

Налоговая реформа в России: достигнуты ли цели?

Е.Т. Гурвич

Российское правительство объявило, что принятые решения о снижении единого социального налога и повышении налогов в нефтяной отрасли в основном завершают налоговую реформу, проводимую в течение последних лет. В повестке дня остается лишь вероятное снижение в 2006 г. основной ставки НДС с отменой льготной ставки. Рассмотрим, как можно оценить уже введенные или предстоящие изменения в налогообложении.

Проведение широкой налоговой реформы составляло одну из ключевых задач разработанной в 2000 г. «программы Грефа». Главные цели реформы включали облегчение налогового бремени (в особенности на законопослушных налогоплательщиков), устранение наиболее сильных искажений стимулирующего действия налогов, упрощение налоговой системы, повышение защищенности налогоплательщиков от произвольной трактовки законов и инструкций. Посмотрим, в какой мере удалось решить эти задачи. Таб.1 показывает, как изменилась уплата основных видов налогов за время реформы.

Таблица 1. 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%

Основные изменения состоят в резком снижении поступления «прочих налогов» (прежде всего за счет отмены так называемых «оборотных» налогов) и налога на прибыль при росте поступлений: а) подоходного налога, б) большинства налогов на потребление, 3) ресурсных платежей.

С экономической точки зрения общий эффект реформы характеризуется эффективной нагрузкой по основным налоговым базам, рассчитанной на основе национальных счетов. Последние включают нерегистрируемую деятельность, поэтому позволяют оценить изменение как номинальной налоговой нагрузки, так и степени уклонения от налогов. Приведенные в Таб. 2 результаты свидетельствуют, что в ходе реформы резко снизилась эффективная нагрузка на потребление, и в особенности на капитал. Нагрузка на труд осталась почти неизменной, что объясняется не только некоторым выходом из тени зарплаты, но и снижением удельного веса доходов типа зарплаты самозанятого населения. Согласно используемой методике, они включаются в базу налогов на труд, но фактическое налогообложение таких доходов близко к нулю. Отметим, что, хотя эффективная ставка налогов на труд, в отличие от других

видов налогов, не снизилась, она остается очень низкой по международным меркам, почти вдвое уступая показателям стран Восточной Европы и ЕС.

Приведенные расчеты не учитывают ресурсные платежи и экспортные пошлины, обеспечивающие изъятие природной ренты (то есть платы за использование природных ресурсов, находящихся в государственной собственности). Во многих странах платежи за использование природных ресурсов поступают в бюджет в виде неналоговых доходов (доходов от соглашений по разделу продукции, лицензионных платежей за права на добычу и т. п.). Таким образом, изъятие ренты лишь условно должно включаться в состав налоговой нагрузки.

Таблица 2. 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. *				
На потребление	17,1	16,9	15,4	14,9	25,7	19,8	22,7	17,1	18,7
На труд	19,9	18,9	19,8	19,6	39,6	42,9	36,4	33,4	36,8
На капитал	25,1	24,9	21,1	17,8	н/д	н/д	23,1	26,6	25,1

* Carey D., Tchilinguirian H. *Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption*.

Результаты реформы отдельных налогов: оборотные налоги и ресурсные платежи

Рассмотрим кратко основные результаты реформирования отдельных налогов.

Мерой, заслуживающей безусловно положительной оценки, стала отмена «оборотных» налогов, начисляемых на всю стоимость продукции (их ставка могла составлять до 4%). Поскольку в перерабатывающих отраслях полная стоимость продукции существенно превышает величину добавленной стоимости, именно эти отрасли больше всего страдают от применения оборотных налогов. Отмена оборотных налогов, по нашим оценкам, была эквивалентна снижению налоговой нагрузки на 6-7% добавленной стоимости в основных ценах для таких отраслей, как топливная промышленность и цветная металлургия, и на 10-12% для перерабатывающих отраслей - химии и нефтехимии, машиностроения, легкой, пищевой промышленности и др. Таким образом, отмена оборотных налогов дала серьезный стимул к диверсификации экономики.

Очень позитивно можно оценить и перемещение части налоговой нагрузки с обрабатывающих отраслей на сырьевые, важное для сдерживания грозящей российской экономике «голландской болезни». Этот процесс начался еще в 1999 г.: учитывая, что двукратная девальвация рубля резко повысила долю экспортных отраслей в структуре ВВП, были восстановлены экспортные пошлины на основные сырьевые товары. В 2002 г. радикально реформирована система ресурсных платежей в нефтедобыче: базой таких налогов вместо стоимости добытой нефти во внутренних ценах стала ее стоимость на мировых рынках. Одновременно была скорректирована шкала экспортных пошлин. Номинальный эффект реформы был не столь значителен: по сравнению с 2001 г. суммарные выплаты налогов типа роялти, экспортной пошлины на нефть и налога на прибыль в расчете на тонну добытой нефти оказались увеличены на 2, 3 и 4 долл. за тонну при мировых ценах 20, 25 и 30 долл. за баррель и снижена при мировых ценах ниже 18 долл. за баррель. Однако реформа кардинально облегчила администрирование ресурсных налогов, сделав невозможной их минимизацию с помощью трансфертных цен. В целом принятые меры значительно повысили

налоговую нагрузку в нефтяном секторе (Таб. 3). Нагрузка рассчитана как отношение всех уплаченных налогов к добавленной стоимости сектора в рыночных ценах с добавлением рассчитанной автором прибыли, перемещенной в посредническую сферу с помощью механизма трансфертных цен. Приняты решения о дальнейшем повышении в 2004-2005 гг. ставок экспортных пошлин и НДС при высоких ценах на нефть. Вместе с тем сравнение с нагрузкой в других секторах позволяет сделать неожиданный вывод: повышение нагрузки в этом секторе выглядело столь значительным прежде всего потому, что оно происходило от очень низкого уровня. Фактически в 1999 г. нагрузка на углеводородный сектор была ниже, чем на остальную экономику! Кроме того, в 2000 г. в этом секторе появились конъюнктурные сверхдоходы, которые стали облагаться по более высокой норме, чем регулярные доходы (что представляется вполне оправданным).

Таблица 3. Налоговая нагрузка (в % от ДС)

	1999	2000	2001	2002	2003
Нефтяной сектор	22.8%	33.3%	46.9%	42.6%	41.3%
Газовый сектор	29.7%	36.7%	47.5%	39.0%	32.9%
Остальная экономика	32.8%	33.7%	31.7%	32.3%	31.6%

В ходе реформы были отменены многие виды налоговых льгот и ограничено право региональных и местных властей снижать налоговые ставки и предоставлять льготы. Это позволило сдержать начавшуюся конкуренцию между регионами за регистрацию крупнейших налогоплательщиков. Такое «перетягивание» компаний подрывало суммарные поступления в бюджетную систему, не создавая реальных стимулов для повышения инвестиционной активности в целом. Многие мелкие налоги были отменены, радикально упростилось налогообложение малого бизнеса. В целом можно констатировать, что налоговая система стала более простой и справедливой.

Выход из «тени»?

Вместе с тем полученные по многим направлениям результаты не столь значительны либо вообще вызывают сомнения. Так, предполагалось, что существенная часть потерь бюджета от снижения налоговых ставок будет компенсирована выходом бизнеса из тени. На первый взгляд, эти ожидания были подтверждены тем фактом, что, несмотря на радикальное облегчение нагрузки на заработную плату, поступления подоходного налога возросли, а социального – не упали. Однако анализ показывает (см. А. Василева, Е. Гурвич, В. Субботин, «Экономический анализ налоговой реформы», «Вопросы экономики», № 6, 2003), что главную роль здесь сыграл не выход из «тени» (который компенсировал лишь одну шестую часть прямых потерь от снижения ставок этих двух налогов), а иные факторы, в основном не связанные с налоговой реформой.

Другим налогом, по которому можно было ожидать выхода из тени в ответ на снижение ставки, был налог на прибыль. Но фактически реформа привела к резкому сокращению поступления и (еще больше) начисления данного налога, несмотря на то что, согласно национальным счетам, доля прибыли в ВВП за этот период осталась практически неизменной. Проведенный нами анализ показал, что реформа налога на прибыль привела не к уменьшению, а даже к некоторому увеличению уклонения от него. Объяснение состоит в том, что вместе с другими льготами была отменена и

1

2

инвестиционная (уменьшение базы налога на величину инвестированных средств). При наличии возможности легкого и безопасного уклонения от уплаты налогов, сопровождаемого нелегальным оттоком капитала, часть внутренних инвестиций была конкурентоспособной альтернативой оттоку только благодаря существованию инвестиционной льготы. По нашему мнению, резкое замедление роста инвестиций в основной капитал в 2002 г. (несмотря на то что инвестиционные ресурсы предприятий не уменьшились) прежде всего было обусловлено отменой инвестиционной льготы.

Стоило ли снижать налоги на потребление и социальный налог?

С 2004 г. отменен налог с продаж и снижена ставка НДС. Оправданность этих мер вызывает серьезные сомнения. Потери бюджета разделят между собой потребители (там, где конечные цены снизятся) и производители (там, где им удастся сохранить те же цены). В условиях довольно высокой конкуренции на большинстве рынков можно ожидать, что основная часть выигрыша (за исключением отдельных «локальных монополий») достанется именно потребителям. Не сумеет отечественное производство воспользоваться и косвенными результатами облегчения налоговой нагрузки: расширится внутренний спрос, но в последнее время его приращение в основном удовлетворяется дополнительным импортом.

Вызывает серьезное беспокойство и предстоящее в 2005 г. снижение единого социального налога (ЕСН). Во-первых, теоретически, при условии, что и работники, и работодатели действуют на конкурентных рынках, изменение ЕСН не должно изменить финансовое положение предприятий, так как все высвобождающиеся средства должны пойти на рост оплаты труда. Результат может быть иным только при отсутствии конкуренции за рабочую силу: в депрессивных регионах или там, где действуют «градообразующие предприятия», выступающие как монополисты на рынке труда. Опросы предприятий подтверждают, что основная часть высвободившихся от снижения ЕСН средств будет использована ими на повышение зарплаты (см. Ю. Симачев, Б. Кузнецов. Оценка реакции промышленных предприятий на различные варианты проведения налоговой реформы. Материалы конференции «Как российские корпорации платят налоги», М., 2004). Увеличение зарплаты приведет к расширению потребительского спроса, что, как и снижение налогов на потребление, даст толчок не столько росту отечественного производства, сколько увеличению импорта. Одновременно радикальное снижение ставки ЕСН создаст серьезные проблемы для бюджетной системы, потери которой (даже с учетом увеличения зарплаты и ее частичного выхода из тени) составят более 1% ВВП.

Таким образом, сокращение налогов на потребление и ЕСН представляется неоправданным. Оно будет означать повышение реальной зарплаты и ее стимулирующей роли, уменьшение перераспределения доходов через бюджет, однако вряд ли окажет заметное влияние на рост экономики.

Изменение налоговой нагрузки

В какой мере удалось снизить общий уровень налоговой нагрузки? Прежде всего заметим, что само понятие налоговой нагрузки достаточно многозначно. Для предприятий имеет значение величина как фактически уплаченных, так и начисленных налогов. Нельзя не учитывать также, что налоговые обязательства в нашей стране сильно зависят от внешнеэкономических условий. За видимым увеличением или уменьшением начисленных и уплаченных налогов необязательно стоит изменение налоговой нагрузки – причиной зачастую служат колебания мировых цен.

Таблица 4. 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

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

Приведенные в Таб. 4 данные показывают, что стандартизованная величина уплаченных налогов снизилась за последние три года на 2% ВВП, а стандартизованный уровень начисленных налогов – более чем на 3% ВВП. Однако эффект реформы этим не ограничивается. Для его правильной оценки необходимо сравнивать не нынешнюю нагрузку с прошлой, а нагрузку в условиях реформы с тем, что было бы без нее. Происходившие структурные сдвиги в экономике (прежде всего – повышение доли оплаты труда и чистого экспорта в ВВП) увеличивали агрегированную налоговую базу. В итоге снижение нагрузки на частный сектор в результате реформы оказалось частично «замаскировано» ее ростом за счет других факторов, не связанных с реформой. По нашим оценкам, только за два года – с 2000 г. по 2002 г. – такие сдвиги увеличили бы налоговую нагрузку почти на 2% ВВП, которые таким образом необходимо приплюсовать к зафиксированному снижению фактически уплаченных и начисленных налогов.

Выводы

Подводя итог, можно сказать, что в целом реформа привела к заметным положительным изменениям налоговой системы. Вместе с тем эти изменения нельзя назвать революционными. Чем это можно объяснить?

Намерения более радикально облегчить эффективную налоговую нагрузку на экономику были ограничены невозможностью резко снизить уровень бюджетных расходов и понятным нежеланием вновь начать масштабные заимствования для их финансирования. В таких условиях номинальные налоговые ставки (то есть нагрузка на добросовестных налогоплательщиков) могли бы быть кардинально снижены только при условии масштабного выхода бизнеса из тени. Серьезный прогресс в борьбе с «теневой экономикой» был возможен только на основе взаимного движения бизнеса и власти навстречу друг другу: сокращение уклонения в ответ на снижение ставок создавало бы условия для дальнейшего снижения ставок и т. д.

К сожалению, этого не произошло. Фундаментальной причиной тому представляется неготовность и власти, и бизнеса договариваться о координированных действиях как между собой, так и внутри себя (поскольку необходима была реакция не отдельных, а основной массы производителей). Примером неспособности сторон договориться о сотрудничестве может служить ситуация с НДС. Распространение практики получения нечестными экспортерами возврата неуплаченного НДС ведет к тому, что государство начинает более тщательно разбираться с каждым требованием возврата НДС, что затягивает процедуру и приводит к потерям и для бюджета, и для законопослушных экспортеров.

Другой причиной неполной удачи реформы стала чрезмерная вера правительства в то, что снижение ставок автоматически приведет к сокращению уклонения от налогов. Мировой опыт говорит, что высокие налоговые ставки действительно увеличивают

уклонение, но являются далеко не единственной и даже не ведущей его причиной. Например, самые высокие ставки действуют в скандинавских странах, но в них же фиксируется и самая низкая в мире доля «теневого» сектора. А в странах Африки, напротив, низкие ставки сочетаются с высоким уклонением. На самом деле главным фактором, определяющим степень уклонения от налогов, служит характер отношений между бизнесом и государством. Если предоставляемые государством общественные блага неадекватны уплаченным налогам, если оно вместо создания условий для развития экономики множит административные барьеры, если бюджетные деньги тратятся неэффективно или вообще не по назначению, остается высоким уровень коррупции, то налогоплательщики наверняка будут «оптимизировать» свои налоговые выплаты. Но даже в случае, когда ставки невелики и государство вполне рационально распоряжается собранными средствами, бизнес необязательно полностью начнет выполнять свои обязательства, поскольку «сознательный», социально ответственный бизнес, скорее, счастливое исключение, сложившееся в некоторых странах, чем обычная практика. Практически везде налоговая система держится на сочетании «пряника» (в виде государственных услуг, необходимых для жизни как бизнеса, так и общества в целом) и «кнута» (в виде жестких санкций за уклонение от налогов). Иными словами, в любом случае налоговая реформа должна была сопровождаться серьезным улучшением налогового администрирования.

Таким образом, налоговая реформа стала одновременно и одной из наиболее глубоких и результативных из проведенных за последние годы реформ, и историей упущенных возможностей совместными усилиями обеспечить прорыв в налоговой сфере и создать образец конструктивного сотрудничества между правительством и бизнесом.

Евсей Гурвич - руководитель Экономической экспертной группы в Москве