

## 1. Предпосылки реформы подоходного налогообложения

### 1.1. Макроэкономические условия реформы подоходного налогообложения

Роль подоходного налога в налоговой системе России в сравнении как с индустриально развитыми странами, так и с наиболее успешными переходными экономиками была весьма невелика. В *табл. 1* представлены данные о доле подоходного налога в общем объеме налоговых поступлений и в ВВП в основных развитых, некоторых развивающихся странах, а также странах с переходной экономикой. Наибольшую долю подоходный налог в общей сумме налоговых поступлений имеет в Дании – более 50%, тогда как в подавляющем большинстве стран этот показатель колеблется в пределах 25–35%, что существенно больше, чем в России. Наименьшую величину данный показатель составляет в Греции и Чехии – 13,2 и 13,6% соответственно.

По доле поступлений подоходного налога в ВВП лидирующее место также занимает Дания, где с его помощью перераспределяется свыше четверти ВВП. В основном в различных странах этот показатель колеблется вокруг 10% ВВП, а наименьшим после России он является в Греции и Корею – 4,4 и 4,2% ВВП соответственно.

Таблица 1

**Доля подоходного налога в общих налоговых поступлениях  
(величина в верхней ячейке) и доля налога в ВВП  
(величина в нижней ячейке), в %**

	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Австралия	40,2	40,6	41,3	42,0	42,0	43,3
	11,5	11,9	12,5	12,5	12,5	12,9
Австрия	19,6	20,9	20,9	22,1	22,1	22,5
	8,5	8,8	9,2	9,8	9,8	10,0
Бельгия	31,4	31,6	31,1	31,0	31,0	30,7
	14,4	14,4	14,2	14,3	14,3	14,1
Великобритания	27,3	27,0	25,9	24,8	24,8	27,5
	9,4	9,5	9,1	8,8	8,8	10,2

Таблица 1 продолжение

	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Венгрия	15,5	16,1	17,6	16,8	16,8	16,8
	7,0	6,9	7,2	6,6	6,6	6,5
Германия	26,4	27,3	24,6	23,9	23,9	25,0
	10,2	10,5	9,3	8,9	8,9	9,3
Греция	11,1	12,3	12,4	13,2	13,2	13,2
	3,5	3,9	4,0	4,5	4,4	4,4
Дания	53,8	54,1	53,3	52,4	52,4	51,6
	26,8	16,7	26,5	25,9	25,9	25,7
Ирландия	31,5	30,7	31,1	31,4	31,4	30,9
	11,2	10,2	10,3	10,3	10,3	9,9
Исландия	30,8	31,1	32,2	32,8	32,8	35,2
	9,5	9,7	10,4	10,6	10,6	11,8
Испания	23,2	23,6	22,8	21,9	21,9	20,8
	8,1	7,7	7,4	7,4	7,4	7,1
Италия	25,4	26,0	25,0	25,3	25,3	25,0
	10,5	10,7	10,7	11,2	11,2	10,7
Канада	37,2	37,8	37,7	38,0	38,0	37,8
	13,1	13,4	13,5	14,0	14,0	14,1
Корея	18,3	16,2	18,1	17,1	17,1	20,1
	3,7	3,9	3,9	3,6	3,7	4,2
Люксембург	21,3	21,2	21,1	20,4	20,4	18,8
	9,5	9,4	9,8	9,5	9,5	7,8
Нидерланды	20,6	18,8	17,5	15,6	15,6	15,2
	9,2	7,9	7,3	6,5	6,5	6,2
Новая Зеландия	44,8	44,2	43,5	43,2	43,2	41,8
	16,4	16,6	15,6	15,7	15,7	14,7
Норвегия	26,3	25,9	25,7	25,7	25,7	27,3
	10,9	10,8	10,7	11,0	10,9	11,9
Польша	22,7	22,9	22,0	21,4	21,4	22,0
	9,8	9,7	9,3	8,8	8,8	8,3
Португалия	18,7	18,0	18,9	17,7	17,7	17,1
	6,1	6,0	6,3	6,1	6,1	5,8
США	35,7	36,3	37,6	39,0	39,0	40,5
	10,1	10,4	11,0	11,6	11,6	11,7
Турция	23,9	21,6	20,5	21,7	21,7	27,0
	5,3	4,9	5,2	6,0	6,1	7,7
Финляндия	39,5	36,2	36,1	33,3	33,3	32,3
	18,5	16,4	17,0	15,5	15,5	14,9
Франция	13,2	12,9	13,4	14,0	14,0	17,4
	5,8	5,7	6,0	6,3	6,3	7,9

Таблица 1 продолжение

	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Чехия	11,2	12,4	13,1	13,5	13,5	13,6
	4,6	5,0	5,1	5,2	5,2	5,2
Швейцария	34,2	31,8	32,5	31,2	31,2	31,8
	11,3	10,7	11,1	10,6	10,5	11,2
Швеция	36,7	35,3	35,4	35,0	35,0	35,0
	18,0	16,9	17,7	18,2	18,2	18,2
Япония	22,8	21,4	21,2	20,5	20,5	18,8
	6,4	6,1	5,7	5,9	5,9	5,3
Россия	8,3	7,1	8,2	8,8	8,5	7,6
	2,8	2,3	2,6	2,9	2,7	2,5

Источники: OECD, 1999, МНС РФ, Минфин РФ, расчеты авторов.

Можно выделить несколько основных причин, определявших тот факт, что подоходный налог не являлся значимым инструментом налоговой политики на первоначальных этапах переходного периода. Среди них невысокий уровень доходов населения, запутанность законодательства и наличие большого количества льгот по подоходному налогу, оставшихся в наследство от советского времени, слабое администрирование сбора и, как следствие, массовое уклонение от налога<sup>2</sup>. Рассмотрим эти три фактора подробнее.

*Низкий уровень доходов.* Одна из главных причин малой роли подоходного налога на начальных этапах переходного периода связана с невысоким уровнем доходов и, прежде всего, заработной платы – основной составляющей части базы подоходного налога значительной части населения (см., например, *Burgess, Stern (1993), Cheasty, Davis (1996), Tanzi (1992), Dąbrowski, Tomczyńska (2001)*). Причем важно отметить, что неприспособленность налогового администрирования к новой экономической ситуации не позволяла эффективно взимать налоги с иных доходов, кроме заработной платы, и такие доходы в значительной мере выпадали из налогооблагаемой базы подоходного налога, даже если они и представляли существенную долю от общего объема доходов.

В табл. 2 представлены данные о доле располагаемого дохода и заработной платы в ВВП, а также доле заработной платы в располагаемом доходе в некоторых странах. Как видно, доля располагаемого дохода в ВВП

<sup>2</sup> См., например: *Burgess, Stern (1993), Schaffer, Ambrus-Lakatos (1997), Tanzi (2000), Tanzi (1999), Tanzi (1992), Stepanek (1995), Adamec (1995), Cheasty, Davis (1996), Синельников (1996), Синельников, Анисимова и др. (1998)*.

10 <http://www.iet.ru/papers/52/index.htm>

наибольшая в таких странах, как Польша, Турция и Греция – около 80%, тогда как наименьшей она является в Дании (53%), России (55%), Чехии (55%) и Швеции (56%), причем в большинстве стран этот показатель превышает 60%. Что касается доли заработной платы в ВВП, то меньшим, чем в России (36%), этот показатель является в Португалии (34%), Польше (33%), Италии (30%) и Греции (26%).

Таблица 2

**Располагаемый доход и заработная плата в некоторых странах мира и России в 2000 г.**

	Располагаемый доход (% ВВП)	Заработная плата (% ВВП)	Заработная плата (% располагаемого дохо- да)
Австралия	63	49	77
Австрия	63	52	83
Бельгия	63	51	82
Великобритания	68	48	70
Германия	63	43	68
Греция	79	26	33
Дания	53	50	94
Ирландия	60	38	64
Исландия	58		
Испания	68		
Италия	68	30	44
Канада	65	46	70
Нидерланды	61	41	67
Новая Зеландия	58		
Норвегия	62	42	67
Польша	79	33	41
Португалия	64	34	53
США	74	49	65
Турция	80		
Финляндия	59	38	64
Франция	64	38	59
Чехия	55	38	69
Швейцария	71		
Швеция	56	43	77
Япония	64	48	76
<b>Россия</b>	<b>55</b>	<b>36</b>	<b>65</b>

Источники: OECD, 2002, OECD, 2001, Госкомстат РФ.

*Сложность законодательства, регулирующего подоходный налог, и наличие большого количества льгот.* Законодательство о подоходном налоге на начальном этапе переходного периода содержит в себе большое количество нередко малообоснованных льгот, устанавливаемых в основном в соответствии с традициями, оставшимися от социалистической экономики, и официально объясняемых необходимостью смягчения последствий перехода к рынку для малообеспеченных слоев населения, целесообразностью стимулирования сбережений, стимулирования осуществления определенного вида расходов, например, на строительство жилья и т.д. Проблема усугубляется еще и тем, что в условиях несовершенства законодательства льготы используются для трансформации облагаемых доходов (например, заработной платы) в необлагаемые льготированные виды доходов (процентные доходы, страховые выплаты), что еще больше уменьшает облагаемую базу и, как следствие, поступления налога (*Barbone (1995), Dąbrowski, Tomczyńska (2001), Синельников, Анисимова и др. (1998)*).

Реализация популистского тезиса о «стимулирующей роли» налогов в области поддержки некоторых отраслей экономики, видов бизнеса или отдельных категорий налогоплательщиков в России привела к многочисленным деформациям налоговой системы и трансформировала ее в несправедливую по отношению к обычному законопослушному налогоплательщику, не имеющему специальных налоговых льгот. На такого обычного налогоплательщика государство возлагало чрезвычайно высокую налоговую нагрузку. При этом налоговые льготы практически никогда не достигали той цели, ради которой они вводились, нарушая принципы равноправной конкуренции экономических агентов и способствуя коррупции.

Аналогичные проблемы возникали не только в России. За годы существования подоходного налога большое количество изменений, таких, например, как пониженные ставки, различные вычеты, специальные режимы налогообложения, вносившихся под воздействием различных как рациональных, так и конъюнктурных факторов, значительно усложнили налоговые системы в большинстве стран. Всякого рода категориальные преференции, в зависимости от рода деятельности, вида дохода, вида инвестиций или иных расходов, оказывали негативный эффект на экономическую нейтральность налоговых систем и подоходного налога<sup>3</sup>. Кроме того, сложность налогов снижала их прогрессивность, учитывая то, что налоговые

---

<sup>3</sup> См., в частности, *Барулин (2002), LeCacheux (1997)*.

обязательства плательщика обычно находятся в обратной зависимости от расходов на налоговое планирование и налоговый арбитраж (*Blumenthal, Slemrod (1992)*).

Решение нефискальных задач, таких, как стимулирование тех или иных видов деятельности, предоставление преференциальных условий для тех или иных категорий налогоплательщиков, также оправдывало необходимость дополнительных уточнений налогового законодательства и установления различных льгот. Ситуация усугублялась постоянной борьбой между налогоплательщиками, пытавшимися уменьшить свое налоговое бремя, и государством, изменявшим закон для того, чтобы снизить возможность для уклонения. При этом новые изменения нередко порождали и новые лазейки для ухода от налогообложения (*Ault (1997), Muten (1995), Haggeman, Jones, Montador (1987), Auerbach, Slemrod (1997)*).

*Слабое администрирование и массовое уклонение.* Низкая роль подоходного налога в России объяснялась невозможностью за короткий срок реформировать систему администрирования подоходного налога, которая бы учитывала новые экономические реалии: существенное увеличение частного сектора экономики, дисциплинированное отношение которого к выполнению налоговых обязательств зависит от многих факторов, включающих собственно уровень налогового администрирования, качество налогового законодательства, традиции налоговой дисциплины и т.д. (*Bokros, Dethier (1998), The Role of Tax Reform (1991), Tanzi (2000)*). Проблема усложняется, если увеличение частного сектора происходит за счет большого числа малых предприятий, так как администрирование подоходного налога с работников крупных предприятий существенно проще. Вместе с тем наличие опыта функционирования частного сектора в допереходный период, как, например, в Польше и Венгрии (*Tanzi (2000), Bokros, Dethier (1998)*), может оказывать положительное воздействие на процесс адаптации налогового администрирования.

В результате в полном объеме налоги платили не все предприятия и граждане, а только добросовестные налогоплательщики, соблюдающие налоговое законодательство, не имеющие налоговых льгот и недоимок по налоговым платежам. Одновременно, несмотря на то, что налоговый контроль и налоговое администрирование с каждым годом постепенно совершенствовались, многие потенциальные налогоплательщики либо не платили налогов вообще, либо платили их в существенно меньших размерах, чем

предписывает законодательство<sup>4</sup>. Это приводило к несправедливости налоговой системы и низкому уровню ее нейтральности.

Существенным фактором, дестимулировавшим полную уплату налога, являлся высокий в понимании налогоплательщиков номинальный уровень налогообложения. В частности, заработная плата, будучи важнейшим элементом в структуре доходов населения, является базой не только для обложения подоходным налогом. До реформы наименьшая предельная совокупная ставка налогообложения заработной платы, уплачиваемая работником, была равна 13% (в сумме с 1% взносов в Пенсионный фонд). Кроме того, работодатель уплачивал начисления на заработную плату: в Пенсионный фонд – 28%; в Фонд социального страхования – 5,4%; в Фонд обязательного медицинского страхования – 3,6%; в Фонд занятости – 1,5%.

Таким образом, с учетом отчислений в социальные внебюджетные фонды, предельная ставка налогообложения доходов, находящихся в нижнем шедуле шкалы налога (т.е. для которых ставка подоходного налога равна 12%), составляла 37,18%<sup>5</sup>, предельная ставка для доходов, облагаемых по максимальной ставке подоходного налога, включая все отчисления во внебюджетные фонды, – 50,2%. Эта ставка значительно выше не только существовавшей на момент осуществления реформы подоходного налога ставки налога на прибыль – 30%, но и подоходного налога на иные виды доходов физических лиц – на распределяемую прибыль акционерных обществ в виде дивидендов – 38,4% (с учетом двойного налогообложения при предельной ставке подоходного налога 12%)<sup>6</sup>, на вмененную ренту за пользование предметами длительного пользования – 0%, на доходы по государственным ценным бумагам – 0%, на процентные доходы по банковским депозитам – 0%, на материальную выгоду в виде разницы между двумя

---

<sup>4</sup> Анализ различных методов и причин уклонения от налогообложения рассмотрены, в частности, в работах *Яковлев (2000)*, *Батяева (2001)*, *Радаев (2001)*.

<sup>5</sup> Совокупная ставка отчислений во внебюджетные фонды равнялась 38,5%, но применялись они к тому же размеру заработной платы, что и подоходный налог, но в отличие от него не включались в его сумму. Таким образом, если сумма заработной платы работника составляла 100 руб., то сумма отчислений во внебюджетные фонды равнялась 38,5 руб., сумма подоходного налога – 12 руб., сумма индивидуальных отчислений в Пенсионный фонд – 1 руб. Совокупные расходы на выплату заработной платы работнику составляли 138,5 руб., а сумма уплаченных налогов – 51,5 руб.  $51,5/138,5 = 37,18\%$ .

<sup>6</sup> Отметим, что при предельной максимальной ставке подоходного налога, равной 30%, уровень обложения доходов в виде дивидендов вырастает до 51%.

третьими от ставки рефинансирования ЦБ и процента по банковским депозитам – 15% и т.д. Это также обуславливало отсутствие нейтральности подоходного налога по отношению к способу получения доходов и приводило к трансформации заработной платы в иные виды доходов, о чем более подробно будет сказано ниже.

Проблема чрезмерного бремени обложения доходов физических лиц существовала и во многих других странах, в частности, в странах Скандинавии и, особенно, в Швеции, что в итоге стало одной из причин осуществления налоговых реформ в них (см., например, *Joumard (2001)*, *Van der Noord*, *Heady (2001)*, *Leibfritz*, *Thornton*, *Bibbee (1997)*). Существенным импульсом для рассмотрения вопросов о снижении предельных ставок налогов, в том числе ставки подоходного налога, стало появление значительного числа работ, показавших, что реакция налогоплательщиков на налоговые изъятия значительно сильнее, чем представлялось ранее<sup>7</sup>, а применение усовершенствованных моделей общего равновесия позволило продемонстрировать, что существенные различия в налогообложении факторов, с одной стороны, и отдельных видов доходов от капитала – с другой, способны оказывать значительное негативное воздействие на экономический рост (*Haggemann*, *Jones*, *Montador (1987)*).

Уклонение от налогов облегчалось наличием очевидных «пробелов» в законодательстве о налогах и сборах, а также отсутствием в законодательстве четких механизмов, позволяющих предотвратить необоснованное уклонение (например, при применении «трансфертных» цен) от налогообложения. В результате этого процесс уклонения от налогов вследствие возникновения негативного отбора носил самоподдерживающий характер – добросовестные налогоплательщики, выполняющие требования налогового законодательства, оказывались неконкурентоспособными и либо выталкивались с рынка, либо начинали уклоняться от налогов.

Использование кредитно-депозитных и страховых схем для косвенной выплаты заработной платы являлось до реформы часто используемым способом занижения обязательств физических лиц по подоходному налогу.

При страховой схеме предприятие заключает договор со страховой фирмой на добровольное имущественное страхование, расходы на которое исключаются из базы налога на прибыль в размере 1% от себестоимости

---

<sup>7</sup> Анализ и описание результатов работ по оценке эластичности предложения труда, сбережений по предельным ставкам подоходного налога представлены в работах *Feldstein (1985)*, *Auerbach*, *Slemrod (1997)*, *Gruber*, *Saez (2000)*, *Auten*, *Carroll (1999)*, *Bosworth*, *Burtless (1992)*, *Leibfritz*, *Thornton*, *Bibbee (1997)*.



продукции предприятия, с заведомо маловероятным наступлением страхового случая. Параллельно сотрудники предприятия заключают договор с этой же страховой фирмой о добровольном страховании, вероятность наступления страхового случая по которому равна 100%. В наиболее распространенном случае в схеме также участвует перестраховочная компания, осуществляющая обналичивание через оффшорные банки средств, которые потом выплачиваются сотрудникам предприятий.

Кредитно-депозитная схема имеет схожие принципы организации. В ней договор заключается между банком и предприятием, с одной стороны, и банком и сотрудниками данного предприятия – с другой. Банк за счет средств, задепонированных предприятием, осуществляет выдачу ссуд сотрудникам предприятий, которые ими вкладываются под существенно более высокий процент, нежели обслуживание ссуды. Проценты по данным депозитам представляют собой средства, используемые для выплаты заработной платы.

Широкие масштабы приобрела практика применения схем с использованием так называемых короткоживущих фирм при искажении объявленной сторонами сделки цены товаров (работ, услуг) и занижении объема реализации продукции и услуг, фиксируемого в бухгалтерской отчетности. Суть операций с использованием короткоживущих фирм состоит в концентрации экономической активности на короткоживущих фирмах, которые «исчезают», не выполнив налоговых обязательств. При этом найти их фактических владельцев невозможно, поскольку регистрация таких фирм чаще всего производится по подложным документам. Для получения неучтенных наличных денег с помощью таких фирм с ними заключаются фиктивные договоры на поставку товаров, работ или услуг, перечисляются необходимые суммы, которые за определенное вознаграждение возвращаются в виде наличных, использующихся для выплаты зарплаты работникам.

Разновидностью операций с участием короткоживущих фирм являются операции с участием оффшорных фирм, которые, будучи зарубежными налоговыми резидентами, ведут деятельность на территории России без регистрации в налоговых органах. Различие заключается лишь в том, что прибыль и неуплаченные налоги переводятся на банковские счета оффшорных предприятий за границу, и уже с их счетов производится выплата заработной платы.

Кроме того, для уклонения от подоходного налогообложения широко используются так называемые дополнительные вознаграждения в неденежной форме (fringe benefits) сотрудникам, в особенности администрации,

позволяющие, с одной стороны, уменьшать базу налога на прибыль, а с другой – не уплачивать с таких вознаграждений социальные платежи и подоходный налог.

## **1.2. Политические аспекты реформы подоходного налогообложения**

Таким образом, подоходный налог в России обладал низкой бюджетной отдачей и играл незначительную роль в перераспределительных процессах, поскольку его плательщиками были в основном граждане, получавшие заработную плату, т.е. имеющие низкие и средние доходы. Для преодоления подобной ситуации могли быть предложены два крайних подхода к пересмотру шкалы налога. Первый заключался в усилении номинальной прогрессивности подоходного налогообложения, второй подход, на первый взгляд, противоречащий поставленной задаче, заключался в снижении ее номинального уровня и применении единой ставки налога.

В рамках первого подхода при стремлении к увеличению уровня справедливости подоходного налогообложения возможным могло бы быть повышение ставок налогообложения высоких доходов при снижении ставок, применяемых к низким доходам. Одновременно можно было бы повысить степень прогрессивности шкалы подоходного налога путем увеличения размеров необлагаемого минимума дохода. В результате, при сохранении неизменным уровня собираемости налога могло бы произойти увеличение налоговой нагрузки на обеспеченные слои населения и некоторое снижение налогового давления на низкодоходные группы. Однако, наряду с возможным нежелательным воздействием увеличения ставки подоходного налога на склонность к сбережению и склонность к риску, в российских условиях подход, связанный с увеличением номинальной прогрессивности налогообложения, вряд ли принес бы ожидаемые результаты в области повышения уровня справедливости. Дело в том, что дальнейшее повышение предельных ставок налогообложения в условиях невысокого уровня администрирования данного налога, существующего как по субъективным причинам, так и в силу несовершенства законодательства, резко повысило бы стимулы к уклонению от налога. Поэтому вместо ожидаемого усиления налогового пресса на лиц с высокими доходами, наиболее вероятным развитием событий было бы лишь дальнейшее расширение масштабов уклонения от налогов с использованием всевозможных легальных, квазилегальных и незаконных методов. В результате перераспределения налогового бремени, последовавшего за увеличением уклонения от налогов, малообес-

печенные слои населения стали бы платить относительно возросшую долю подоходного налога, и несправедливость налоговой системы возросла бы еще больше.

В итоге, задаче повышения уровня справедливости налоговой системы больше соответствовал подход, заключавшийся в снижении предельной ставки подоходного налога для крупных доходов при одновременном осуществлении мер по усилению контроля за сбором налога, в частности, путем перехода к обложению большинства видов дохода у источников его выплаты и ликвидации большей части льгот, позволяющих уклоняться от налога. Именно этот подход последовательно отстаивался ИЭПП<sup>8</sup> и правыми фракциями Государственной Думы накануне реформы.

Одним из возможных решений в данной связи являлось установление единой пропорциональной ставки подоходного налога на уровне 13%, что в совокупности со ставкой отчислений в фонды обязательного социального, пенсионного и медицинского страхования примерно равнялось бы ставке налога на прибыль<sup>9</sup>, с установлением необлагаемого минимума на уровне прожиточного минимума. Применение единой ставки было также важным с точки зрения снижения издержек на администрирование налога. При подобной системе отсутствует необходимость пересчета налоговых обязательств по истечении налогового периода, при получении доходов на нескольких местах работы, из разных источников.

Поскольку роль подоходного налога в налоговой системе России была до реформы значительно меньше, по сравнению, например, с НДС, налогом на прибыль, отчислениями в государственные внебюджетные фонды, постольку изменения в подоходном налоге не были предметом серьезной борьбы между авторами стратегии реформы и различного рода группами специальных интересов. Естественно, что изменения в других «отраслевых» налогах – акцизах, налогах на добычу полезных ископаемых – в большей степени интересовали различные лобби. Это стало одной из причин достижения согласия между основными центрами принятия политических решений по поводу столь радикального преобразования подоходного налога. Оппозицию этому решению составляло лишь «левое» меньшинство Государственной Думы, активно проповедовавшее прогрессивный подоходный налог – как номинально (по определению) обладающий сущест-

---

<sup>8</sup> См. Синельников и др. (2000), Золотарева (1999), Баткибеков (1999).

<sup>9</sup> На момент проведения реформы подоходного налога ставка налога на прибыль была равна 30%.

венно большими перераспределительными свойствами и, как следствие, с их точки зрения, более социально справедливый.

Отметим, что подобная ситуация была характерна не только для России. В работах *Agell, Englund, Sodersten (1996)*, *Lodin (1996)* отмечается, что важной характеристикой ситуации, приведшей к налоговым реформам в Швеции, являлось наличие политического консенсуса (включавшего и левую часть политического спектра) относительно того, что подоходный налог, вследствие наличия большого количества специальных режимов и льгот для разных видов доходов, сократил свои редистрибутивные свойства и прогрессивность. Аналогичное положение возникло и во многих других странах (см. *Haggeman, Jones, Montador (1987)*).

Следует отметить, что при невысокой роли подоходного налога в общих доходах всей бюджетной системы России его поступления составляли пятую часть налоговых доходов территориальных бюджетов – бюджетов регионов России и муниципальных образований. Соответственно, у региональных властей могло возникнуть опасение, что снижение предельной ставки подоходного налога может повлечь за собой сокращение доходов их бюджетов. Однако тот факт, что объем уклонения достиг чрезвычайно больших масштабов (в силу, как отмечалось, социально неприемлемого для России уровня номинального налогового бремени на доходы физических лиц и отсутствия реальных административных механизмов по борьбе с этим уклонением), привел, в конечном итоге, к пониманию необходимости снижения ставки подоходного налога, как важного условия легализации «теневых» доходов населения. В этой связи ожидание увеличения налогооблагаемой базы и, как следствие, роста доходов бюджетов стало основной причиной поддержки таких изменений со стороны регионов.

Важным при этом явилось решение о включении в облагаемые доходы денежного довольствия военнослужащих, за исключением проходящих военную службу по призыву. Это увеличило налогооблагаемую базу и фактически являлось своего рода трансфертом доходов из федерального бюджета в бюджеты регионов, в которых дислоцируются воинские подразделения.

\* \* \*

По результатам анализа ситуации, сложившейся в России в системе подоходного налогообложения к концу 1990-х гг., можно сделать вывод о том, что основной причиной, определяющей необходимость проведения реформы подоходного налога, явилась его незначительная роль в качестве

инструмента фискальной политики из-за низких поступлений и слабых перераспределительных свойств данного налога. Среди причин, которые обусловили подобное положение, выделяются три – низкий уровень доходов населения; сложность законодательства, регулирующего подоходный налог, при наличии большого количества льгот; а также слабое его администрирование и массовое уклонение от его уплаты.

Выбор между существовавшими альтернативными подходами к реформированию налога определялся, в частности, следующим. Возможность увеличения поступлений налога за счет увеличения предельной ставки налога была ограничена, так как наряду с нежелательным воздействием увеличения ставки подоходного налога на склонность к сбережению и склонность к риску в российских условиях подход, связанный с увеличением номинальной прогрессивности налогообложения, в условиях невысокого уровня администрирования данного налога резко повысил бы стимулы к уклонению от налога. В этой связи установление плоской ставки налога на уровне наименьшей ставки ранее действовавшей шкалы<sup>10</sup> позволяло, по мнению авторов реформы, стимулировать легализацию доходов.

Авторам реформы удалось добиться политического консенсуса, во многом сложившегося по причине малой роли, которую подоходное налогообложение играет в России. Возможность привлечения дополнительных средств в территориальные бюджеты за счет роста поступлений налога в результате реформы, в том числе в виде скрытой субсидии из федерального бюджета, заключавшейся во включении в налогооблагаемые доходы денежного довольствия военнослужащих, позволил расширить круг сторонников реформы.

---

<sup>10</sup> С учетом 1% ставки отчислений в ПФ, осуществлявшихся непосредственно работником, нижняя ставка становилась равной 13%.