


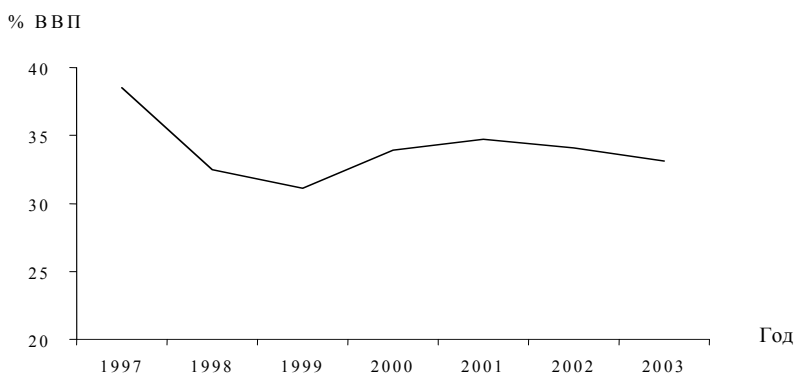
А.А. Васильева, Е.Т. Гурвич 

## ОТРАСЛЕВАЯ СТРУКТУРА РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ<sup>1</sup>

В статье проводится сравнительный анализ распределения налогов по отраслям экономики. Показатели эффективной налоговой нагрузки рассматриваются в зависимости от определенной категории налогов. Кроме того, рассчитаны показатели номинальной нагрузки, позволяющие 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.

**Особенности национальной налоговой системы.** Исследование российской налоговой системы<sup>2</sup> во многом ограничено недостатком точных количественных оценок ее динамики и структуры. Построенные нами показатели динамики налоговой нагрузки в российской экономике (рисунок) рассчитаны с учетом налоговых платежей (включая недоимки, штрафы, пени и т.п.), поступающих в консолидированный бюджет, а также в государственные бюджетные и внебюджетные фонды (социальные, дорожные, экологические, воспроизводства минерально-сырьевой базы)<sup>3</sup>.

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



<sup>1</sup> Статья подготовлена при финансовой поддержке Московского общественного научного фонда из средств Агентства по международному развитию США (проект № 42.1-03).

<sup>2</sup> Общая характеристика российской налоговой системы и анализ основных результатов проводимой налоговой реформы см. в работе [1]. Настоящее исследование продолжает эту работу, рассматривая структуру налоговой системы в разрезе основных отраслей.

<sup>3</sup> Источником информации послужили данные Министерства по налогам и сборам (МНС), Государственного таможенного комитета (ГТК) и отчетность фондов.

Сравнение показателей МНС и Минфина о поступлении налогов показало, что они несколько различаются, однако в последние годы отклонения не очень велики, примерно 0,5% ВВП. При этом данные МНС предпочтительнее 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 существенно не исказит результаты.

Рисунок. Суммарные уплаченные налоги

«Провал» налоговых поступлений в 1998-1999 гг. произошел по двум причинам: из-за резкого сокращения налоговых баз при падении мировых цен на нефть и другие экспортные товары; неспособности докризисной налоговой системы после глубокой девальвации в 1998 г. 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, привнесших в 2000 г. 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.

Оценивая общее изменение налоговых поступлений в период 1997-2003 гг., необходимо принять во внимание, что в исчезновении разрыва между начисленными и уплаченными налогами сыграла роль значительная доля платежей в бюджет в докризисный период в форме денежных суррогатов. По нашим оценкам, доля неденежных расчетов расширенного бюджета составляла в 1997 г. 24% доходов и 20% расходов (т.е. примерно 9% ВВП!), тогда как сейчас расчеты проводятся практически полностью в денежной форме.

При анализе налоговой нагрузки важно учитывать ее сильную зависимость от внешней конъюнктуры, т.е. от мировой цены нефти – в настоящее время повышение цены на 1 долл./барр. увеличивает нагрузку примерно на 0,4% ВВП. 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. (табл. 1). Стандартизованные *начисленные налоги* сократились за этот период на 3,5% ВВП. При этом основное снижение нагрузки, измеряемой по уплаченным налогам, пришлось на 2003 г., а по начисленным налогам – на 2002 г.

Таблица 1

Уплаченные и начисленные налоги в 2000-2003 гг., % ВВП

Налоги	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.
Уплаченные*	34,2	34,7	34,1	32,9
Начисленные*	35,9	34,5	32,3	33,3
Стандартизованные уплаченные**	32,5	33,6	32,8	30,1
Стандартизованные начисленные**	34,2	33,4	31,0	30,5
<i>Справочно: цены на нефть Urals, 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.

Говоря о структуре российской налоговой системы, следует отметить ее существенное отличие от аналогов не только в наиболее развитых странах, но и в странах с переходной экономикой в Центральной и Восточной Европе (табл. 2).

Прежде всего, в России мала роль налога на личные доходы (даже по сравнению с другими странами с переходной экономикой, а не только с Европейским Союзом и США). При этом в целом налоги на доходы вследствие больших поступлений налога на прибыль имеют практически такой же удельный вес, как в Восточной Европе. Перенос налогов с прибыли на конечные (личные) доходы, во-первых, уменьшает искажающий эффект налогообложения (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 выполняет функцию «справедливого» перераспределения доходов. Вместе с тем повышение роли подоходного налога требует кардинально более высокой, чем в России, степени добровольного сотрудничества граждан с налоговыми органами.

Таблица 2

## Сравнительный анализ структуры налоговых доходов, %

Налоги по категориям	Россия (2003 г.)	ЦВЕ (2002 г.)*	ЕС (2002 г.)	США (2002 г.)
На доходы	22,4	24,7	34,1	44,4
в том числе:				
персональные	10,3	16,6	25,6	37,7
корпоративные	11,9	8,1	8,6	6,7
Социальный	22,2	36,7	28,1	26,1
На потребление	29,5	33,6	28,4	15,1
Прочие	25,9	5,1	9,4	14,4
в том числе:				
имущественные	1,0	2,3	4,9	11,9
на использование природных ресурсов	12,7	—	—	—
экспортные пошлины	7,1	—	—	—
Всего	100,0	100,0	100,0	100,0

\* Усредненные по Венгрии, Польше, Словакии и Чехии.

Кроме того, 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. Изъятие природной ренты, по сути, представляет собой способ получения собственником ресурса платы за его использование. Ресурсные налоги – лишь одна из возможных форм получения такой платы; во многих странах платежи за использование природных ресурсов поступают в бюджет в виде неналоговых доходов, т.е. доходов от соглашений по разделу продукции, лицензионных платежей за предоставление права на добычу, доходов 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 было проведено 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], выделены три основные категории налогов: на потребление, на труд и на капитал (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 позволяет избежать связанной с ней неоднозначности оценок.

Таблица 3

Сравнительная оценка эффективных ставок по основным налоговым базам, %

Категория налога	Россия				Венгрия	Польша	Чехия	ОЭСР	ЕС
	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.					
	Средняя 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	–	–	23,1	26,6	25,1

\* По данным [3].

Согласно приведенным оценкам, до начала реформ в России уровень налоговой нагрузки был примерно следующим: на капитал, сопоставимый с аналогичным показателем других переходных экономик Восточной Европы, потребление – несколько более низкий и на труд – несопоставимо меньший. Последнее объясняется как низкими ставками социальных отчислений, так и большой долей теневой зарплаты.

Данные табл. 3 свидетельствуют о том, что за период 2001-2003 гг. в результате налоговой реформы в наибольшей степени (более чем на треть) снизилась нагрузка на капитал. Несколько меньшей была нагрузка на потребление, однако более значимые мероприятия 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 проц. п. В меньшей степени сократилась нагрузка на труд. Существенное снижение эффективной ставки ЕСН в 2001 г. было нивелировано некоторым уменьшением доли теневой зарплаты (с 35% в 2000 г. до 30% в 2003 г.) и почти не облагаемых налогами смешанных доходов.

**Эффективная налоговая нагрузка по отраслям.** Распределение налоговой нагрузки по секторам можно оценить лишь в достаточной степени условно, поскольку вопрос «кто платит налоги» (или «кто несет налоговое бремя») нельзя решить однозначно. В России 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 и перечисляется предприятием налоговым органам, минуя получателя зарплаты). Однако с экономической точки зрения имеет значение не кто перечисляет налоги, а кто несет потери (или выигрывает) от их введения (чьи реальные доходы сокращаются при взимании 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.

**ЕСН, подоходный налог.** Согласно принципам экономической теории 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>4</sup> должно приводить не столько к увеличению прибыли предприятий, сколько к росту зарплаты, т. е. бремя этого налога несут, главным образом, работники.

Предполагаемое теорией наличие эффективного рынка труда фактически не выполняется – огромные межотраслевые различия в уровне заработной платы свидетельствуют о низкой взаимозаменяемости рабочей силы разных отраслей. В такой ситуации в быстро развивающихся отраслях при высокой конкуренции за квалифицированную рабочую силу бремя ЕСН должны нести в основном работники, а в стагнирующих отраслях – в основном капитал.

*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 этой налоговой нагрузки ложится на потребителей. Вместе с тем можно указать сегменты, где существенную часть налогового бремени несут производители. Сюда относятся такие товары, как бытовая техника, электроника, мебель, спрос на которые достаточно эластичен по цене; или – продукция первого передела на рынках, носящих олигополистический характер (т. е. производители имеют достаточно большое влияние на свои цены). Тем не менее основное бремя налогов данной категории несут в основном производители. Таким образом, в целом налоги на потребление распределены между потребителями и производителями.

*Налог на прибыль.* Согласно теоретическим исследованиям, в закрытой экономике бремя налога на прибыль несет капитал (т.е. владельцы предприятия); в открытой экономике, по мнению некоторых экономистов, – труд, а по мнению большинства, бремя ложится все-таки на капитал.

*Ресурсные налоги.* К ним 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 ими облагается только экспортная продукция, фактически доходы производителей снижаются таким же образом как и при обложении данным налогом всей продукции. Однако это дополнительное бремя, в отличие от «обычных» налогов, не поступает в бюджет, а «передается» потребителям.

*«Оборотные» налоги* (налоги на пользователей автодорог и на содержание жилищного фонда) в основном выплачивают производители, хотя можно предположить, что некоторую их часть – и потребители.

Перечисленные характеристики налоговой нагрузки по отраслям различаются как кругом учитываемых налогов, так и определением доходов, по отношению к которым рассчитывалась нагрузка. При этом выделяются три группы налогов: на потребление (НДС, налог с продаж, импортные пошлины, потребительские акцизы); на труд (ЕСН, подоходный налог); на предпринимателей (на прибыль, на имущество, ресурсные, оборотные).

<sup>4</sup> Как отмечалось выше, подоходный налог фактически взимается только с заработной платы.

При распределении налогов по отраслям акцизы на газ, формально уплачиваемые трубопроводным транспортом и торговлей, были отнесены авторами к газовой промышленности, 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 адекватно описывают распределение этого 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 распоряжаться экспортным НДС до его возврата.

Принципиальная позиция анализа – определение налоговой нагрузки по отношению к базам, рассчитываемым на основе показателей системы национальных счетов (СНС). 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 СНС (где выделяются валовая прибыль, оплата труда и налоги на продукты) (табл. 4).

Таблица 4

## Разбиение налогов и доходов по категориям

Определение категории	Учитываемые налоги	Доходы, из которых платят налоги
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
Базовое	На предпринимателей и на работников	ДС, увеличенная на экспортные пошлины и акцизы на нефть и газ
Широкое	Все налоги	ДС в базовом определении плюс все налоги на потребление, уплачиваемые отраслью

Построенные показатели 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 валовой 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 при этом определяется как отношение налогов, которые несут предприниматели, к получаемому ими валовому доходу. Согласно второму показателю бремя ЕСН и подоходного налога ложится на работодателей, а налогов на потребление (как и в первом случае) – на потребителей. Нагрузка при этом оценивается как 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 (ДС), т. е. бремя всех налогов полностью ложится на предпринимателей.

Фактически, как отмечалось, бремя налогов каждой из категорий распределяется между предпринимателями, работниками и потребителями, поэтому нельзя ограничиться каким-то одним из построенных показателей. Однако вышеприведенное обсуждение свидетельствует, что для оценки условий ведения бизнеса больше подходит первый показатель. Основные полученные результаты приведены в табл. 5-7.

При анализе налоговой нагрузки на топливную промышленность необходимо учитывать отмеченный в работах [5, 6] факт перемещения существенной части ДС (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. Такой перенос занижает добавленную стоимость и завышает оценку налоговой нагрузки на топливную промышленность. Напротив, налоговая нагрузка на торговлю оказывается заниженной. Сказанное означает, что адекватное измерение налоговой нагрузки на нефтегазовый сектор невозможно без учета перемещенной ДС. Соответственно, в дополнение к «прямолинейному» расчету определялась налоговая нагрузка с учетом возвращения «по месту создания» перемещенной ДС.

Расчетная налоговая нагрузка в отдельных случаях искажалась из-за неполной сопоставимости данных: так, часть предприятий, занимающихся транспортировкой и распределением газа, до 2002 г. включалась в транспортный сектор, а в последующие годы – в торговый. Однако это не меняет общей картины ни о соотношении нагрузки для различных отраслей, ни об их динамике.

Таблица 5

Налоговая нагрузка по узкому определению категории налогов и доходов, %\*

Отрасль	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	Общее изменение нагрузки
Всего	30,5	30,0	28,8	26,5	-4,0
Промышленность	56,3	57,7	60,0	56,3	0,0
Транспорт и связь	34,3	40,8	26,2	19,7	-14,6
Строительство	21,4	19,7	19,4	14,5	-6,9
Торговля и общественное питание	7,1	6,4	8,0	6,7	-0,4

\* Налоговая нагрузка не рассчитывалась для отраслей промышленности, поскольку для них отсутствуют данные о полной (включая скрытую) зарплате.

Таблица 6

Налоговая нагрузка по базовому определению категории налогов и доходов, %

Отрасль	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	Общее изменение нагрузки
Всего*	28,1	27,0	26,1	24,8	-3,3
Промышленность	46,7	46,6	45,2	42,8	-3,9
в том числе					
с учетом перемещения ДС	33,8	38,8	37,0	32,7	-1,1
Топливная промышленность	61,6	61,3	64,3	68,9	7,3
в том числе					
с учетом перемещения ДС	29,5	40,1	40,7	36,9	7,4
Промышленность без топливной	38,6	37,5	33,4	28,4	-10,2
Электронергетика	31,2	32,3	31,2	25,6	-5,6
Черная и цветная металлургия	39,0	38,1	32,7	30,3	-8,7
Химия и нефтехимия	40,6	35,4	32,8	30,9	-9,6

Машиностроение и металлообработка	33,6	37,9	34,1	29,8	-3,8
ЛДЦБ	32,6	30,6	27,6	23,4	-9,2
Строительных материалов	35,6	35,6	32,3	29,2	-6,4
Легкая	45,3	34,7	33,9	26,8	-18,5
Пищевая	34,4	22,4	22,3	16,5	-17,9
Сельское хозяйство**	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 общественное питание в том числе	6,2	5,7	6,5	5,8	-0,3
с учетом перемещения	14,5	8,2	9,3	10,2	-4,3

\* Показатели в данной строке несколько отличаются от величины уплаченных налогов, указанной в табл. 1, поскольку здесь они отнесены к построенным авторами оценкам ДС.

\*\* Ввиду отсутствия данных для корректной оценки налогов на труд и оборотных налогов оценка нагрузки приведена по фактической отчетности МНС (без вычета подоходного налога и досчетов на ЕСН, отчислений в фонды).

Таблица 7

Налоговая нагрузка по широкому определению категории налогов и доходов, %

Отрасль	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	Общее изменение нагрузки
Всего*	34,3	34,2	33,3	32,0	-2,3
Промышленность	50,8	52,2	51,1	47,8	-3,0
в том числе					
с учетом перемещения ДС	37,6	44,2	42,7	37,4	-0,2
Топливная промышленность	64,6	65,5	67,9	71,2	6,6
в том числе					
с учетом перемещения ДС	31,8	44,1	44,7	39,5	7,7
Промышленность без топливной	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
Химия и нефтехимия	42,1	37,1	34,8	32,1	-10,0
Машиностроение и металлообработка	39,9	44,6	40,9	36,6	-3,3
ЛДЦБ	33,7	32,2	29,7	24,3	-9,4
Строительных материалов	43,8	44,2	41,0	37,7	-6,1
Легкая	51,8	40,7	40,9	32,6	-19,2
Пищевая	52,8	40,6	41,2	33,7	-19,1
Сельское хозяйство*	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 общественное питание	19,0	21,6	22,3	22,4	3,4
в том числе					
с учетом перемещения ДС	38,6	29,1	30,0	35,0	-3,6

\* Некоторое различие оценок в графе «всего» и в табл. 1 объясняется различными способами учета косвенных налогов. В первом случае источник данных о налогах на продукты – оценки Госкомстата, во втором – отчеты МНС и ГТК.

Данные табл. 7 свидетельствуют о том, что различия в показателях между отраслями огромны. При любом определении категорий налоговой нагрузки минимальное бремя налогов несут сельское хозяйство и торговля. Сравнительно низка также нагрузка на строительство. Полярна этим отраслям топливная промышленность, нагрузка на которую в базовом и широком определении (без учета перемещения ДС) составляет около 70%. Эти выводы частично корректируются при учете перемещения ДС из нефтегазового сектора в посреднический. Оказывается, что на самом деле нагрузка на топливную промышленность, хотя и превышает налоговое бремя в других секторах, но отнюдь не запредельна, составляя примерно 40% ДС. (Более детальное рассмотрение налоговой нагрузки на нефтегазовый комплекс, учитывающее ее зависимость от экспортных цен, приводится ниже.) Скорректированная с учетом перемещения ДС



нагрузка на торговлю оказывается низкой в узком и базовом определении, но достаточно высокой – в широком. Это связано, главным образом, с отмеченными выше особенностями распределения налогов по отраслям: в силу специфики имеющейся информации, налог с продаж отнесен (как и импортные пошлины) к торговле.

Причина низкой налоговой нагрузки на строительство и торговлю очевидна – это высокая доля «неформального» производства. Низкая нагрузка на сельское хозяйство связана, главным образом, с тем, что основная часть производства создается в личных подсобных хозяйствах для собственного потребления и, естественно, не подлежит налогообложению. Кроме того, сельхозпроизводителям по целому ряду налогов предоставлен льготный режим, т. е. низкая нагрузка является также результатом целенаправленной политики правительства. Повышение нагрузки в период 2000-2003 гг. можно объяснять как изменениями в самой отрасли (в том числе за счет проводимой в последние годы реструктуризации задолженности), так и расширением налоговой базы (в частности, введением единого сельскохозяйственного налога). Сравнение динамики показателей налоговой нагрузки в табл. 6 и 7 говорит в пользу такого предположения. Не следует также забывать, что в расчеты не включены данные о платежах в социальные фонды.

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

Все отрасли по масштабам облегчения налоговой нагрузки<sup>5</sup> в период между 2000 г. и 2003 г. можно разделить на четыре группы:

*Снижение нагрузки более чем на четверть по сравнению с начальным уровнем.* В эту категорию попадают пищевая и легкая отрасли промышленности, лесная и деревообрабатывающая, транспорт и связь.

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

*Снижение нагрузки менее чем на одну пятую.* К ней относятся машиностроение, электроэнергетика, промышленность стройматериалов.

*Увеличение нагрузки.* Включает единственную отрасль промышленности – топливную.

Меньшее, чем в других секторах, снижение налогового бремени в машиностроении, электроэнергетике и промышленности стройматериалов объясняется, во-первых, тем, что в них произошло самое сильное (с учетом сдвигов в структуре налоговых баз) снижение нагрузки на капитал. 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 объясняются структурой уплачиваемых ими налогов. Для иллюстрации приведем такую структуру для 2003 г. (табл. 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).

<sup>5</sup> Здесь приводятся данные для изменения базовой нагрузки. Для нагрузки в широком определении они оказываются очень близкими.

Таблица 8

Структура уплаченных в 2003 г. налогов по категориям, % от общей суммы

Отрасль	На предпринимателей и природные ресурсы	На труд	На потребление
Всего	38,0	32,5	29,5
Промышленность	57,6	23,8	18,5
Электроэнергетика	26,5	34,0	39,4
Топливная	81,4	8,3	10,4
Черная и цветная металлургия	57,2	49,6	-6,8
Химия и нефтехимия	34,1	60,1	5,8
Машиностроение	19,4	54,2	26,4
ЛДЦБ	36,0	59,3	4,7
Стройматериалов	25,0	43,1	31,9
Легкая	20,8	54,9	24,3
Пищевая	13,7	25,1	61,2
Транспорт и связь	24,1	47,4	28,5
Строительство	25,8	35,2	39,0
Торговля и общественное питание	17,3	4,8	78,0

Если говорить об агрегированных секторах, то налоговая нагрузка снизилась в целом по экономике на 2-4% ДС, по промышленности (без топливной) – на 8-10% ДС. Нагрузка повысилась только в топливном секторе – таким образом, реформа действительно привела к ее перераспределению из перерабатывающего в сырьевой сектор.

Изменение агрегированных показателей нагрузки определяется двумя факторами: их изменениями по отдельным отраслям и сдвигами 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: сокращение нагрузки по широкому кругу налогов снизилось на 0,7% ДС, а базового – повысилось на 0,2% ДС. Вклад каждой группы налогов в общее изменение налоговой нагрузки по отдельным отраслям приведен в табл. 9.

Таблица 9

Изменение нагрузки по основным видам налогов  
2003 г. по сравнению с 2000 г., % от полной ДС

Отрасль	На капитал (без ресурсных налогов)	Ресурсные налоги и экспортные пошлины	На труд	На потребление	Всего
Всего	-5,2	1,4	0,4	1,1	-2,3
Промышленность	-11,0	6,3	0,6	1,1	-3,0
в том числе с учетом перемещения ДС	-7,6	5,3	0,9	1,2	-0,2
Топливная промышленность	-15,2	21,0	-0,2	1,1	6,6
в том числе с учетом перемещения ДС	-6,4	12,8	0,3	1,0	7,7
Промышленность без топливной	-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
Химия и нефтехимия	-12,5	-0,6	3,8	-0,9	-10,2
Машиностроение и металлообработка	-5,2	-0,6	2,3	0,1	-3,3
ЛДЦБ	-6,2	-2,8	0,0	-0,4	-9,4
Строительных материалов	-6,0	-0,2	0,9	-0,8	-6,1
Легкая	-8,4	-0,7	-6,2	-3,9	-19,2
Пищевая	-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
в том числе с учетом перемещения	-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). Однако при этом повысились налоги на использование природных ресурсов и во многом на потребление. В первом случае это связано с переносом налогового бремени в ходе реформы на сырьевой сектор, 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 снижение их ставок было компенсировано расширением базы. Фонд зарплаты увеличился под влиянием нескольких факторов:

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

Специального детализированного анализа требует топливная промышленность. В табл. 10 приведены оценки налоговой нагрузки на нефтяную и газовую отрасли промышленности, где уплаченные налоги относятся к полной ДС, включающей ее перемещенную часть (оценки последней взяты из работы [6]). Учитывая, что грани между финансовыми показателями добычи газа и его транспортировки достаточно условны, налоговая нагрузка рассчитана в целом по нефтегазовому комплексу, включающему добычу, переработку и транспортировку углеводородов.

Таблица 10

Расчетная налоговая нагрузка в нефтегазовом секторе, % от ДС

Нефтегазовый сектор	1999 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.
<b>Налоговая база</b>					
<i>в узком определении</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>базовом определении</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>широком определении</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 о том, что до 2001 г. налоговая нагрузка на нефтяную и газовую отрасли значительно уступала нагрузке на другие секторы. После резкого повышения нагрузки в 2001 г. (в первую очередь за счет значительного роста экспортных пошлин) она затем снизилась примерно до 40% ДС (в широком определении).

Отметим, что налоговая нагрузка на нефтегазовый сектор существенно зависит от внешних условий. Особенно она сильна для нефтяной промышленности, в которой экспортные пошлины и налог на добычу полезных ископаемых непосредственно обусловлены ценой нефти на мировых рынках. При этом в ходе реформы зависимость налоговой нагрузки от мировых цен последовательно усиливалась.

Таким образом, целесообразно оценить изменение нагрузки на нефтегазовый комплекс (НГК) в сопоставимых условиях. Оценки, приведенные в работе [6], позволяют рассчитать зависимость нагрузки от мировых цен (табл. 11).

Таблица 11

Полная налоговая нагрузка на нефтяной сектор  
при различных мировых ценах на нефть, %\*

Мировая цена на нефть Urals, долл./барр.	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.
15	31,1	46,3	35,0	19,6
20	31,5	43,0	41,0	30,6
25	32,8	42,2	44,5	37,1
30	33,9	41,9	47,8	42,9
35	34,8	41,6	50,2	47,0

\* Нагрузка рассчитана по отношению к полной ДС (включая перемещенную из нефтяного в посреднический сектор).

Полученные результаты свидетельствуют, что нагрузка повысилась при высоких и средних ценах и снизилась при низких. При нейтральном уровне цен – 20,5 долл./барр. – 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 – 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 величины при стандартных ценах.

В табл. 12 приведена отраслевая структура налоговых поступлений. Анализ показывает, что реформа привела к значительному сокращению вклада в ВВП 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.

Таблица 12

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

Отрасль	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.
Промышленность	50,5	48,7	45,9	44,6
Электроэнергетика	3,0	3,9	3,7	3,5
Нефтедобывающая	13,0	11,4	12,2	14,3
Нефтеперерабатывающая	3,6	3,8	3,9	2,3
Газовая	5,7	7,0	6,2	5,8
Угольная	0,6	0,8	0,6	0,6
Черная и цветная металлургия	6,2	4,5	3,7	3,6
Химия и нефтехимия	1,7	1,4	1,1	1,0
Машиностроение и металлообработка	6,3	6,7	6,1	5,5
ЛДЦБ	1,2	1,0	0,9	0,8
Строительных материалов	1,0	1,0	0,9	0,9
Легкая	0,6	0,5	0,5	0,4
Пищевая	5,1	4,6	4,4	4,0
Транспорт и связь	10,5	11,3	9,2	8,9
Строительство	5,1	5,6	5,4	5,0
Торговля и общественное питание	13,1	14,3	15,3	16,2
Прочие отрасли	18,8	18,5	22,9	24,2

В ходе реформы снизились не только общая нагрузка на отрасли, но и выплаты по основным налогам. Так, средняя ставка отчислений в ЕСН снизилась с 38,2% в 2000 г. до 29,7% в 2003 г. (табл. 13). Отметим, что при условии учета теневой зарплаты эффективные ставки оказались бы значительно ниже.

Таблица 13

Эффективная ставка отчислений в социальные фонды  
(по данным о структуре затрат), %

Отрасль	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.
Всего	38,2	32,8	31,1*	29,7*
Промышленность	39,9	34,3	32,0	30,5
Сельское хозяйство	31,1	25,9	25,4	25,3
Транспорт и связь	38,7	33,0	30,8	30,0
Строительство	38,6	33,4	31,3	29,7
Торговля и общественное питание	30,0	21,7	22,7	21,1

\* Усредненная по отраслям.

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 показывают данные табл. 14, 15, эффективные ставки по налогу сократились в разрезе отраслей и по экономике в целом. Исключения составили торговля и общественное питание, что частично связано с изменениями правил отчетности МНС.

Таблица 14

Эффективная ставка налога на прибыль (отношение уплаченных налогов к чистой прибыли и смешанным доходам по СНС), %

Отрасль	Эффективная ставка налога			
	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.*
Промышленность	12,1	13,0	9,9	9,1
Сельское хозяйство	0,3	0,4	0,4	0,4
Строительство	8,1	9,9	9,6	7,0
Транспорт и связь	34,2	44,5	21,5	17,4
Торговля и общественное питание	(19,5)**	(23,7)**		
	4,1	3,5	4,4	4,3
	(6,2)**	(6,8)**		

\* Для 2003 г. значения чистой прибыли и смешанных доходов – расчетные. Чистая прибыль рассчитана по пропорциям потребления основного капитала в 2002 г.  
\*\* В скобках указаны значения, соответствующие скорректированным данным (с 2002 г. часть предприятий газопроводного транспорта, ранее учитывавшихся в отрасли «транспорт», МНС учитывает в отрасли «торговля»).

Таблица 15

Изменение налоговой нагрузки на прибыль по отраслям промышленности

Отрасль	Уплаченный налог на прибыль (% от базовой ДС)	Изменение нагрузки в 2001-2003 гг.
---------	-----------------------------------------------	------------------------------------

	2001 г.	2002 г.	2003 г.	% от базовой ДС	% от нагрузки до реформы
Электроэнергетика	11,4	7,8	6,1	-5,2	-46,0
Топливная	9,1	4,9	4,7	-4,4	-48,6
Черная и цветная металлургия	8,3	6,8	9,6	1,2	14,9
Химия и нефтехимия	8,4	5,8	6,1	-2,3	-27,3
Машиностроение и металлообработка	9,4	6,7	4,9	-4,5	-48,1
ЛДЦБ	6,0	4,6	3,6	-2,5	-40,6
Строительных материалов	7,5	6,2	5,4	-2,2	-28,9
Легкая	5,2	4,5	3,2	-2,0	-39,0
Пищевая	5,3	5,3	3,7	-1,6	-30,5

Наибольшее снижение нагрузки по налогу на прибыль произошло в промышленности, транспорте и связи – отраслях, где эффективная ставка наиболее близка к номинальной (меньше уклонение от налога на прибыль). В отраслях промышленности уплаченный налог на прибыль как доля ДС также снизился – наибольший выигрыш получила электроэнергетика. На машиностроении, где доля прибыли в ДС выше, уменьшение ставки сказалось не так 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 налога на фактическую прибыль, отражающих нагрузку на законопослушные предприятия, показывает, что наибольший выигрыш получили топливная отрасль и промышленность стройматериалов. Увеличилась нагрузка лишь на предприятия легкой промышленности, что также связано с отменой инвестиционной льготы. Отметим, что предприятия легкой промышленности в отличие от машиностроительных 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 рассмотрим налоговую реформу последних лет, чтобы выяснить кто реально несет бремя налогов. Вышеизложенное позволяет 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;
- предположительно, 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 последствием значительной части реформ стало не стимулирование экономического роста, а лишь уменьшение доли ВВП, перераспределяемой через бюджет.

**Изменение номинальной налоговой нагрузки.** Расчеты дифференцированной по отраслям номинальной налоговой нагрузки позволяют оценить «в чистом виде» эффект налоговой реформы, тогда как динамика налоговых выплат зависит, кроме

того, от ряда факторов, не связанных с реформой. Налоговая нагрузка рассчитывалась для условных предприятий, представляющих различные отрасли экономики. Для каждого такого предприятия определялись характеристики, позволяющие найти базу основных налогов. При этом характеристики принимались в течение всех лет на уровне средних значений для соответствующих отраслей единичными за исключением тех величин, которые могли изменяться при реформировании 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.

В анализе величина уплачиваемых налогов определяется следующими условиями:

- потенциальными размерами налоговых баз (например, полной, включая скрытую, величиной выплачиваемой заработной платы);
- законодательным определением налоговых баз (включая вычеты и льготы – например, на инвестируемые из прибыли средства);
- налоговыми ставками;
- льготами, предоставляемыми на индивидуальной основе или решениями субфедеральных властей (освобождением от налогов на определенных условиях либо установлением ставок, ниже максимальных, по таким налогам, как налог с продаж);
- степенью уклонения от налогов.

Из перечисленных лишь второе и третье условия в чистом виде определяются 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 отношения экспорта и импорта к ВВП, перераспределения ДС 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 усложняет) уклонение от налогов.

Последствия налоговой реформы складываются из 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 переоценивается, поскольку фактически в ходе реформы возможности предоставления налоговых льгот и освобождений были сокращены (в качестве примера можно назвать отмену права ЗАТО предоставлять льготный налоговый режим). Косвенное влияние налоговой реформы на размер налоговых баз и возможности уклонения от налогов оценивается в двух вариантах: минимальном и максимальном. Тем самым определяются границы потенциального эффекта налоговой реформы. Внешние факторы (например, экспортные цены) считаются неизменными. Более детально построение соответствующих оценок рассматривается ниже.

Номинальная налоговая нагрузка рассчитывалась в базовом определении. При ее построении учитывались следующие налоги: на прибыль (НП), на имущество, экспортные пошлины, ресурсные платежи, оборотные налоги, 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 заработной платы, принимались неизменными для всего рассматриваемого периода, равными средним за период отчетным значениям.

В качестве основного источника использовались данные Госкомстата России о структуре затрат на производство и реализацию продукции. Для расчета экспортных пошлин использовались данные о доле продукции, направляемой на экспорт. База налога на имущество оценивалась на основе полной учетной стоимости, начисленный износ – по данным отчетности Госкомстата России.

Для расчета прибыли принимались 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, рассчитанного по данным МНС о базе налога на прибыль. Предполагалось, что предприятия-представители пользуются лишь льготами по капиталовложениям. Размер инвестиций из прибыли, на который уменьшалась налоговая база, рассчитывался, 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 определялась как произведение построенной налоговой базы на номинальную ставку, действовавшую в соответствующий год (максимально предусмотренный законодательством уровень ставки без учета возможных региональных льгот).

Для ЕСН налоговая база умножалась на среднюю ставку, рассчитанную по отчетным данным о величине зарплаты и уплаченных налогах. Это позволило 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  $ZП_t$  и другие издержки  $Z_t$ ) и расчетной величиной косвенных налогов  $Н0$ . Таким образом, величина прибыли менялась в меру изменения фонда заработной платы и косвенных налогов  $Н0$ .

$$Pr_t = P_t - Z_t - ZП_t - k_t ZП_t - Н0.$$

Величина ДС определялась по данным статистики о структуре затрат. Объем выпуска увеличивался на расчетную величину экспортных пошлин и уменьшался на сумму материальных расходов.

Таблица 16

## Номинальная налоговая нагрузка в «базовом» определении, %

Отрасль	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.
Черная и цветная металлургия	46,6	45,1	36,9	34,7
Химия и нефтехимия	46,4	43,4	36,2	32,7
Машиностроение	46,5	45,9	37,1	35,7
ЛДЦБ	44,6	41,3	34,6	32,4
Стройматериалов	44,3	40,8	34,8	32,7
Легкая	42,6	39,5	34,6	32,8



Пищевая	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

Как показывают данные табл. 16, номинальная нагрузка существенно снизилась на все отрасли (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 можно объяснить следующими причинами: расширением налоговых баз в результате налоговой реформы; выходом налогоплательщиков из «тени»; расширением налоговых баз в результате структурных сдвигов; отменой льгот.

Изменение налоговых ставок либо определение налоговых баз, как правило, сопровождается смягчающими побочными эффектами. 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 рост заработной платы на 4,1%, в результате сумма поступлений социального налога сокращается так, как если бы при сохранении фонда зарплаты ставка ЕСН стала равной 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 в расчетах «активного» варианта, содержащего следующие предположения:

- изменение ЕСН приводит к такому же по величине, но 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 работе [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 табл. 17. Как и следовало ожидать, снижение налоговой нагрузки по этому варианту оказывается заметно меньшим (на 3-8% ДС), чем по «пассивному». Разность между снижением нагрузки в прямом расчете и в «активном» варианте представляет собой косвенный эффект реформы. Полученные результаты свидетельствуют о том, что соотношение эффекта реакции на налоговую реформу и номинального снижения нагрузки существенно различается по отраслям в зависимости от относительных размеров налоговых баз и уплачиваемых налогов. Косвенный эффект велик (примерно 60% прямого), например, в машиностроении и промышленности стройматериалов, что объясняет обнаруженное выше сравнительно умеренное снижение эффективной нагрузки в этих отраслях.

Таблица 17

Номинальная налоговая нагрузка в базовом определении (активный вариант), %

Отрасль	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.
Черная и цветная металлургия	46,5	48,5	39,5	38,1
Химия и нефтехимия	44,6	46,6	38,7	37,7
Машиностроение	44,3	47,8	40,3	39,5
ЛДЦБ	42,6	44,5	38,5	37,8
Стройматериалов	43,5	46,9	40,0	39,2
Легкая	42,7	45,9	41,7	41,1
Пищевая	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 сужение рамок уклонения от налогов (если оно действительно происходит). При этом появляется дополнительный источник расхождения между оценками 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: изменение удельного веса различных отраслей (которое рассматривалось выше), изменение макроэкономических пропорций (между прибылью и оплатой труда, между потреблением и накоплением и т. п.).

Наиболее значительные структурные сдвиги, которые должны были 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., 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 проц. п. 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 налоговой нагрузки  $\Delta T$  в результате сдвигов в структуре затрат, не связанных с реформой, рассчитывался по формуле:

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

где  $\Delta W$ ,  $\Delta w$  – полное изменение доли заработной платы в ДС и та его часть, которая обусловлена мерами налоговой реформы,  $t_r$  и  $t_{np}$  – 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 табл. 18.

Таблица 18

Расчетное изменение номинальной налоговой нагрузки в 2003 г.  
по сравнению с 2000 г., % ДС

Отрасль	Эффект налоговой реформы			Эффект сдвигов в структуре затрат	Всего расчетное изменение нагрузки
	прямой	косвенный	всего		
Черная и цветная металлургия	-11,8	3,4	-8,4	0,9	-7,5
Химия и нефтехимия	-12,2	5,3	-6,9	2,2	-4,6
Машиностроение	-11,7	6,8	-4,9	-0,1	-5,0
ЛДЦБ	-9,8	5,0	-4,9	1,6	-3,2
Стройматериалов	-11,3	6,9	-4,4	-1,0	-5,3
Легкая	-9,7	8,1	-1,7	0,7	-1,0
Пищевая	-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

В целом можно констатировать, что 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 (где, напротив, налоговые выплаты сократились меньше, чем можно было ожидать). В торговле причиной могло стать отмеченное выше перемещение части уплачиваемых налогов между этой отраслью и транспортом.

### Литература

1. Васильева А., Гурвич Е., Субботин В. Экономический анализ налоговой реформы // Вопросы экономики. 2003. № 6.
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. Субботин В. Реформа налогообложения в нефтедобыче: к чему мы пришли? Доклад на V Международной конференции ВШЭ «Конкурентоспособность и модернизация экономики» (Москва, 2004 г.).
5. От экономики переходного периода к экономике развития. Меморандум об экономическом положении Российской Федерации. Всемирный банк, апрель 2004.
6. Гурвич Е. Макроэкономическая оценка роли российского нефтегазового сектора // Вопросы экономики. 2004. № 10.