

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЫ

А.Васильева, Е.Гурвич, В.Субботин,

Экономическая экспертная группа

ПРЕДПОСЫЛКИ РЕФОРМЫ

Одной из ключевых задач разработанной в 2000 г. долгосрочной программы правительства было проведение широкой налоговой реформы. Действительно, сложившаяся к этому моменту система налогообложения имела ряд фундаментальных недостатков. Общая ее структура типична для стран с переходной экономикой: основной вклад вносят НДС, налог на прибыль и социальные начисления (к началу реформы на эти три налога приходилось почти 60% всех поступлений). Бросается в глаза слабое отражение в этой структуре специфики российской экономики, в которой ведущую роль играют сырьевые сектора. Согласно существующей мировой практике (имеющей серьезное экономическое обоснование) налогообложение природной ренты намного превышает общий уровень налоговой нагрузки. Размеры специальных ресурсных налогов в добывающем секторе явно не соответствуют в России величине реализуемой здесь ренты, что, помимо прочего, создает основу для сохранения сырьевой ориентации нашей экономики.

Серьезный недостаток налоговой системы состоял в использовании начисляемых в зависимости от выручки предприятий («оборотных») налогов, обладающих сильным искажающим действием, в частности, дестимулирующих повышение степени обработки продукции. В прежней налоговой системе было существенно искажено определение многих налоговых баз – например, по налогу на прибыль; некоторые налоги фактически дублировали друг друга.

Налоговая система была крайне несправедливой, подрывающей нормальные условия конкуренции. Источником несправедливости были многочисленные произвольно предоставляемые налоговые льготы и освобождения (так, только освобождения от налога на прибыль местными властями снижали его поступления на 0,5% ВВП), а также легкость и безнаказанность уклонения от налогов. Некоторые элементы налоговой системы прямо поощряли уклонение: так, использование «кассового» метода учета, когда обязательства по уплате налогов возникали только после оплаты продукции покупателем, что дополнительно стимулировало

распространенную схему нелегального вывоза капитала – невозврат валютной выручки от экспорта. Велики были также различия в уровне налогообложения различных секторов экономики.

Решение всех перечисленных проблем справедливо выдвигалось в качестве задачи налоговой реформы. Главные цели реформы включали: снижение налоговой нагрузки (параллельно с сокращением бюджетных расходов), ограничение искажающего действия налоговой системы и более равномерное распределение налоговой нагрузки (прежде всего, путем отмены имеющихся необоснованных льгот и исключений). Планировалось повысить роль налогов, на использование природных ресурсов и имущественных налогов. Облегчение налоговой нагрузки на экономику (в особенности на законопослушных налогоплательщиков), либерализация и упрощение налоговой системы и усиление защищенности налогоплательщиков должны были внести серьезный вклад в улучшение инвестиционного климата и возврат в легальную сферу капиталов, выведенных из-под налогообложения.

Ожидалось, что потери бюджета от снижения ставок будут частично компенсированы расширением налоговой базы за счет уменьшения предоставляемых льгот и выхода бизнеса из тени (благодаря реакции предприятий на снижение налоговых ставок и мерам по перекрытию каналов ухода от налогообложения).

Нам представляется, что цели налоговой реформы были определены в основном верно. Рассмотрим некоторые из проблем более детально.

Налогообложение ренты в нашей стране намного уступает стандартам, принятым в большинстве нефтедобывающих стран. На это указывает, например, проведенный Экономической экспертной группой анализ финансовой отчетности ведущих нефтедобывающих компаний. Оказалось, что даже по официальным отчетам соотношение прибыли после налогообложения к выручке у российских компаний примерно в пять раз выше чем у ведущих иностранных компаний. Не вызывает сомнений, что фактическое соотношение (с учетом скрываемой от налогообложения прибыли) намного больше.

По нашим оценкам¹ в 2000 г. специфическими налогами в нефтегазовом секторе изымалось лишь около трети природной ренты. Между тем, максимальное изъятие природной ренты, ставящее сырьевые сектора в относительно равные условия с перерабатывающими, имеет критическое значение для предотвращения «голландской болезни», которой в острой форме подвержена Россия. Без радикального

¹ Е.Т.Гурвич, Российская налоговая реформа - первые итоги. "Модернизация экономики России: Итоги и перспективы", М:ГУ ВШЭ, 2003.

перераспределения налоговой нагрузки мы будем оставаться поставщиком сырья, зависящим от изменчивой конъюнктуры мировых рынков. Изъятие ренты в добывающих отраслях и снижение за счёт неё налоговой нагрузки на перерабатывающие отрасли – вот путь, с помощью которого можно одновременно наиболее полно использовать конкурентные преимущества России на мировом рынке и создать условия для диверсификации нашей экономики.

Вторая серьезная проблема – масштабы уклонения от налогообложения. Наш анализ показывает, что они были чрезвычайно высоки. Так, по данным Госкомстата (разрабатываемым в рамках системы национальных счетов), доля оплаты труда в скрытой форме колебалась в 1997-2000 гг. между 28% и 35%, т.е. составляла примерно треть. Это означает, что недоплачиваемый социальный налог равнялся половине от фактических поступлений, т.е. 4% ВВП в условиях 2000 г. Существенно большими были размеры уклонения от подоходного налога. Прежде всего, выплачиваемая в скрытой форме зарплата в целом была намного выше чем средняя - соответственно, в условиях прогрессивной шкалы подоходного налога, ставка начисления на укрываемую часть оплаты была бы значительно выше чем на открыто уплачиваемую. По нашим оценкам, уклонение от подоходного налога на заработную плату достигало в условиях 2000 г. почти половины (46%). Кроме того, в структуре доходов населения зарплата составляет лишь две трети. Налогообложению подлежат также предпринимательский доход и доходы от собственности, суммарная доля которых примерно равна 20%. В сумме потери бюджета от уклонения от подоходного налога можно оценить как минимум в 3% ВВП.

Увод из-под налогообложения высоких доходов подрывал идею прогрессивного подоходного налога, поскольку «богатые» компенсировали высокую ставку налога занижением его базы и платили, по сути дела, не намного больше (даже в номинальном выражении), чем бедные. Это подтверждается работой Синельникова и др.², где эмпирически показана отрицательная связь между базой подоходного налога и предельной ставкой, причём настолько сильная, что и поступления налога также отрицательно коррелированы с предельной ставкой. Кроме того, там найдено, что замена прогрессивной шкалы подоходного налога на плоскую в 2001 году увеличило прогрессивный характер налога по заработной плате, хотя прогрессивность налога по доходам в целом осталась низкой.

² Синельников-Мурылев С., С. Баткибеков, П. Кадочников, Д.Некипелов. Оценка результатов реформы подоходного налога в Российской Федерации. М., Научные труды ИЭПП, № 52.2003.

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 может быть оценено в 2% ВВП. Следовательно, только по трем рассмотренным налогам уклонение составляет порядка 9% ВВП.

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 примерно четверть от обязательств (т.е. треть от фактических поступлений). 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. Одна из ключевых идей налоговой реформы состояла в том, что снижение налоговых ставок сократит разрыв между номинальной и фактической нагрузкой, снизив первую и увеличив вторую за счет ослабления стимулов для уклонения. Однако, оправданность снижения ставок в условиях высокого уклонения от налогов далеко неочевидна. Прежде всего, связь между налоговыми ставками и уклонением от налогов не столь однозначна, как может показаться на первый взгляд. Теоретические модели предсказывают, что ответом на снижение налоговых ставок может быть, в зависимости от характеристик налоговой системы и налогоплательщиков, как уменьшение уклонения, так и его увеличение³. Более того, обратная зависимость (чем ниже налоговая нагрузка, тем больше масштабы уклонения) получена и в некоторых эмпирических исследованиях⁴. Далее, показано⁵, что даже в условиях, когда снижение ставок не только уменьшает уклонение, но и повышает общественное благосостояние, оптимальной политикой все же может быть не снижение ставок, а их повышение с одновременным улучшением налогового администрирования. Иными словами, снижение ставок может выглядеть оправданным при слабом

³ Slemrod J., Yitzhaki S. Tax Avoidance, Evasion and Administration. NBER WP 7473, 2000.

⁴ Feinstein J. An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and its Detection. RAND Journal of Economics, 1991, v.22, №1.

⁵ Slemrod J. Fixing the Leak in Okun's Bucket: Optimal Tax Progressivity When Avoidance Can Be Controlled. Journal of Public Economics, 1994, v.55, №1.

администрировании, но при этом уступать по эффективности повышению ставок с одновременным совершенствованием администрирования.

Рассмотрим теперь проблему общего уровня налоговой нагрузки. Прежде всего заметим, что само понятие налоговой нагрузки достаточно многозначно. Во-первых, различаются показатели фактически уплаченных и начисленных налогов. Превышение текущих обязательств над выплатами (приводящее к накоплению налоговой задолженности) говорит либо о непосильности налоговых ставок, либо о мягкости «бюджетных ограничений» (когда власти смотрят сквозь пальцы на нарушителей). Для предприятия важно и сколько оно платит в бюджет, и насколько оно обременено долгами, т.е. имеют значение оба определения нагрузки. Еще сильнее расхождение между номинально подлежащими уплате и фактически начисленными налогами (возникающее в результате занижения налоговой базы, т.е. уклонения). Величина номинальной нагрузки важна, поскольку именно она ложится на законопослушных налогоплательщиков, а значительный разрыв между номинальными и эффективными (с учетом уклонения) ставками серьезно искажает условия конкуренции, причем ставит в выигрышное положение тех, кто нарушает закон.

Наконец, нельзя не учитывать, что начисляемые и уплачиваемые налоги в нашей стране сильнейшим образом зависят от внешнеэкономических условий. Такие платежи как экспортные пошлины и налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) в нефтедобыче прямо привязаны к ценам мирового рынка, вдобавок изменение мировых цен влияет на прибыль экспортеров и тем самым на начисленный налог на прибыль. Эти факторы влияют и на ВВП, но в меньшей степени, так что соотношение налоговых платежей к ВВП существенно меняется в зависимости от цен на нефть. По нашим оценкам, в диапазоне 20-25 долл. за баррель повышение цен на 1 долл. за баррель (и сопутствующее этому повышение цены на газ) увеличивает налоговые платежи на 0,45% ВВП. Следовательно, о налоговой нагрузке на экономику вообще нельзя говорить вне связи с внешними условиями – она представляет собой не отдельное значение, а функцию, зависимость начисленных налогов от внешней конъюнктуры (в концентрированном виде выражаемых ценами на нефть). За видимым увеличением или уменьшением начисленных и уплаченных налогов не обязательно стоит изменение налоговой нагрузки – причиной зачастую служат колебания мировых цен.

В расчетах уплаченных налогов мы использовали максимально полные оценки, учитывающие все платежи, собранные МНС и ГТК, включая поступающие в бюджетные и внебюджетные фонды. Полученные показатели примерно на 2,5% ВВП меньше чем суммарные доходы расширенного бюджета (дополнительно включающие

неналоговые источники: доходы от госсобственности, от внешнеэкономической деятельности правительства и т.п.). Данные по разным источникам не полностью совпадают, однако эти различия незначительны (в пределах 0,5% ВВП). Приведенные в таб.1 данные показывают, что к началу реформы уплачиваемые налоги составляли 34% ВВП, однако стандартизованная нагрузка, в расчете на «нормальную» цену нефти равнялась 32% ВВП.

Таблица 1. Суммарные уплаченные и начисленные налоги (% ВВП)

	2000	2001	2002
Фактически уплаченные	33,9	34,3	34,0
Стандартизованная налоговая нагрузка (по уплате) в расчете на цену «Юралс» 18,5 долл. за баррель	31,9	32,6	31,8
Фактически начисленные налоги	34,9	34,6	33,4
<i>Справочно: цена на нефть «Юралз» (долл./баррель)</i>	26,7	23,0	23,7

Рассмотрим, насколько оправдано распространенное в нашей стране мнение⁶ (во многом определяющее цели макроэкономической политики правительства и программу реформ) о едва ли не определяющем влиянии общего уровня налоговой нагрузки на экономический рост. Известно, что в неоклассических моделях экономического роста (типа моделей Солоу) долгосрочные темпы роста не зависят от показателей фискальной политики: максимум того, что может дать здесь снижение налогов - это краткосрочный положительный эффект. Данный вывод остается в силе независимо от того, сопровождается ли снижение налогов сокращением расходов или финансируется за счет заимствований.

В классе моделей эндогенного роста налоги влияют на долгосрочные темпы роста за счет снижения отдачи на капитал и трудовые усилия, однако такой эффект может быть как отрицательным, так и положительным. Общий характер связи между налоговой нагрузкой и экономическим ростом зависит в моделях данного класса от оценки продуктивности государственных расходов. В ряде эмпирических исследований показано⁷, что многие виды предоставляемых государством услуг или проводимых им расходы оказывают значимое положительное влияние на развитие экономики. К числу наиболее эффективных направлений бюджетных расходов относятся обеспечение безопасности и законности, всеобщее образование, инвестиции в инфраструктуру. При

⁶ А.Илларионов. Бремя государства, Вопросы экономики, 1996, №4.

этом такие услуги и инвестиции не обеспечиваются в достаточном количестве частным сектором. Анализ моделей эндогенного роста, учитывающих положительное влияние государственных расходов на эффективность частного сектора и/или на накопление человеческого капитала⁸ приводит к выводу о существовании оптимальных “размеров государства” (т.е. соотношения расширенного бюджета к ВВП), характеризующихся, в зависимости от характера предполагаемого влияния, величиной доходов либо расходов. Такой оптимум обеспечивает компромисс между тяготами налогообложения и выгодами от предоставления общественных благ, а отклонения от оптимальных размеров бюджета как в ту, так и в другую сторону оказываются равно нежелательными, и в том, и в другом случае приводят к замедлению экономического роста.

Ни в одном теоретическом исследовании не было получено надежных конкретных оценок оптимального уровня налогов или бюджетных расходов. Для того чтобы восполнить этот пробел обратимся к эмпирическим исследованиям. За последние 15 лет были проведены многие десятки межстрановых исследований факторов роста, использующих самые тонкие современные методы эконометрического анализа. Один из главных выводов из множества этих работ состоит в том, что наличие огромного числа оказывающих воздействие на результат и тесно взаимосвязанных переменных делает результаты сравнительно неустойчивыми: в зависимости от набора рассматриваемых факторов, временного периода и выборки стран оценка роли определенной переменной может заметно меняться. Такая ситуация привела к развитию «мета-исследований»⁹, в которых делается попытка формальными или неформальными методами выделить наиболее устойчивые связи. Результаты эмпирических исследований, проведенных за последние 15 лет в мире, были недавно обобщены К.Сала-и-Мартин¹⁰. Один из ключевых выводов он сформулировал так: «Размеры государства», похоже, не имеют большого значения для роста». Это подтверждается противоречивостью оценок связи между «размерами государства» и темпами роста, полученными в различных работах: эффект оказывался то слабым отрицательным (но не выше 0,15% в год в ответ на снижение налоговой нагрузки на 1%

⁷ См., например, Easterly W., S.Rebelo, Fiscal Policy and Economic Growth: and Empirical Investigation. CEPR Discussion Paper, 1994, №85.

⁸ Corsetti G., N.Roubini, Optimal Government Spending and Taxation in Endogenous Growth Models. NBER Working Paper 5851, 1996.

⁹ Levine R., D.Renelt// A Sensitivity Analysis of Cross-Country Growth Regressions. American Economic Review, v.82, 4, 1992; Sala-i-Martin X. I Just Ran Two Million Regressions. American Economic Association Papers and Proceedings, 87(2), 1997.

¹⁰ Sala-i-Martin X. 15 Years of New Growth Economics: What Have We Learnt? Columbia University, Discussion Paper #0102-47, 2002.

ВВП), то небольшим положительным, то отсутствовал вовсе. В число факторов, продемонстрировавших устойчивое влияние на темпы роста, Сала-и-Мартин включил (в порядке убывания важности):

- исходный уровень душевого ВВП (при прочих равных бедные страны растут быстрее),
- качество «институтов» (защищенность прав собственности, исполнение законов и т.п.),
- качество экономической политики государства и бюрократического аппарата,
- степень открытости экономики,
- некоторые показатели качества «человеческого капитала» (например, продолжительность жизни).

Отсутствие (или слабость) эмпирической связи между ростом и «размерами государства», при теоретически обоснованном наличии оптимальных его «размеров», доказывает, что либо экономический рост вообще нечувствителен к уровню налогообложения, либо фактические показатели налоговой нагрузки в среднем лежат близко к оптимуму. Первый случай означает, что ускорить рост за счет снижения налогов вообще невозможно. Во втором случае это возможно только в тех странах, где налоговая нагрузка чрезмерна (намного больше чем в сопоставимых по душевому доходу странах). Только в таких случаях снижение налоговой нагрузки целесообразно, а при сравнительно низком уровне налогообложения его дальнейшее сокращение может тогда оказаться даже вредным.

Таким образом, необходимо разобраться, велика ли налоговая нагрузка в России по сравнению с сопоставимыми странами.

Приведенные в таб. 2-3 данные свидетельствуют, что среди переходных экономик не прослеживается обратная зависимость уровня налоговой нагрузки от прогресса в реформировании. Низкий уровень налогов наблюдается скорее в странах со слабым правительством и находящейся в упадке экономикой (Грузии, Таджикистане), а сравнительно высокие налоги - в наиболее успешных из бывших социалистических стран (Венгрии, Эстонии).

Как правило, «размеры государства» выше в более богатых странах. Таким образом, международные сравнения должны учитывать величину душевого ВВП. Согласно исследованию Мирового банка¹¹, налоговая нагрузка в России несколько ниже чем в среднем у стран с тем же уровнем душевого дохода.

¹¹ World Development Indicators, 2000, Washington, World Bank.

Таблица 2. Характеристики налоговых систем стран ОЭСР (1999 г.)

	Налоговые доходы всего (% ВВП)	Доля налогов в общих поступлениях (%)					Максимальные налоговые ставки	
		Подохо дный	На прибыль	Соц. отчис- ления	На товары и услуги	Прочие	Подоход ного	На прибыль
Россия (2002)	34.0	9.7	12.4	22.2	41.4	14.4	13.0	24.0
Венгрия	39.2	17.3	5.9	33.0	40.4	3.4	41.5	18.0
Польша	35.2	23.1	7.4	28.1	37.6	3.8	40.0	30.0
Словакия	35.3	12.6	8.0	32.6	34.1	12.7	42.0	15.0
Чехия	40.4	12.9	9.5	37.7	32.5	7.4	40.5	31.0
Мексика	16.0	30.0		17.8	51.0	1.2	40.0	35.0
Португалия	34.3	16.9	11.7	23.9	41.3	6.2	46.6	35.2
Турция	31.3	23.8	7.6	15.7	35.9	17.0	48.4	44.1
В среднем по ЕС	41.6	25.6	8.7	23.8	30.4	11.5	53.5	35.4
В среднем по ОЭСР	37.3	26.3	8.8	22.2	31.7	11.0	49.4	31.9

Источник: ОЭСР

Таблица 3. Налоговые доходы в странах бывшего СССР в 1998 г. (% ВВП)

Азербайджан	17,1	Литва	33,8
Армения	20,6	Молдова	34,6
Беларусь	27,8	Узбекистан	31,1
Грузия	13,4	Украина	31,8
Казахстан	16,2	Таджикистан	11,7
Киргизия	18,1	Туркменистан	23,1
Латвия	34,3	Эстония	37,1

Источник: V.Tanzi, G.Tsibouris, Fiscal Reform Over Ten Years of Transition. IMF WP 00/113, 2000.

Вопреки распространенным представлениям, у нас невысоки и номинальные налоговые ставки. В 1997 г. невзвешенные средние по странам Восточной Европы ставки НДС составляли¹² 20,6%, социального налога – 43,5%, налога на прибыль – 31,4%, т.е. намного превосходили нынешние ставки в России. Эти данные, вместе с оценками из Таб. 5 показывают, что не имеет под собой оснований не только представление о завышенности налоговой нагрузки в России вообще, но и общее убеждение в запредельности нагрузки на фонд оплаты труда. О том же говорят международные сопоставления удельного веса различных налогов из таб. 2. Они свидетельствуют, что доля социального налога в российской экономике намного уступает его доле в других переходных экономиках, а в сумме подоходный и социальный налоги составляют в России лишь 32%, тогда как в странах ОЭСР

¹² Schaffer M., Turley G. Effective versus Statutory Taxation: Measuring Effective Tax Administration in Transition Economies. William Davidson WP 347, 2000.

(включая переходные) – от 40% до 51% (правда, в развитых странах подоходный налог совмещает обложение трудовых и капитальных доходов).

Для более детального анализа нами было проведено сравнение эффективных ставок на основные налоговые базы, оцененные на основе показателей национальных счетов (которые включают нерегистрируемую деятельность, поэтому позволяют в полном объеме учесть укрываемую от налогообложения зарплату, прибыль и т.п.). Следуя работам Mendoza, Razin, Tesar (1994); Carey, Chilingirian (2000)¹³, мы выделяем три основные категории налогов: на потребление, на труд и на капитал. Отнесение налогов к той или иной категории в большинстве случаев не вызывает сомнений, и лишь в нескольких случаях относительно условно – скажем, оборотные и местные налоги разделены между налогами на потребление и на капитал. Отметим, что ресурсные налоги, как и экспортные пошлины, не попадают при этом ни в одну из трех категорий. Проводимый анализ не учитывает проблему переноса налогов, но, с другой стороны, это позволяет уйти от связанных с данной проблемой неоднозначности оценок.

Используемые в указанных работах формулы расчета эффективных ставок несколько упрощаются применительно к России, приобретая следующий вид:

$$R_l = (T_i + T_s) / (W + M)$$

$$R_k = T_k / (OS - M)$$

$$R_c = T_c / FC$$

где: R_l , R_k , R_c – рассчитываемые эффективные ставки налогов на труд, капитал и потребление соответственно; T_i , T_s – поступления подоходного и социального налогов; T_k , T_c – суммарные поступления налогов на капитал (включая налог на прибыль и на имущество) и на потребление (включая НДС, импортные пошлины, акцизы на потребительские товары); W – суммарная заработная плата (включая скрытую); M – смешанный доход; OS – валовая прибыль по системе национальных счетов; FC – конечное потребление. Результаты, полученные для России и их сравнение с другими странами приведены в таб. 5.

Таблица 4. Налоговые доходы и базы по основным категориям (% ВВП)

	Поступление налогов			Налоговая база		
	2000	2001	2002	2000	2001	2002
На потребление	10.5	11.2	10.8	61.3	65.2	68.1
На труд	9.8	9.6	10.8	49.7	51.7	55.3
На капитал	8.4	8.0	6.3	33.2	32.8	31.0
<i>Справочно: Ресурсные налоги и</i>	5.2	5.6	6.0			

¹³ Mendoza E., A.Razin, L.Tesar, Effective tax rates in macroeconomics: cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption. NBER Working Paper 4864, 1994; Carey D., Tchilingirian, Average effective tax rates on capital, labour and consumption. OECD Economics Department Working Paper 258, ECO/WKP (2000)31, 2000.

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

	Россия			1991- 1997 ¹⁴				
	2000	2001	2002	Венгрия	Польша	Чехия	ОЭСР	ЕС
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

Приведенные оценки показывают, что до начала реформ в России был примерно сопоставимый с другими странами уровень налогообложения капитала, несколько более низкая эффективная нагрузка на потребление и несопоставимо более низкий уровень налогообложения труда. После проведения реформы эффективные ставки по всем основным налоговым базам уступают показателям других стран (еще раз обратим внимание, что наибольший разрыв остался в части налогов на труд).

Таким образом, не существует оснований считать налоговую нагрузку в России завышенной – следовательно, нельзя рассчитывать ускорить рост за счет снижения налогов (а чрезмерное снижение налогов и гос. расходов может дать и негативный эффект). Это означает, что показатель общей налоговой нагрузки имеет не макроэкономическое, а в основном распределительное значение: он определяет, как будет распределяться создаваемая в экономике добавленная стоимость, но не оказывает значимого влияния на ее суммарную величину.

Еще один аргумент в пользу облегчения налоговой нагрузки сформулирован в проекте новой среднесрочной программы правительства. Снижение налогов предлагается рассматривать как меру, компенсирующую недостаточную привлекательность общего инвестиционного климата. Использование данной меры в международной конкуренции за капиталы вместо улучшения более фундаментальных характеристик бизнес-среды обосновывается возможностью сравнительно быстрого изменения налогового законодательства. Мировой опыт показывает, что налоговая система действительно может быть одним из существенных факторов, влияющих на капитальные потоки между странами. Рассмотрим этот аргумент применительно к России.

¹⁴ Carey D., Tchilinguirian, Average effective tax rates on capital, labour and consumption. OECD Economics Department Working Paper 258, ECO/WKP (2000)31, 2000.

Формулируемая задача состоит в быстром увеличении притока прямых иностранных инвестиций (поскольку именно их недостает нашей экономике и именно они могут быть чувствительными к налоговой нагрузке) и/или быстром сокращении оттока российского капитала. Очевидно, рассчитывать на большой приток иностранных инвестиций в ближайшее время нереально в силу того, что осуществлению любого крупного проекта предшествует многолетний процесс его анализа, проработки и переговоров с властями и потенциальными партнерами. О сложности такого процесса свидетельствует незначительный объем прямых иностранных инвестиций, который составил в 2002 г. лишь 2,1 млрд. долл. (0,6% ВВП), снизившись по сравнению с предыдущим годом. Таким образом, речь может идти в основном об удержании в стране российского капитала. Рассматривая задачу выбора между инвестированием в российскую экономику или в иностранные активы, необходимо различать два случая: 1) отток капитала совмещается с уклонением от налогов; 2) сначала уплачиваются налоги, а затем выбирается направление инвестирования. Для простоты ограничим анализ рассмотрением лишь одного налога – на прибыль. Условие инвестирования в российскую экономику имеет следующий вид:

$$\text{случай 1:} \quad 1+r_3 < (1-t^*) [1 + r_p(1-t)],$$

$$\text{случай 2:} \quad (1-t) (1+r_3) < (1-t^*) [1 + r_p(1-t)],$$

где: r_3, r_p – доходность зарубежных и внутренних инвестиций соответственно; t – общая ставка налога на прибыль; t^* – льготная ставка для инвестируемой прибыли.

Тогда условия внутреннего инвестирования имеют вид:

$$\text{случай 1:} \quad r_p > (r_3 + t^*) / [(1-t^*) (1-t)],$$

$$\text{случай 2:} \quad r_p > (1+r_3) / (1-t^*) - 1 / (1-t).$$

Примем условно, что величина r_3 составляет 5% (ее точное значение мало влияет на выводы). Тогда при обложении инвестиций по общей ставке 24% в случае 1 капитал будет инвестироваться в России только в проекты с доходностью 50% годовых. Уменьшение налоговой ставки не может снизить здесь порог эффективности инвестиций до приемлемого уровня: так, ее уменьшение с 24 до 15% снизило бы порог выгоды внутренних инвестиций до 28% годовых – то есть он все равно оставался бы слишком высоким. Освобождение от налога инвестируемой прибыли ($t^*=0$) радикально меняет ситуацию, снижая порог эффективности до 7%. В случае 2 порог выгоды инвестиций во внутренние проекты изначально низок: достаточно, чтобы доходность превосходила 6,6% годовых. Его зависимость от налоговых ставок в данной ситуации совершенно незначима: например, уменьшение ставки до 15% снижает порог выгоды инвестиций до 5,9% годовых.

Проведенный анализ показывает, что с точки зрения привлечения российского капитала ключевое значение имеют не общий уровень налогообложения, а возможность ухода от уплаты налогов при инвестировании за рубежом и льготное налогообложение инвестируемой прибыли. Для того чтобы отток был невыгодным, необходимо либо затруднить уклонение от уплаты налогов, либо предоставлять существенную инвестиционную льготу.

Таким образом, в России требовалось не столько снижение общей налоговой нагрузки, сколько внесение серьезных изменений в структуру налоговой системы. Результаты как теоретических, так и эмпирических исследований свидетельствуют о том, что ее внутренняя структура существенно влияет на развитие экономики. Налоги на потребление (НДС, акцизы) и изъятие ренты (с помощью ресурсных налогов) более предпочтительны для экономики, чем обложение прибыли и зарплаты. Положительный эффект могут давать некоторые схемы стимулирования инвестиций и инновационной активности (например, предоставление налогового кредита).

ПРЯМОЙ ЭФФЕКТ РЕФОРМИРОВАНИЯ ОСНОВНЫХ НАЛОГОВ

Обратимся к фактическим результатам реформирования налоговой системы в 2001–2002 гг. Величина уплаченных налогов в % ВВП в этот период варьировала незначительно (см выше табл. 1). Означает ли это, что реформа не изменила налоговую нагрузку?

Прежде всего отметим, что заметно снизилась величина начисленных налогов: за два года на 1,5% ВВП. При этом в 2002 г. начисленные налоги впервые оказались меньше уплаченных. Очевидно, такая ситуация может быть только временной, то есть предстоит дополнительное снижение налоговых доходов.

Даже если использовать в анализе лишь фактически уплаченные, а не начисленные налоги, неизменность налоговых сборов еще не будет свидетельствовать о том, что на них не повлияла реформа. На самом деле для измерения эффекта реформы необходимо сравнивать ситуацию не "до" и "после" ее проведения, а "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 эффект реформирования основных налогов.

Таблица 6. Сбор основных налогов (в % ВВП)

	2000 г.	2001 г.	2002 г.
Подоходный налог	2,4	2,8	3,3

Социальный. налог	7,4	6,8	7,5
Налог на прибыль	5,4	5,6	4,2
Экспортные пошлины	2,3	2,5	1,8
Импортные пошлины	0,9	1,2	1,2
НДС на импорт	1,4	1,8	2,0
Внутренний НДС	4,9	5,3	4,9
Акцизы	2,1	2,5	2,4
Ресурсные платежи	1,7	1,6	3,1
Прочие налоги	5,5	4,2	3,6
<i>Всего</i>	<i>33,9</i>	<i>34,3</i>	<i>34,0</i>

Источник: расчеты авторов.

Значительный позитивный эффект оказало снижение в 2001 г. "оборотных" налогов (на содержание жилищного фонда и на пользователей автодорог). Оно облегчило налоговое бремя в промышленности на 8,5% добавленной стоимости (ДС), в строительстве – на 7,3, на транспорте – на 5,8% ДС. Окончательная их отмена с 2003 г. приведет к дополнительному сокращению налоговой нагрузки в этих секторах еще соответственно на 3% ДС, 2,5 и 2% ДС. Важно также, что снижение, а затем и отмена "оборотных" налогов (начислявшихся на всю стоимость продукции независимо от величины издержек) в первую очередь позитивно сказались на положении обрабатывающей промышленности и в существенно меньшей степени – добывающих отраслей. По нашим оценкам, снижение ставки "оборотных" налогов на 3% в 2001 г. было эквивалентно уменьшению ставки НДС на 5–7% для таких отраслей, как топливная промышленность и цветная металлургия, и на 10–13% для перерабатывающих отраслей – химии и нефтехимии, машиностроения, пищевой промышленности и др. Таким образом, снижение "оборотных" налогов в 2001 г. и их полная отмена с 1 января 2003 г. – несомненный стимул к диверсификации экономики.

Переход к плоской шкале подоходного налога мало повлиял на его эффективную ставку: отношение поступлений к фонду заработной платы (ФЗП) составляло 12,8% в 2000 г., 12,2 – в 2001 г. и 12,7% – в 2002 г. (две последние цифры для сопоставимости рассчитаны без учета налога на военнослужащих, судей и прокурорских работников, введенного с 2001 г.). Незначительный эффект объясняется тем, что фактически и до реформы подавляющая часть налогоплательщиков (90%) платили подоходный налог по минимальной ставке. Напротив, реформирование социального налога обусловило серьезное снижение эффективной ставки: с 39,4% ФЗП в 2000 г. до 31,0% ФЗП в 2001 и 2002 гг. Вместе с тем расширение базы этих налогов привело к тому, что их суммарные поступления за два года даже возросли.

Реформа ЕСН включала два канала дифференциации влияния по отраслям: изменение базовой ставки и "регрессивность" шкалы. Ясно, что снижение базовой

ставки ЕСН дает большее преимущество тем отраслям, в которых доля фонда заработной платы в добавленной стоимости выше. К ним относятся отрасли, производящие конечную продукцию: машиностроение, легкая, пищевая; на противоположном полюсе находятся сырьевые отрасли – нефтедобыча, газовая, металлургия. В то же время от "регрессивности" ЕСН выигрывают в первую очередь отрасли, характеризующиеся более высоким уровнем оплаты труда. Фактические данные об итогах реформирования ЕСН в 2001 г. показали, что больший выигрыш обрабатывающих отраслей по сравнению с добывающими от снижения средней ставки социальных налогов и меньший – от введения регрессивной шкалы практически уравнивали друг друга. Представляется, что предлагаемая некоторыми экономистами радикализация регрессивной шкалы ЕСН усугубит неоправданные преимущества сырьевого сектора в доходности и еще больше закрепит наблюдаемый в России синдром "голландской болезни".

Наибольшие споры вызвали результаты реформирования налога на прибыль, где одни изменения (снижение ставки, новый порядок исчисления амортизации, расширение списка расходов, исключаемых из налогооблагаемой базы) уменьшали начисления, а другие (отмена льгот для тех, кто ими пользовался) – их увеличивали. Самой крупной (предоставляемой, что важно, не в индивидуальном порядке, а на общей основе) была инвестиционная льгота – в 2001 г. вычет по ней составлял 15% прибыли, предъявленной для налогообложения.

Полный эффект реформирования налога на прибыль складывался из двух составляющих: изменения эффективной ставки в сопоставимых экономических условиях (с учетом как номинальных ставок, так и предоставляемых льгот) и изменения условий (внешних либо возникших в результате действий самих предприятий). Для оценки первого эффекта мы сравнили фактические эффективные ставки налога на прибыль для 2001 г. с их расчетными значениями, приняв, что в 2001 г. действовало законодательство 2002 г. (см. табл. 7).

Как видно из данных таблицы 7, реформа налога на прибыль должна была (при прочих равных условиях) сократить его в среднем на 12%. Несмотря на то что действовавшие льготы уже снижали эффективную ставку в 2001 г. до 24%, в новых условиях она должна была уменьшиться еще больше – до 21% (к прибыли в старом определении). Таким образом, реформа налога на прибыль была выгодна среднестатистическому производителю. Результат мог оказаться иным для предприятий, активнее использующих инвестиционную льготу. Предприятия, у которых льготированные инвестиции превышали 1/3 прибыли, при новом

законодательстве должны были платить больше, чем при старом. Однако фактический уровень инвестиций из фонда накопления для большинства отраслей был существенно ниже этого порога: так, в 2001 г. для промышленности он составлял 20%, а в целом по экономике был равен 15%. Лишь в пищевой промышленности потери от отмены льготы в среднем должны были уравновесить выигрыш от снижения ставки.

Таблица 7. Расчетный эффект действия новой редакции налога на прибыль в условиях 2001 г. (млрд. руб.)

	Факт	При новом налоге на прибыль (расчет)
Прибыль, предъявляемая в целях налогообложения	2030	1915
Вычитаемые расходы на инвестиции	300	-
Эффективная налоговая база (с учетом всех льгот)	1461	1787
Номинальная ставка	35%	24%
Начисленный налог	488	429
Эффективная ставка (к налогооблагаемой прибыли 2001 г.)	24,0%	21,1%

Источник: расчеты авторов.

Фактические выплаты налога на прибыль уменьшились в 2002 г. на 1,4% ВВП (то есть на 1/4 в реальном выражении). Еще больше (на 1,7% ВВП, или почти на 1/3) упала начисленная величина налога на прибыль. Самое существенное сокращение произошло на транспорте и в связи (7,3% добавленной стоимости) и в промышленности (3,2%). Следует, правда, отметить, что налоговая нагрузка в большей степени уменьшилась в сырьевых секторах (в которых доля прибыли выше, чем в обрабатывающих): среди отраслей промышленности наибольший выигрыш получили топливная (6,8% добавленной стоимости), электроэнергетика (4,3%) и металлургия (4,1%), наименьший, как и предполагалось, – пищевая промышленность (0,3%).

Формальная причина снижения поступлений – резкое сокращение прибыли: отчетная чистая прибыль (“финансовый результат”) по крупным и средним предприятиям уменьшилась в реальном выражении сразу на 1/3. Однако более точную оценку истинного финансового положения производителей дает рассчитываемый в системе национальных счетов показатель “экономической” прибыли, который учитывает всю (в том числе укрываемую от налогов) прибыль по всему кругу предприятий и не зависит от административных решений о переоценке фондов, поскольку он очищается не от амортизации, а от расчетного “потребления капитала”. Оказывается, величина чистой “экономической” прибыли в % ВВП в 2002 г. лишь минимально (на 5%) снизилась по сравнению с 2001 г., то есть с экономической точки

зрения не произошло существенного уменьшения базы налога на прибыль. Соответственно увеличился разрыв между "экономической" чистой прибылью и "финансовым результатом": их соотношение увеличилось со 184% в 2001 г. до 265% в 2002 г. Отметим, что снижение валовой прибыли, рассчитанной по национальным счетам, на 1,8% ВВП в 2002 г. было почти полностью компенсировано сокращением выплат налога на прибыль. Это означает, что финансовые ресурсы предприятий, которыми они располагали после уплаты всех налогов, остались практически неизменными и, таким образом, это не могло служить причиной резкого и неожиданного замедления роста инвестиций.

Наш анализ показал, что основной причиной падения поступлений налога на прибыль в 2002 г. послужило снижение его ставки (которое объясняло сокращение сборов на 0,6% ВВП). Еще часть потерь (0,4% ВВП) была связана с косвенным эффектом переоценки основных фондов и реформирования НДС (рост последнего по сравнению с налогами, которые он заменил, привел к уменьшению прибыли в нефтедобыче). Сокращение "экономической" прибыли за счет структурных сдвигов в экономике объясняет уменьшение сборов лишь на 0,2% ВВП. Наконец, оставшаяся часть потерь налога на прибыль (0,2% ВВП) стала результатом расширения уклонения от налогообложения, что подтверждается как зафиксированным в 2002 г. увеличением разрыва между отчетной и "экономической" прибылью, так и активизацией оттока капитала (по оценкам Экономической экспертной группы, очищенные от сезонности квартальные данные показывают, что наметившаяся с конца 2000 г. тенденция к снижению оттока российского капитала сменилась в 2002 г. его ростом¹⁵). Тем самым подтверждается представленный нами выше тезис о том, что отмена инвестиционной льготы может, несмотря на снижение эффективной ставки налога на прибыль, привести к росту оттока капитала совмещенного с уходом от налогов. Одновременно ставятся под сомнение надежды на то, что снижение налоговой нагрузки будет автоматически приводить к сокращению масштабов «теневого экономики».

Еще одна существенная мера налоговой реформы – попытка усовершенствовать налогообложение нефтегазового сектора. Введение в 2002 г. налога на добычу полезных ископаемых привело к увеличению поступлений ресурсных платежей по сравнению с 2001 г. на 1,5% ВВП. Как показал наш анализ, в результате налоговой реформы укрепилась связь между налоговой нагрузкой на нефтегазовый сектор и мировыми ценами на нефть. Расчетная сумма НДС, экспортных пошлин и налога на

¹⁵ Обзор экономических показателей. Экономическая экспертная группа, апрель 2003 г.

прибыль увеличилась (по сравнению с налогами, которые они собой заменили) при ценах на нефть марки “Юралс” выше 21 долл. за 1 баррель и снизилась при ценах ниже этого уровня.

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. Полный расчет снижения налоговой нагрузки в результате реформы приводится ниже.

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.

КОСВЕННЫЕ ЭФФЕКТЫ НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЫ

Помимо прямых эффектов, выражающихся в изменении ставок и определения налоговых баз, реформа имела ряд серьезных косвенных последствий. Прежде всего реформирование того или иного налога сказывалось на распределении добавленной стоимости и тем самым на размерах налоговых баз. При этом могла меняться база как самого реформируемого налога, так и других налогов. Кроме того, в ходе реформы варьировала степень уклонения от налогообложения. Рассмотрим подобные взаимные влияния на примере реформы подоходного и социального налогов.

Таблица 8. Структура ВВП по первичным доходам (в %)

	2000 г.	2001 г.	2002 г.
Оплата труда	40,2	42,7	46,1
Заработная плата	31,5	34,7	37,5

В том числе: открытая	20,4	23,6	26,0
Скрытая	11,1	11,1	11,5
Социальные начисления	8,7	8,0	8,6
Чистые налоги на производство и импорт	17,1	15,4	13,6
Валовая прибыль экономики и валовые смешанные доходы	42,7	41,8	40,2
<i>Справочно: доля скрытой заработной платы</i>	<i>35,2</i>	<i>32,0</i>	<i>30,6</i>

Источник: расчеты авторов.

Реформа этих налогов сопровождалась быстрым ростом зарплаты, средний размер которой возрос в 2001 г. на 20% в реальном выражении (в 2002 г. – еще на 16%). Увеличение зарплаты намного обгоняло в данный период рост производительности труда, что проявляется в повышении доли суммарной заработной платой в ВВП. Официально выплачиваемая ("белая") зарплата увеличилась с 20% ВВП в 2000 г. до 24% в 2001 г. и 26% ВВП в 2002 г. (см. табл. 8).

Рост официально регистрируемой средней зарплаты мог быть обусловлен следующими причинами:

- ростом средней¹⁶ производительности труда;
- сокращением доли "теневой" зарплаты;
- использованием на увеличение зарплаты части средств, высвобождаемых в результате снижения налоговой нагрузки;
- увеличением спроса на рабочую силу, то есть изменением конъюнктуры на рынке труда.

Первый фактор явно недостаточен для объяснения роста зарплаты, поскольку ее доля в ВВП заметно повысилась. Нижняя строка таблицы 8 позволяет оценить масштабы вывода зарплаты из "тени". Нетрудно видеть, что и данный фактор объясняет лишь часть наблюдаемого роста заработной платы. Для точной оценки влияния каждого из перечисленных факторов нами была построена и проанализирована опирающаяся на экономическую теорию модель, описывающая спрос предприятий на рабочую силу.

Рассмотрим предприятие, произведённая добавленная стоимость Y которого зависит от используемого труда L и капитала K согласно функции Кобба-Дугласа:

¹⁶ Здесь мы говорим о росте производительности труда при фиксированной отраслевой структуре экономики. Последний фактор в приведенном списке фактически отражает изменение структуры произведенного ВВП, то есть изменение долей в ВВП различных секторов за счет ценовых изменений – роста мировых цен на российский экспорт, укрепления рубля и т. д.

$$Y = \theta L^\alpha K^\beta,$$

где θ, α, β - некоторые фиксированные параметры, характеризующие структуру производства предприятия.

Оценим влияние на прибыль предприятия от найма дополнительного рабочего. При фиксированном капитале этот рабочий произведёт добавленную стоимость

$$dY = \alpha \frac{Y}{L},$$

в результате чего чистая прибыль предприятия в текущем периоде увеличится на величину dP :

$$dP = (1-\pi) \left\{ (1-\eta) \alpha \frac{Y}{L} - w \right\},$$

где π - (эффективная) ставка налога на прибыль, η - эффективная ставка налогов, пропорциональных добавленной стоимости, и оборотных налогов (к добавленной стоимости), w - оплата труда одного рабочего (включая социальные отчисления).

Если дополнительная чистая прибыль от найма одного рабочего положительна, то в экономике будет наблюдаться рост спроса на труд. В предположении, что предложение труда в экономике фиксировано, это приведёт к росту заработной платы до тех пор, пока не будет выполнено условие равновесия:

$$(1-\eta) \alpha \frac{Y}{L} - w = 0$$

или

$$\omega = (1 - \eta) \alpha,$$

где $\omega = \frac{wL}{Y}$ - доля оплаты труда в добавленной стоимости экономики.

Полученное условие позволяет проанализировать влияние налогов на заработную плату. Если величина оборотных налогов увеличивается на величину $\Delta\eta = \eta_2 - \eta_1$, то доля заработной платы в добавленной стоимости вырастет на величину

$$\Delta\omega = - \frac{\omega}{1-\eta} \Delta\eta \quad (1)$$

При этом изменение налога на прибыль и налогов, пропорциональных фонду оплаты труда, в рамках данной упрощенной модели не влияют на долю заработной платы в добавленной стоимости. В частности, с уменьшением ставки налогов на фонд оплаты труда заработная плата, выплачиваемая непосредственно работникам, должна возрастать.

Возвращаясь к анализу последствий реформы подоходного и социального налогов, можно сделать вывод, что рост оплаты труда в процентах ВВП мог объясняться снижением оборотных налогов и/или изменением конъюнктуры на рынке труда. Повышение доли зарплаты в структуре оплаты труда следует отнести на счет снижения социального налога, а изменение соотношения между открытой и скрытой зарплатой стало проявлением выхода из "тени".

Подставив данные в формулу (1), получим, что снижение налогов на продукты и импорт привело к росту доли оплаты труда в ВВП на 0,8 п.п. Эффект снижения социального налога и выхода из "тени" рассчитывается как разница между пропорциональным ростом всех компонент оплаты труда и фактическими показателями. Полученные оценки приведены в таблице 9.

Таблица 9. Факторы роста расходов на оплату труда (% ВВП)

	Расходы на оплату труда	Открытая зарплата	Скрытая зарплата	Социальные отчисления
Всего	2,5	3,2	0,0	-0,7
При старых налогах на ФОТ и ставке подоходного налога		1,3	0,7	0,5
За счет снижения налоговой нагрузки на ФОТ и выхода из тени		1,9	-0,7	-1,3
<i>Из роста расходов на оплату труда за счет снижения налогов на производство и импорт</i>				
Всего	0,8	1,0	0,0	-0,2
При старых налогах на ФОТ и ставке подоходного налога		0,4	0,2	0,2
За счет снижения налоговой нагрузки на ФОТ и изменения подоходного налога		0,6	-0,2	-0,4

Комбинируя полученные оценки, приходим к выводу, что наблюдаемый рост открытой зарплаты на 3,2% ВВП в 2001 г. может быть разложен по факторам следующим образом:

- снижение оборотных налогов (эффект – 0,4% ВВП);
- уменьшение социального налога (эффект – 1,3% ВВП);
- выход зарплаты из "тени" (эффект – 0,7% ВВП);
- рост зарплаты, не связанный с налоговой реформой, вследствие структурных сдвигов в экономике, включая изменения конъюнктуры на рынке труда (эффект – 0,9% ВВП).

Полученные оценки свидетельствуют о том, что результаты реформы следует обсуждать не только с позиции изменения и перераспределения налоговой нагрузки, но и с точки зрения ее влияния на доходы экономических агентов. В частности, изменения налогообложения в 2001 г. привели к росту доли зарплаты в ВВП на 1,5 п.п. (из общего ее увеличения на 3,2 п.п.). Это означает, что налоговая реформа объясняет примерно половину наблюдавшегося разрыва между ростом зарплаты и повышением производительности труда.

Широко распространено мнение, что снижение налоговых ставок не угрожает бюджетным доходам, поскольку полностью компенсируется выходом бизнеса из "тени". Расширение налоговой базы в ходе налоговой реформы действительно было важной частью ее замысла. В какой же степени оправдались эти надежды?

Оптимистическая оценка влияния реформы на бюджетные доходы базируется главным образом на примере подоходного и социального налогов. Полученные нами индикаторы роли различных факторов в изменении базы этих налогов позволяют также оценить их вклад в изменение налоговых поступлений (см. табл. 10) .

Таблица 10. Разложение изменения налоговых сборов в 2001 г. по факторам (% ВВП)

Налоги	Всего	За счет:					
		измене ния ставки	Выхода из "тени"	косвенного эффекта реформы:		конъюн- туры рынка труда	Отмены льгот для военно- служащих
				социаль ного налога	оборот- ных 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.

Согласно приведенным в таблице 10 оценкам, прямой результат реформирования социального и подоходного налогов (состоящий в снижении их средних ставок) – это потери поступлений в бюджет 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, 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.

Более общий анализ исходит из оценки изменения в целом за 2001–2002 гг. базы основных налогов (трактуемых максимально широко в соответствии с системой национальных счетов, то есть включая нерегистрируемую деятельность) и их эффективных ставок (см. табл. 11–13). 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.

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.

Таблица 11. Налоговые доходы, сгруппированные по видам налоговой базы (% ВВП)

Налоговая база	2000 г.	2001 г.	2002 г.	Изменение (2002 г. по сравнению с 2000 г.)
1. Капитал	3,0	2,4	2,1	-0,8
2. Прибыль	5,4	5,6	4,2	-1,2
3. Экспорт товаров	2,3	2,5	1,8	-0,5
4. Зарплата	9,8	9,6	10,8	1,1
5. Частный внутренний спрос	10,5	11,2	10,8	0,3
6. Использование природных ресурсов	3,0	3,1	4,3	1,3
<i>Итого</i>	<i>33,9</i>	<i>34,3</i>	<i>34,0</i>	<i>0,1</i>

Таблица 12. Налоговые базы по основным видам

	2000 г.	2001 г.	2002 г.	Относительное изменение базы

<i>% ВВП</i>				
Чистая прибыль по национальным счетам	22,7	23,3	22,1	-3
Экспорт товаров	40,5	34,3	30,9	-24
Зарплата (включая скрытую)	31,5	34,7	37,5	19
Частный внутренний спрос	62,0	66,5	67,8	9
<i>Рост к 2000 г. по сравнению с ростом ВВП, в %</i>				
Капитал	100	96	93	-7
Природные ресурсы	100	98,8	100,3	0,3
<i>Агрегированная суммарная налоговая база</i>	<i>100</i>	<i>104</i>	<i>106</i>	<i>6</i>

Таблица 13. Эффективные ставки 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>

Источник: расчеты авторов.

Далее мы разложили зафиксированное изменение налоговых сборов в 2001–2002 гг. по факторам (см. табл. 14). 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. 15). В целом, согласно нашим расчетам, агрегированная эффективная ставка налогообложения снизилась в 2002 г. по сравнению с 2000 г. на 5%.

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 14. 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>

Таблица 15. Эффект реформы для частного сектора (%)

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

Следующие шаги налоговой реформы (полная отмена "оборотных" налогов с 2003 г., отмена налога с продаж и снижение НДС с 2004 г.), по нашим оценкам, позволят уменьшить прямую налоговую нагрузку примерно на 2,5% ВВП, что будет частично компенсировано ростом сборов на 1% ВВП за счет расширения базы. Кроме того, можно ожидать сокращения налоговых сборов в результате приведения их в соответствие с уровнем начисленных налогов.

Уменьшение налоговой нагрузки на частный сектор на несколько процентов ВВП одними может рассматриваться как довольно весомый результат налоговой реформы, другими – как явно недостаточный. Мы считаем такую дискуссию малосодержательной, поскольку она основывается на ложной предпосылке о существенном влиянии налоговой нагрузки на экономический рост. Наша принципиальная позиция состоит в том, что результаты налоговой реформы надо обсуждать совсем с других позиций, ставя во главу угла распределение налоговой нагрузки, стимулирующее действие налоговой системы, а также распределительные эффекты. Рассматривая реформу с этой точки зрения, нужно признать ее ограниченно успешной. В актив реформы следует прежде всего отнести отмену "оборотных" налогов, а также некоторое увеличение налогов на нефтяной сектор. Перераспределение нагрузки было намного слабее, чем необходимо для лечения "голландской болезни", однако, учитывая силу нефтяного лобби, его тоже можно считать значимым успехом. Уменьшились искажающее действие налоговой системы и ее несправедливость. Вместе с тем серьезной ошибкой представляется отмена инвестиционной льготы, поскольку это подорвало стимулы к инвестированию в российскую экономику.

По нашему убеждению, следующий этап налоговой реформы целесообразно начать с шага назад – восстановления инвестиционной льготы. Ключевой задачей реформы является действительно весомый перенос налоговой нагрузки с перерабатывающего сектора на сырьевой. Не вполне ясна цель снижения НДС, поскольку подобная мера не столько способствует уменьшению нагрузки на производителей, сколько снимает ее с потребителей. Очень важно также продолжить работу по улучшению налогового администрирования.

Дальнейшее снижение налоговых ставок вряд ли будет, как в 2001–2002 гг., компенсироваться не связанными с реформой структурными сдвигами в экономике. Это выдвигает на первый план вопрос о макроэкономической безопасности проводимой политики. Необходимо подчеркнуть, что принятые решения о дальнейшем уменьшении налоговой нагрузки без адекватных мер по сокращению государственных расходов грозят свести на нет основное достижение послекризисного развития – сбалансированность бюджета.