегазовом секторе (в % от ДС)**

	1999	2000	2001	2002	2003
<i>По узкому кругу</i>					
Нефтяная промышленность	22,9%	27,2%	36,9%	38,6%	34,9%
Газовая промышленность	27,0%	29,7%	45,5%	44,7%	36,0%
Нефтегазовый комплекс	29,1%	35,0%	46,5%	43,6%	38,2%
<i>По базовому кругу</i>					
Нефтяная промышленность	23,8%	29,1%	39,8%	41,0%	36,9%
Газовая промышленность	27,3%	30,7%	46,8%	46,1%	37,5%
Нефтегазовый комплекс	23,7%	29,9%	40,0%	38,3%	33,7%
<i>По широкому кругу</i>					
Нефтяная промышленность	27,7%	31,8%	41,6%	43,0%	38,9%
Газовая промышленность	29,1%	32,0%	49,6%	48,4%	39,6%
Нефтегазовый комплекс	27,4%	32,8%	42,8%	40,7%	36,0%



Приведенные результаты свидетельствуют, что до 2001 года налоговая нагрузка на нефтяную и газовую отрасли значительно уступала нагрузке в других секторах. После резкого повышения нагрузки в 2001 г. (в первую очередь за счет значительного повышения экспортных пошлин) она затем снизилась до уровня порядка 40% от добавленной стоимости (в широком определении).

Отметим, что налоговая нагрузка на нефтегазовый сектор существенно зависит от внешних условий. В особенности сильна такая зависимость для нефтяной промышленности, где экспортные пошлины и налог на добычу полезных ископаемых напрямую увязаны с ценой нефти на мировых рынках. При этом в ходе реформы зависимость налоговой нагрузки от мировых цен последовательно усиливалась. Таким образом, представляет интерес оценить изменение нагрузки на НГК в сопоставимых условиях. Оценки, построенные в [6], позволяют рассчитать зависимость нагрузки от мировых цен. Нагрузка здесь рассчитывалась к полной ДС (включая перемещенную из нефтяного в посреднический сектор).

**Таблица 11. Полная налоговая нагрузка на нефтяной сектор при различных мировых ценах на нефть**

<i>Мировая цена на нефть «Юралс»</i>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>
<b>15 долл./барр.</b>	31,1%	46,3%	35,0%	19,6%
<b>20 долл./барр.</b>	31,5%	43,0%	41,0%	30,6%
<b>25 долл./барр.</b>	32,8%	42,2%	44,5%	37,1%
<b>30 долл./барр.</b>	33,9%	41,9%	47,8%	42,9%
<b>35 долл./барр.</b>	34,8%	41,6%	50,2%	47,0%

Полученные результаты свидетельствуют, что нагрузка повысилась при высоких и средних ценах и снизилась при низких. Нейтральный уровень цен равен 20,5 долл./барр. – при этой цене нагрузка составляла 31,5% как в 2000 г., так и в 2003 г. Важно также отметить, что при стандартных внешних условиях уровень нагрузки на нефтяной сектор в настоящее время сравнительно невысок, составляя лишь 31% ДС. Принятые в 2004 г. решения о повышении ставок экспортных пошлин и НДС на нефть существенно повышают нагрузку при высоких мировых ценах, но не меняют ее величину при стандартных ценах.

В следующей таблице (Таб.12) представлена отраслевая структура налоговых поступлений. Анализ показывает, что реформа привела к значительному сокращению вклада практически всех отраслей промышленности, а также транспорта, при росте вклада других видов услуг (торговли и общественного

питания, финансового сектора, ЖКХ, бытовых услуг), как и их удельного веса в ВВП.

В ходе реформы снизилась не только общая нагрузка на отрасли, но и выплаты по основным налогам. Так, приведенные в Таб.13 данные свидетельствуют, что средняя ставка отчислений в ЕСН снизилась с 38,2% в 2000 году до 29,7% в 2003 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.14-15), 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.14).

**Таблица 12. Вклад отраслей в общие поступления налогов (по полному кругу), %**

	2000	2001	2002	2003
<b>ВСЕГО</b>	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
<b>Промышленность</b>	50,5%	48,7%	45,9%	44,6%
<i>Электроэнергетика</i>	3,0%	3,9%	3,7%	3,5%
<i>Нефтедобывающая промышленность</i>	13,0%	11,4%	12,2%	14,3%
<i>Нефтеперерабатывающая промышленность</i>	3,6%	3,8%	3,9%	2,3%
<i>Газовая промышленность</i>	5,7%	7,0%	6,2%	5,8%
<i>Угольная промышленность</i>	0,6%	0,8%	0,6%	0,6%
<i>Черная и цветная металлургия</i>	6,2%	4,5%	3,7%	3,6%
<i>Химическая и нефтехимическая промышленность</i>	1,7%	1,4%	1,1%	1,0%
<i>Машиностроение и металлообработка</i>	6,3%	6,7%	6,1%	5,5%
<i>Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная промышленность</i>	1,2%	1,0%	0,9%	0,8%
<i>Промышленность строительных материалов</i>	1,0%	1,0%	0,9%	0,9%
<i>Легкая промышленность</i>	0,6%	0,5%	0,5%	0,4%
<i>Пищевая промышленность</i>	5,1%	4,6%	4,4%	4,0%
<b>Транспорт и связь</b>	10,5%	11,3%	9,2%	8,9%
<b>Строительство</b>	5,1%	5,6%	5,4%	5,0%
<b>Торговля и общ. Питание</b>	13,1%	14,3%	15,3%	16,2%
<b>Прочие отрасли</b>	18,8%	18,5%	22,9%	24,2%

**Таблица 13. Эффективная ставка отчислений в социальные фонды (по данным о структуре затрат)**

	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>
<b>ВСЕГО</b>	38,2%	32,8%	31,1% <sup>1</sup>	29,7% <sup>1</sup>
<b>Промышленность</b>	39,9%	34,3%	32,0%	30,5%
<b>Сельское хозяйство</b>	31,1%	25,9%	25,4%	25,3%
<b>Транспорт и связь</b>	38,7%	33,0%	30,8%	30,0%
<b>Строительство</b>	38,6%	33,4%	31,3%	29,7%
<b>Торговля и общ. питание</b>	30,0%	21,7%	22,7%	21,1%

<sup>1</sup>Усредненная 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 электроэнергетика. В 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 законопослушные 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,

- Повышение ресурсных платежей сократило часть природной ренты, остающейся у производителей в сырьевом секторе,
- Можно предположить, что 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.

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 14. Эффективная ставка налога на прибыль (уплаченные налоги в % к чистой прибыли и смешанным доходам по СНС<sup>10</sup>)**

	Эффективная ставка			
	2000	2001	2002	2003 <sup>11</sup>
<b>Промышленность</b>	12,1%	13,0%	9,9%	9,1%
<b>Сельское хозяйство</b>	0,3%	0,4%	0,4%	0,4%
<b>Строительство</b>	8,1%	9,9%	9,6%	7,0%
<b>Транспорт и связь</b>	34,2% (19,5%)	44,5% (23,7%)	21,5%	17,4%
<b>Торговля и общ. питание</b>	4,1% (6,2%)	3,5% (6,8%)	4,4%	4,3%

*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 15. Изменение нагрузки по налогу на прибыль по отраслям промышленности**

	Уплаченный налог на прибыль (% от базовой ДС)			Изменение нагрузки между 2001 и 2003 гг.	
	2001	2002	2003	В % от базовой ДС	В % от нагрузки до реформы
<b>Электроэнергетика</b>	11,4%	7,8%	6,1%	-5,2%	-46,0%

<sup>10</sup> Для 2003 г. чистая прибыль и смешанные доходы – расчетно.

<sup>11</sup> Чистая прибыль - расчетно, по пропорциям потребления основного капитала в 2002

<b>Топливная промышленность</b>	9,1%	4,9%	4,7%	-4,4%	-48,6%
<b>Черная и цветная металлургия</b>	8,3%	6,8%	9,6%	1,2%	14,9%
<b>Химическая и нефтехимическая промышленность</b>	8,4%	5,8%	6,1%	-2,3%	-27,3%
<b>Машиностроение и металлообработка</b>	9,4%	6,7%	4,9%	-4,5%	-48,1%
<b>Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная промышленность</b>	6,0%	4,6%	3,6%	-2,5%	-40,6%
<b>Промышленность строительных материалов</b>	7,5%	6,2%	5,4%	-2,2%	-28,9%
<b>Легкая промышленность</b>	5,2%	4,5%	3,2%	-2,0%	-39,0%
<b>Пищевая промышленность</b>	5,3%	5,3%	3,7%	-1,6%	-30,5%

### **3. Изменение номинальной налоговой нагрузки**

Следующая задача состояла в анализе дифференцированной по отраслям номинальной налоговой нагрузки. Такие расчеты позволяют оценить «в чистом виде» эффект налоговой реформы, тогда как динамика налоговых выплат зависит еще от ряда факторов, не связанных с реформой. Расчетная налоговая нагрузка строилась для условных предприятий, представляющих различные отрасли экономики. Для каждого такого предприятия определялись характеристики, позволяющие найти базу основных налогов. При этом характеристики брались на уровне средних значений для соответствующих отраслей. Значения показателей принимались едиными для всех лет, за исключением тех величин, которые могли изменяться в ответ на реформирование налогового законодательства. Как данные о налоговых базах, так и используемые налоговые ставки не учитывают малый бизнес. Таким образом, полученные выводы относятся к крупным и средним предприятиям.

Наш анализ учитывает, что величина уплачиваемых налогов определяется сочетанием следующих условий:

1. Потенциальными размерами налоговых баз (например, полной, включая скрытую, величиной выплачиваемой заработной платы);
2. Законодательным определением налоговых баз (включая вычеты и льготы – например, на инвестируемые из прибыли средства);
3. Налоговыми ставками;
4. Льготами, предоставляемыми на индивидуальной основе либо решениями суб-федеральных властей (освобождением от налогов на определенных

условиях либо установлением ставок ниже максимальных по таким налогам как налог с продаж);

#### 5. Степенью уклонения от налогов.

Из приведенного перечисления видно, что лишь часть условий (№2 и №3) в чистом виде определяется налоговым законодательством. Потенциальные размеры налоговых баз зависят от многих условий: внешних факторов (цен на экспортируемые товары), сдвигов в структуре экономики (изменения удельного веса секторов, увеличения или снижения соотношения экспорта и импорта к ВВП, перераспределения добавленной стоимости между трудом и капиталом), макроэкономических показателей (обменный курс, инфляция). Налоговые льготы определяются действиями властей, а уклонение от налогов – поведением экономических агентов. При этом в большинстве случаев налоговое законодательство оказывает косвенное влияние на результат. Так, снижение ставки социального налога может приводить к увеличению заработной платы – следовательно, к расширению базы подоходного налога и самого социального налога. Налоговое законодательство устанавливает рамки для индивидуальных решений властей по предоставлению льгот. Наконец, налоговая система сокращает либо увеличивает стимулы для выхода бизнеса из тени и облегчает либо делает более сложным уклонение.

Полные последствия налоговой реформы складываются из всех прямых и косвенных ее эффектов. Для этого в настоящей работе принимается следующий подход. В связи с ограниченностью данных о величине предоставляемых налоговых льгот и трудностями отделения роли законодательных рамок от действий властей, ниже рассматриваются предприятия, не пользующиеся никакими налоговыми льготами. Следует сознавать, что при этом снижение номинальной нагрузки в результате реформы несколько переоценивается, поскольку фактически в ходе реформы возможности предоставления налоговых льгот и освобождений были сокращены (в качестве примера можно назвать, например, отмену права ЗАТО предоставлять льготный налоговый режим). Косвенное влияние налоговой реформы на факторы №1 и №5 оценивается в двух вариантах: минимальном и максимальном. Тем самым определяются границы возможного эффекта налоговой реформы. Внешние факторы (такие как экспортные цены) считаются неизменными. Более детально построение соответствующих оценок рассматривается ниже.

Номинальная налоговая нагрузка рассчитывалась в базовом определении. При ее построении учитывались следующие налоги:

- Налог на прибыль (НП),
- Налог на имущество,
- Экспортные пошлины,
- Ресурсные платежи,
- Оборотные налоги,
- Единый социальный налог (ЕСН),
- Подоходный налог.

Для каждого предприятия-представителя строились (в расчете на 1 руб. продукции в ценах производителя, следующие налоговые базы: налогооблагаемая прибыль, стоимость имущества, стоимость экспортных поставок, объем добычи полезных ископаемых, объем реализации продукции и фонд заработной платы. Все базы, кроме прибыли и зарплаты принимались неизменными для всего рассматриваемого периода, равными средним за период отчетным значениям.

В качестве основного источника данных использовалась структура затрат на производство и реализацию продукции (форма Госкомстата 5з). Для расчета экспортных пошлин использовались данные о доле продукции, направляемой на экспорт. База налога на имущество оценивалась на основе полной учетной стоимости, начисленный износ брался по отчетности Госкомстата.

Для прибыли строились два показателя: бухгалтерская и налогооблагаемая величина. Переход от валовой прибыли по бухгалтерскому учету к прибыли для целей налогообложения проводился для всех отраслей с помощью единого корректировочного коэффициента, построенного по данным МНС о базе налога на прибыль. Предполагалось, что предприятия-представители пользуются лишь льготами по капвложениям. Величина инвестиций из прибыли, на которую уменьшалась налоговая база, рассчитывалась, исходя из доли инвестиций из собственных средств в выпуске за вычетом амортизационных отчислений.

Номинальная нагрузка по отдельным налогам рассчитывалась одним из двух способов. Для большинства налогов (за исключением ЕСН) нагрузка находилась как произведение построенной налоговой базы на действовавшую в соответствующий год номинальную ставку (которая бралась на максимальном предусмотренном законодательством уровне, без учета возможных региональных льгот).

Для ЕСН налоговая база умножалась на среднюю ставку, рассчитанную по отчетным данным о величине зарплаты и уплаченных налогах (форма 5з). Это позволяет учесть отраслевые различия эффективных ставок после введения регрессивной шкалы ЕСН. После определения всех налогов экономическая прибыль  $Pr_t$  рассчитывалась как разность между реализацией  $P_t$ , затратами (включая зарплату  $ЗП_t$  и другие издержки  $З_t$ ) и расчетной величиной косвенных налогов  $Н0$ . Таким образом, величина прибыли здесь менялась в меру изменения фонда зарплаты и косвенных налогов  $Н0$ .

$$Pr_t = P_t - З_t - ЗП_t - k_t * ЗП_t - Н0.$$

### *Расчет добавленной стоимости*

Величина добавленной стоимости находилась по данным о структуре затрат (форма статистической отчетности 5-з). Объем выпуска увеличивался на расчетную величину экспортных пошлин и уменьшался на сумму материальных расходов.

**Таблица 16. Номинальная налоговая нагрузка в «базовом» определении.**

	2000	2001	2002	2003
Черная и цветная металлургия	46,6%	45,1%	36,9%	34,7%
Химическая и нефтехимическая промышленность	46,4%	43,4%	36,2%	32,7%
Машиностроение	46,5%	45,9%	37,1%	35,7%
Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная промышленность	44,6%	41,3%	34,6%	32,4%
Промышленность стройматериалов	44,3%	40,8%	34,8%	32,7%
Легкая промышленность	42,6%	39,5%	34,6%	32,8%
Пищевая промышленность	43,5%	39,9%	34,4%	32,3%
ТРАНСПОРТ И СВЯЗЬ	38,7%	37,3%	30,4%	29,1%
СТРОИТЕЛЬСТВО	43,8%	40,6%	34,9%	33,0%
ТОРГОВЛЯ И ОБЩЕСТВЕННОЕ ПИТАНИЕ	42,4%	42,6%	30,3%	28,8%

Таблица 16 показывает, что номинальная нагрузка существенно снизилась по всем отраслям (в большинстве случаев не менее чем на треть). При этом сравнение полученных результатов с ранее построенными оценками эффективной нагрузки позволяет сделать вывод, что последняя снизилась существенно меньше чем номинальная нагрузка. Это может объясняться следующими причинами:

1. Расширением налоговых баз в результате налоговой реформы,



2. Выходом налогоплательщиков из тени,
3. Расширением налоговых баз в результате структурных сдвигов.
4. Отменой льгот.

Изменение налоговых ставок либо определения налоговых баз, как правило, сопровождается побочными эффектами, смягчающими эффект исходных мер. Они связаны с реакцией предприятий на реформирование налогов. Так, снижение ставок социального налога должно приводить к расширению фонда оплаты труда – и тем самым увеличению поступлений социального налога. Если считать, что экономия от снижения ставки ЕСН с  $s_1$  до  $s_2$  полностью идет на увеличение зарплаты (как это должно быть согласно экономической теории), то индекс расширения базы составит  $(1 + s_1)/(1 + s_2)$ . Снижение средней ставки ЕСН с 38,2% до 32,8% (как это было в 2001 г.) вызывает тогда рост заработной платы на 4,1%, в результате чего сумма поступлений социального налога сокращается так, как будто при сохранении фонда зарплаты ставка ЕСН стала равна 34,1. В итоге данный механизм уменьшит сокращение эффективной налоговой нагрузки (и соответственно потери бюджета) на четверть по сравнению с расчетным снижением номинальной нагрузки. Аналогичный эффект имеет снижение оборотных налогов: часть высвобождающихся средств используется на повышение зарплаты, а оставшаяся часть увеличивает прибыль, в результате в обоих случаях расширяются налоговые базы.

Изменение номинальной нагрузки с учетом описанных механизмов отражается расчетом «активного» варианта. В «активном» варианте предполагалась максимальная реакция производителей, совместимая с экономической теорией либо с наблюдаемыми фактами. А именно, делались следующие предположения:

- Изменение ЕСН приводит к такому же по величине и противоположному по знаку изменению фонда заработной платы – т.е. сохранению суммарных расходов предприятий на оплату труда,
- Выигрыш предприятий от снижения оборотных налогов распределяется между увеличением зарплаты и прибыли в пропорции, оцененной в [1].

Можно считать, что оценки изменения номинальной нагрузки, рассчитанные на основе «активного» и «пассивного» вариантов дают интервал, в котором лежит фактическое изменение номинальной нагрузки на предприятия-представители.

Расчеты «активного» варианта влияния налоговой реформы на номинальную нагрузку по отраслям приведены в Таб. 17. Как и следовало ожидать, снижение налоговой нагрузки оказывается заметно (на 3-8% ДС) меньшим, чем при рассмотрении «пассивного» варианта. Разность между снижением нагрузки при прямом расчете и в «активном» варианте представляет собой косвенный эффект реформы. Полученные результаты свидетельствуют, что эффект реакции на налоговую реформу сопоставим с ее прямым эффектом. Соотношение реакции и номинального снижения нагрузки существенно различается по отраслям, в зависимости от относительных размеров налоговых баз и уплачиваемых налогов. Косвенный эффект велик (порядка 60% от прямого), например, в машиностроении и промышленности стройматериалов, что объясняет обнаруженный выше сравнительно умеренное снижение эффективной нагрузки в этих отраслях.

**Таблица 17. Номинальная налоговая нагрузка в «базовом» определении (активный вариант)**

	2000	2001	2002	2003
Черная и цветная металлургия	46,5%	48,5%	39,5%	38,1%
Химическая и нефтехимическая промышленность	44,6%	46,6%	38,7%	37,7%
Машиностроение	44,3%	47,8%	40,3%	39,5%
Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная промышленность	42,6%	44,5%	38,5%	37,8%
Промышленность стройматериалов	43,5%	46,9%	40,0%	39,2%
Легкая промышленность	42,7%	45,9%	41,7%	41,1%
Пищевая промышленность	44,6%	48,3%	38,9%	37,7%
ТРАНСПОРТ И СВЯЗЬ	38,7%	40,9%	33,2%	32,6%
СТРОИТЕЛЬСТВО	43,8%	46,7%	39,8%	38,8%
ТОРГОВЛЯ И ОБЩЕСТВЕННОЕ ПИТАНИЕ	42,4%	46,6%	33,1%	32,4%

Другой возможный механизм смягчения результатов реформы за счет ее собственных последствий - это уменьшение уклонения от налогов (если оно действительно происходит). При этом появляется дополнительный источник расхождения оценок эффективной и номинальной нагрузок, поскольку выход из тени приводит к росту первого показателя, но не отражается на втором. Так, зафиксированное сокращение доли скрытой зарплаты с 35% в 2000 г. до 30% в 2003 г. означало рост эффективной налоговой нагрузки на 0,5% ВВП.

Третий источник расхождения между наблюдаемым и номинальным изменением налоговой нагрузки – это сдвиги в структуре экономики. Сюда относятся, во-первых, изменение удельного веса различных отраслей (которое рассматривалось выше), и во-вторых, изменение макроэкономических пропорций (между прибылью и оплатой труда, между потреблением и накоплением и т.п.).

Наиболее значительное изменение структуры, которое должно было повлиять на налоговую нагрузку – изменение доли оплаты труда. К 2003 г. доля заработной платы в структуре ВВП по первичным доходам возросла до 37.2% по сравнению с 31.5% в 2000 г. при незначительном (примерно на 1% ВВП) снижении доли чистой прибыли. Учитывая, что средняя налоговая нагрузка на заработную плату составляла свыше 50% в 2000 г. и примерно 43% в 2003 г., мы получаем, что в целом по экономике такие структурные сдвиги должны были увеличить налоговую нагрузку на 2,5% ВВП. По данным о структуре затрат особенно сильно (на 9-11 процентных пунктов в 2003 г. по сравнению с 2000 г.) возросла доля зарплаты в ДС по таким отраслям промышленности, как химическая и нефтехимическая, легкая, машиностроение. Единственный сектор, где удельный вес заработной платы уменьшился – это торговля (по всей вероятности это связано с отмеченными изменениями в распределении предприятий по секторам). Как отмечалось выше, часть наблюдаемого роста зарплаты можно увязать с мерами налоговой реформы. Рост  $\Delta T$  налоговой нагрузки в результате сдвигов в структуре затрат, не связанных с реформой, рассчитывался по формуле:

$$\Delta T = (\Delta W - \Delta w) * (t_r - t_{пр}),$$

где  $\Delta W$ ,  $\Delta w$  – полное изменение доля заработной платы в ДС и та его часть, которая обусловлена мерами налоговой реформы,  $t_r$  и  $t_{пр}$  – эффективные ставки налогов на труд и на прибыль. Для химической и нефтехимической промышленности, лесной и деревообрабатывающей промышленности увеличение доли оплаты труда повысило нагрузку примерно на 2% ДС. Полученные оценки для всех отраслей, вместе с другими расчетными эффектами, приведены в Таб. 18.

В целом можно констатировать, что, как мы и предполагали, для большинства отраслей снижение эффективной нагрузки лежит между расчетным снижением номинальной нагрузки в «пассивном» и «активном» вариантах. Исключениями стали легкая и пищевая промышленность (где уплаченные налоги снизились больше, чем можно было ожидать, судя по анализу номинальной нагрузки) и торговля (здесь, напротив, налоговые выплаты упали меньше, чем можно было

ожидать). В торговле причиной могло стать отмеченное выше перемещение части уплачиваемых налогов между этой отраслью и транспортом.

**Таблица 18. Расчетное изменение номинальной налоговой нагрузки в 2003 г. по сравнению с 2000 г. (% ДС)**

	Прямой эффект налоговой реформы	Косвенный эффект налоговой реформы	Всего эффект налоговой реформы	Эффект сдвигов в структуре затрат	Всего расчетное изменение нагрузки
Черная и цветная металлургия	-11.8%	3.4%	-8.4%	0.9%	-7.5%
Химическая и нефтехимическая промышленность	-12.2%	5.3%	-6.9%	2.2%	-4.6%
Машиностроение	-11.7%	6.8%	-4.9%	-0.1%	-5.0%
Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная пром.	-9.8%	5.0%	-4.9%	1.6%	-3.2%
Пром. стройматериалов	-11.3%	6.9%	-4.4%	-1.0%	-5.3%
Легкая промышленность	-9.7%	8.1%	-1.7%	0.7%	-1.0%
Пищевая промышленность	-13.9%	7.0%	-6.9%	-0.1%	-7.0%
ТРАНСПОРТ И СВЯЗЬ	-9.6%	3.5%	-6.1%	-0.7%	-6.8%
СТРОИТЕЛЬСТВО	-10.9%	5.8%	-5.0%	-0.2%	-5.3%
ТОРГОВЛЯ И ОБЩЕСТВЕННОЕ ПИТАНИЕ	-13.6%	3.7%	-9.9%	-1.5%	-11.4%

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. А.Васильева, Е.Гурвич, В.Субботин. Экономический анализ налоговой реформы. Вопросы экономики, 6, 2003.
2. 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;
3. 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.
4. В.Субботин. Реформа налогообложения в нефтедобыче: к чему мы пришли? Доклад на V Международной конференции ВШЭ «Конкурентоспособность и модернизация экономики». М., 2004).
5. От экономики переходного периода к экономике развития, Меморандум об экономическом положении Российской Федерации. Всемирный банк, Апрель 2004.
6. Е.Гурвич. Макроэкономическая оценка роли российского нефтегазового сектора. Вопросы экономики, 10, 2004.

А.А.Васильева, Е.Т.Гурвич

Аннотация

В статье проводится сравнительный анализ отраслевого распределения налогов по отраслям экономики. Отраслевые показатели эффективной налоговой нагрузки рассматриваются в нескольких определениях, в зависимости от того, какие категории налогов включаются в рассмотрение. Кроме того, рассчитываются показатели номинальной нагрузки по отраслям. Построенные показатели позволяют проанализировать последствия налоговой реформы в отраслевом разрезе. Оценены размеры косвенных эффектов налоговой реформы, связанных с ее воздействием на величину налоговых баз, а также влияние сдвигов в структуре экономики на налоговую нагрузку.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

Васильева Анна Александровна – эксперт Экономической экспертной группы.

Гурвич Евсей Томович – к.ф.-м.н., руководитель Экономической экспертной группы.

Тел. 956-82-90, 926-45-80, 926-45-81.

E-mail: egurvich@eeg.ru