

Глава 7. Ход реализации и перспективы налоговой реформы, анализ закономерностей динамики налоговых поступлений, оценка влияния законодательных изменений на величину налоговых поступлений

7.1. Реализация налоговой реформы к началу 2001 г.

Первый этап налоговой реформы включал в себя принятие четырех глав второй части Налогового кодекса РФ – «Налог на доходы физических лиц», «Акцизы», «Налог на добавленную стоимость», «Единый социальный налог».

По налогу на доходы физических лиц (подходному налогу) основным нововведением было установление единой ставки в размере 13%. При этом для отдельных видов доходов, таких, как: выигрыши в лотерею, выигрыши и призы, получаемые в конкурсах, играх и других рекламных мероприятиях, страховые выплаты по договорам добровольного страхования в случае, если такие выплаты превышают проиндексированную на инфляцию сумму внесенных страховых взносов (по договорам личного страхования) или размеры ущерба застрахованному имуществу (по договорам имущественного страхования), процентные доходы по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации и 9% годовых суммы вклада в иностранной валюте, суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств ниже трех четвертей ставки ЦБ – установлена повышенная ставка в размере 35%.

В значительной степени уменьшено двойное налогообложение дивидендов путем зачета ранее уплаченных сумм налога на прибыль в счет обязательств по подходному налогу.

Существенно увеличен необлагаемый минимум (до 400 руб. в месяц до достижения доходом уровня 20 000 руб.), а также так называемый вычет на детей (до 300 руб. в месяц). Установлен ряд льгот социального характера. В частности, расходы на образование, свое или своего ребенка, в

размере 25 000 руб. вычитаются из налогооблагаемой базы налогоплательщика. Аналогичный порядок установлен и для расходов на здравоохранение, за исключением расходов на дорогостоящие виды лечения по перечню, утверждаемому Правительством РФ, которые вычитаются из налогооблагаемой базы в размере фактически осуществленных расходов.

Размер имущественного вычета при продаже недвижимости установлен на уровне 1 000 000 руб., при продаже прочих видов имущества – 125 000 руб., при покупке или новом строительстве – на уровне 600 000 руб. При этом вся сумма доходов от продажи недвижимого имущества, принадлежавшего налогоплательщику в течение 5 лет, и прочего имущества – в течение 3 лет, вычитается из налогооблагаемых доходов в полном объеме.

Единый социальный налог заменил собой страховые взносы, взимавшиеся ранее в социальные государственные внебюджетные фонды. При этом ставка единого социального налога расщепляется на несколько частей: по ставке 28% (22,8% – для индивидуальных предпринимателей) налог зачисляется – в Пенсионный фонд, 0,2% и 3,4% – в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования, соответственно, 4% (индивидуальные предприниматели освобождены от уплаты данной части налога) – в Фонд социального страхования. Государственный фонд занятости консолидируется в федеральный бюджет.

Установлена регрессия социального налога со следующей шкалой: 35,6% – при уровне годового дохода на одного работника до 100 тыс. руб., 20% – при уровне дохода от 100 тыс. до 300 тыс. руб., 10% – при уровне дохода от 300 тыс. до 600 тыс. руб. и, наконец, 5% – (2% – с 1 января 2003 г.) для доходов свыше 600 тыс. руб. При этом возможность применения регрессии обусловлена определенным размером средней заработной платы на предприятии при соответствующем количестве работников. Налоговая база, равно как и перечень не подлежащих налогообложению социальным налогом доходов, приведены в соответствие с налоговой базой налога на доходы физических лиц.

При принятии 2-й части Налогового кодекса был решен целый ряд важных проблем функционирования НДС. В число налогоплательщиков включены индивидуальные предприниматели. За счет сокращения перечня услуг, освобождаемых от уплаты НДС, расширена налоговая база. В целях снижения затрат на налоговое администрирование предусмотрена возможность выхода из режима плательщика НДС при том условии, что величина выручки за квартал не превышает 1 млн руб. С 1 июля 2001 г. предусмот-

рен переход от взимания налога по принципу страны происхождения к принципу страны назначения во взаимоотношениях со странами СНГ. Налоговым кодексом для налогоплательщика была предусмотрена возможность выбора учетной политики между кассовым методом определения момента возникновения налоговых обязательств и соответствующим общепринятым в международной практике нормам методом начислений.

По акцизам, помимо индексации ставок на алкогольную продукцию, было принято решение разделить уплату акцизов на алкогольную продукцию между ее производителями и организациями, занимающимися ее оптовой реализацией, при введении с 1 июня 2001 г. режима акцизного склада. Введены акцизы на дизельное топливо и моторные масла, а ставки акциза на бензин повышены по сравнению с существующими в среднем приблизительно в три раза в рамках компенсации отмены налога на реализацию ГСМ и снижения ставки налога на пользователей автомобильных дорог, взимаемого с оборота предприятий. Если в настоящее время ставки акцизов на легковые автомобили установлены в зависимости от объема двигателя, то согласно соответствующей главе НК – в зависимости от мощности двигателя.

Кроме того, законом о введении в действие второй части Налогового кодекса РФ было установлено, что окончательная отмена налога на пользователей автомобильных дорог и налога с владельцев автотранспортных средств произойдет с 1 января 2003 г., был несколько расширен список изначально предполагавшихся к принятию освобождений от уплаты НДС, хотя в то же время срок действия иных освобождений был ограничен, а с 1 января 2002 г. переход на определение объема реализации товаров (работ, услуг) в целях налогообложения по выставлению счетов-фактур (по методу начислений) может быть осуществлено по выбору налогоплательщика. При этом следует отметить некоторое искажение смысла метода начислений: в соответствии с принятыми изменениями налогоплательщики, избравшие в качестве учетной политики метод начислений, имеют право определять лишь момент возникновения налоговых обязательств по данному налогу, в то время как право на вычет, как и ранее, возникает лишь после подтверждения фактической уплаты входящего налога в составе цены приобретения.

7.2. Налоговая политика в 2001 г.

Значительная часть произведенных за 2001 г. изменений в налоговом законодательстве анализируется в главах настоящей книги, посвященных конкретным налогам, а именно налогу на добавленную стоимость, акцизам, налогу на прибыль предприятий, налогообложению малого предпринимательства, налогообложению в минерально-сырьевом секторе. Однако некоторые изменения не нашли там отражения. Ниже в данном разделе приводится информация о таких изменениях.

Администрирование

Федеральным законом от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (вступит в силу с 1 июля 2002 г.) принят Кодекс РФ об административных правонарушениях (КАП РФ).

Этот кодекс регулирует вопросы, связанные с наложением административных штрафов за неуплату налогов (сборов). Согласно главе 3 административный штраф является денежным взысканием и может выражаться в величине, кратной сумме неуплаченных налогов, сборов. Размер административного штрафа, исчисляемого исходя из суммы неуплаченных налогов, сборов, не может превышать трехкратный размер стоимости соответствующего предмета, суммы неуплаченных налогов, сборов.

Главой 15 установлены размеры штрафов должностных лиц за нарушения финансового (налогового и банковского законодательства, законодательства о бухгалтерском учете и отчетности, о рынке ценных бумаг). Установлены конкретные размеры штрафов за нарушения налогового законодательства, в том числе за непостановку на налоговый учет, нарушение срока постановки на налоговый учет; нарушение установленного срока представления в налоговый орган или орган государственного внебюджетного фонда информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации и др. Этой же главой установлены административные штрафы за неисполнение должностными лицами банков обязанностей, связанных с ведением счета налогоплательщика и пр.

Главой 16 установлены штрафы за административные правонарушения таможенных правил. Главами 23 и 28 определен порядок рассмотрения дел об административных правонарушениях налоговыми органами, федеральными органами налоговой полиции, таможенными органами.

Постановлением Правительства РФ от 12 февраля 2001 г. № 100 установлен порядок признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням по федеральным налогам и сборам для целей применения ст. 59 НК РФ. Признаются безнадежными к взысканию и списываются недоимка и задолженность по пеням по федеральным налогам и сборам (далее именуется – задолженность) при ликвидации организации; признании банкротом индивидуального предпринимателя; смерти или объявления судом умершим физического лица – по всем налогам и сборам, а в части поимущественных налогов – в размере, превышающем стоимость его наследственного имущества, либо в случае перехода наследства к государству.

Постановлением Правительства РФ от 21 августа 2001 г. № 602 утвержден порядок определения налоговой базы при исчислении НДС по авансовым и иным платежам, полученным организациями-экспортерами в счет предстоящих поставок товаров, облагаемых по ставке 0%, длительность производственного цикла изготовления которых превышает 6 месяцев.

Авансовые или иные платежи, полученные организациями – экспортерами в счет предстоящих поставок на экспорт товаров, не включаются в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость только после документального подтверждения организациями – экспортерами их поступления.

В случае неподтверждения в установленном порядке права на применение налоговой ставки 0% эти товары подлежат обложению налогом на добавленную стоимость в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Письмом Минфина России от 6 февраля 2001 г. № 03-07-28/25 разъясняется, что распределение налогов по уровням бюджетной системы осуществляют только органы Федерального казначейства. С момента вступления в силу федерального закона о федеральном бюджете на конкретный финансовый год по всем поступающим в бюджетную систему Российской Федерации платежам при их распределении в разные уровни бюджетов необходимо применять нормативы отчислений, утвержденные на этот конкретный год, независимо от того, в каком периоде платежи были начислены (в частности, в каком периоде возникла обязанность уплатить налог).

Определением Конституционного суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О дано разъяснение по вопросам применения постановления Конституцион-

ного суда РФ от 12.10.1998 по делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

МНС России просил разъяснить вопрос о том, может ли считаться уплаченным списанный банком налог, реально не перечисленный в бюджет, при отсутствии соответствующих денежных средств на корреспондентском счете банка, а также при отсутствии денежных средств на расчетном счете налогоплательщика. Согласно определению КС РФ, такой подход правомерен только в отношении добросовестных налогоплательщиков. При этом налоговые органы должны доказывать обнаруживающуюся недобросовестность налогоплательщиков и банков в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации. В случае непоступления в бюджет соответствующих денежных средств налоговые органы для установления недобросовестности налогоплательщиков вправе осуществлять необходимую проверку и предъявлять в арбитражных судах иски, включая иски о признании сделок недействительными и о взыскании в доход государства всех полученных средств по таким сделкам.

Письмом МНС России от 8 августа 2001 г. № ШС-6-14/613 разъясняется порядок применения ст. 83, 116 и 117 Налогового кодекса Российской Федерации.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, а также в собственности которой находится подлежащее налогообложению недвижимое имущество, обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по своему месту нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения и месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств.

На налогоплательщика, вставшего на учет в конкретном налоговом органе по одному из предусмотренных ст. 83 Налогового кодекса Российской Федерации оснований, не может быть возложена предусмотренная ст.ст. 116, 117 Налогового кодекса Российской Федерации ответственность за неподачу заявления о повторной постановке на учет или уклонение от повторной постановки на учет в том же самом налоговом органе по иному упомянутому в этой статье основанию.

Единый социальный налог

В течение 2001 г. в соответствии со ст.ст. 25 и 26 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2001 г.» от 27.12.2000 г. в 2001 г. ряд министерств (Министерство обороны Российской Федерации, Министерство

внутренних дел Российской Федерации и др.) освобождены от уплаты единого социального налога (взноса) в части, исчисляемой и уплачиваемой в Фонд социального страхования Российской Федерации, фонды обязательного медицинского страхования и Пенсионный фонд Российской Федерации с денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых отдельными категориями военнослужащих (служащих) в связи с исполнением обязанностей военной и приравненной к ней службы.

Федеральным законом от 31 декабря 2001 г. № 198-ФЗ внесены изменения и дополнения в НК РФ, некоторые законодательные акты РФ о налогах и сборах. Этим законом уточнена редакция ряда ключевых положений главы 24 НК РФ «Единый социальный налог», в частности, касающихся определения понятий налогоплательщика, объекта налогообложения (увязан с главами «Налог на прибыль», «Подходный налог с физических лиц», порядком определения налогооблагаемой базы при упрощенной системе и пр.), налоговой базы.

Для индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, налоговая база определена как произведение валовой выручки и коэффициента 0,1.

Уточнены правила применения регрессивной шкалы. В случае, если на момент уплаты авансовых платежей накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем на одно физическое лицо, деленная на количество месяцев, истекших в текущем налоговом периоде, составляет сумму менее 2500 руб., налог уплачивается по максимальной ставке, независимо от фактической величины налоговой базы на каждое физическое лицо. Такие налогоплательщики не вправе до конца налогового периода использовать регрессивную шкалу ставки налога.

При расчете величины налоговой базы в среднем на одного работника у налогоплательщиков с численностью работников свыше 30 человек не учитываются выплаты в пользу 10% работников, имеющих наибольшие по размеру доходы, а у налогоплательщиков с численностью работников до 30 человек (включительно) – выплаты в пользу 30% работников, имеющих наибольшие по размеру доходы. При расчете налоговой базы в среднем на одного работника учитывается средняя численность работников.

Для исчисления суммы налога (авансового платежа по налогу) применяемые ставки налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, уменьшаются на ставки тарифа страхового взноса по обязательному пенси-

онному страхованию, подлежащего уплате в Пенсионный фонд Российской Федерации.

Письмом МНС России от 8 октября 2001 г. № СА-6-05/759 направило уточненный Порядок заполнения расчета по авансовым платежам по единому социальному налогу (взносу) для индивидуальных предпринимателей и физических лиц, выступающих в качестве работодателей (Приложение № 6 к Приказу МНС России от 29.12.2000 № БГ-3-07/469, с изменениями и дополнениями, утвержденными Приказом МНС России от 18.07.2001 № БГ-3-05/243). Авансовые платежи по налогу уплачиваются налогоплательщиками ежемесячно в срок, установленный для получения средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца.

Расчет по авансовым платежам по единому социальному налогу (взносу) представляется в территориальную инспекцию МНС России по месту постановки налогоплательщика на учет не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным.

Совместным письмом МНС России № БГ-6-05/658; ПФР РФ № МЗ-16-25/7003; ФСС РФ № 02-08/06-2065П; ФОМС № 3205/80-1/и от 28 августа 2001 г. разъясняется порядок уплаты единого социального налога (взноса) налогоплательщиками – организациями, в состав которых входят обособленные подразделения.

В соответствии с пунктом 9 ст. 243 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики – организации, в состав которых входят обособленные подразделения, уплачивают единый социальный налог (взнос) по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого из обособленных подразделений. Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины налоговой базы, относящейся к этому обособленному подразделению. Налогоплательщики – организации, в состав которых входят обособленные подразделения, не имеющие отдельного баланса, расчетного счета, не начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу работников и физических лиц, могут производить уплату единого социального налога (взноса) централизованно по месту своего нахождения. Расчет условий для применения регрессивных ставок единого социального налога (взноса) производится в целом по организации.

Налог на прибыль предприятий

Федеральным законом от 9 мая 2001 г. № 50-ФЗ внесены изменения и дополнения в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в связи с проведением новации государственных ценных бумаг Российской Федерации.

Федеральным законом в дополнение к ранее принятому порядку предусмотрено конкретный механизм определения льготированной прибыли и процентного дохода при реализации государственных ценных бумаг, полученных в результате новации облигаций внутреннего государственного валютного облигационного займа III серии (далее – ОВГВЗ серии III).

Кроме того, расширены льготы первичным владельцам государственных ценных бумаг, полученных при новации. Они вправе направлять на погашение убытков от реализации (выбытия) полученных в ходе новации государственных ценных бумаг доходы от реализации (выбытия) всех ценных бумаг, как обращающихся, так и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг. Детализирован порядок направления средств от погашения облигаций федерального займа с постоянным купонным доходом (ОФЗ – ПД) на уплату просроченной задолженности по налогам, штрафам и пеням в федеральный бюджет. Законодательно установлен новый порядок исчисления и уплаты (удержания) налога на доходы в виде процентов по государственным ценным бумагам. Этот порядок принят с учетом установленного Налоговым кодексом Российской Федерации определения процента.

Для целей применения льготы по налогу на прибыль научными организациями в течение 2001 г. постановлением Правительства РФ от 2 февраля 2001 г. № 91 установлен порядок определения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, при финансировании которых за счет собственной прибыли научных организаций предоставляется налоговая льгота (установлен конкретный перечень таких работ).

При этом научная организация самостоятельно определяет состав научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, которые предполагается финансировать за счет остающейся в ее распоряжении прибыли, и направляет в Министерство промышленности, науки и технологий Российской Федерации запрос о соответствии тематики этих работ перечню научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, финансирование которых за счет части прибыли учитывается при налогообложении. Министерство в месячный срок выдает в установленном порядке заключение о таком соответствии или несоответствии.

Основные изменения в налогообложении прибыли предприятий были внесены главой 25 «Налог на прибыль организаций», принятой в 2001 г. и вступающей в действие с 1 января 2002 г. Использование метода начислений, расширение возможности принятия к вычету необходимых для осуществления деятельности расходов, новый порядок начисления амортизации, частичная интеграция подоходного налога и налога на прибыль, снижение ставок и уменьшение несправедливости и искажений, порождавшихся множественными льготами, можно рассматривать как существенный шаг в направлении уменьшения воздействия государства на результаты производственной деятельности и уменьшения дискриминации тех налогоплательщиков, которые не были охвачены льготным режимом. Однако сохранились и определенные проблемы. Подробная информация по указанной проблеме содержится в главе 4 настоящей работы.

Подоходный налог

Федеральным законом от 30 мая 2001 г. № 71-ФЗ внесены изменения в главу второй части Налогового кодекса, посвященную подоходному налогу, в области налогообложения доходов от ценных бумаг. Перенос подхода, заложенного в законе о налоге на прибыль предприятий и организаций (деление на обращающиеся и необрачающиеся на организованном рынке ценные бумаги, перечень расходов, принимаемых к вычету и т.д.), практически выводит операции с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок в самостоятельный вид деятельности налогоплательщика, но без регистрации в налоговом органе в качестве предпринимателя.

Если в отношении налога на прибыль необходимость принятия убытков как по обращающимся так и по необрачающимся на организованном рынке ценным бумагам определяется тем, что рынок должен обеспечивать равные условия для ведения любой предпринимательской деятельности (а юридическое лицо – это структура создаваемая учредителями специально для ведения деятельности), то создание приоритетных условий для сделок физических лиц с необрачающимися на рынке ценными бумагами по сравнению с ведением ими любой другой деятельности без регистрации в качестве предпринимателей не столь очевидна.

Не может быть применен общий подход также и к определению налоговой базы по доходам, полученным в рамках доверительного управления ценными бумагами, и доходом, полученным по сделкам с ценными бумагами в рамках договоров поручения и комиссии. ГК РФ предусматривается, что имущество, передаваемое в доверительное управление, учитывается

у доверительного управляющего на отдельном балансе. Это означает, что доход (убыток) учредителя доверительного управления за отчетный (налоговый) период определяется на основании данных баланса доверительного управления. Распространение определения налогооблагаемого дохода на доходы от передачи имущества в доверительное управление неправомерно. Расходы по договору доверительного управления производит не налогоплательщик, а управляющий. Эти произведенные им расходы возмещаются за счет имущества, переданного в доверительное управление. Кроме того, за счет имущества, переданного в доверительное управление, выплачивается вознаграждение доверительному управляющему.

Отношения по договорам поручения, комиссии, заключаемым при передаче налогоплательщиком имущества профессиональным участникам, имеющим соответствующие лицензии для совершения операций на рынке ценных бумаг, регулируются этими договорами. Расходы, которые возникают в связи с совершением поверенными, комиссионерами, агентами сделок с имуществом налогоплательщика, переданным им по договорам поручения, комиссии и т.п. могут быть подтверждены.

В соответствии со ст. 974 ГК РФ в рамках договора поручения поверенный обязан передавать доверителю без промедления все полученное по сделкам, совершенным во исполнение поручения. В соответствии со ст. 975 доверитель обязан возмещать поверенному понесенные издержки.

По договору комиссии комиссионер совершает действия от своего имени. По сделке, совершенной с третьим лицом, приобретает права и обязанности комиссионер (ст. 51 ГК РФ). В соответствии со ст. 1011 к агентским договорам применяются правила договора поручения или комиссии.

Если предметом указанных договоров являются ценные бумаги, то расходы по договорам комиссии (поручения) могут рассматриваться как расходы на приобретение (продажу) ценных бумаг.

Операции на организованном рынке осуществляются через профессиональных участников, т.е. на основании вышеуказанных договоров, поэтому вычету должны подлежать все расходы, произведенные поверенным (комиссионером), осуществляющим профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг.

Налог с продаж

Необходимость дополнительного законодательного регулирования действующего налога с продаж обусловлена решением Конституционного суда РФ. Конституционный суд РФ Постановлением от 30 января 2001 г.

№ 2-П определил, что при установлении Федеральным законом регионального налога с продаж федеральный законодатель не обеспечил исполнения требования о том, что объект налогообложения подлежит установлению только Федеральным законом и надлежащим образом. Недопустимо введение региональных налогов, которые позволяют формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на плательщиков других регионов (Постановление КС РФ от 21 марта 1997 г.). Предоставляя субъектам Российской Федерации право ввести налог с продаж, не был решен вопрос о юрисдикции налога. Неурегулированность Федеральным законом вопросов налоговой юрисдикции не исключает неоднократное налогообложение операций, в том числе носящих межрегиональный характер, при реализации товаров, работ и услуг за наличный расчет. Регламентация же его налоговой юрисдикции законами самих субъектов Российской Федерации может приводить к нарушению прав и интересов других субъектов Российской Федерации.

Федеральным законом от 27 ноября 2001 г. № 148-ФЗ внесены изменения и дополнения в часть II НК РФ и ст. 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». С 1.01.2002 г. вступает в силу глава 27 НК РФ «Налог с продаж», а с 1.01.2004 г. эта глава утрачивает силу.

Согласно НК РФ налог с продаж устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ, вводится в действие законами субъектов РФ (определяют ставку, порядок, сроки уплаты и форму отчетности), обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Налогоплательщиками налога с продаж являются организации и индивидуальные предприниматели по месту реализации товаров (работ, услуг) населению.

Сохранен перечень социально значимых товаров, при реализации которых населению налог не уплачивается, в том числе: хлеб и хлебобулочные изделия, молоко и молокопродукты, масло растительное и пр.

Налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из применяемых цен (тарифов) с учетом налога на добавленную стоимость и акцизов. Налоговый период – календарный месяц. Предельная ставка – не выше 5%.

С введением в действие на территории субъекта РФ налога с продаж не взимаются налоги, предусмотренные п/п. «г» п. 1 ст. 20, а также п/п. «г», «е», «и», «к», «л», «м», «н», «о», «п», «р», «с», «т», «у», «ф», «х», «ц» п. 1

ст. 21 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»:

- ☐ сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц;
- ☐ налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;
- ☐ сбор за право торговли;
- ☐ налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров;
- ☐ сбор с владельцев собак;
- ☐ лицензионный сбор за право торговли вино-водочными изделиями;
- ☐ лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей;
- ☐ сбор за выдачу ордера на квартиру;
- ☐ сбор за парковку автотранспорта;
- ☐ сбор за право использования местной символики;
- ☐ сбор за участие в бегах на ипподромах;
- ☐ сбор за выигрыш на бегах;
- ☐ сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме;
- ☐ сбор со сделок, совершаемых на биржах, за исключением сделок, предусмотренных законодательными актами о налогообложении операций с ценными бумагами;
- ☐ сбор за право проведения кино- и телесъемок;
- ☐ сбор за уборку территорий населенных пунктов;
- ☐ сбор за открытие игорного бизнеса.

Принятая редакция главы, посвященной налогу с продаж, частично устраняет несоответствия Конституции РФ, на которые было указано Конституционным судом. В частности, в документе имеется понятие объекта налогообложения, исключено право властей субъектов РФ дополнять перечень облагаемых налогом товаров (работ, услуг), исключены неопределенные понятия, которые не имеют юридического содержания, и т.д. К числу очевидных достоинств документа следует также отнести гармонизацию списка товаров (работ, услуг), освобождаемых от обложения налогом с продаж, с аналогичным перечнем, относящимся к налогу на добавленную

стоимость. Также глава не обуславливает взимание налога формой оплаты товаров (работ, услуг).

В то же время не упоминается проблема взимания налога с продаж в случае реализации товаров (работ, услуг) организациям или индивидуальным предпринимателям для собственного потребления, что придает налогу искажающий характер. Непонятно, будет ли взиматься налог при приобретении товаров (работ, услуг) индивидуальными предпринимателями. Вместе с тем введение механизма возмещения налога с продаж при приобретении организациями (индивидуальными предпринимателями) товаров (работ, услуг) и направлении их на производственные цели делает налог с продаж еще в большей степени аналогичным НДС.

Единый сельскохозяйственный налог

Федеральным законом от 29 декабря 2001 г. № 187-ФЗ внесены изменения и дополнения в часть вторую НК РФ, другие законодательные акты по налогам и сборам.

НК РФ дополнен разделом VIII.1 «Специальные налоговые режимы. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)». Единый сельскохозяйственный налог (ЕСН) вводится в действие законом субъекта Российской Федерации об этом налоге. Перевод организаций, крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей на уплату ЕСН производится независимо от численности работников.

Объект обложения – площадь сельхозугодий в собственности, во владении и (или) в пользовании. Налоговой базой признается сопоставимая по кадастровой стоимости площадь сельскохозяйственных угодий. Методика ее определения устанавливается и утверждается Правительством Российской Федерации.

Перевод осуществляется при условии, что доля выручки от реализации сельхозпродукции, произведенной на сельхозугодиях, за предшествующий календарный год в общей выручке составила не менее 70%.

Перевод на ЕСН означает замену этим налогом совокупности налогов и сборов, подлежащих уплате в соответствии со ст.ст. 13, 14 и 15 Кодекса, за исключением следующих налогов и сборов:

1. налога на добавленную стоимость;
2. акцизов;
3. платы за загрязнение окружающей природной среды;

4. налога на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте;
5. государственной пошлины;
6. таможенной пошлины;
7. налога на имущество физических лиц (в части жилых строений, помещений и сооружений, находящихся в собственности индивидуальных предпринимателей);
8. налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения;
9. лицензионных сборов;
10. страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (уплачиваются в соответствии с законодательством Российской Федерации о пенсионном обеспечении).

Не признаются сельскохозяйственными товаропроизводителями сельскохозяйственные организации индустриального типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы, животноводческие комплексы и другие), определяемые по перечню, утверждаемому законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации, в соответствии с порядком, устанавливаемым Правительством Российской Федерации.

Налоговый период – квартал. Налоговая ставка устанавливается в рублях и копейках с одного гектара сельскохозяйственных угодий. Установлено также, что замена нескольких налогов одним не является установлением нового налога, а является специальным режимом.

У единого сельскохозяйственного налога существует значительное количество недостатков. К ним, в частности, относятся следующие.

В России основой аграрного производства сохраняются крупные сельскохозяйственные предприятия, которые в состоянии вести полный бухгалтерский учет для расчета всей совокупности налогов. Для мелких же сельхозпредприятий, фермерских хозяйств и т.п. не отменены положения о вмененном налоге, который они могут использовать для упрощения учета. Распространять же вмененный налог на агрохолдинги, ведущие производства на 200–300 тыс. га и нанимающих тысячи работников, представляется малооправданным.

Большие льготы по налогообложению сельского хозяйства привели к тому, что основными платежами сельхозпредприятий государству является НДС и платежи в социальные фонды. По своей природе НДС не может быть включен в единый налог (неудачный опыт Украины в 1998 г. убедил-

тельно это показал). Таким образом, полной консолидации все налогов и платежей все равно не получается.

Введение единого налога предполагает вычленение сельхозпроизводителей так называемого индустриального типа, или, иными словами – землеинтенсивных предприятий, так как в такого рода предприятиях единая ставка земельного налога приведет к значительному снижению налогового бремени при довольно высокой рентабельности производства. Унифицировать критерий такой «индустриальности» невозможно, а значит – классификация будет проводиться в административном порядке со всеми вытекающими отсюда негативными последствиями.

Наконец, при введении единого налога никакие законодательные ограничения не смогут заставить сельскохозяйственные предприятия продолжать вести полный объем бухгалтерского учета, что означает утрату и без того небогатой информации о деятельности предприятий. Это потеря и для государственного управления, и для бизнеса как такового.

7.3. Основные результаты первого этапа налоговой реформы

В 2001 г., как и годом ранее, бюджетная ситуация складывалась достаточно благоприятно. Однако можно выделить несколько особенностей, характеризующих исполнение бюджетов всех уровней в 2001 г.

Во-первых, стоит отметить, что темпы роста доходной части бюджета замедлились по сравнению с двумя предыдущими годами (*табл. 7.1*). Это может объясняться тем, что конъюнктура цен на номенклатуру традиционного российского экспорта стабилизировалась и перестала быть единственным важным фактором роста доходов бюджетной системы. Во-вторых, налоговые доходы консолидированного бюджета в целом несколько снизились (на 0,2 п.п. ВВП), что отражает основные изменения в налоговой системе, вступившие в силу с начала 2001 г. Данное снижение произошло за счет изменений на уровне бюджетов субъектов Федерации, налоговые поступления которых по сравнению с предшествующим годом уменьшились на 1,4 п.п. ВВП (за счет централизации НДС, отмены налога на содержание жилфонда и объектов соцкультбыта и снижения ставки на пользователей автодорог), в то время как налоговые поступления в федеральный бюджет выросли на 1,2 п.п. ВВП. В-третьих, расходы консолидированного бюджета продолжили свое снижение. В 2001 г. расходы консолидированного бюджета уменьшились почти на 2,2 п.п. ВВП (с 26,6% ВВП до 25,6%

ВВП⁵⁶), что в значительной степени явилось следствием более жесткой бюджетной политики. В-четвертых, существенно сократился прирост задолженности в бюджетную систему, причем задолженность в федеральный бюджет за 2001 г. практически не увеличилась (*табл. 7.2*). В 2001 г. прирост сальдированной задолженности по налогам был несущественным⁵⁷. В частности, прирост сальдированной задолженности в консолидированный бюджет составил лишь 0,5% ВВП, тогда как в федеральный бюджет – менее 0,1% ВВП.

Таблица 7.1

Исполнение доходов и расходов федерального и территориальных бюджетов (% ВВП)

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Федеральный бюджет										
Налоговые доходы*	16,6	12,4	11,5	11,6	11,0	10,9	9,6	12,6	15,0	16,2
Доходы	16,8	14,0	13,1	14,3	12,7	12,5	11,2	13,7	16,0	17,5
Расходы	44,8	23,2	25,2	19,2	20,1	18,5	14,4	14,8	14,5	14,8
Дефицит	-28,0	-9,2	-12,1	-4,9	-7,4	-6,0	-3,2	-1,1	1,5	2,7
Территориальные бюджеты										
Налоговые доходы*	12,0	13,5	13,5	12,2	11,8	13,0	12,1	12,0	12,2	10,8
Доходы	12,3	16,9	18,2	14,8	14,7	16,0	14,8	14,5	15,2	14,2
Расходы	12,0	13,1	17,9	15,2	15,6	17,3	15,1	14,5	14,7	14,2
Дефицит	0,3	3,8	0,3	-0,4	-0,9	-1,3	-0,3	0,0	0,5	0,0
Консолидированный бюджет**										
Налоговые доходы*	18,6	25,9	25,0	23,8	22,8	23,9	21,7	24,6	27,2	27,0
Доходы	29,2	28,4	27,7	27,3	25,1	26,6	24,4	26,8	29,3	29,5
Расходы	54,7	36,5	39,5	32,1	33,0	32,3	27,9	28,0	26,6	25,6
Дефицит	-25,6	-8,1	-11,8	-4,8	-7,8	-5,6	-3,6	-1,2	2,7	3,9

* Включая доходы целевых бюджетных фондов.

** Без учета межбюджетных трансфертов.

⁵⁶ Без учета финансовой помощи регионам из федерального бюджета.

⁵⁷ Сальдированная задолженность – задолженность по налоговым обязательствам за вычетом переплаты по налогам. До 1999 г. статистика МНС по задолженности представлялась только в виде сальдированной задолженности.

Источник: Министерство финансов РФ, расчеты ИЭПП.

Прирост несальдированной задолженности в бюджетную систему в 2001 г. значительно сократился по сравнению с 2000 г. Темп ее прироста составил 3% (25% – в 2000 г.), а доля прироста в ВВП – 0,1% (1,2% – в 2000 г.).

Таблица 7.2

**Задолженность по налогам в консолидированный
и федеральный бюджеты**

	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Задолженность в консолидированный бюджет (млрд руб.)	120	181	259	290	326	283
Темп прироста сальдированной задолженности	100%	46%	24%	9%	10%	-11%
Прирост сальдированной задолженности в долях ВВП	3,0%	2,4%	2,9%	0,7%	0,5%	-0,5%
Задолженность в федеральный бюджет (млрд руб.)	70,5	103,6	160	198,7	204,0	206,9*
Темп прироста сальдированной задолженности	41%	42%	30%	18%	2%	1%
Прирост сальдированной задолженности в долях ВВП	1,1%	1,3%	2,1%	0,8%	0,1%	0,0%

* Оценка.

Источник: Министерство по налогам и сборам РФ, расчеты ИЭПП.

7.3.1. Анализ поступлений основных налогов

Как видно из представленной табл. 7.3, поступления основных налогов, за исключением налогов на внешнюю торговлю и отчислений во внебюджетные фонды, имели схожую динамику – сокращение поступлений в 2000 г. и рост в 2001 г. Эластичность основных налогов по ВВП представлена в табл. 7.4. Из нее видно, что рост ВВП сопровождался меньшим относительным ростом поступлений по четырем налогам. При этом лишь по акцизам и НДС падение также было зафиксировано в реальном выражении.

Таблица 7.3

Поступления основных налогов в бюджетную систему РФ

	В % ВВП			В реальном выражении	
	1999	2000	2001	2000 к 1999	2001 к 2000

Налог на прибыль	6,6	5,7	5,7	109	132
Подоходный налог	3,0	2,5	2,8	105	149
НДС	11,2	6,5	7,1	74	143
Акцизы	4,2	2,4	2,7	72	148

Таблица 7.3 продолжение

	В % ВВП			В реальном выражении	
	1999	2000	2001	2000 к 1999	2001 к 2000
Налоги на внешнюю торговлю	1,9	3,3	3,6	221	146
Отчисления в социальные вне- бюджетные фонды	7,6	7,7	6,4	129	110
Всего налогов	33,9	37,6	34,5	141	121

Таблица 7.4

Эластичность основных налогов по ВВП

	Номинальные показате- ли		Реальные показатели	
	2000	2001	2000	2001
Налог на прибыль	0,85	1,00	1,00	1,26
Подоходный налог	0,83	1,13	0,97	1,42
НДС	0,58	1,08	0,69	1,36
Акцизы	0,56	1,12	0,66	1,41
Налоги на внешнюю торговлю	1,74	1,10	2,04	1,39
Отчисления в социальные вне- бюджетные фонды	1,01	0,83	1,19	1,04
Всего налогов	1,11	0,92	1,30	1,15

Налог на прибыль

Поступления налога на прибыль выросли в реальном выражении в 2001 г. выросли по сравнению с 2000 г. на 32%. При этом сальдо финансового результата работы предприятий и организаций в 2001 г., согласно статистике Госкомстата на 1 декабря 2001 г., сократилось по сравнению с 2000 г. на 10%, а чистая прибыль – на 7%. Кроме того, доля расчетов в экономике, осуществляемых денежными средствами, увеличилась на 4%.

Рост поступлений налога на прибыль при подобной динамике прибыли в 2001 г. во многом связан с введением 5%-ного муниципального налога на

прибыль для компенсации отмены налога на содержание ЖКХ. В этой связи доля налога на прибыль в ВВП осталась неизменной по сравнению с 2000 г. – 5,7% ВВП.

Подоходный налог

Поступления подоходного налога в 2001 г. выросли в реальном выражении почти в полтора раза. При этом следует учитывать, что в 2000 г. почти 90% налогоплательщиков платили подоходный налог по минимальной ставке (12%), поэтому повышение для них ставки налога на 1 п.п. привело к росту поступлений подоходного налога на 0,1% ВВП. Сокращение предельной ставки для налогоплательщиков, уплачивавших налог по более высоким предельным ставкам в 2000 г., привело, по нашим оценкам, к сокращению поступлений на 0,05% ВВП. Кроме того, расширение состава налогоплательщиков за счет военнослужащих вызвало рост поступлений подоходного налога почти 0,06% ВВП. В этой связи примерно 0,2% ВВП прироста поступлений подоходного налога в 2001 г. по сравнению с 2000 г. произошло за счет увеличения налоговой базы.

Значение эластичности реальной заработной платы по реальному ВВП достаточно невысоко (0,13)⁵⁸. В этой связи рост реального ВВП в 2001 г. на 5–5,5% мог привести к увеличению поступлений налога примерно на 0,02% ВВП. Таким образом, более чем 1,5% ВВП прироста поступлений подоходного налога, по нашей оценке, вероятно, произошло за счет легализации доходов.

⁵⁸ Налоговая статистика разделяет подоходный налог, удерживаемый налоговыми агентами и подоходный налог, удерживаемый налоговыми органами. Последний относится в большей степени к частным предпринимателям, адвокатам и нотариусам, а до 2002 г. также относился к налогоплательщикам, имеющим более одного места работы. Налог, удерживаемый налоговыми органами, составлял менее 5% от общих поступлений подоходного налога, несмотря на то, что декларируемые доходы всех категорий налогоплательщиков, относящихся к этой группе, составляли почти 15% от валовых задекларированных налогооблагаемых доходов всех налогоплательщиков. При этом после осуществления всех необходимых вычетов (предпринимательских расходов и т.д.) налоговая база этой группы налогоплательщиков составляла уже около 7% от суммы налогооблагаемой базы всех налогоплательщиков. Учитывая тот факт, что предприниматели могут уплачивать налог на вмененный доход вместо подоходного налога, то доля поступлений подоходного налога с них становится еще меньше.

Следует отметить, что в 2002 г. произойдет возмещение подоходного налога вследствие применения социального и имущественного вычетов, тогда как доначисления в условиях единой ставки налога происходить не будет. В этой связи возможно ожидать «провала» поступлений подоходного налога в середине 2002 г. по обязательствам 2001 г., которые будут, тем не менее, учтены в поступлениях 2002 г.

НДС

Оборот розничной торговли по данным Госкомстата увеличился в 2001 г. по сравнению с предшествующим годом на 10%. Кроме того, произошли существенные изменения в законодательстве, регулирующем налог на добавленную стоимость в связи с принятием соответствующей главы Налогового кодекса. В частности, с 1 июля был произведен переход на уплату НДС по принципу «страны назначения» в отношениях со странами СНГ, были сокращены некоторые льготы. В совокупности все эти факторы привели к росту поступлений НДС в реальном выражении на 43% по сравнению с 2000 г. В то же время следует отметить, что возмещение НДС в 2001 г. возросло на 0,9 п.п. ВВП, что, в свою очередь, негативно сказалось на уровне поступлений НДС.

Акцизы

Следует отметить, что существенный рост поступлений акцизов в реальном выражении на 48% произошел в основном за счет введения новых акцизов (на дизельное топливо и моторные масла) и увеличения акцизов на бензин (примерно в три раза). В совокупности эти меры привели к увеличению поступлений акцизов в 2001 г. по сравнению с 2000 г. более чем на 0,25 п.п. в долях ВВП.

Изменения в порядке взимания акцизов на алкоголь (введение акцизных складов с 1 июля 2001 г.) незначительно повлияли на уровень поступлений этих видов акцизов в долях ВВП.

Налоги на внешнюю торговлю

Превышение поступлений налогов на внешнюю торговлю в 2001 г. над уровнем 2000 г. составило 46%, причем прошлогодний уровень поступлений импортных пошлин превышен на 62%, а экспортных – на 36%. Повышение поступлений импортных пошлин связано как с увеличением собираемости, с борьбой с контрабандой и занижением таможенной

стоимости, увеличением импорта, так и с повышением ставок импортного таможенного тарифа, установленного Постановлением Правительства № 866 от 27 ноября 2000 г. Аналогичные причины привели к росту экспортных пошлин – вследствие роста цен на нефть ставки вывозных пошлин на нее увеличивались в течение года.

Социальный налог

Поступления социального налога в реальном выражении в наименьшей степени по сравнению с другими налогами выросли в 2001 г. по сравнению с 2000 г. – на 10%, а в долях ВВП сократились на 1,3 п.п. При этом следует учитывать тот факт, что около 7% поступлений составило погашение задолженности по отчислениям в социальные бюджетные фонды, образовавшейся до 2001 г.

Подобная динамика во многом объясняется снижением суммарной ставки отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды с действовавших до 2001 г. 38,5%, уплачиваемых работодателем, и 1%, уплачиваемого работником, до 35,6% (т.е. на 10%), а для самозанятых – до 22,8%⁵⁹ (на 43%). Причем Государственный фонд занятости был интегрирован в федеральный бюджет и прекратил свое самостоятельное существование.

Как видно из *табл. 7.5*, доля поступлений в каждый из внебюджетных фондов соответствует в целом доле ставки отчислений в этот фонд в суммарной ставке. Следует отметить, что представленные данные не учитывают различия в долях сумм погашенной задолженности в соответствующий фонд в общей сумме погашенной задолженности, что приводит к существенным искажениям в структуре поступлений.

Кроме того, необходимо учитывать тот факт, что с 2001 г. действует, во-первых, регрессивная шкала социального налога, во-вторых, для самозанятых, сельскохозяйственных предприятий и адвокатов действует пониженная ставка налога. По данным за первое полугодие база социального налога, уплачиваемого работодателями, не относящимся к категориям, к которым применяется пониженные ставки, составляла 95% от всей базы социального налога. При этом более чем с 10% от этой базы налога налог уплачивался с применением регрессии (т.е. по ставкам 20%, 10% и 2%

⁵⁹ Ранее совокупная ставка отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды была единой – 38,5% + 1%. Социальный налог установлен в размере 26,1% – для сельскохозяйственных предприятий, 17,6% – для адвокатов.

свыше 100 000 руб., 300 000 руб. и 600 000 руб. налоговой базы соответственно).

Таблица 7.5

	Ставка в 2000 г.	Доля в суммар- ной ставке	Струк- тура поступл ений в 2000 г.	Ставка в 2001 г.	Доля в суммар- ной ставке	Струк- тура поступл ений в 2001 г.
Пенсионный фонд	28%+1%	71,1%	71,2%	28%	78,7%	75,7%
Фонд социального страхования	5,4%	13,2%	15,7%	4%	11,2%	14,4%
Государственный фонд занятости	1,5%	6,9%	4,0%	—	—	—
Фонд обязательно- го медицинского страхования и территориальные фонды обязатель- ного медицинско- го страхования	3,6%	8,8%	9,5%	3,6%	10,1%	9,9%

7.4. Моделирование обязательств по уплате налогов в консолидированный бюджет РФ

Основные факторы, определяющие динамику обязательств по уплате налогов

На рассматриваемом интервале, с 1992 до 2002 г., временные ряды налоговых поступлений и обязательств по уплате налогов имеют заметные структурные изменения, которые характеризуются в первую очередь изменениями налогового законодательства. Кроме того, изменения в динамике поступлений также были вызваны изменением макроэкономической ситуации, в особенности резкими шоками, к которым можно отнести, прежде всего, экономический кризис 1998 г.

В период 1992–1993 гг., который можно охарактеризовать высокими темпами инфляции и общей нестабильностью эволюционирующей финансовой системы, видны значительные колебания налоговых обязательств (в реальном выражении в ценах декабря 1993 г.), которые по амплитуде колебаний являются наибольшими за весь рассматриваемый период. Начиная с 1994 г., колебания обязательств уменьшились, и до финансового кризиса 1998 г. временной ряд обязательств демонстрировал относительно ста-

бильную динамику. Период, охватывающий время после кризиса 1998 г., характеризуется относительно стабильными поступлениями и наличием положительного тренда обязательств, который, если проводить анализ обязательств по отдельным налогам, обусловлен в значительной степени увеличением поступлений подоходного налога и налога на прибыль.

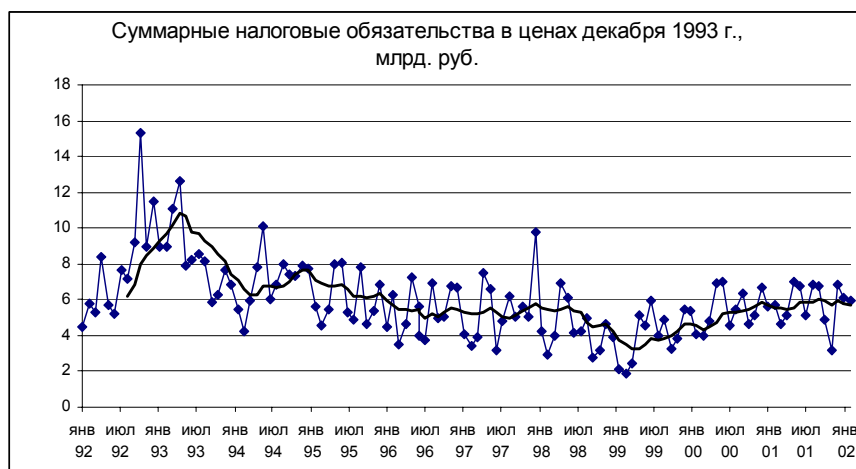


Рис. 7.1. Дефлированные суммарные обязательства по уплате налогов в консолидированный бюджет РФ (в ценах декабря 1993 г., млрд руб.)

Рассматривая обязательства по уплате налогов в периоды относительной стабильности их динамики (1994–2002 гг.), включая при этом кризис 1998 г. в рассматриваемый период, мы будем выделять макроэкономические факторы, которые воздействием на налоговые базы и эффективные ставки определяют величину поступлений и обязательств: суммарных налоговых обязательств, обязательств по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость и подоходному налогу.

Наиболее важными среди макроэкономических показателей, влияющих на налоговые обязательства, являются показатели, характеризующие базу налогов. Поскольку статистика по базе налогов собиралась с 1995 г. поквартально, а с 1996 г. – один раз в полугодие, то, как и в предыдущих работах, в качестве оценки налогооблагаемой базы и одновременно показателя экономической активности был использован дефлированный месячный объем ВВП (полученный дефлированием номинального ВВП с ис-

пользованием индекса потребительских цен, для расчетов были использованы данные МЭРТ РФ⁶⁰).

Следующим важным фактором, оказывающим влияние на динамику налоговых обязательств, является инфляция. Изменение цен оказывает разнонаправленное влияние на объем налоговых обязательств. Во-первых – это отсутствие автоматической индексации в системе налогообложения. Увеличение реальных обязательств по налогам при наличии инфляции может происходить вследствие обесценения вычетов из базы налога и увеличении предельной ставки и соответственно роста реального налогового бремени при прогрессивной системе налогообложения. Во-вторых, при значительной инфляции и наличии отсрочек платежей может наблюдаться обесценение поступлений за период между возникновением обязательств и их перечислением в бюджет. В каждом случае, как для отдельных налогов, так и для суммарных налоговых поступлений, результирующий эффект будет определяться соответствующими правилами налогового законодательства и бухгалтерского учета.

На *рис. 7.2* приведена динамика суммарных налоговых обязательств, темпа инфляции и доли М0 в М2 в 1992–2001 гг.

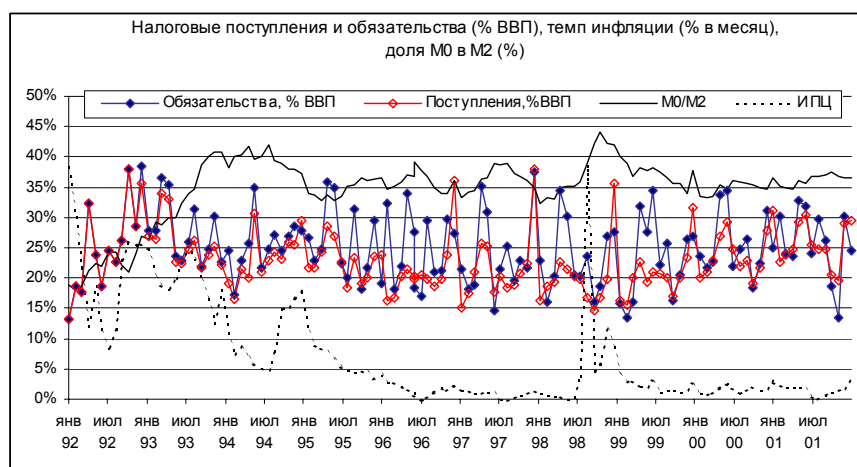


Рис. 7.2

⁶⁰ См. <http://www.economy.gov.ru/>.

Еще одним важным фактором, существенно влияющим на величину налоговых поступлений, является уклонение от налогообложения. Одним из косвенных факторов, позволяющих определить масштабы уклонения, может быть доля наличных денег $M0$ в агрегате $M2$. Оценивая уклонение при помощи этого показателя, можно предположить, что обслуживание с помощью наличных денег хозяйственных операций в теневой экономике является фактором, увеличивающим спрос на наличные деньги. Использование же наличных денег позволяет осуществлять эти операции без оформления в бухгалтерском учете. Также во многих работах, посвященных теневой экономике, в качестве показателя, характеризующего размеры скрываемых доходов, выступает объем использования электроэнергии. Последний подход основывается на предположении, что интенсивность потребления электроэнергии положительно зависит от роста теневой экономики. В нашем случае мы будем использовать данный показатель как фактор, увеличивающий долю скрываемых от налогообложения доходов. Следовательно, предполагается отрицательная зависимость налоговых обязательств от объемов потребления электроэнергии. Кроме того, макроэкономическим фактором, воздействующим на многие экономические процессы, и в том числе государственные доходы, является динамика задолженностей между предприятиями. В качестве такого фактора мы будем использовать дебиторскую задолженность предприятий. Обязательства по уплате налога на прибыль и НДС появляются у предприятий после оплаты покупателями поставленных им товаров и услуг. Исходя из этого, рост дебиторской задолженности приводит к сокращению объемов реализации и прибыли, следовательно, к сокращению налоговых поступлений. В то же время величина дебиторской задолженности обесценивается в периоды инфляции, что также приводит к сокращению базы налогообложения. Т.е., чем больше объемы дебиторской задолженностей предприятий при заданных темпах инфляции, или же чем больше темпы инфляции при некоторой величине дебиторской задолженности, тем меньше объемы реализованной продукции, прибыли и налоговых доходов.

В данном исследовании будут рассматриваться налоговые обязательства, поскольку на динамику налоговых поступлений помимо макроэкономических факторов оказывает влияние и налоговое администрирование, а также некоторые политические факторы (в особенности до 1998 г., когда Указами Президента РФ предоставлялись отсрочки погашения налоговой задолженности). Налоговые обязательства можно вычислить как сумму налоговых поступлений и прироста недоимки за период. Как уже упоминалось выше, при анализе будут рассматриваться

лось выше, при анализе будут рассматриваться обязательства по уплате налога на прибыль, налога на добавленную стоимость и подоходного налога (в сумме эти налоги составляет более 60% общих налоговых доходов консолидированного бюджета РФ), а также суммарные налоговые обязательства. В качестве базового периода для исследования был использован период 1994–2001 гг.

Налог на прибыль предприятий

Начиная с 1991 г., налог на прибыль уплачивается исходя из фактических результатов деятельности предприятия за квартал. В целях предотвращения обесценения налоговых поступлений к моменту перечисления их в бюджет были введены авансовые платежи. В течение квартала авансовые платежи должны осуществляться раз в месяц равными долями, исходя из предполагаемой прибыли за квартал. Поскольку статистика по базе налога на прибыль отсутствует, для ее оценки используются месячный объем ВВП, его различные корректировки, объем прибыли предприятий.

Вплоть до 2002 г. наибольшую долю от всех налоговых поступлений составлял налог на добавленную стоимость (в среднем 32% от суммарных налоговых платежей), поэтому оценкой базы налога на прибыль может служить ВВП, скорректированный на ставку НДС. Кроме того, в базу налога на прибыль не входит выплаченная заработная плата, что при имеющейся статистике по месячной заработной плате позволяет уточнить оценку налогооблагаемой прибыли. В качестве оценки базы налога можно использовать непосредственно объемы месячной прибыли предприятий.

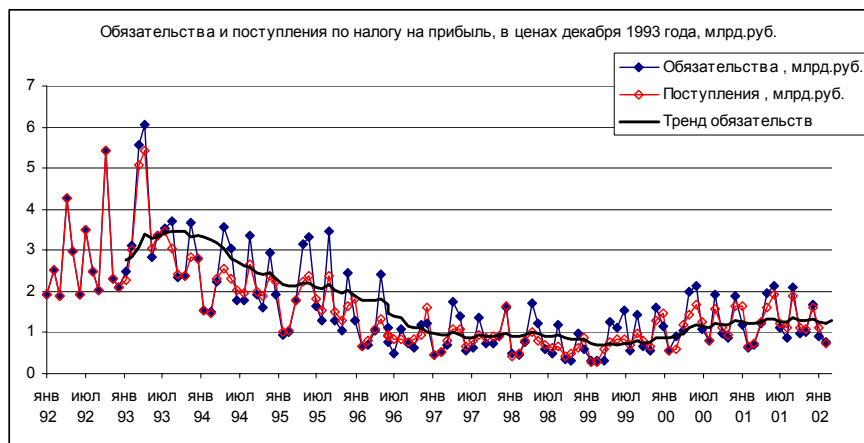


Рис. 7.3

Крайние сроки уплаты налога на прибыль согласно фактическим результатам за квартал, после которых начинают действовать штрафные санкции, приходится для первых трех кварталов на второй месяц, следующий после отчетного месяца квартала, т.е. на май, август и ноябрь соответственно. Последний срок уплаты для IV квартала приходится на апрель месяца следующего года. Считая, что часть налоговых поступлений, связанная с перерасчетами за квартал, пропорциональна суммарной базе налога соответствующего квартала, мы будем вводить две фиктивные переменные, учитывающие эти особенности динамики обязательств. Первая переменная соответствует перерасчетам за первые три квартала, вторая – перерасчету за последний квартал.

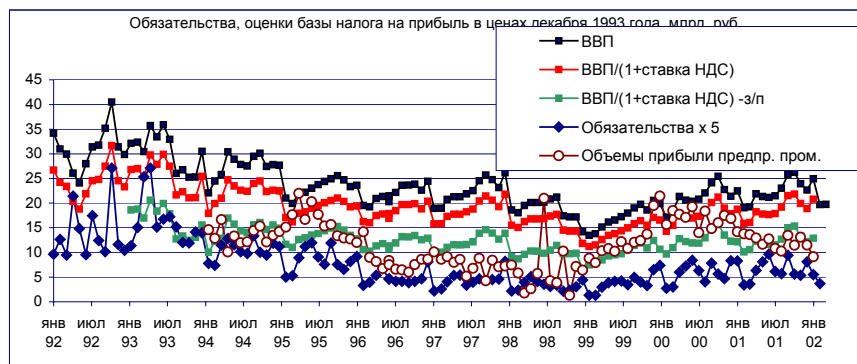


Рис. 7.4

Анализ стационарности, представленный в уравнениях временных рядов, отвергает гипотезу о наличии единичного корня на интервалах с 1994.01 по 2001.12 и с 1999.01 по 2001.12. При этом был использован тест Andrew–Zivot’a, в котором проверяется гипотеза о стационарности временного ряда относительно тренда, содержащего структурные изломы и сдвиги. Как видно из рис. 4, временные ряды различных оценок базы налога на прибыль и обязательств по этому налогу имеют структурный излом, приходящийся на конец 1998 г. Используя процедуру⁶¹, которая позволяет определить момент структурного сдвига и излома тренда, мы получаем, что для исследуемых рядов обязательств по налогу на прибыль, прибыли предприятий, объема ВВП, его корректировок на ставку НДС и заработную плату, данный момент приходится на последние четыре месяца 1998 г. При этом в каждом случае мы получили значимые коэффициенты перед трен-

⁶¹ Данная процедура основывается на построении моделей исследуемого временного ряда. Эти модели являются уравнениями регрессии, которые включают детерминированный тренд с изломом и сдвигом в некоторой точке интервала оценивания, авторегрессионный член первого порядка и некоторое количество первых авторегрессионных разностей данного ряда. Затем на основании критерия Шварца выбирается лучшая модель, точка сдвига и излома тренда в этой модели определяет момент структурного перелома для исследуемого временного ряда. Описанная спецификация модели используется в тесте Andrew–Zivot’a на стационарность. Далее будет использоваться именно эта процедура для определения момента структурного перелома.

довыми компонентами и дамми-переменной, которая моделирует структурный сдвиг.

Уравнения были оценены на двух периодах: с начала 1994 до декабря 2001 г. и с января 1999 по декабрь 2001 г. В регрессионные уравнения были добавлены соответствующие переменные для учета наличия тренда с изломом и сдвигом, которые приходятся на октябрь 1998 г., а также авторегрессионные члены. Все номинальные величины пересчитаны в ценах декабря 1993 г. Автокорреляция остатков устранялась добавлением соответствующих лагов скользящего среднего.

Использованные для расчетов переменные:

T_t – реальные обязательства по уплате налога на прибыль в месяце t ;

t – временной тренд;

X_t^1 – реальный месячный объем ВВП за месяц t ;

X_t^2 – реальный месячный ВВП, скорректированный на ставку НДС;

X_t^3 – реальный месячный ВВП, скорректированный на ставку по НДС

и заработную плату;

X_t^5 – реальные месячные объемы прибыли по промышленности;

$X_{(t-2,t-3,t-4)}^{1..5}$ – реальная суммарная оценка базы налога за три месяца; используется для оценки доли обязательств, возникающих в результате перерасчета за первые три квартала;

$X_{(t-4,t-5,t-6)}^{1..5}$ – реальная суммарная оценка базы налога за три месяца; используется для оценки доли обязательств, возникающих в результате перерасчета за IV квартал;

dum_t^{123} – фиктивная переменная, равная единице в мае, августе и ноябре и нулю в остальные месяцы;

dum_t^4 – фиктивная переменная, равная единице в апреле и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{break} – фиктивная переменная, равная нулю до октября 1998 г. и единице после; используется для учета излома тренда и структурного сдвига, которые обусловлены финансовым кризисом 1998 г.

Здесь и далее в скобках под коэффициентами уравнения приведены P-value на 5%-м уровне значимости. Представленные ниже модели являются оценками регрессионных уравнений, которые не включают незначимые переменные.

Уравнение 1

$$T_t = -1,10 + 0,093 * X_t^1 + 0,014 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} +$$

(0.006) (0.000) (0.000)

$$0,018 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 + 0,230 * \varepsilon_{t-1} +$$

(0.000) (0.000)

$$+ 0,263 * \varepsilon_{t-2} + 0,540 * \varepsilon_{t-3} + 0,382 * \varepsilon_{t-12}$$

(0.001) (0.000) (0.000)

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,803
P-value F-статистики	0,000
Критерий Шварца	0,942

Уравнение 2

$$T_t = -0,955 + 0,103 * X_t^2 + 0,014 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^2 * dum_t^{123} +$$

(0.009) (0.000) (0.000)

$$0,019 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^2 * dum_t^4 + 0,164 * \varepsilon_{t-1} +$$

(0.000) (0.037)

$$+ 0,208 * \varepsilon_{t-2} + 0,514 * \varepsilon_{t-3} + 0,425 * \varepsilon_{t-12}$$

(0.000) (0.000) (0.000)

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,838
P-value F-статистики	0,000
Критерий Шварца	0,779

Уравнение 3

$$T_t = -0,920 + 0,154 * X_t^3 + 0,024 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^3 * dum_t^{123} +$$

(0.003) (0.000) (0.000)

$$0,031 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^3 * dum_t^4 + 0,20 * \varepsilon_{t-1} +$$

(0.000) (0.012)

$$+ 0,254 * \varepsilon_{t-2} + 0,412 * \varepsilon_{t-3} + 0,425 * \varepsilon_{t-12}$$

(0.000) (0.000) (0.000)

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,843
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	0,748

Значимый тренд оказался только в модели с прибылью в качестве оценки базы налога. При этом в *уравнении 4*, в силу того, что ряд объема прибыли представлен только на интервале с 1994.07 по 2001.12, количество включаемых наблюдений меньше.

Уравнение 4

$$\begin{aligned}
 T_t = & 2.111 - 3,001 * dum_t^{break} + 0,015 * dum_t^{break} * t - 0,023 * (1 - dum_t^{break}) * t + \\
 & (0.000) (0.000) \quad (0.016) \quad (0.000) \\
 & 0,092 * X_t^5 + 0,190 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^5 * dum_t^{123} + 0,204 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^5 * dum_t^4 \\
 & (0.094) \quad (0.000) \quad (0.000) \\
 & + 0,218 * \varepsilon_{t-2} + 0,291 * \varepsilon_{t-8} + 0,558 * \varepsilon_{t-12} \\
 & (0.001) \quad (0.000) \quad (0.000)
 \end{aligned}$$

Период оценки	1994.07–2001.12
Наблюдений	90
Adj. R	0,843
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	0,730

Уравнения 5 и 6 соответствуют периоду оценивания с 1999.01 по 2001.12. Поскольку уравнения с налоговой базой в виде корректировок ВВП дают практически одинаковые оценки на интервале с 1999.01 по 2001.12, ниже представлена только модель для месячного объема ВВП.

Уравнение 5

$$\begin{aligned}
 T_t = & 0,238 + 0,032 * X_t^1 + 0,015 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + \\
 & (0.000) (0.055) \quad (0.000) \\
 & 0,017 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 + 0,529 * \varepsilon_{t-12} \\
 & (0.000) \quad (0.000)
 \end{aligned}$$

Период оценки	1999.01–2001.12
Наблюдений	36
Adj. R	0,926
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	-0,642

Уравнение 6

$$T_t = -1,354 + 0,017 * t + 0,237 * X_t^5 + 0,162 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^5 * dum_t^{123} + \\ (0.173) \quad (0.027) \quad (0.057) \quad (0.000) \\ 0,160 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^5 * dum_t^4 + 0,396 * T_{t-3} + 0,886 * \varepsilon_{t-12} \\ (0.000) \quad (0.035) \quad (0.000)$$

Период оценки	1999.01–2001.12
Наблюдений	36
Adj. R	0,937
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	-0,662

Исходя из представленных значений коэффициента детерминации и критерия Шварца видно, что на интервале с 1994.01 по 2001.12 уточнение базы налога на прибыль улучшает характеристики уравнений. Наилучшие уравнения мы получаем, используя в качестве оценок базы налогообложения месячный объем ВВП, скорректированный на налоговую ставку НДС и объемы месячной заработной платы, а также месячный объем прибыли предприятий. На интервале с 1999.01 по 2001.12 оба представленных уравнения имеют практически одинаковые характеристики. Следует отметить, что регрессионные члены, используемые для учета перерасчетов за кварталы, существенно улучшают качество уравнения и позволяют объяснить пики поступлений по налогу на прибыль в мае, августе, ноябре и апреле. Кроме того, для всех представленных выше уравнений согласно проведенному LM-тесту отвергается гипотеза об автокорреляции остатков, а на основании теста Jarque–Bera, гипотеза о нормальности остатков уравнений регрессии не отвергается.

Воздействие инфляции на обязательства по налогу на прибыль может происходить по нескольким причинам. Во-первых, непосредственное влияние роста уровня цен на налогооблагаемую прибыль сводится к обесценению со временем вычитаемых расходов по реализуемой продукции, а

также снижению реальной стоимости амортизационных вычетов. Во-вторых, за промежуток времени между моментами возникновения обязательств и перечислением их в бюджет происходит обесценение налоговых поступлений. В первом случае инфляция увеличивает реальные обязательства по налогу на прибыль, во втором, наоборот, уменьшает. Итоговый результат зависит от того, в какой мере один эффект преобладает над вторым, и в рассматриваемой ситуации не дает оснований априори утверждать о знаке зависимости обязательств от инфляции.

На базовом периоде (1994.01–2001.12) для оценки зависимости и влияния инфляции на обязательства мы использовали месячные темпы роста индекса потребительских цен. При этом были устранены пики ИПЦ, приходящиеся на период с июля 1998 г. по январь 1999 г., обусловленные финансовым кризисом. Согласно результатам ADF-теста для временного ряда темпов роста ИПЦ мы отвергаем гипотезу о наличии единичного корня. Построив линейную регрессию сезонно скорректированных значений обязательств по налогу на прибыль от темпов роста ИПЦ, мы получили положительный знак зависимости от темпов инфляции (значимый и положительный коэффициент при переменной темпа роста ИПЦ, $R^2=0,56$). Подставив показатель темпов роста ИПЦ в уравнение 3, мы также получили положительную зависимость обязательств от этой переменной. Как видно, коэффициент при CPI_t оказывается значимым и характеристики уравнения улучшаются.

CPI_t – скорректированный месячный темп инфляции, полученный на основании индекса потребительских цен.

Уравнение 7

$$T_t = -0.603 + 0,113 * X_t^3 + 0,025 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^3 * dum_t^{123} + \\ (0.039) \quad (0.000) \quad (0.000) \\ 0,032 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^3 * dum_t^4 + 5,548 * CPI_t + 0.182 * \varepsilon_{t-1} \\ (0.000) \quad (0.000) \quad (0.032) \\ + 0.243 * \varepsilon_{t-2} + 0.432 * \varepsilon_{t-3} + 0,458 * \varepsilon_{t-12} \\ (0.004) \quad (0.000) \quad (0,000)$$

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,858
P-value F-статистики	0,000
Критерий Шварца	0,682

Существование положительной и значимой зависимости обязательств налога на прибыль от темпов инфляции на всем исследуемом периоде с января 1994 г. до декабря 2001 г., говорит о том, что обесценение налоговых платежей за время их перечисления в бюджет не компенсировало эффект, увеличивающий реальную базу налога на прибыль вследствие обесценения вычетов.

Следует отметить, что в *уравнении 7* показатель темпов инфляции берется в том же месяце, что и обязательства, тем самым мы предполагаем, что воздействие инфляции на налоговые обязательства осуществляется без временных лагов. Лучшие оценки мы получим, если только в *уравнение 3* будет включена переменная CPI_t с лагом в восемь месяцев, но фирмы в условиях постоянного роста цен, а значит, обесценения разрешенных вычетов из базы налогообложения, стремятся сократить срок оборачиваемости запасов. Поэтому для исследования инфляционного воздействия на объем налоговых обязательств в определенном месяце следует использовать показатель темпов роста ИПЦ в этот же период.

Чтобы проверить гипотезу о влиянии уклонений от обязательств по налогу на прибыль с использованием наличных денег, мы строили на исследуемых периодах линейную регрессию обязательств по доле $M0$ в $M2$, а также подставляли эту переменную вместо темпов роста ИПЦ в представленные выше уравнения. Ни на одном из периодов статистически значимой зависимости на 5%-ном уровне выявить не удалось. Поэтому, учитывая большие масштабы уклонения, можно сделать предположение об использовании при этом других форм уклонения.

Одним из факторов, который непосредственно должен влиять на совокупные налоговые поступления по налогу на прибыль, является доля убыточных предприятий в экономике. Понятно, что при увеличении доли убыточных предприятий сокращается доля тех, которые способны платить налог. Помимо этого, данный показатель может служить определенным индикатором уклонений от налогов, поскольку при ограниченных временных ресурсах органов, контролирующих налоговые сборы, вероятность проверки убыточных предприятий при прочих равных меньше. Следовательно, предполагаемая зависимость обязательств от доли убыточных предприятий должна быть отрицательной. Построив линейную регрессию на исследуемых периодах сезонно скорректированных обязательств по до-

ле убыточных предприятий⁶², мы получили отрицательную и значимую зависимость ($R^2=0,85$ и $R^2=0,65$ на интервалах с 1994.01 по 2001.12 и с 1999.01 по 2001.12 соответственно). Согласно результатам теста Andrew-Zivot'a для временного ряда $Unprf_t$ мы отвергаем гипотезу о наличии единичного корня.

$Unprf_t$ - доля убыточных предприятий.

Уравнение 8

$$T_t = 1,298 + 0,084 * X_t^3 + 0,025 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^3 * dum_t^{123} + \\ (0.003) (0.000) (0.000) \\ 0,034 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^3 * dum_t^4 - 3,718 * Unprf_t + \\ (0.000) (0.000) \\ + 0,061 * \varepsilon_{t-1} + 0,182 * \varepsilon_{t-2} + 0,401 * \varepsilon_{t-3} + 0,501 * \varepsilon_{t-12} \\ (0.032) (0.004) (0.000) (0,000)$$

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,868
P-value F-статистики	0,000
Критерий Шварца	0,615

С добавлением показателя доли убыточных предприятий заметно улучшились характеристики уравнения регрессии. Отрицательная и значимая зависимость обязательств по налогу на прибыль от этой переменной подтверждает гипотезу о том, что рост доли убыточных предприятий уменьшает суммарную налогооблагаемую прибыль.

Влияние дебиторской задолженности на динамику налоговых обязательств по прибыли ни на одном из рассматриваемых периодах выявить не удалось. В соответствующих парных регрессиях, также как и в представленных выше регрессионных уравнениях, коэффициент при показателе месячных объемов дебиторской задолженности оказывается незначимым.

⁶² Для данных по доле убыточных предприятий в экономике были устранены регулярные выбросы в январе и феврале.

Налог на добавленную стоимость

Как видно из графика, представленного ниже, средний уровень поступлений от налога на добавленную стоимость⁶³ менялся незначительно, начиная с января 1994 г. Это, в принципе, подтверждает тот факт, что НДС является наиболее стабильным по объему начислений и сбора среди всех основных налогов. Также на графике видны выбросы, наблюдаемые в определенные месяцы: пик поступлений в декабре 1996 г. был обусловлен проведением взаимозачетов (в основном это произошло за счет сокращения недоимки, поэтому на обязательствах не отразилось), выброс в июне 1997 г., скорее всего, был обусловлен неправильной статистикой, декабрь 1997 г. (так же, как и в предшествующем году, обусловлен проведением взаимозачетов), в июне 1999 г. выброс произошел за счет существенного прироста недоимки, декабрь 2001 г. – переплата в размере около 23 млрд руб. по обязательствам НДС. Для учета всех выбросов будут использованы соответствующие фиктивные переменные. Следует также отметить, что со вступлением в действие в 2001 г. нового налогового законодательства относительно порядка уплаты обязательств по НДС динамика поступлений претерпела изменения, что будет учтено при моделировании обязательств.

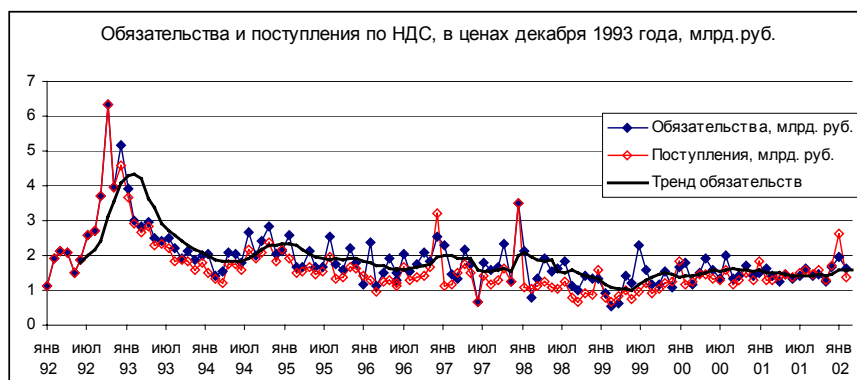


Рис. 7.5

Поскольку помесечной статистики базы налога на добавленную стоимость нет, мы будем использовать ее различные оценки на основании объ-

⁶³ Мы рассматриваем динамику суммы НДС и специального налога, действовавшего для поддержания некоторых отраслей в 1994–1995 гг.

емов ВВП. В России импортируемые товары и услуги облагаются НДС, в то время как экспортируемые – не облагаются, поэтому одной из оценок может служить ВВП, скорректированный на месячные объемы торгового баланса. На протяжении всего рассматриваемого периода итоговая налоговая ставка НДС, с учетом специального налога, менялась. Предполагая зависимость налоговых платежей от размера ставки, в качестве оценки налогооблагаемой базы можно использовать величину $\frac{ВВП_t \cdot \tau}{20\%}$, где τ – текущая ставка НДС в месяце t . Кроме того, оценкой базы НДС может служить объем розничного товарооборота. С помощью такого приближения учитывается зачет суммы налога по инвестициям и экспорту, а также обложение импорта.

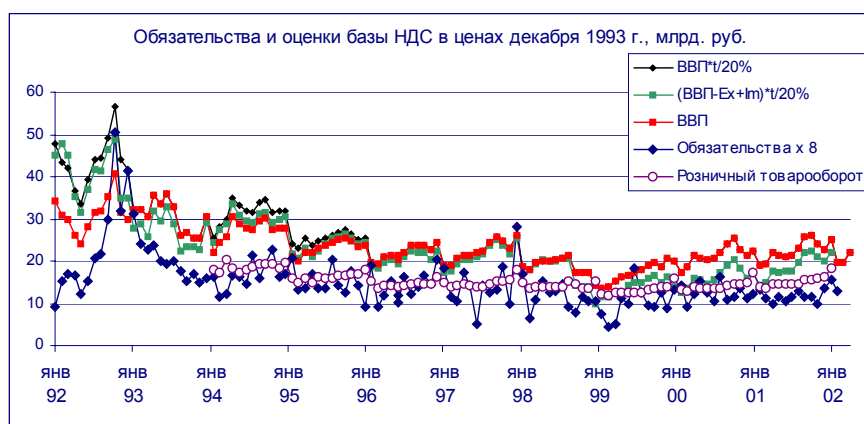


Рис. 7.6

Наличие сезонности для временного ряда обязательств по налогу на добавленную стоимость объясняется не только сезонностью базы налогообложения, но и порядком уплаты обязательств в бюджет, определяемых налоговым законодательством. До января 2001 г. действовали следующие сроки уплаты:

- субъекты малого предпринимательства – ежеквартально, не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, независимо от размера среднемесячного платежа;

- предприятия связи – ежемесячно, исходя из фактических оборотов за предыдущий месяц, авансовый взнос за первую половину – 25-го числа, за вторую – 10-го числа следующего месяца;
- предприятия МПС – до 25-го числа следующего за отчетным месяца в зависимости от среднемесячного платежа НДС;
- вновь созданные организации, не являвшиеся ранее плательщиками, – через 3 месяца со дня начала деятельности переходят на общий режим уплаты НДС.
- Остальные налогоплательщики:
- с ежемесячными выплатами до 3 тыс. руб. – ежеквартально, исходя из фактических оборотов, в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом;
- с ежемесячными выплатами от 3 до 10 тыс. руб. – ежемесячно, исходя из фактических оборотов, в срок не позднее 2-го числа месяца, следующего за отчетным;
- с ежемесячными выплатами более 10 тыс. руб. – ежедекадно 15, 25 и 5-го числа в размере 1/3 суммы НДС, причитающейся к уплате по последнему расчету с перерасчетом по сроку 20-го числа месяца, следующего за отчетным.

С января 2001 г. в силу вступило новое законодательство:

- налоговый период устанавливается как календарный месяц. Налогоплательщик обязан подать соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;
- для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога и налога с продаж, не превышающими один млн руб., налоговый период устанавливается как квартал.

Как видно, с момента вступления в действие нового законодательства принципиальных изменений в порядке уплаты обязательств не произошло, но доля ежемесячных платежей, перечисляемых в бюджет, увеличилась по сравнению с ежеквартальными платежами. Подтверждением этого является график поступлений от НДС, где для периода с 2001 г. волны, обусловленные сезонностью, стали менее выражены. Также как и для налога на прибыль, пики поступлений мы будем учитывать с помощью фиктивных переменных и оценок баз НДС за соответствующие периоды налогообложения.

Результатами теста Andrew–Zivot’a, для рядов обязательств по налогу на добавленную стоимость, скорректированных объемов ВВП на ставку НДС и величину чистого экспорта, а также объемов розничного товарооборота, является стационарность вышеперечисленных рядов относительно тренда с изломом и сдвигом в декабре 1998 г.

Все номинальные показатели пересчитаны в постоянные цены на конец декабря 1993 г. с помощью индекса потребительских цен. Для устранения коррелированности остатков в уравнения регрессии были добавлены члены скользящего среднего. Основные периоды оценивания: 1994–2001 гг. и 1999–2001 гг. Во все представленные ниже уравнения был добавлен тренд с изломом и сдвигом, приходящимся на декабрь 1998 г., а также для улучшения оценок уравнений добавлялись соответствующие авторегрессионные члены.

Используемые для расчетов переменные:

T_t – реальные обязательства по уплате налога на добавленную стоимость в месяце t ;

X_t^1 – реальный месячный объем ВВП за месяц t ;

X_t^2 – реальный месячный ВВП, скорректированный на ставку НДС τ , по формуле $\frac{ВВП_t \cdot \tau}{20\%}$;

X_t^3 – реальный месячный ВВП, скорректированный на ставку по НДС и месячный объем чистого экспорта, по формуле $\frac{(ВВП_t - Nx) \cdot \tau}{20\%}$;

X_t^4 – реальные месячные объемы розничного товарооборота;

$X_{(t-1,t-2,t-3)}^{1,4}$ – реальная суммарная оценка базы налога за три месяца; используется для оценки доли обязательств, возникающих в результате перерасчета за кварталы;

dum_t^{1234} – фиктивная переменная, равная единице в апреле, июле, ноябре и январе и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{0101} – фиктивная переменная, равная единице до января 2001 г. и нулю в остальные месяцы; для учета изменения динамики поступлений в связи с введением в действие нового порядка обложения НДС.

Для корректировки выбросов использовались следующие переменные:

dum_t^{0697} – фиктивная переменная, равная единице в июне 1997 г. и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{1297} – фиктивная переменная, равная единице в декабре 1997 г. и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{0699} – фиктивная переменная, равная единице в июне 1999 г. и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{break} – фиктивная переменная равная нулю до декабря 1998 г. и единице после; используется для учета излома тренда и структурного сдвига, которые обусловлены финансовым кризисом 1998 г.

При включении в уравнение, в оценки налоговых баз в текущем периоде и в предыдущем месяце обе они оказываются значимыми. Но эти показатели коррелированы, поэтому одновременное добавление их в уравнение приводит к мультиколлинеарности. Поскольку оценка налоговой базы с лагом в 1 месяц, согласно критерию Шварца, дает лучшие характеристики уравнения, в дальнейшем мы будем использовать только ее.

В моделях, где оценкой базы НДС служит ВВП и его различные корректировки тренд с изломом и сдвигом оказывается незначимым.

Уравнение 9

$$T_t = -0,036 + 0,067 * X_{t-1}^1 + 0,0069 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^1 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} -$$

(0.849) (0.000) (0.000)

$$0,819 * dum_t^{0697} + 2,065 * dum_t^{1297} + 1,095 * dum_t^{0699} + 0,340 * \varepsilon_{t-1}$$

(0.000) (0.000) (0.000) (0.005)

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,760
P-value F-статистики	0,000
Критерий Шварца	0,231

Уравнение 10

$$T_t = 0,294 + 0,053 * X_{t-1}^2 + 0,0066 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^2 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} -$$

(0.017) (0.000) (0.000)

$$0,808 * dum_t^{0697} + 2,070 * dum_t^{1297}$$

(0.000) (0.000)

$$+1,073 * dum_t^{0699} + 0,297 * \varepsilon_{t-1}$$

(0.000) (0.005)

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,766
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	0,204

Уравнение 11

$$T_t = 0,60 + 0,045 * X_{t-1}^3 + 0,0074 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^3 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} -$$

(0.000) (0.000) (0.000)

$$0,836 * dum_t^{0697} + 2,056 * dum_t^{1297}$$

(0.000) (0.000)

$$+ 1,026 * dum_t^{0699} + 0,341 * \varepsilon_{t-1}$$

(0.000) (0.001)

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,750
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	0,270

Уравнение 12

$$T_t = 0,513 + 0,178 * X_t^4 + 0,023 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^4 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} -$$

(0.000) (0.000) (0.000)

$$0,757 * dum_t^{0697} + 1,772 * dum_t^{1297} + 1,262 * dum_t^{0699} - 1,650 * dum_t^{break} +$$

(0.000) (0.000) (0.000) (0.001)

$$+ 0,0116 * dum_t^{break} * t - 0,005 * (1 - dum_t^{break}) * t$$

(0.000) (0.000)

Период оценки	1994.04–2001.12
Наблюдений	93
Adj. R	0,751
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	0,369

Уравнение 13

$$T_t = -0,092 + 0,071 * X_{t-1}^1 + 0,006 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^1 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} +$$

(0.541) (0.000) (0.000)

$$1,146 * dum_t^{0699} - 0,670 * T_{t-3} + 0,519 * \varepsilon_{t-1} - 0,590 * \varepsilon_{t-6}$$

(0.000) (0.001) (0.000) (0,000)

Период оценки	1999.01–2001.12
Наблюдений	36
Adj. R	0,725
P-value F-статистики	0,000
Критерий Шварца	-0,099

Оценки уравнения, в котором налоговой базой является ВВП, скорректированный на ставку НДС, не отличаются сколько-нибудь существенно от уравнения 13.

Уравнение 14

$$T_t = 0,205 + 0,071 * X_{t-1}^1 + 0,008 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^1 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} +$$

(0.541) (0.000) (0.000)

$$0,944 * dum_t^{0699} - 0,515 * T_{t-3} + 0,576 * \varepsilon_{t-1} - 0,393 * \varepsilon_{t-6}$$

(0.000) (0.001) (0.000) (0,000)

Период оценки	1999.01–2001.12
Наблюдений	36
Adj. R	0,652
P-value F-статистики	0,000
Критерий Шварца	0,138

Уравнение 15

$$T_t = -0,445 + 0,250 * X_t^4 + 0,021 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^4 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} -$$

(0.357) (0.000) (0.000)

$$1,082 * dum_t^{0699} + 0,452 * T_{t-1}$$

(0.000) (0.009)

Период оценки	1999.01–2001.12
Наблюдений	36
Adj. R	0,619
P-value F-статистики	0,000
Критерий Шварца	0,095

Уточнение оценки базы НДС на ставку этого налога, что в некоторой степени позволяет ликвидировать ее влияние на базу налога, улучшает оценки уравнения. Корректировка ВВП на величину чистого экспорта, также как и использование розничного товарооборота в качестве оценки базы НДС, наоборот, ухудшают характеристики уравнений. Это может быть объяснено тем, что статистика по импорту подвергается дооценке в размере около 10–20%.

Воздействие инфляции на поступления от налога на добавленную стоимость неоднозначно. Во-первых, при постоянном росте уровня цен обесценивается вычитаемый из налогооблагаемой базы кредит по НДС, что приводит к увеличению реальных обязательств. Во-вторых, обесцениваются сами обязательства за промежуток времени между их возникновением и перечислением в бюджет. Проведя оценку линейной регрессии сезонно скорректированных поступлений (в постоянных ценах декабря 1993 г.) от месячных темпов роста ИПЦ (CPI_t) на интервале с января 1994 г. по январь 1999 г., мы получили положительную зависимость ($R^2 = 0,36$). Но на интервале начиная с января 1999 г. никакой существенной зависимости выявить не удалось. Аналогично, при включении переменной CPI_t в каждое из представленных выше уравнений коэффициент при темпах инфляции оказался незначимым. Следовательно, можно предположить, что до финансового кризиса 1998 г. реальные налоговые обязательства по НДС увеличивались за счет общего роста уровня цен, но на последующем периоде инфляция уже не оказывала на них влияния.

Чтобы исследовать, насколько динамика обязательств определяется показателем доли наличных денег $M0/M2$, мы построили регрессию сезонно скорректированных обязательств НДС от тренда с изломом и сдвигом в декабре 1998 г. и самого показателя $M0/M2$. Для устранения автокорреляции в уравнение были добавлены соответствующие члены скользящего среднего.

$M0/M2_t$ – доля наличных денег $M0$ в денежном агрегате $M2$.

Уравнение 16

$$T_t = 2,716 - 0,868 * dum_t^{break} - 1,048 * M0/M2_t - 0,0086 * (1 - dum_t^{break}) * t + \\ (0.009) (0.000) (0.008) (0.000) \\ 0.744 * \varepsilon_{t-1} + 0.454 * \varepsilon_{t-2} + 0.384 * \varepsilon_{t-3} \\ (0.000) (0.000) (0.037)$$

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,950
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	-2,624

Подставив показатель $M0/M2_t$ в уравнение 10, мы также получили значимую и отрицательную зависимость обязательств от этой величины.

Уравнение 17

$$T_t = 1,041 + 0,054 * X_{t-1}^2 + 0,0066 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^2 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} - \\ (0.017) (0.000) (0.000) \\ 0,767 * dum_t^{0697} + 2,047 * dum_t^{1297} \\ (0.000) (0.000) \\ +1,104 * dum_t^{0699} + 0,297 * \varepsilon_{t-1} - 2,114 * M0/M2_t \\ (0.000) (0.022) (0.008)$$

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,771
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	0,220

Таким образом, можно предположить, что на интервале с 1994.01 по 2001.12 размеры уклонения от налогообложения по НДС с использованием наличных денег были значительными.

Статистически значимой зависимости обязательств НДС от доли убыточных предприятий в экономике на интервале с начиная с 1994 г. выявить не удалось, но на интервале с 1999 г. мы получили отрицательную и значимую зависимость.

Уравнение 18

$$T_t = 3,550 + 0,027 * X_{t-1}^2 + 0,0069 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^2 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} +$$

(0.017) (0.000) (0.000)

$$0,952 * dum_t^{0699} - 0,431 * T_{t-3} - 7,104 * Unprf_t$$

(0.000) (0,000) (0.008)

Период оценки	1999.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,759
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	-0,295

В случае налога на добавленную стоимость влияние кризиса неплатежей на обязательства может быть не таким существенным, как для других налогов. С одной стороны, рост дебиторской задолженности приводит к сокращению числа оплаченных операций, что при возможности использования кассового метода уменьшает обязательства. С другой стороны, входящий в платеж НДС нельзя до момента оплаты вычитать из суммы налога, начисляемого по результатам реализации, что приводит к увеличению обязательств по налогу на добавленную стоимость на ту же сумму. Таким образом, разнонаправленное воздействие изменений взаимной задолженности предприятий на обязательства по НДС может привести к отсутствию значимой зависимости, что и подтверждают проведенные эконометрические оценки на всем периоде исследования.

Подоходный налог с физических лиц

Недоимка по подоходному налогу является незначительной, в результате чего динамика и величина обязательств практически не отличается от поступлений. Последние мы и будем использовать при построении моделей.

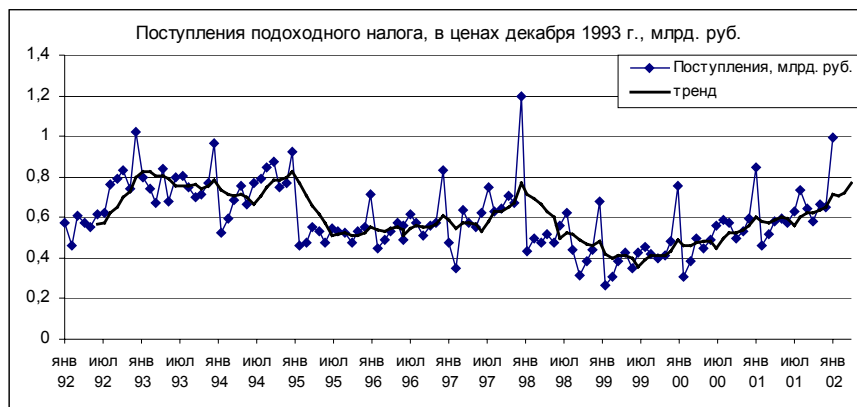


Рис. 7.7

Поскольку большую часть доходов населения составляют денежные доходы, и основная их доля приходится на заработную плату, то в качестве оценок базы налогообложения мы будем использовать начисленную заработную плату и сумму денежных доходов населения. Первая оценка будет получена как произведение среднемесячной заработной платы и количества занятого населения в экономике. Для получения суммарных ежемесячных доходов мы умножаем среднемесячные денежные доходы на количество населения. Также, в качестве одного из показателей определяющего поступления подоходного налога, мы будем использовать прирост задолженности по заработной плате.

До 2001 г. подоходный налог начислялся по прогрессивной шкале, где размер ежемесячных выплат определялся как разность между налогом на доход с начала года и уплаченной суммой налога. При увеличении накопленного с января дохода налогоплательщик переходил в более высокие доходные группы, и этот процесс происходил не линейно – быстрее к концу года. После введения пропорциональной налоговой ставки в размере 13% динамика поступлений практически не изменилась. Чтобы учесть особенность подоходного налога, связанную с упомянутым перераспределением платежей, мы будем использовать фиктивную переменную dum^s , которая в течение года квадратично возрастает от нуля до единицы. Вместе с тем пики поступлений в июле и декабре, соответствующие крайним срокам отчетности по подоходному налогу, а также регулярное снижение платежей в январе мы попробуем учесть с помощью фиктивных переменных,

которые равны единице в перечисленные месяцы и нулю во все остальные. В последнем случае добавление фиктивных переменных наравне с оценкой базы налогообложения позволяет нам устранить сезонность, обусловленную порядком отчетности по подоходному налогу.

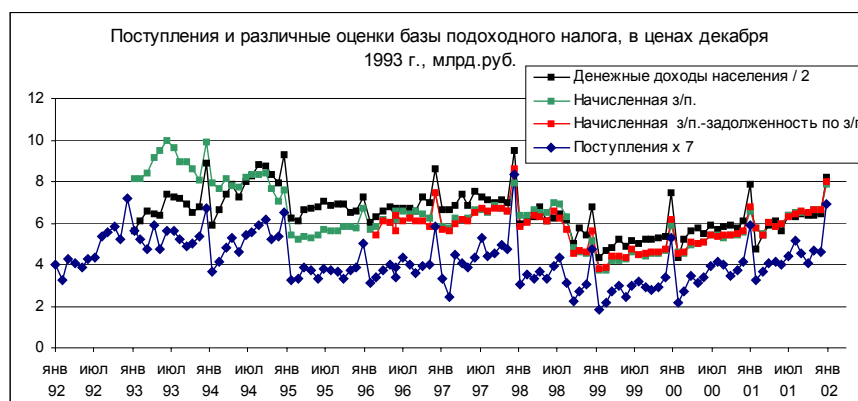


Рис. 7.8

Результаты анализа на стационарность временных рядов обязательств подоходного налога, начисленной заработной платы, денежных доходов и прироста задолженности по заработной плате, с использованием теста Andrew-Ziout'a, позволяют не отвергнуть гипотезу о стационарности этих рядов относительно тренда с изломом и сдвигом, приходящимися на сентябрь 1998 г.

Все стоимостные показатели пересчитаны в постоянные цены на конец декабря 1993 г. Для устранения коррелированности остатков в уравнения добавлялись члены скользящего среднего. Как и прежде, в регрессионные уравнения добавляются тренд с изломом и сдвигом, а также авторегрессионные члены, если они оказываются значимыми и улучшают характеристики уравнений.

Используемые для расчетов переменные:

T_t – реальные обязательства по уплате подоходного налога в месяце t ;

X_t^1 – реальная начисленная з/п в месяце t ;

X_t^2 – реальные денежные доходы населения в месяце t ;

$\Delta WageDebt_t$ – реальный прирост задолженности по з/п в месяце t

dum_t^{12} – фиктивная переменная, равная единице в декабре и нулю в остальных месяцах;

dum_t^{01} – фиктивная переменная, равная единице в январе и нулю в остальных месяцах;

dum_t^{07} – фиктивная переменная, равная единице в июле и нулю в остальных месяцах;

dum_t^s – фиктивная переменная, равная в месяце s $\frac{(s-1)^2}{11}$, где $s = 1..12$;

dum_t^{break} – фиктивная переменная, равная нулю до сентября 1998 г. и единице, включительно, после; используется для учета излома тренда и структурного сдвига, которые обусловлены финансовым кризисом 1998 г.

Уравнение 19

$$T_t = -0,243 + 0,124 * X_t^1 + 0,036 * X_t^1 * dum_t^s + 0,482 * \varepsilon_{t-1} + 0,517 * \varepsilon_{t-2}$$

(0.001) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000)

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,777
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	-2,209

Уравнение 20

$$T_t = -0,024 + 0,095 * X_t^1 + 0,255 * dum_t^{12} + 0,099 * dum_t^{07} - 0,126 * dum_t^{01} + 0,539 * \varepsilon_{t-2}$$

(0.650) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000)

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,853
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	-2,583

Как видно, использования фиктивных переменных для моделирования пиков поступлений, в отличие от переменной dum_t^s , учитывающей прогрессивность налога, позволяет получить более точные оценки урав-

нения. Поэтому в дальнейшем мы будем использовать спецификацию уравнения 17.

Уравнение 21

$$T_t = -0,143 + 0,118 * X_t^1 - 0,263 * \Delta WageDebt_t + 0,155 * dum_t^{12} + 0,104 * dum_t^{07} - 0,103 * dum_t^{01} + 0,965 * \varepsilon_{t-2}$$

(0.027) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000)

(0.000) (0.027)

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,914
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	-3,097

Уравнение 22

$$T_t = -0,465 + 0,075 * X_t^2 + 0,0012 * dum_t^{break} * t + 0,071 * dum_t^{07} + 0,315 * \varepsilon_{t-1} + 0,235 * \varepsilon_{t-2} - 0,648 * \varepsilon_{t-10}$$

(0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.001)

(0.000) (0.006)

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,913
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	-3,085

Уравнение 23

$$T_t = -0,089 + 0,113 * X_t^1 + 0,188 * dum_t^{12} + 0,066 * dum_t^{07} - 0,097 * dum_t^{01}$$

(0.000) (0.000) (0.000) (0.017) (0.000)

Период оценки	1999.01–2001.12
Наблюдений	36
Adj. R	0,963
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	-3,865

Уравнение 24

$$T_t = -0,189 + 0,130 * X_t^1 - 0,285 * \Delta WageDebt_t + 0,119 * dum_t^{12} + 0,125 * dum_t^{07} - 0,116 * dum_t^{01} + 1,226 * \varepsilon_{t-2}$$

(0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000)

(0.000) (0.000)

Период оценки	1999.01–2001.12
Наблюдений	36
Adj. R	0,982
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	-4,445

Уравнение 25

$$T_t = -0,585 + 0,066 * X_t^2 + 0,069 * dum_t^{07} + 0,0035 * t + 0,171 * T_{t-3} - 1,432 * \varepsilon_{t-12}$$

(0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.008) (0.026)

Период оценки	1999.01–2001.12
Наблюдений	36
Adj. R	0,978
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	-4,324

Исходя из результатов оценивания, наилучшими оценками базы подоходного налога являются начисленная заработная плата с учетом прироста задолженности по ней, а также величина денежных доходов населения, при этом еще добавляется в уравнение положительный тренд на интервале с 1998.9 по 2001.12. Как видно, коэффициент при переменной прироста задолженности по заработной плате отрицателен. Не намного хуже и качество уравнений с использованием денежных доходов.

Предполагаемая зависимость обязательств подоходного налога от доли наличных денег $M0$ в базе $M2$ должна быть отрицательной. Также как для налога на прибыль и НДС, использование неучтенного наличного оборота может иметь место и для подоходного налога. Оценив парную регрессию обязательств от показателя $M0/M2_t$ и соответствующего тренда с изломом и сдвигом, статистически значимой зависимости на одном из исследуемых периодов выявить не удалось. Это может быть объяснено тем, что обязательства подоходного налога определяются во многом налоговой базой. Поэтому, добавив переменную $M0/M2_t$ в уравнения 21 и 22, характеристики уравнений улучшились, при этом коэффициент при

теристики уравнений улучшились, при этом коэффициент при $M0/M2_t$ оказывается отрицательным и значимым.

Уравнение 26

$$T_t = 0,111 + 0,115 * X_t^1 - 0,256 * \Delta WageDebt_t + 0,172 * dum_t^{12} + 0,107 * dum_t^{07} - 0,105 * dum_t^{01} + 0,969 * \varepsilon_{t-2} - 0,653 * M0/M2_t$$

(0.245) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0,003)

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,922
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	-3,150

Уравнение 27

$$T_t = -0,303 + 0,078 * X_t^2 + 0,0012 * dum_t^{break} * t + 0,071 * dum_t^{07} + 0,314 * \varepsilon_{t-1} + 0,242 * \varepsilon_{t-2} - 0,648 * \varepsilon_{t-10} - 0,653 * M0/M2_t$$

(0.001) (0.000) (0.000) (0.000) (0.001) (0.000) (0,006) (0,047)

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,916
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	-3,078

Воздействие инфляции на поступления подоходного налога может осуществляться несколькими способами. В силу прогрессивности налога номинальное увеличение доходов физических лиц, при общем росте уровня цен (предполагая, что заработная плата индексируется при инфляции), приводит к перемещению налогоплательщика в более высокие доходные группы, а следовательно, его реальное налоговое бремя возрастает. В то же время всевозможные административные лаги приводят к обесценению поступлений. В нашем случае ни на одном из рассматриваемых периодов значимой зависимости поступлений подоходного налога от темпов инфляции выявить не удалось.

Суммарные налоговые поступления

Для построения моделей мы будем использовать обязательства, которые, как и прежде, получены суммированием поступлений и прироста недоимки в каждом из месяцев. Оценкой базы налогообложения в каждом периоде будет являться месячный объем ВВП. Поскольку обязательства по налогу на прибыль и НДС составляют около 50% от суммарных обязательств, мы будем применять ранее использованные для этих типов налогов фиктивные переменные и оценки налоговых баз. Следует отметить, что в уравнениях регрессии коэффициент, стоящий при ВВП, является оценкой эффективной ставки налогообложения, выраженной в процентах от ВВП.

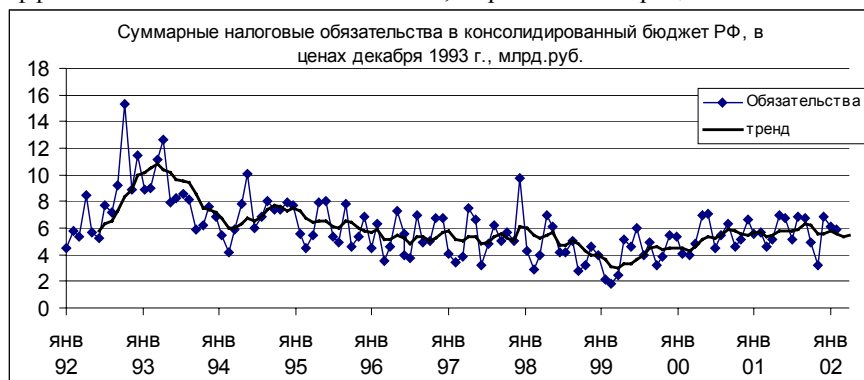


Рис. 7.9

На рисунке видно, что для динамики суммарных обязательств, также как и для налога на прибыль, характерны регулярные пики в апреле, мае, августе и ноябре, связанные с перерасчетами за кварталы платежей по налогу на прибыль. Поэтому здесь мы будем использовать те же оценки баз налогообложения, а также фиктивные переменные, соответствующие перерасчетам за кварталы. Временной ряд суммарных налоговых обязательств, также как и объемов ВВП, является стационарным относительно тренда с изломом и сдвигом в ноябре 1998 г., поэтому в уравнения будут добавлены соответствующие регрессоры.

Все стоимостные показатели пересчитаны в постоянные цены на конец декабря 1993 г. Согласно результатам LM-теста гипотеза о наличии автокорреляции остатков отвергается. Тест Jarque–Bera не отвергает гипотезу о нормальности остатков представленных ниже уравнений.

Используемые для расчетов переменные:

T_t – реальные обязательства по уплате налога на прибыль в месяце t ;

X_t^1 – реальный месячный объем ВВП за месяц t ;

$X_{(t-2,j-3,j-4)}^{1..3}$ – реальная суммарная оценка базы налога за три месяца; используется для оценки доли обязательств, возникающих в результате перерасчета за первые три квартала;

$X_{(t-4,j-5,j-6)}^{1..3}$ – реальная суммарная оценка базы налога за три месяца; используется для оценки доли обязательств, возникающих в результате перерасчета за IV квартал;

dum_t^{123} – фиктивная переменная, равная единице в мае, августе и ноябре и нулю в остальные месяцы;

dum_t^4 – фиктивная переменная, равная единице в апреле и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{0697} – фиктивная переменная, равная единице в июне 1997 г. и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{1297} – фиктивная переменная, равная единице в декабре 1997 г. и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{0699} – фиктивная переменная, равная единице в июне 1999 г. и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{1001} – фиктивная переменная, равная единице в декабре 2001 г. и нулю в остальные месяцы. Для корректировки выброса в связи с неточной статистикой;

dum_t^{0196} – фиктивная переменная, равная единице в январе 1996 г. и нулю в остальные месяцы. Для корректировки выброса в связи с неточной статистикой;

dum_t^{break} – фиктивная переменная равная нулю до октября 1998 г. и единице, включительно, после; используется для учета излома тренда и структурного сдвига, которые обусловлены финансовым кризисом 1998 г.

Уравнение 29

$$T_t = 1,816 +$$

$$0,186 * X_t^1 + 0,025 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + 0,033 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 +$$

$$(0.134) (0.000) (0.000) (0.000)$$

$$+ 2,362 * dum_t^{0699} - 2,546 * dum_t^{1001} + 4,664 * dum_t^{1297} + 1,907 * dum_t^{0196} -$$

$$(0.003) (0.002) (0.000) (0.000)$$

$$- 4,387 * dum_t^{break} + 0,033 * dum_t^{break} * t - 0,022 * (1 - dum_t^{break}) * t$$

$$(0.004) (0.032) (0.004)$$

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,787
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	2,632

Уравнение 30

$$T_t = -3,067 +$$

$$0,154 * X_t^1 + 0,021 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + 0,041 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 +$$

$$(0.001) (0.010) (0.000) (0.000)$$

$$1,838 * dum_t^{0699} - 2,076 * dum_t^{1001} + 0,045 * t - 0,432 * T_{t-3}$$

$$(0.006) (0.007) (0.010) (0.023)$$

Период оценки	1999.01–2001.12
Наблюдений	36
Adj. R	0,803
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	2,434

Для того чтобы проверить гипотезу о влиянии инфляции на реальные суммарные налоговые обязательства, мы построили линейную регрессию сезонно скорректированных обязательств от темпов роста индекса потребительских цен (для ИПЦ предварительно были устранены выбросы с сентября 1998 г. до января 1999 г.). Мы получили положительную и значимую зависимость, при этом коэффициент детерминации на интервале с января 1994 г. до декабря 2001 г. оказывается около 0,30. Подставив показатель месячных темпов инфляции в уравнение 29, мы также получили положи-

тельную и значимую зависимость и, кроме того, улучшение качества оценок уравнения.

Уравнение 31

$$T_t = 0,286 + 0,187 * X_t^1 + 0,025 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + 0,034 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 +$$

$$(0.688) (0.000) (0.000) (0.000)$$

$$+ 2,30 * dum_t^{0699} - 2,554 * dum_t^{1001} + 4,496 * dum_t^{1297} + 2,114 * dum_t^{0196} -$$

$$(0.003) (0.000) (0.000) (0.005)$$

$$- 3,321 * dum_t^{break} + 0,036 * dum_t^{break} * t + 9,393 * CPI_t$$

$$(0.019) (0.009) (0.000)$$

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,800
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	2,569

Следовательно, можно предположить, что на интервале с января 1994 г. до декабря 2001 г. постоянный рост цен в целом увеличивал реальные налоговые обязательства.

Также как и для подоходного налога, при построении линейной регрессии суммарных налоговых обязательств от доли наличных денег в агрегате M2, с учетом структурного сдвига и излома тренда, статистически значимой зависимости выявить не удалось. Но подставив показатель $M0/M2_t$ в уравнения 29 и 30, мы получили значимую и отрицательную зависимость.

Уравнение 32

$$T_t = 1,560 +$$

$$0,260 * X_t^1 + 0,024 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + 0,033 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 +$$

$$(0.249) (0.000) (0.000) (0.000)$$

$$2,466 * dum_t^{0699} - 2,089 * dum_t^{1001} + 3,781 * dum_t^{1297} + 2,016 * dum_t^{0196} - 6,471 * M0/M2_t$$

$$(0.002) (0.009) (0.000) (0.011) (0.055)$$

Период оценки	1994.01–2001.12
---------------	-----------------

Наблюдений	96
Adj. R	0,768
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	2,644

Уравнение 33

$$T_t = 2,474 +$$

$$\begin{aligned}
& 0,155 * X_t^1 + 0,019 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + 0,049 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 + \\
& \quad (0.007) \quad (0.000) \quad (0.000) \quad (0.000) \\
& + 1,732 * dum_t^{0699} - 2,550 * dum_t^{1001} + 0,038 * t - 0,679 * T_{t-3} - 13,515 * M0 / M2_t - \\
& \quad (0.000) \quad (0.000) \quad (0.000) \quad (0.000) \quad (0.000) \\
& - 0,947 * \varepsilon_{t-1} \\
& \quad (0.000)
\end{aligned}$$

Период оценки	1999.01–2001.12
Наблюдений	36
Adj. R	0,907
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	1,814

Как видно, характеристики уравнения на интервале с 1991.01 до 2001.12 существенно улучшаются при включении показателя доли наличных денег M0 в M2. Аналогичные результаты мы получили и для показателя доли убыточных предприятий в экономике.

Уравнение 34

$$T_t = 1,073 +$$

$$\begin{aligned}
& 0,214 * X_t^1 + 0,024 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + 0,033 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 + \\
& \quad (0.270) \quad (0.000) \quad (0.000) \quad (0.000) \\
& 2,244 * dum_t^{0699} - 1,987 * dum_t^{1001} + 4,377 * dum_t^{1297} + 1,816 * dum_t^{0196} - \\
& 2,631 * Unprf_t \\
& \quad (0.002) \quad (0.009) \quad (0.000) \quad (0.023) \quad (0.027)
\end{aligned}$$

Период оценки	1994.01–2001.12
Наблюдений	96
Adj. R	0,771
P-value Fстатистики	0,000

Критерий Шварца	2,630
-----------------	-------

Уравнение 35

$$T_t = 5,964 +$$

$$0,1167 * X_t^1 + 0,018 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + 0,043 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 +$$

(0.007) (0.000) (0.000) (0.000)

$$0,799 * dum_t^{0699} - 3,307 * dum_t^{1001} + 0,017 * t - 0,541 * T_{t-3} - 16,402 * Unprf_t - 0,956 * \varepsilon_{t-1}$$

(0.094) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000)

Период оценки	1999.01–2001.12
Наблюдений	36
Adj. R	0,879
P-value Fстатистики	0,000
Критерий Шварца	2,079

Статистически значимой зависимости суммарных налоговых обязательств от величины дебиторской задолженности выявить не удалось.

Таким образом, можно отметить, что на интервале с начала 1994 по 2002 г. постоянный рост цен увеличивал агрегированное налоговое бремя. Это объясняется тем, что эффект, увеличивающий налоговые обязательства, в результате прогрессивности налоговой системы, был существенно больше эффекта эрозии налоговых поступлений – обесценение поступлений за промежуток времени между возникновением обязательств и их перечислением в бюджет. Спрос на наличные деньги при обслуживании хозяйственных операций был положительно связан с объемами скрываемых доходов, что подтверждают статистически значимые отрицательные зависимости обязательств по налогу на добавленную стоимость, подоходному налогу и суммарным налоговым поступлениям от доли M0 в агрегате M2.

Заключение

Несмотря на трудности в осуществлении налоговой реформы, о чем говорит хотя бы число попыток внесения различных редакций второй части Налогового кодекса в Государственную Думу, заметно продвижение в направлении разработки и применения более справедливой, менее искажающей, разумной и согласующейся с международными стандартами системы налогообложения. Разумеется, на этом пути есть сложности и техни-

ческого, и политического характера. Пример технической проблемы – определение корректных норм амортизации. Принятое решение уменьшить все действующие с 1990 г. нормы можно считать в определенном смысле паллиативом – слишком щедрый порядок списания инвестиций менее опасен, чем ограничительный, но если нормы определены неаккуратно, могут возникать искажения за счет налоговых преимуществ инвестициям в одни виды активов перед инвестициями в другие. Политические проблемы возникают в силу давления на законодателей предпринимательского корпуса – с одной стороны, но, с другой стороны, и в силу наличия у чиновников собственных интересов.

Поэтому, несмотря на достигнутые успехи в осуществлении реформы, целый ряд положений требует еще доработки и изменения. Кроме того, некоторые налоги еще взимаются по старому законодательству. Новые главы Налогового кодекса находятся в стадии обсуждения.

В числе вопросов, которым целесообразно уделить особое внимание, вопрос взимания налога на добавленную стоимость по методу начислений, но при этом необходимо предусмотреть положения Кодекса, противодействующие уклонению от уплаты налога.

С точки зрения нейтральности целесообразно продолжить сокращение льгот, но одновременно требуются действенные меры, направленные на социальную защиту населения.

Важным вопросом является вопрос собираемости акцизов и их распределения между бюджетами; особенно серьезные проблемы возникают в отношении акцизов на горюче-смазочные материалы в связи с предстоящей отменой налога на пользователей автомобильных дорог.

Дальнейшее совершенствование налогообложения минерально-сырьевого сектора должно предполагать переход к применению для целей исчисления налогов рыночных цен на минеральное сырье, а также повышение гибкости механизма взимания налога на добычу полезных ископаемых. Ставку налога на добычу полезных ископаемых целесообразно поставить в зависимость от степени истощения месторождения, показателем которого в нефтяном секторе является выработанность начальных извлекаемых запасов нефти.

Несмотря на значительные сдвиги в направлении нейтральности, эффективности и справедливости налоговой системы, достигнутые в принятой Государственной Думой главе 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций» по сравнению с действовавшим ранее порядком налогообложения, сохранился целый ряд проблем, которые требуют если

не немедленного решения, то серьезного обсуждения и, надо полагать, явятся в будущем предметом дискуссий как экономистов, так и политиков.

Можно предложить обсуждение следующих мер, часть из которых направлена на снижение уклонения от налогообложения, а часть – на снижение издержек инвестирования:

- ☐ налогообложение полученных авансов (предварительной оплаты товаров, работ, услуг). Даже при методе начислений во избежание уклонения от налогообложения большую часть авансов целесообразно включать в базу налогообложения, делая исключение только для авансирования продукции с определенными характеристиками;
- ☐ введение ограничений при передаче средств между материнской и дочерней компаниями без уплаты налогов, которое можно допустить в том случае, если эти средства представляют передачу капитала и происходит соответствующая корректировка числа акций материнской компании у дочерней компании;
- ☐ ограничение права выбора учетной политики для целей налогообложения, предусмотрев невозможность ее частого изменения и уточнив порядок расчета максимального дохода, при котором разрешается выбор;
- ☐ сокращение или отмена льгот финансовому лизингу;
- ☐ установление одинакового порядка включения в расходы для всех НИОКР, как результативных, так и безрезультатных;
- ☐ разработка правила недостаточной капитализации, принимающего во внимание всю задолженность, а не только задолженность иностранным лицам;
- ☐ ликвидация ограничения на перенос убытков на будущее 30% налогооблагаемой прибыли. Убыток следует принимать в пределах всей суммы полученной прибыли в течение установленного срока;
- ☐ установление ограничений на порядок формирования резервов по сомнительным долгам и по включению в состав расходов безнадежной задолженности, обуславливающее право уменьшения налоговой базы усилиями налогоплательщика по взысканию долга;
- ☐ ограничение права формирования резервов под обесценение ценных бумаг для профессиональных участников рынка цен-

ных бумаг, а также формирования резервов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

- ☐ уточнение порядка интеграции налогообложения.