


С. Синельников, Л. Анисимова,
С. Баткибеков, В. Медоев, К. Резников,
Е. Шкребела

**ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОЙ
РЕФОРМЫ В РОССИИ:
АНАЛИЗ СИТУАЦИИ И
ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

Москва
Издательство  "Евразия"
1998

И
с
с
л
е
д
о
в
а
н
и
я
х
и
а
о
и

М
И
В
Э

Научный редактор акад. Энтов Р.М.,
Редактор Лопатников Л.И.

Сергей Германович Синельников
Людмила Ивановна Анисимова
Саид Белетбекович Баткибеков
Владимир Ильич Медоев
Константин Михайлович Резников
Елена Викторовна Шкребела

Проблемы налоговой реформы в России:
анализ ситуации и перспективы развития

ISBN 5-88268-024-7

© С. Синельников и др., 1998
© Издательство "Евразия", 1998

Работа выполнена при поддержке проекта PROMETEE
в рамках программы TACIS/ACE

Предпосылки налоговой политики в период экономических реформ

В данной главе мы коротко рассмотрим важнейшие причины развития фискального кризиса в последнее десятилетие существования СССР. Основные из них состояли в утрате административного контроля над деятельностью предприятий вследствие либерализации социально-политического режима и в сокращении доходов от экспорта энергоносителей в силу изменения конъюнктуры мировых рынков и исчерпания наиболее эффективных месторождений нефти и газа в СССР. Дополнительные факторы, которые привнес 1991 год в развитие бюджетного кризиса, заключались в резком падении доходов бюджета от налога с оборота и увеличении ценовых субсидий, а также в нарастании политического противостояния союзного руководства и стремившихся к автономии республиканских правительств.

Далее мы остановимся на путях решения финансовых проблем российской экономики в период трансформации административной системы в рыночную, либерализации цен и налоговой реформы. В заключительной части главы представлен анализ некоторых аспектов

налоговой реформы, таких как введение налога на доходы предприятий, рентных платежей за использование природных ресурсов, налога на розничные продажи.

1.1. Основные фискальные проблемы в период распада СССР

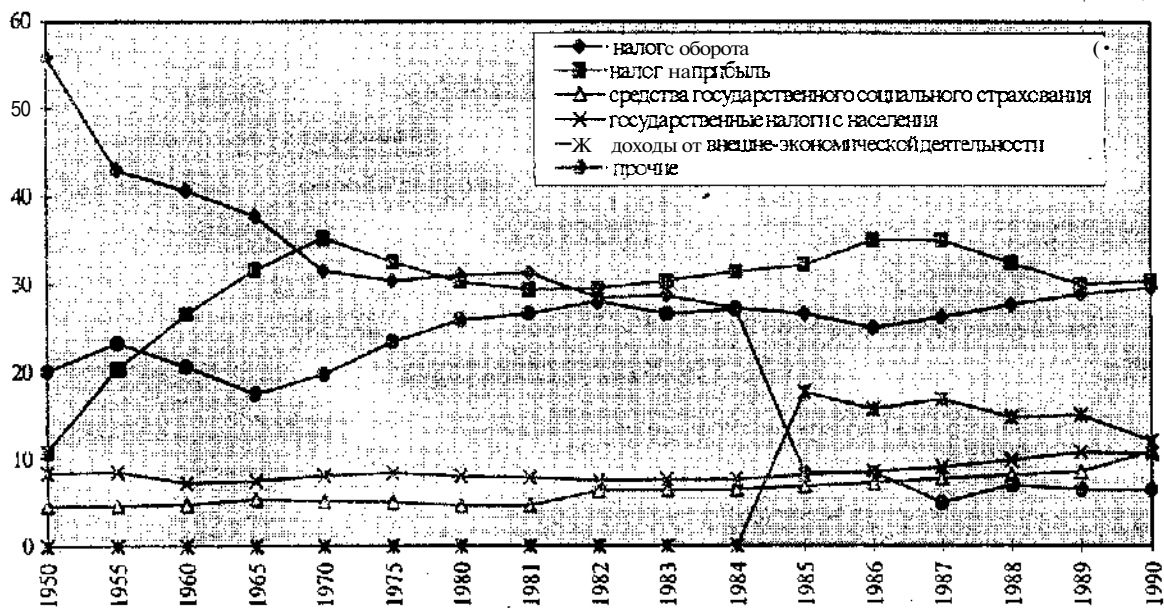
В данном разделе нашей задачей будет изучение важнейших факторов, оказавших воздействие на формирование современной российской налоговой системы. Для этого нам необходимо будет кратко остановиться на вопросах, связанных с последним десятилетием существования СССР. Во второй половине восьмидесятых-начале девяностых годов появилось большое количество работ, посвященных изучению процессов обострения кризиса командно-иерархических экономик, которые привели в дальнейшем к распаду системы социализма (*В числе таких работ следует отметить: Birman, 1988; Adam, 1989; Andreff, 1990; Fitoussi, 1990; Kornai, 1990; Liptin, Sachs, 1990; Nove, 1991; Blachard, Dornbusch, 1991; Blommenstein, Marrese, 1991; Csaba, 1991; Tchand, Lory, 1991; Goldman, 1991; Boettke, 1993; Andreff, 1993; Ellman, Kontorovich, 1992; Goldman, 1994; Dambrovsky, 1995*). В этих работах наряду, с обобщением теоретически установленных недостатков социалистически организованных экономик, изучены факторы, непосредственно ускорившие развитие кризиса социализма. Среди причин, объясняющих кризис социалистических экономик, обычно выделяют следующие (*См., например, Andreff, 1990*): избыточные инвестиции, конфликт перераспределения, объясняющий рост инфляции, сжатие ресурсов экстенсивного роста, структурные и отраслевые дисторсии, неспособность социалистической экономики адаптироваться к технологическим новациям к т.д.

Мы не будем подробно останавливаться на всех этих факторах, а ограничимся лишь рассмотрением причин фискального кризиса на стадии позднего социализма, накануне его распада, которые несколько хуже представлены в экономической литературе (*Более подробно эти проблемы рассмотрены в Синельников, 1996*).

Основными доходными источниками консолидированного бюджета СССР были платежи из прибыли предприятия, налог с оборота, подоходный налог с населения, доходы от внешнеэкономической деятельности (рис. 1.1). Из рисунка видно, что структура доходов бюджета в течение всего послевоенного периода менялась весьма незначительно. Однако к середине 80-х годов закончился период бюджетной стабильности социализма. (На самом деле, этот период закончился даже ранее - в начале 70-х годов, но руководством СССР удавалось финансировать нарастающий разрыв между доходами и расходами бюджета за счет форсированной эксплуатации природных ресурсов и, главным образом, энергоносителей (См.: Гайдар, 1997)).

Рис. 1.1

Структура доходов Государственного бюджета СССР в 1950-1990 гг.



В середине 80-х годов можно отметить появление явных признаков нарастающего бюджетного неравновесия. Важную роль в развитии фискального кризиса в Советском Союзе, как и в странах Восточной Европы, сыграл ряд типичных для этих стран факторов. В их числе, прежде всего, следует отметить очередной этап частичных реформ экономики (См.: Tchand, Lory, 1991; Andreff, 1993; Blanchard, Froot, Sachs, 1994). Эти реформы с той или иной степенью интенсивности осуществлялись во всех социалистических странах (См.: Dambrovsky, 1995; Fitoussi, 1990; Liptin, Sachs, 1990; Drach, 1984;

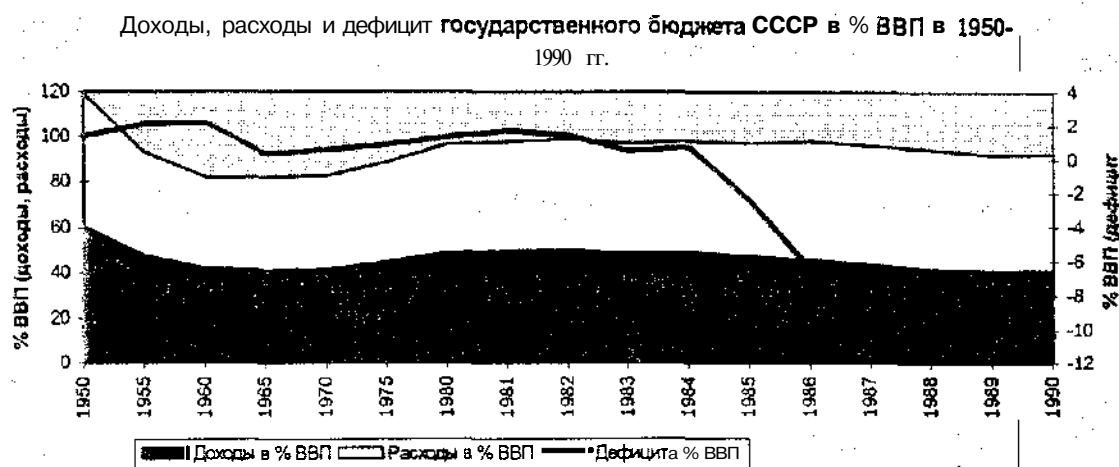
Aslund, 1991), что позволяет рассматривать их как закономерный процесс для командных экономик.

Медленный, но постепенно ускоряющийся процесс либерализации общественной жизни на протяжении 60-70-х годов привел к прогрессирующей деградации традиционных административных инструментов управления народным хозяйством. Осознание факта падения эффективности общественного производства вызывало у руководства СССР желание дополнить экономическими стимулами жесткие директивные методы управления предприятиями, ставилась задача создать систему мотиваций эффективной работы, отличную от прежней, основанной на ротации кадров в рамках управленческой иерархии (вплоть до угрозы физическому существованию тех или иных провинившихся работников (*См.: Гайдар, 1990*)). Такие на протяжении шестидесятых-восьмидесятых годов предпринимались неоднократно (*См.: Lavigne, 1970; Brus, 1986; Adam, 1989; Nove, 1991*). Вплоть до конца восьмидесятых годов все новации более или менее быстро ассимилировались административной системой (*См.: May, 1979*). Тем не менее к концу 80-х годов они привели к двум наиболее серьезным изменениям в характере хозяйственной системы Советского Союза. Во-первых, была резко повышена ориентация предприятий на максимизацию прибыли, что связано, главным образом, с введением нормативного метода ее распределения между предприятиями и бюджетом. Во-вторых, предприятия получили определенную самостоятельность хозяйственной деятельности и, соответственно, возможность наращивать финансовые результаты как в рамках установленных плановых заданий, так и за их пределами (так называемый государственный заказ охватывал не всю производственную программу предприятий).

Активизация частичных реформ во второй половине 80-х годов, призванная восполнить падающую эффективность иерархической экономики за счет децентрализации прав принятия экономических решений, привела к дальнейшей утрате контроля за государственными предприятиями. Это проявилось как в области их взаимоотношений с бюджетом, так и в политике заработной платы и ценообразования. Вследствие этого произошло резкое сокращение доходов бюджета за счет отчислений от прибыли предприятий.

Одновременно произошло падение поступлений налога с оборота и увеличение расходов на субсидирование розничных цен, в частности это выражается в изменении объема доходов и расходов государственного бюджета (рис 1.2)¹.

Рис. 1.2



Вторым фактором углубления фискального кризиса в период распада социализма явилось неблагоприятное изменение условий внешней торговли, выразившееся в ухудшении конъюнктуры на мировом рынке энергоносителей и соответствующем снижении доходов бюджета от внешнеэкономической деятельности². Доходы государства от экспорта энергоносителей упали в 1985-1990 почти в два раза. Кроме этого, сокращение доходов государства от внешнеэкономической деятельности произошло вследствие резкого

¹Это объясняется тем, что механизм административного ценообразования предполагал, что в случае превышения розничной цены над оптовой разница поступала в государственный бюджет в виде налога с оборота, если же оптовая цена была выше установленной розничной цены, то разница субсидировалась из бюджета. Ослабление ценового контроля в конце 80-х годов привело к опережающему росту оптовых цен при сохранении относительно жесткого контроля за розничным ценообразованием. Соответственно, происходило снижение величины налога с оборота и рост ценовых субсидий.

²Разумеется, как было отмечено выше, большое значение в снижении значимости сырьевого экспорта как важнейшего источника доходов бюджета имело исчерпание наиболее эффективных месторождений нефти и газа.

изменения в 1985-1987 годах структуры импорта - уменьшение ввоза потребительских товаров³, что вызвало снижение поступлений налога с оборота, не компенсированное ожидавшимся ростом доходов от производства, импорт для которого был увеличен.

Третий фактор фискального кризиса - развертывание антиалкогольной кампании, значительно сократившей продажу алкоголя, а следовательно и поступление в бюджет налога с оборота. Снижение государственных доходов по минимальным оценкам составило около 10 млрд. руб. (немного больше 1% ВВП) в год в течение 1985-1988 годов..

Таблица 1.1.

**Государственный бюджет СССР по основным разделам в
1980-1990 гг. (% ВВП)**

	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Всего доходов	48,0	46,5	45,9	43,3	42,6	41,1
Налог с оборота	12,6	11,5	11,4	11,5	11,8	12,1
Платежи государственных предприятий и хозяйственных организаций из прибыли	15,4	16,2	15,4	13,7	12,2	11,7
Подходный налог с кооперативных и общественных предприятий и организаций	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,6
Средства государственного социального страхования	3,3	3,3	3,4	3,4	3,5	4,3
Государственные налоги с населения	3,9	3,9	3,9	4,1	4,4	4,4
Доходы от внешнеэкономической деятельности	8,4	7,2	7,4	6,2	6,2	4,9
прочие	4,2	4,1	3,9	4,1	4,1	3,1
Всего расходов	49,7	52,2	52,2	52,5	51,2	51,3
Народное хозяйство	28,2	28,3	27,5	27,8	21,2	19,8
Социальные и культурные услуги	16,2	16,7	17,0	17,3	15,8	17,0
Оборона	2,5	2,4	2,5	2,3	8,0	6,9
Управление	0,4	0,4	0,4	0,3	0,4	0,5
ВЭД	1,9	2,3	3,0	3,0	3,0	2,9
Прочие	0,6	2,1	2,0	1,8	2,8	4,3
Дефицит	1,7	5,7	6,3	9,2	8,6	10,3
СПРАВОЧНО: ВВП (млрд. руб., в текущих ценах)	777	799	828	875	943	1000

³ Изменение структуры импорта было обусловлено попыткой форсировать новый этап индустриализации страны, начатый в 1984 - 1985 годах под лозунгом "Ускорения социально-экономического развития". Эта политика в условиях падающих поступлений от внешнеэкономической деятельности включала сокращение импорта потребительских товаров в пользу закупок оборудования, комплектующих и т.п.

В результате описанных процессов, как видно из таблицы 1.1. за последние шесть лет существования СССР произошло резкое снижение доходов государства (на 7% ВВП) и рост расходов (на 1,6% ВВП). Дефицит бюджета (по официальной статистике без учета квазибюджетных операций) увеличился с 1,7% ВВП до 10,3% ВВП

В 1990 году были заложены законодательные основы налоговой реформы, приняты законы СССР о налогах с предприятий и физических лиц и законы о порядке их применения на территории

⁴. Реформа предполагала переход от индивидуализированного по предприятиям распределения прибыли между хозрасчетными фондами предприятий и государственным бюджетом к налогу на прибыль, преобразование налога с оборота и механизма изъятия доходов от внешней торговли, изменение системы налогообложения физических лиц с введением порядка декларирования доходов, изменение системы социального страхования путем выделения соответствующих фондов из бюджета и др.

С 1 января 1991 года вступил в действие Закон "О налогах с предприятий", принятый летом 1990 года. Кроме того, в связи с осознанием союзным правительством угрожающего положения в области государственных финансов был принят ряд дополнительных мер. В частности, были резко повышены отчисления на социальное страхование, введен налог с продаж, установлен порядок обязательной продажи предприятиями 40% своей валютной выручки, определено создание в 1991 году внебюджетных фондов стабилизации экономики за счет отчислений предприятий (в размере 11% фонда заработной платы, 20% суммы амортизационных отчислений, прибыли, полученной от повышения договорных цен сверх предельных уровней рентабельности, и др.).

⁴ Как отмечается, например, в работах *The Role of Tax Reform, 1991*; Танзи, 1993 (б); *Россия и проблемы бюджетно-налогового федерализма, 1993*; Antczak, Bratkowski, 1995; Fakin, 1995; Stepanek, 1995; Adamec, 1995; Barbone, 1995, общее направление налоговой реформы в России в общих чертах совпадает с направлениями реформирования в странах Восточной Европы.

Однако эта попытка добиться улучшения сбалансированности бюджета была обречена на неудачу. На протяжении длившейся в течение 1991 года "войны бюджетов" союзным и республиканскими правительствами было принято множество популистских решений, не позволивших достигнуть поставленной задачи роста налоговых поступлений. Кроме того не предполагалось никаких изменений в наиболее слабом звене налоговой системы - налоге с оборота. Между тем, в течение всего 1991 года, характеризовавшегося опережающим ростом оптовых цен по сравнению с розничными, происходило снижение поступлений налога с оборота. Ситуация в 1991 году особенно резко ухудшилась из-за роста расходов на субсидии к ценам после централизованно осуществленного осенью 1990 года повышения закупочных цен на сельскохозяйственную продукцию и принятия решения о повышении уровня оптовых цен в промышленности с 1 января 1991 года.

В ходе борьбы за обеспечение суверенитета России были приняты законы о порядке применения на ее территории союзных законов о налогах. Важной особенностью налога на прибыль в 1991 году было то, что на территории России он взимался с предприятий в зависимости от их ведомственной подчиненности - по союзному или по российскому закону о налоге на прибыль. Сохранив для предприятий союзного подчинения ставку налога на прибыль 45%, Россия для предприятий республиканского подчинения снизила ставку до 38% с целью создания для предприятий стимулов перехода под юрисдикцию России. Вся сумма налога на прибыль по российскому закону должна была зачисляться в бюджет РСФСР.

Закон РСФСР о порядке применения союзного закона о подоходном налоге с граждан несколько снизил крутизну шкалы ставок, в значительной мере преодолев дискриминационный характер союзного законодательства по отношению к гражданам, занятым в различных по характеру собственности секторах экономики.

Очередной попыткой улучшить положение в экономике явилась проведенная весной 1991 реформа розничных цен, которая по своему замыслу должна была резко снизить дотационную нагрузку на бюджет и увеличить поступления налога с оборота. Однако

спонтанное ослабление контроля над оптовыми и розничными ценами не позволило достичь намеченных целей. Процесс роста дотаций и сокращения поступлений налога с оборота продолжался вплоть до либерализации цен в январе 1992 года.

К концу 1991 года экономическая ситуация в России характеризовалась ускоряющимся спадом производства, огромным потенциалом подавленной инфляции и высокими инфляционными ожиданиями, острым кризисом внешней задолженности, дефицитом государственных финансов, составлявшим около 31% ВВП (См.: *Russian Economic Reform, 1992*), налоговой системой, не обеспечивающей необходимых доходов, и высокими весьма ригидными расходами.

1.2. Альтернативы экономической реформы и налоговой политики

1.2.1. Варианты экономической реформы в России

В конце 80-х годов резко обострилась полемика по вопросам проведения экономических реформ в России. При этом быстро оформились два принципиальных подхода к решению встающих в связи с этим проблем. Ряд политиков и экономистов, таких как Н. Рыжков, Л. Абалкин, В. Павлов, связанных в основном с институтами власти Союза ССР настаивали на очень осторожном продвижении к рынку. В подготовленной ими в 1990 году "Программе углубления экономических реформ и постепенного перехода к рынку" (См.: например *Рыжков, 1995*) речь шла фактически о необходимости оставаться в рамках социалистической модели хозяйствования при абсолютном доминировании государственной собственности и сохранении административного контроля над большей частью цен.

Другая часть экономистов при поддержке правительства РСФСР выступала с предложениями по незамедлительному переходу к рыночной экономике. Наиболее широкую известность получила

программа, носившая название "500 дней", подготовленная под руководством С.Шаталина, Е.Ясина, Г.Явлинского (См.: *Переход к рынку, 1990*). Эта программа включала в себя целый комплекс мер по усилению макроэкономической сбалансированности, преодолению товарного дефицита, ряд институциональных преобразований, направленных на резкое ускорение экономической реформы и поэтапную либерализацию экономики. В рамках этого прорыночного направления можно выделить два крайних подхода. Первый заключался в шоковой терапии - быстрой либерализации цен и внешней торговли при жесткой кредитно-денежной политике. Этот подход ставит на первое место финансовую стабилизацию, которая достигается как жесткой монетарной политикой, так и ликвидацией финансовых диспропорций путем либерализации цен, обменного курса и процентных ставок. Второй путь - градуалистский, при котором либерализацию экономики предполагается осуществлять последовательными шагами: сначала финансовая стабилизация, достижение макроэкономического равновесия и, наконец, создание рыночных институтов.

Между этими крайностями может быть выделен довольно широкий спектр возможных вариантов экономической реформы (См.: *Brand, 1990; Nuti, 1990; Dornbusch, 1991; Blanchard, Dornbusch, 1991; McKinnon, 1991; Pones, 1992; Roland, 1992; Blanchard, Froot, Sachs, 1994*). Мы не будем останавливаться на вопросах реализации системных преобразований в экономике, а рассмотрим две проблемы, непосредственно связанные с реализацией налоговой реформы, как составной части общей экономической (рыночной) реформы. Первая заключается в том, возможно ли и целесообразно ли было в условиях 1991 года, до начала либерализации цен, провести необходимые стабилизационные меры и осуществить ряд важнейших системных изменений, включающих налоговую реформу, начало процесса приватизации и создать ряд рыночных институтов, обеспечивающих функционирование рынка ценных бумаг, банковской системы, системы банкротств. Вторая проблема состоит в выборе комплекса мероприятий, с помощью которых было бы возможно осуществить финансовую стабилизацию.

Ряд ученых-экономистов - Г.Явлинский, Н.Петраков, О.Богомолов, Л.Пияшева и др. (См., например, *Петраков, 1988; Бунич,*

1989; *Переход к рынку, 1990*), утверждали, что нельзя было осуществлять либерализацию цен без предварительной реализации важнейших системных преобразований в экономике, направленных на создание у экономических агентов адекватных рынку мотиваций поведения. Такая точка зрения аргументировалась тем, что в условиях господства государственной собственности, высокого уровня монополизации хозяйства, мягких бюджетных ограничений предприятий, отсутствия угрозы банкротств, действия предприятий не приведут к эффективному равновесию на рынке. Вследствие этого невозможно достижение финансовой стабилизации, т.к. монополии будут взвинчивать цены, не будет расти эффективность хозяйствования, поскольку предприятия не будут стремиться к максимизации прибыли, и, наконец, не будут удовлетворяться насущные общественные потребности, т.к. не заработает рыночный механизм горизонтальной координации хозяйственной деятельности.

Некоторые специалисты, (*См.: Переход к рынку, 1990*) в дополнение к этим аргументам выдвигали тезис о необходимости стабилизации финансов, предваряющей либерализацию цен. Это объяснялось достаточно очевидным соображением о нежелательности ценового шока и обесценения реальных кассовых остатков населения. При этом делались ссылки на упомянутую выше программу "500 дней" предусматривавшую подобные стабилизационные мероприятия.

Как нам представляется, во всех подобных аргументах есть справедливые элементы. Если бы радикальные реформы начались в 1988-1989 годах, то, вероятно, они могли бы носить значительно более градуалистский характер. Однако к 1992 году накопившееся неравновесие было столь велико, что все действительно необходимые, но требовавшие определенного времени на их реализацию шаги по стабилизации и системной трансформации не могли быть осуществлены без абсолютно не терпящих отлагательства мер по либерализации экономики. Их неотложный характер определялся рядом обстоятельств.

Первое. К середине 1991 года оказался полностью нерботоспособным механизм централизованного планирования и

управления народным хозяйством. Предприятия лишились управляющих сигналов, определяющих, сколько и какой продукции им выпускать, кому ее поставлять, от кого и по какой цене получать потребляемое сырье, материалы, комплектующие изделия. В то же время механизм горизонтальной координации производства не мог начать работать в условиях, когда цены, процентные ставки, обменный курс несли в себе накопившиеся за долгие годы искажения. В такой ситуации задержка либерализации цен на несколько месяцев привела бы к коллапсу производства.

Второе. Вряд ли страна может существовать сколько-нибудь долгое время с дефицитом государственного бюджета, составляющим около 30% ВВП, без катастрофических последствий. Поэтому необходимость срочных стабилизационных мер достаточно очевидна. Рассмотрим возможности осуществления системы стабилизационных мероприятий до либерализации экономики.

Основу любой стабилизационной программы составляют мероприятия по сокращению дефицита государственных финансов или хотя бы его монетизируемой части (См.: *Blommenstein, Marrese, 1991; Csaba, 1991, Nuti, 1990; Sachs, 1996; Blanchard, Froot, Sachs, 1994; Blanchard, 1996*). На этой основе (если при оценке бюджета приняты во внимание квазибюджетные операции, финансируемые за счет расширения денежной массы) может быть установлен контроль за денежным предложением. В случае необходимости проблема накопленных запасов денег может быть решена с помощью проведения конфискационной денежной реформы (либерализация цен позволяла добиться аналогичных результатов по сокращению денежных остатков при одновременном решении задачи создания горизонтального механизма распределения ресурсов).

В России сокращение дефицита государственного бюджета требовало проведения как налоговой реформы, так и резкого сокращения расходов. Как мы указали выше, налог с оборота мог выполнять свои функции лишь при наличии жесткого административного контроля за динамикой оптовых и розничных цен. В случае отсутствия такого контроля его поступления налажены быть не могут. Точно так же одна из существенных статей расходов бюджета - ценовые субсидии - не могли быть

сокращены без укрепления системы контроля над ценами или без либерализации цен.

Следовательно, для преодоления бюджетного кризиса необходимо было увеличение поступлений налога с оборота (или его замена другими налогами) и сокращение ценовых дотаций. Этих результатов можно было добиться либо осуществлением такой ценовой реформы, которая восстановила бы контроль над ценами и резко увеличила уровень розничных цен, либо путем либерализации розничных и оптовых цен. Первый путь был одновременно и нереален (восстановление ценового контроля в экономике требовало возврата к жесткой социалистической системе управления), и нецелесообразен, т.к. централизованное повышение цен вызвало бы те же негативные социальные последствия, что и либерализация, не принеся при этом положительных результатов с точки зрения создания механизма поддержания макроэкономического равновесия.

Замена налога с оборота другими налогами, например, налогом на добавленную стоимость, акцизами или налогами с розничных продаж в условиях действовавшего механизма ценообразования была невозможна. Это объясняется тем, что при централизованном контроле над ценами введение любого косвенного налога требует централизованного повышения розничных или снижения оптовых цен. Однако в условиях относительно жесткого контроля над розничными ценами при крайне слабом контроле над оптовыми ценами через короткий промежуток времени цены неизбежно сблизились бы, и предприятия торговли не имели бы средств для уплаты налога. По существу, такое налогообложение ничем бы не отличалось от налога с оборота и для того, чтобы приносить доходы, оно требовало бы либо регулярных повышений розничных цен, либо установления контроля за оптовыми ценами.

Разумеется, существовали дополнительные возможности сокращения дефицита бюджета. Речь идет о повышении доходов от внешнеэкономической деятельности, которая в 1990 году принесла около 5% ВВП, а в 1991 - только 1,8% ВВП. Однако такое сокращение было связано, как с утратой ценового контроля, так и с отсутствием либерализации внешней торговли и курсового режима, что послужило причиной резкого падения оборота внешней торговли.

Рост поступлений налога на прибыль, по нашему мнению, также был невозможен без либерализации цен, поскольку в силу трудностей координации хозяйственной деятельности произошло бы значительно более резкое сокращение объемов производства и, следовательно, базы налога на прибыль.

Таким образом, концепция постепенной трансформации иерархически организованной экономической системы в рыночную, основанная на последовательности институциональных преобразований до начала либерализации, оказалась непригодной при заданных стартовых условиях реформы. К концу 1991 года возможности маневра правительства оказались предельно сужены, и выбранный в тот момент курс реформ, при котором первоочередной мерой была либерализация цен и налоговая реформа, практически не имел альтернативы. Важнейшие статьи доходов и расходов государства были связаны с ценовой политикой и соответствующее ослабление бюджетного неравновесия не могло быть достигнуто без либерализации цен и реформирования налоговой системы.

Отметим, что степень срочности мер по либерализации цен усиливалась не только внутренней потребностью в развитии реформ и выходе из финансового кризиса, но и внешним фактором - серьезной зависимостью России от критического импорта и, соответственно, необходимостью его финансирования.

1.2.2. Возможные направления финансовой политики в контексте радикальной экономической реформы

Как следует из анализа, проведенного в предыдущем разделе, перед Россией не было достаточно широкого выбора между возможными вариантами экономической реформы. Крайне тяжелое состояние государственных финансов определяло необходимость срочного проведения либерализации цен и фискальной реформы, сопровождаемых мероприятиями по системной трансформации экономики. В данном разделе мы рассмотрим какие первоочередные

меры для разрешения бюджетного кризиса могли быть осуществлены в России.

Основная финансовая проблема экономической реформы заключалась в крайне высоком уровне государственных расходов. В период господства административно-командной системы низкая эффективность хозяйствования до определенных пределов компенсировалась огромными масштабами государственных инвестиций. Возможность осуществления значительных инвестиционных программ, в свою очередь, основывалась на жестко централизованной бюджетной системе. Государство собирало в бюджет все финансовые ресурсы предприятий, излишние с точки зрения центра, затем они перераспределялись в пользу нуждающихся в поддержке предприятий и отраслей, направлялись на реализацию социальной политики. В такой системе у субъектов хозяйствования не возникало вопроса о стимулировании сбережений и направлении их в наиболее эффективные инвестиционные проекты. Государство само определяло, сколько сберегать и куда инвестировать. Однако постепенная деградация инструментов и рычагов административно-командной системы усиливала кризис государственных финансов. Государство оказалось не способным централизовать такое количество ресурсов, которое необходимо для финансирования государственных расходов. В результате к началу радикальных реформ Россия подошла с крайне высоким уровнем государственных расходов (55-60% ВВП) и значительно меньшими доходами консолидированного бюджета (40-45% ВВП).

Таким образом, были возможны два противоположных образа действий: или пытаться поднять доходы бюджета несколько выше уровня 1989-1990 годов (43-45% ВВП) и финансировать за счет этого расходы бюджета, лишь немного более низкие, чем в социалистический период (48-50% ВВП), или радикальным образом сокращать расходы государства с тем, чтобы вслед за этим можно было бы уменьшить уровень налоговых изъятий. Разумеется, практические решения лежали между этими двумя крайностями, однако, для понимания последующего развития событий следует рассмотреть аргументацию обоих вариантов.

В первую очередь, следует отметить, что противники радикального уменьшения расходов государства (См.: Явлинский, 1993; Петраков, 1993; Богомолов, 1993), стоя на ярко выраженных популистских позициях, никогда не выступали за повышение налогового бремени, поэтому первый вариант в части увеличения доходов бюджета является в большой мере теоретическим. В то же время необходимо отметить, что сбор налогов на уровне 35-40% ВВП в экономике переходного периода является практически трудно исполнимой задачей: чем выше потенциальное бремя налогов, тем быстрее увеличивается уклонение от налогообложения⁵. Эта закономерность, подтверждаемая опытом большинства постсоциалистических стран, объясняется тем, что возможная величина налоговых изъятий в каждый момент времени определяется степенью развития страны и соответствующим отношением населения к желаемому уровню государственных доходов и расходов.

Гипотеза о существовании положительной связи между уровнем расходов государства и уровнем экономического развития страны была отчетливо сформулирована в форме так называемого закона Вагнера (См.: *Wagner, 1877*). В ходе экономического развития расходы государства увеличиваются вследствие следующих факторов: индустриализация ведет к более комплексному характеру экономической деятельности, что требует большей роли государства для ее регулирования; рост доходов увеличивает спрос на люксовые блага (по Энгелю) с эластичностью больше единицы, например, культурные блага и социальные потребности; рост масштабов инвестиций требует участия в них государства (См.: *Musgrave, 1959*).

В работе (См.: *Atkinson, Stiglitz, 1980*) выделяется более широкий список причин роста государственных расходов, учитывающий воздействие на принятие соответствующих государственных решений электората, являющегося одновременно налогоплательщиком, реципиентом государственных трансфертов и потребителем общественных благ: 1) рост доходов населения при том, что эластичность государственных расходов по доходу больше

⁵ Несколько больший объем доходов бюджета из постсоциалистических стран наблюдается лишь в Чехии, Словакии, Македонии, Польше, Словении, Венгрии (См.: *Домбровский, 1996*).

единицы; 2) перераспределение дохода, увеличивающего доходы медианного участника голосования; 3) уменьшение осознаваемого налогового бремени медианного участника голосования вследствие перемен в налоговой структуре; 4) снижение в относительных ценах выпуска продукции в государственном секторе; 5) увеличение численности населения при росте издержек; 6) расширение права на участие в голосовании и рост участия групп населения с низкими доходами; 7) усиление активности групп интересов; 8) изменение идеологии политических партий и смена источников финансовой поддержки; 9) стремление правительственных учреждений увеличить ассигнования наряду с недостаточностью контроля со стороны законодательной власти; 10) увеличение издержек на управленческие иерархии.

В целом вопрос об оптимальном уровне государственных расходов является чрезвычайно широким и затрагивает не только экономическую, но и политическую, социальную, правовую и другие сферы. Теоретическим и эмпирическим аспектам данной проблемы посвящено множество исследований. В рамках данной работы, сконцентрированной в основном изучению закономерностей налогообложения, мы лишь отметим несколько важных обстоятельств. Эмпирические исследования, подтверждающие наличие зависимости между долей государственных доходов и расходов в ВВП и уровнем экономического развития страны, описаны, например, в (См.: *Martin, Lewis, 1956; Lotz, Mores, 1967; Bahl, 1972; Chelliah, 1972; Chenery, Syrquin, 1975; Chenery, Syrquin, 1988; Kravis, Heston, Summers, 1982*). В этих работах показано также влияние на уровень государственного интервенционизма таких параметров, как индекс открытости экономики, индекс монетаризации экономики, структура экспорта, централизация управления, доля сельского хозяйства в ВВП, индекс инфляции, доля шахтного сектора в экономике и т.д. Таким образом, странам с определенным уровнем экономического развития соответствуют определенные пропорции их бюджета, доля налоговых изъятий в ВВП, доля расходов в ВВП и определенная структура этих расходов. Однако социалистические страны выпадали из этой общемировой тенденции: доля доходов и расходов государства в ВВП в этих странах была значительно выше, чем величина, соответствующая их уровню развития согласно

мировой тенденции. Такая аномалия легко объяснима, если учесть исключительно высокую роль государства при социализме.

Исходя из марксистской концепции высокой эффективности планово-управляемого хозяйства, социализм строился на основе государственной собственности на факторы производства за исключением (причем не во всех случаях) труда. Реализация этой концепции на практике вызвала высокий уровень расходов на нужды народного хозяйства - дотаций, субсидий, капитальных трансфертов предприятиям. Патерналистское отношение к гражданам в социалистических странах привело к высокой доле в ВВП расходов социальной направленности, включающих финансирование социального обеспечения, образования, здравоохранения, спорта, сферы культуры и науки. В целях консолидации общества социализм прибегал к созданию образа внешнего врага в лице развитых капиталистических стран. Это обстоятельство, а также широкая внешнеполитическая экспансия социалистического блока обусловили высокие военные расходы государства, особенно в СССР.

Для того, чтобы понять, какова степень искажения исторических тенденций в области государственных финансов, оставшихся в наследство от социалистической эпохи, мы проанализировали связь между уровнем экономического развития страны, отражаемого показателем ВВП на душу населения, и отдельно налоговыми доходами и государственными расходами по 45 странам за 1988 год, основываясь на бюджетной статистике МВФ⁶. Результаты регрессионного анализа приведены в Приложении 1.

Попытка количественного определения того, каковы минимально допустимые доходы (и соответственно расходы) государственного бюджета в России, является, по нашему мнению, малопродуктивной, т.к. главное значение здесь приобретают параметры функции общественного благосостояния (См.: *Samuelson, 1947; Bergson, 1961, Sen, 1970*), идентификация которых вряд ли возможна. Однако такое положение не исключает, по-видимому, возможности последовательного движения в направлении оптимальных масштабов государственного вмешательства в

⁶Расчеты выполнены И. Трупиным.

экономику, при котором критерием правильности выбранных мер является демократическое волеизъявление населения (при всей ограниченности информации у голосующих и возможности манипулирования общественным мнением).

Как известно, одной из важных причин, вызывающей необходимость государственного вмешательства в экономику требуется из-за невыполнения в реальной жизни предпосылок основных теорем экономики благосостояния. Их нарушение приводят к необходимости государственного регулирования экономики в целях повышения общественного благосостояния (См.: *Пугу, 1985; Samuelson, 1947; Arrow, Hahn, 1971; Malinvaud, 1972*). Таким образом, проведение налогово-бюджетной реформы как минимум должно обеспечивать возможности государства для выполнения тех функций, которые не выполняются рынком⁷. Особая роль государства в переходной экономике определяется тем, что, несмотря на закономерный финансовый кризис, создание условий социально-политической стабильности требует поддержания или хотя бы недопущения резкого падения неоправданно высокого для данной страны (исходя из степени ее экономического развития) уровня обеспечения населения общественными благами в области образования, здравоохранения, культуры, а также коммунальной инфраструктуры.

Обычно в качестве меры вмешательства государства в экономику рассматривается величина первичных расходов бюджета по отношению к ВВП (См., например, *Callatay, 1992; Tanzi, 1995*). Однако, если меру государственного интервенционизма в постсоциалистических и развивающихся странах измерять уровнем государственных доходов и расходов, то во многих случаях получается заниженная оценка. Это объясняется тем, что государство

⁷Важнейшим аспектом государственного регулирования является установление правил игры, разрешение конфликтов между экономическими агентами, координация их действий. Этот аспект создания институтов эффективного решения проблем в отношениях агентов, как подчеркивается в (См.: *Gintis, 1993*), часто важнее, чем одно устранение недостатков в проведении макроэкономической политики. Понимая всю важность роли государства, как арбитра, регулирующего с помощью специальных институтов взаимоотношения экономических агентов, в данной работе мы за исключением отдельных случаев не рассматриваем данный аспект.

прибегает к квазифискальной активности и квазифискальному регулированию. Квазибюджетное регулирование согласно определению, данному в (См.: *Tanzi, 1995*) - это деятельность, которая не отражается в бюджете, но по существу представляет собой бюджетное регулирование и ее инструменты могут быть заменены на налоги и соответствующие им расходы бюджета⁸.

Ряд либерально настроенных экономистов, (См., например, *Гайдар, 1995*), понимает под функциями государства в переходной экономике минимально необходимые функции в конкретных экономико-политических условиях, включающие необходимость компенсации несовершенства рынков и требование обеспечения политической стабильности. Наряду с этим существует мнение (См., например, *Дмитриев, 1996; Илларионов, 1996*) о необходимости гораздо более значительного сжатия функций государства. Однако спектр различных мнений не является слишком широким. С одной стороны, как бы радикально ни были настроены отдельные экономисты по отношению к проблеме сокращения государственных расходов, практически никто из них не отстаивал концепцию минимального государства в понимании, где его функции сводятся к защите от насилия, воровства, мошенничества, к обеспечению инфорсменту контрактов и т.д. (См., например, *Nozick, 1974*). С другой стороны, мало кто отрицает тот факт, что постсоциалистические страны выбиваются из общих закономерностей исторического развития в области соотношения степени экономического развития страны и уровня государственного вмешательства в экономику.

Сказанное означает, что при наличии ограничений на величину бюджетных доходов, вытекающих из технических возможностей сбора налогов, и экономической нецелесообразности перераспределения через бюджет чрезмерных ресурсов, главным средством преодоления бюджетного кризиса в переходной экономике становится сокращение государственных расходов. От ответа на вопрос, каким образом и на какую величину непропорционально

⁸ Например, ограничение уровня социально значимых цен можно заменить на налоги с производителей этих благ и дотации потребителям, заниженная обменная ставка может быть заменена на налог с экспортеров и дотацию импортерам, также могут интерпретироваться пониженная ставка рефинансирования, дифференцированные нормы обязательных резервов, инфляционный налог.

высокие расходы, свойственные переходным экономикам, могли быть значительно сокращены, зависели перспективы развития бюджетного кризиса в России.

На практике, за пять лет реформ в России реальные расходы бюджета сократились в два с половиной раза (в процентах ВВП - в полтора раза). Однако остается неясным, является ли достигнутое положение устойчивым. Для посткоммунистических экономик в краткосрочной перспективе приведение величины государственных расходов к уровням, сопоставимым с общераспространенными, является процедурой сложной и крайне болезненной. Сокращение расходов на экономику непосредственно связано с реструктуризацией хозяйства, закрытием неэффективных предприятий, и решением возникающих социальных проблем. Но в то же время финансирование неэффективного производства, дотирование предприятий-потенциальных банкротов означает не решение проблем соответствующих хозяйственных секторов, а создание непреодолимых препятствий на пути прогрессивной структурной перестройки и активизации экономической жизни, т.к. средства на поддержку нежизнеспособных предприятий изымаются у эффективных. Кроме того, следует учитывать, что уменьшение расходов на национальную экономику тесно связано с процессом приватизации.

Что касается оборонных расходов, то их резкое сокращение в условиях незрелой демократии может стать причиной политической дестабилизации. С другой стороны, переходная экономика не может нести на себе бремя военных расходов, оставшихся от эпохи социализма. Однако их сокращение должно происходить в условиях активного проведения военной реформы, что на первом этапе, естественно, требует дополнительных расходов и может вызвать серьезное сопротивление влиятельных сил в обществе, как-то высших военных руководителей, менеджмента и коллективов предприятий не только оборонной промышленности, но и многочисленных отраслей выполняющих военные заказы.

Расходы социальной направленности политически легче сокращать, поскольку за ними не стоят влиятельные группы давления. В то же время существуют серьезные ограничения,

связанные с поддержкой населением проводимых экономических преобразований, которая в значительной степени определяется динамикой социальных расходов государства. Важно учитывать и то обстоятельство, что расходы государства, обеспечивающие поддержание высокого образовательного уровня населения (а сюда входит целый ряд бюджетных расходов, связанных с финансированием социальной сферы), являются одним из важных факторов, обеспечивающих возможности будущего экономического роста.

Сторонники поддержания высокого уровня государственных расходов (См. Явлинский, 1993; Петраков, 1993; Богомолов, 1993; Богомолов, 1993а) не считали необходимым соответствующее ужесточение налоговой системы. Поэтому аргумент о том, что слишком высокие налоги уменьшают ресурсы экономических агентов, которые могли бы быть направлены на сбережения и инвестирование, в то время как государственные инвестиции имеют невысокую эффективность, является в некотором смысле излишним. Популистски настроенных экономистов и политиков мало интересовали реальные источники финансирования предлагаемых расходов. Вместо практических предложений по фискальной реформе чаще всего использовалось рассуждение, апеллирующее к кривой Лаффера (См.: Wanniski, 1978). Утверждалось, что низкие доходы государства обусловлены высокими налоговыми ставками, угнетающими экономику и снижающими налоговую базу. Поэтому достаточно снизить налоги и рост экономической активности позволит компенсировать снижение ставок увеличившимися налоговыми доходами. Таким образом, общий объем собираемых налогов возрастет и позволит финансировать чрезмерные государственные расходы.

Подобное мнение не учитывает того обстоятельства, что при снижении налогов без соответствующего уменьшения расходов необходимо решать вопрос финансирования возросшего дефицита государственного бюджета. Это финансирование может осуществляться либо за счет эмиссии, тогда неизбежно усиление инфляции и резкое сокращение всяких стимулов к сбережениям и инвестициям в производство, либо за счет заимствований внешних и внутренних.

Серьезное увеличение внешних займов вряд ли рационально и вряд ли может быть реализовано при современном весьма большом объеме государственного внешнего долга России. Значительное увеличение объема внутренних заимствований за счет сбережений экономических агентов, во-первых, ведет к росту расходов на обслуживание долга и при больших масштабах к скатыванию системы государственных финансов в долговую яму, а во-вторых, уменьшает возможности для частных инвестиций и, соответственно, препятствует повышению экономической активности.

Таким образом, задача выхода из бюджетного кризиса 1991-1992 годов не могла быть решена при сохранении государственных расходов на уровне, оставшемся от социалистической экономики. Для преодоления кризиса требовалось максимально возможное сокращение расходов государства (особенно это касалось ценовых субсидий, народнохозяйственных и военных расходов). Эти соображения потребовали проведения налоговой реформы, позволяющей обеспечить доходы государства, достаточные для финансирования сокращающихся расходов при разумных ограничениях на величину бюджетного дефицита, совместимого с финансовой стабилизацией.

1.2.3. Оценка некоторых вариантов налоговой реформы

Классические принципы построения налоговой системы, определенные А. Смитом, не утратили актуальности и в настоящее время: 1) налогообложение должно быть равномерным, т.е. требуется равенство жертв всех налогоплательщиков; 2) налог должен быть точно определенным; 3) налог должен взиматься способом, удобным для налогоплательщика; 4) налог должен приносить как можно меньше ущерба в экономике сверх того, что он приносит бюджету (См.: Смит, 1962).

В работе (См.: Auerbach, 1985) приведены различные подходы к эмпирической оценке налоговых нагрузок, а также анализ оптимальной налоговой политики, минимизирующей налоговые

нагрузки. В (См.: Rees, 1976) выделяются четыре критерия оптимизации налоговой политики: экономическая эффективность (вход-выход при ограничении на затраты или наоборот), бюджетный эффект, распределение доходов, макроэкономические параметры.

Как известно, понятие вертикальной справедливости налоговой системы вытекает из концепции способности налогоплательщиков платить налоги (См.: Edgeworth, 1897; Carver, 1904; Pigou, 1947), в которой наибольшую роль сыграл утилитаристский подход, преобразованный в теорию предельного ущерба. В дальнейшем было доказано, что при последовательном применении этой теории доходы налогоплательщиков после налогообложения должны быть уравнены (т.к. предельный ущерб от налогов должен быть выровнен). Система равномаржинальной жертвы (равного предельного ущерба), полностью претворенная в жизнь, будет означать срезание верхней части всех доходов, превышающей определенный доход и оставляющей всех после вычета налогов с равными доходами (См.: Pigou, 1947). Но в этом случае более производительные члены общества будут скрывать свои возможности, т.е. теория минимальной жертвы не принимает во внимание возможное негативное воздействие налогов на стимулы.

Принцип горизонтальной справедливости заключается в том, что члены общества, одинаковые по параметрам, принимаемым во внимание при установлении налогов, должны при налогообложении рассматриваться одинаково. В (Musgrave, 1959) горизонтальная справедливость рассматривается не как самостоятельный принцип, а как ограничение на инструменты государственной политики. Этим предотвращается налогообложение и распределение государственных расходов, если они привязаны к не относящимся к делу признакам, таким, как раса или религия.

Для того, чтобы судить о нейтральности налога в теоретически строгом смысле, необходимо рассчитать экономическое равновесие до и после введения налога. Полученные различия определяют сферу действия налога: как и чей доход изменился, какие цены и объемы производства изменились (См.: Caves, Jones, 1973; Uzawa, 1961; Solow, 1961). При этом важными аспектами являются соотношения прибылей производителей, доходов владельцев факторов

производства; соотношение спроса на капитал и труд и изменение их предложения; распределение населения по доходным группам; региональные последствия; воздействие на различные поколения.

Исходя из перечисленного мы в данной работе под улучшением характеристик налоговой системы будем понимать: 1) повышение степени ее нейтральности (понимаемой как отсутствие влияния на состояние рыночного равновесия) в целях минимизации потерь экономики от налогообложения (за счет избыточной налоговой нагрузки, искажения ценовых сигналов, неэффективного распределения ресурсов и т.д.); 2) увеличение уровня справедливости (в частности, за счет прогрессивности шкалы налогообложения, обеспечения стабильности во времени, минимизации противозаконного уклонения от налогов, недопущения индивидуальных налоговых льгот, нарушающих условия конкуренции и компенсируемых за счет других агентов экономики); 3) повышение бюджетной отдачи. Такой подход дает действенные критерии оценки эффективности вмешательства в экономику налоговыми методами и, следовательно, оценки возможных вариантов осуществления фискальной реформы. При этом учитывается, что налоговая система не может быть выработана априорно. Она всегда адаптируется к экономической и социальной структуре государства (*Stiglitz, 1986*), и главным фактором, определяющим возможную структуру налоговой системы, является существующая в стране база налогообложения⁹.

В конце 1991 года в России обсуждался ряд вариантов налоговой реформы, направленной на стабилизацию налоговых поступлений в условиях либерализации цен. Наиболее крупные альтернативные направления заключались в следующем: 1) введение налога на доходы предприятий вместо налога на

⁹ Это подтверждается, в частности, исследованием (*Hinrichs, 1966*), в котором выделяется пять исторических фаз развития налоговой системы, характеризующихся: 1) нефискальными доходами (государственная монополия) или прямыми налогами на земельную собственность, скот, сельхозпродукцию; 2) ростом косвенных налогов и таможенных платежей; 3) сокращением прямых традиционных налогов; 4) ростом налогов на потребление и продажи; 5) ростом подоходных налогов. Каждая из этих фаз развития определялась изменениями в общественной структуре и, соответственно, в структуре возможной налоговой базы.

прибыль¹⁰; 2) введение рентных платежей как основы налоговой системы¹¹ (См.: Львов, 1992; Львов, 1993а; Львов, 1993б, Львов, 1993в); 3) введение налога на добавленную стоимость. Ниже мы рассмотрим эти направления более подробно.

Налог на доходы предприятий. В конце 1991 года, наравне с законом о подоходном налоге, были приняты законы о налоге на доходы предприятий, банков и страховых организаций. Налог на доходы предприятий так и не был введен в действие, а в 1994 году налог на доходы банков и страховых организаций был отменен. В течение всего этого периода продолжались дискуссии на тему отмены налога на прибыль с целью его замены на налог на доходы, который позволил бы включать в налогооблагаемую базу фонды заработной платы предприятий.

Сторонники налога на доходы приводят в его пользу массу аргументов, в том числе то обстоятельство, что он заменяет собой несколько налогов, позволяет сдерживать рост заработной платы на предприятиях, простота в расчетах и т.д.¹².

Однако введение такого налога усилило бы обложение заработной платы, привело бы к удорожанию относительной стоимости рабочей силы, внесло бы существенные искажения в соотношения цен факторов производства и тем самым снизило уровень нейтральности налоговой системы. Кроме того, оно могло чрезмерно стимулировать процесс сокращения занятости,

¹⁰ Наиболее последовательно эта точка зрения была проведена разработчиками Закона РСФСР "О подоходном налоге с предприятий" от 20 декабря 1991г., № 2069-1, который был принят, но не введен в действие, вплоть до его отмены в 1994 году.

¹¹ В работе (См.: Львов, 1993б) отмечается, что "налогообложение должно распространяться лишь на доход с факторов, эффективных в мировых ценах, т.е. на природные ресурсы. При свободных ценах на энергоносители все потребности бюджета мог бы удовлетворить топливно-энергетический комплекс."

¹² Идея введения налога на доходы предприятий, основывающаяся на физиократическом положении о том, что налог надо взимать там, где создается богатство, была известна достаточно давно. Такой налог был принят в Японии американскими оккупационными властями, но также как в России был отменен до вступления в силу (См.: Lauri, 1993).

социальные последствия которого трудно предсказуемы. Введение налога на доходы предприятий затруднено при использовании НДС, так как их базы почти не отличаются, а различаются они лишь по методам расчета и уплаты.

Очевидно, чтобы уравновесить введение налога на доход предприятий, пришлось бы кроме отмены налога на прибыль, снижать ставку социального страхования, а также или снижать ставку налога на добавленную стоимость, или отменять его.

Важным обстоятельством является также то, что подобные изменения повлекли бы за собой потерю одного из важнейших инструментов налоговой политики. Прибыль, как один из показателей эффективности деятельности предприятия в рыночной экономике, не может игнорироваться в налоговой системе (См.: *Sterdyniak, Blonde, 1991*). Налог на прибыль создает возможность применения единых принципов налогообложения физических и юридических лиц. Налог на прибыль единственный налог, позволяющий облагать доходы, накопленные предприятием. Взамен можно было бы облагать прирост капитальной стоимости акций, но это трудно осуществить, пока такой прирост не реализован. Замена налога на прибыль налогом на доходы требует радикального изменения системы учета на предприятиях и еще большего его отдаления от международных стандартов бухучета. Даже если произвести лишь небольшие изменения стандартов с сохранением счетов прибыли, их достоверность не будет очевидной без контроля налоговых органов. Экономические агенты в этом случае потеряют способность использовать схемы бухгалтерского учета развитых стран, разработанные на основе долгой практики, опыт в области налогового контроля, аудита, оценки предприятия и т.д. В результате могут возникнуть непреодолимые трудности для заключения соглашений об исключении двойного налогообложения со странами с развитой экономикой.

Платежи за использование природных ресурсов. В социалистический период нашей истории вся отечественная литература, посвященная финансовым вопросам функционирования социалистических экономик, имела или чисто описательный, или апологетический характер. В качестве показательных примеров

следует привести работы (См.: Плотников, 1948; Плотников, 1955; Плотников, 1967; Плотников, 1981; Дьяченко, 1957; Дьяченко, 1978), носящие выраженный апологетический характер. Априорно без всякого теоретического и практического анализа в них утверждалось, что доходы и расходы государства носят оптимальный характер. Первые шаги в области нормативного подхода к финансовой политике наметились в работах экономистов, развивавших теорию СОФЭ (система оптимального функционирования социалистической экономики) (См., например, Федоренко, 1983; Шаталин, 1980). В работах, относящихся к этому направлению, предлагалось внедрение единовременных налогов на факторы производства. Однако эти рекомендации, не связанные ни с неоклассической теорией, ни с кейнсианской, не могли играть никакой практической роли, поскольку не согласовывались с хозяйственной практикой. Между тем, влияние СОФЭ до сих пор обнаруживается в работах сторонников использования системы платежей за природные ресурсы в качестве основного источника бюджетных поступлений.

Эта концепция в 1991-1992 годах исходила в целом из правильного соображения о том, что сырьевой сектор составлял значительную часть в производстве ВВП при том, что его доля в доходах бюджета была непропорционально мала. Одновременно низкие внутренние цены на продукцию минерально-сырьевого комплекса стимулировали расточительное отношение к природным ресурсам. Следовательно, рентные платежи за природные ресурсы должны были одновременно вызвать рост цен на продукцию сырьевого комплекса, стимулируя сбережение ресурсов и принести бюджету необходимые доходы.

С высказанной идеей в ее общем виде трудно не согласиться. Действительно, в социалистической России цены на энергетические и сырьевые ресурсы были крайне низкими к рентные платежи могли в значительной степени исправить эти диспропорции. Однако сторонники рассматриваемой концепции доводили ее до абсурда. С помощью малообоснованных расчетов они показывали, что будучи последовательно примененными рентные платежи могут приносить большую часть доходов бюджета. В результате отпадает необходимость в налоге ка прибыль, сокращающем способность

предприятий к самофинансированию, можно будет отменить НДС, снижающий реальные доходы населения и т.д.

Не входя сейчас в детали приводимых расчетов, отметим глазные возражения против такого подхода. Завышенный характер оценки доли минерально-сырьевого сектора в ВВП определялся использованием рыночной обменной ставки рубля, в то время как потребляемые ресурсы измерялись внутренними ценами. При этом не принималась во внимание тенденция быстрого роста реального курса рубля, т.е. сближения уровней внутренних и внешних цен. Поскольку рентные платежи должны были изымать у предприятий минерально-сырьевого сектора разницу между внутренней и внешней ценой продукции, то ясно, что величина рентных изъятий и, соответственно, доходов бюджета уменьшалась бы с ростом реального курса рубля. Следует также учитывать относительно низкую эффективность отечественной добывающей промышленности, в результате чего рентные изъятия существенно сократились бы задолго до сближения уровней внутренних и внешних цен. Таким образом, вряд ли было возможно строить на такой базе налоговую систему.

Отметим также недостаточную устойчивость поступлений таких налогов во времени, т.к. базой их является объем производства в минерально-сырьевом секторе, сильно колеблющийся в течение года. Если же рентный платеж установить как единовременный налог, или выбрать в качестве его базы стоимость объема запасов сырья, то вряд ли можно избежать дискреционного характера такого налога и, следовательно, возникновения серьезного источника коррупции.

Положительной стороной подобного подхода явилось бы значительно более быстрое, чем происходило на практике, сближение внутренних и мировых цен на энергоносители и другие сырьевые товары¹³. Причем с теоретических позиций стратегия быстрой либерализации цен на энергоносители была по-видимому более правильной, чем поэтапное снятие ценового контроля в течение 1992-1993 годов. Кроме того, следовало быстрее заменять введенные в 1992

¹³ Последствия резкого повышения цен на энергоносители во многом были бы аналогичны последствиям нефтяных шоков 1973 и 1979 годов развитых странах (См.: Bruno, Sachs, 1985).

году тарифы на экспорт энергоносителей внутренними акцизными налогами, как это было сделано в 1996 под давлением МВФ в качестве условия получения кредита ЕФФ. Такая стратегия способствовала бы более быстрой либерализации и ускорила бы процесс структурного приспособления экономики.

Однако следует отметить, что полный отказ от экспортных тарифов, осуществленный в 1996 году, был, по нашему мнению, ошибочным решением. Поскольку для России полное сближение внутренних цен на энергоносители с мировыми за короткий промежуток времени невозможно без существенного снижения объема производства. Резкое увеличение акцизов на энергоносители привело бы к сокращению внутреннего спроса (что должно во избежание шоков осуществляться поэтапно), но при этом невозможно было бы обеспечить соответствующее увеличение экспорта энергоносителей в силу ограниченной пропускной способности системы их транспортировки. В результате, в краткосрочном периоде, если путем увеличения акцизов сравнять внутренние цены с мировыми, то из-за невозможности наращивания экспорта производство энергоносителей должно будет сократиться на величину уменьшения внутреннего спроса. Разумеется, в среднесрочной перспективе дефицит пропускной способности транспортной системы может быть преодолен, но в силу технических сложностей, обусловленных спецификой добычи нефти и газа, объем их производства может быть увеличен лишь путем резкого наращивания капитальных вложений.

Идея возможности резкого увеличения доли рентных платежей в бюджетных доходах отстаивается рядом экономистов и в настоящее время (См.: Петров, 1995; Петров, Афонина, 1996; Глазьев, 1996; Львов, Гребенников, Дементьев, 1996, Львов, 1996). Так, в работе (См.: Петров, 1995) предлагается упорядочение ставок и процедур взимания различных налогов с тем, чтобы вдвое снизить совокупную ставку налогообложения добавленной стоимости (снижение ставки НДС до 10-15%, налога на прибыль - до 15-20%) при одновременном повышении обложения природной ренты, загрязнения окружающей природной среды и имущества. Здесь же предлагается взимание рентных платежей как фиксированной суммы, а не налога, пропорционального выручке или затратам. Хотя автор и

предполагает одновременную девальвацию рубля, в силу отмеченных выше причин нам представляется невозможным обеспечить компенсацию снижения поступлений налога на прибыль и НДС рентными платежами. Что же касается идеи трансформации рентных платежей в единовременные, то разделяя соображения об их преимуществах с точки зрения эффективности использования природных ресурсов, мы не видим возможности их установления на практике за исключением случаев, когда предприятия допускаются к эксплуатации новых источников природных ресурсов на условиях тендера в ходе которого и определяется величина соответствующей арендной платы за ресурсы¹⁴.

Альтернативы налогу на добавленную стоимость. В целях анализа возможных альтернатив введению налога на добавленную стоимость, заменившего налог с оборота, вернемся к основным проблемам, связанным с использованием налога с оборота в советской экономике. Плательщиками налога с оборота являлись все предприятия, производящие и реализующие товары, облагаемые налогом с оборота. Однако налог с оборота в СССР в дореформенный период не был налогом в строгом смысле этого слова. Он являлся составной частью общего механизма перераспределения финансов в экономике и взимался на стадии розничных продаж с тех видов товаров, розничные цены на которые превышали оптовые. В обратной ситуации, когда оптовые цены были выше розничных, возникал отрицательный налог (субсидия). Ставки налога с оборота могли устанавливаться в процентах к облагаемому обороту или в твердых суммах с единицы товара.

Налог с оборота взимался преимущественно с товаров народного потребления длительного пользования, люксовых продуктов питания, алкогольных и табачных изделий. На широкий круг продуктов питания предоставлялись субсидии. Вследствие большей доли расходов на питание у менее обеспеченных слоев из-

¹⁴ В (*Lauri, 1993*) содержится идея установления оценки имущества в целях его налогообложения на основе мнения собственника этого имущества при условии предоставления возможности всем желающим приобрести это имущество по объявленной цене. Однако такой способ, нигде не применявшийся на практике, вряд ли может быть использован для оценки крупных объектов природопользования.

за такой структуры налога с оборота повышалась прогрессивность налоговой системы, что интерпретировалось как ее направленность на достижение социальных целей. Однако ценовые субсидии, с точки зрения их социальной эффективности, являются менее предпочтительными, чем прямые адресные дотации.

Применение налога с оборота вызывало значительные расхождения в уровнях рентабельности в различных отраслях и на отдельных предприятиях. Стремление свести к минимуму подобные расхождения приводило к возникновению сотен, если не тысяч (3000 в Венгрии. См.: *Lukacs, 1991; Stepanek, 1995*) различных ставок налога. Однако на практике это не способствовало повышению справедливости и нейтральности налогообложения.

В 1990-1991 годах более 90% поступлений налога с оборота определялось разницей (в абсолютном выражении) между централизованно устанавливаемыми оптовыми и розничными ценами для определенных товаров и производителей. С ростом розничных цен и сохранением фиксированного номинального налога с оборота его доля в цене товара падала и, следовательно, падали доходы бюджета от налога с оборота. В результате этих процессов доходы от этого налога росли медленнее, чем оборот (хотя на некоторые товары, например алкоголь, доля налога в розничной цене возрастала). Так, реформа розничных цен в 1991 году привела к увеличению номинального оборота на 70% и лишь к 15% возрастанию доходов от налога с оборота (См.: *Williason, 1993*).

Налог с оборота, наряду с платежами из прибыли предприятий, был важнейшим источником доходов бюджета СССР. В 1980 году его поступления составляли 15,2% ВВП, в 1985 - 12,6% ВВП. К 1991 году объем налога с оборота, поступивший в консолидированный бюджет бывшего СССР, сократился до 6,3% ВВП или 21% доходов бюджета. При этом, несмотря на уже начатую налоговую реформу, налог с оборота, как отмечалось выше, оставался в 1991 году наиболее неприспособленным к функционированию в условиях рыночного ценообразования.

Как уже отмечалось, для обеспечения эффективности системы налога с оборота, с точки зрения доходов бюджета, требовался

жесткий административный контроль за уровнем оптовых и розничных цен. Деградация системы ценового контроля в последние годы существования социализма привела к падению доходов от налога с оборота при одновременном росте ценовых субсидий. Такое положение в 1991 году вызвало неотложную необходимость замены налога с оборота более эффективным фискальным инструментом.

Осенью 1991 года в ходе обсуждений, которые проводились в Правительстве и Верховном Совете, в дополнение к рассмотренным вариантам налоговой реформы в качестве замены налога с оборота и альтернативы использованию НДС предлагалось введение акцизов, увеличение ставок подоходного налога, введение адвалорного налога с продаж (каскадного или с розничных продаж), повышение ставок налога на прибыль.

Очевидно, что в условиях падения реальных доходов населения и обесценения его сбережений в результате либерализации цен, повышение ставок подоходного налога было совершенно неприемлемым решением, т.к. с психологической точки зрения рост прямых налогов всегда менее предпочтителен, чем повышение косвенных налогов. Поскольку следует различать объективное (потеря ресурсов для налогоплательщика) и субъективное налоговое бремя (См.: *Dalton, 1954*). Исходя из субъективной оценки тяжести налога плательщики и политики могут предпочитать "невидимые" косвенные налоги прямым. В пользу усиления роли косвенного налогообложения говорит и то, что оно в отличие от подоходного налога оказывает при определенных условиях меньшее отрицательное влияние на сбережения, см., например, (См.: *Musgrave, 1959*).

Повышение ставок налога на прибыль также было нежелательным, вследствие уже существовавшего достаточно высокого уровня эффективной ставки налогообложения (с учетом обложения части затрат предприятий на рабочую силу и капитал). В то же время использование косвенных налогов обеспечивало необходимую преемственность налоговой системы, при которой замена налога с оборота на адвалорный налог позволяла избежать неблагоприятных психологических эффектов.

Как известно, введение косвенных налогов вызывает повышение общего уровня цен и изменение структуры относительных цен в соответствии с соотношением эластичностей спроса и предложения по ценам. Однако то обстоятельство, что введение адвалорного косвенного налога должно было быть осуществлено взамен налога с оборота, обеспечивало минимальный инфляционный скачок общего уровня цен.

Важным моментом при этом было то, что российское законодательство не предусматривало автоматической полной индексации заработной платы в связи с инфляцией. Такое положение, как отмечается в (*Simonsen, 1986*), облегчает изменения в косвенном налогообложении. В работе (*Sterdyniak, 1984*) показано, что если зарплаты индексируются, то введение налога ведет к росту цен и тяжесть налога распределяется в зависимости от возможностей предприятий повысить цены и домашних хозяйств повысить зарплату. Однако затем в более долгосрочном периоде происходит потеря конкурентоспособности и рост безработицы, что вызывает сокращение реальной заработной платы, и весь налог несут домашние хозяйства. При этом тяжесть переходного периода определяется наличием индексации заработной платы.

Исходя из теоретических соображений, единые ставки косвенного налогообложения не являются оптимальными. Из анализа частичного равновесия (См.: *Маршалл, 1984; Hicks, 1947; Bishop, 1968*) вытекает, что налоговая ставка должна быть обратно пропорциональна ценовой эластичности товара, тогда дополнительное бремя налога является минимальным. Точно также, в противоположность мнению о том, что единая ставка косвенного налога наиболее нейтральна, из анализа общего равновесия (См.: *Ramsey, 1927; Arrow, Hahn, 1971*) следует, что, когда функция полезности аддитивна, оптимальная налоговая ставка находится в обратной зависимости от эластичности спроса по доходу.

Исходя из сказанного, единообразные ставки налогов, с точки зрения эффективности, не обязательно являются желательными, причем предметы первой необходимости должны облагаться большими налогами, чем предметы роскоши. Однако эти соображения противоречат общепринятым принципам

справедливости, согласно которым к предметам первой необходимости следует применять пониженные ставки, а к предметам роскоши - повышенные, придавая косвенному налогообложению прогрессивный характер (См.: *Stern, 1994*). Следует учитывать, что косвенное налогообложение в этом случае теряет свое преимущество в отношении минимизации избыточного налогового бремени и, как отмечается в (См.: *Atkinson, Stiglitz, 1980*), при условии тождественности индивидуумов уступает с точки зрения нейтральности простейшему из прямых налогов - подушному налогу.

Если не придерживаться концепции пропорциональности ставок налога эластичностям товаров по доходу, то система косвенного налогообложения с большим числом ставок выглядит менее предпочтительной, чем с унифицированными ставками. Небольшое число ставок обеспечивает как простоту, так и минимальную дискреционность налогообложения. В то же время, как отмечается в (См.: *Stiglitz, 1989*), если решение проблемы оптимального косвенного налога влечет введение единой ставки на все товары, то это эквивалентно пропорциональному налогу на расходы, что в свою очередь равносильно пропорциональному подоходному налогу (при отсутствии обложения доходов от сбережений). При этом следует учитывать, что косвенные налоги с небольшим числом ставок, как средство перераспределения доходов, менее эффективны, чем прогрессивный подоходный налог.

Среди косвенных налогов, способных обеспечить высокую бюджетную эффективность, можно выделить общий налог на продажи, налог на розничные продажи и налог на добавленную стоимость. Во всех этих случаях система налогообложения могла быть дополнена акцизами.

Общий налог на продажи является каскадным, поэтому он не обладает нейтральностью по отношению к длине товаропроизводящей и распределяющей цепи. Это обстоятельство, значимость которого увеличивается при сколько-нибудь высоких ставках, делает его практическое применение весьма затруднительным. Следует заметить, что наличие каскадного эффекта в меньших масштабах наблюдается и при использовании

других налогов¹⁵. При использовании НДС-брутто конечным потреблением считается приобретение капитальных благ, которое таковым не является, в результате чего включение уплаченного налога в издержки и цену, а затем начисление на нее налога приводит к возникновению кумулятивного эффекта. В идеальной схеме НДС, где конечным использованием считается приобретение капитальных товаров за счет прибыли (но не за счет амортизации), также возникает кумулятивный эффект, но в меньших масштабах¹⁶.

Налог на розничные продажи обладает тем техническим преимуществом, что обложение на одной стадии уменьшает число облагаемых трансакций и снижает затраты на сбор налога. Однако в этом случае возникают проблемы отнесения трансакций к категории облагаемых¹⁷.

Если предположить, что переложимость НДС (речь идет об НДС-нетто, при котором налог, уплаченный за все капитальные товары, подлежит вычету из налоговых обязательств) и налога с розничных продаж на конечного покупателя примерно одинакова, то преимущества НДС заключаются:

- во-первых, в технике его взимания, которая обеспечивает сбор налога на всех стадиях производства, что при некотором усложнении техники налогообложения увеличивает устойчивость величины

¹⁵ Так, использовавшийся во Франции с 31 декабря 1936 года *Taxe a la production* был налогом на оборот предприятий, в котором разрешалось вычитать из обязательств по налогу лишь налог, уплаченный за продукцию (не капитального характера), которая физически инкорпорируется в продукцию предприятия. Когда 10 апреля 1954 года был введен НДС, это означало разрешение вычета уплаченного налога на все сырье и материалы и капитальные ресурсы (См.: *Laurý, 1953*).

¹⁶ Здесь становится заметным некоторое противоречие, заключающееся в том, что инвестирование в оборотные фонды ни в одной схеме не считается потреблением к соответствующий налог подлежит вычету.

¹⁷ Как отмечается в (См.: *Sterdyniak, Blonde, 1991*) налогом могут облагаются только розничные продажи, но предприятие снабжает товарами как предприятия, так и частных лиц. Например, гостиницы или предприятия, занимающиеся авиаперевозками, должны интересоваться тем, осуществляются ли расходы в производственных целях или для личного потребления.

поступлений налога, как относительно конъюнктурных колебаний динамики оборота розничной торговли, так и относительно процессов уклонения от налога;

- во-вторых, в том, что НДС позволяет обеспечить нейтральность косвенного налогообложения по отношению к внешней торговле (обложение товара одинаковым налогом независимо от страны его происхождения);

- в-третьих, в том, что налог на добавленную стоимость имеет более широкую базу обложения, т.к. им облагаются не только розничные продажи, но и все непроизводственные покупки предприятий, в которых предприятия выступают конечными потребителями, в т.ч. работы, выполненные самим предприятием для собственных нужд. Налогом облагаются также покупки предприятий всех сфер деятельности, освобожденных от уплаты налога (но не имеющих нулевой ставки).

В числе возможных экономических последствий введения налога на добавленную стоимость следует отметить его влияние на величину предложения труда. При общем относительно низком уровне доходов населения введение НДС может за счет эффекта дохода приводить к росту предложения труда и одновременно не должно оказывать влияния на распределение труда и отдыха богатых слоев, за исключением тех, кто не хочет сокращать сбережения. Увеличение доли косвенного налогообложения при неизменном уровне налоговых изъятий может уменьшить склонность к сбережению, т.к. косвенный налог уменьшает сбережения через эффект дохода, но сами сбережения (понимаемые как прирост финансовых активов) при этом не облагаются. Важным обстоятельством является то, что увеличение доли косвенного налогообложения может вступать в противоречие с требованиями справедливости, поскольку уменьшает прогрессивность налоговой системы. Следует учитывать также, что теоретически, если принимать во внимание наличие богатства, введение косвенного налога может приводить и к десбережению, если уменьшившийся доход мал для поддержания имущества в нормальном состоянии. Разумеется последнее соображение в условиях России 1991-1992 годов являлось крайне абстрактным.

Таким образом, введение НДС с высокой ставкой (28%) в 1992 году было, как представляется, наилучшим решением. Оно позволило увеличить общий уровень налоговых изъятий. При этом широкая база налога создала предпосылки стабильности поступлений во времени. За счет преимущества НДС по отношению к налогу с оборота (по функциям) и по отношению к использовавшемуся в 1991 году налогу с продаж (по технике взимания) введение налога внесло не слишком значительные изменения в налоговую систему, вызвав минимально возможный скачок общего уровня цен, было психологически относительно безболезненным. Пониженная ставка на продукты питания позволила обеспечить прогрессивность налоговой системы, отвечающую требованиям социальной справедливости в условиях невозможности за короткий срок обеспечить создание действенной системы адресной поддержки низкодоходных слоев населения. Использование небольшого количества ставок (основная, пониженная и нулевая) позволило внести минимальные искажения в относительные цены. Техника взимания НДС уменьшила возможность уклонения от налога и тем самым необходимую бюджетную отдачу и уровень справедливости налоговой системы. Кроме того, за счет принципиальной совместимости с окружением при экспортно-импортных операциях, налог позволил обеспечить нейтральность по отношению к предприятиям, участвующим и не участвующим во внешнеэкономических операциях.

Проблемы развития налоговой
реформы

Неадекватность налоговой системы конца 80-х годов в значительной мере обусловила системный экономический кризис, в который попал Советский Союз в последние годы своего существования. После реформы 1991-1992 годов эта налоговая система была коренным образом трансформирована с целью обеспечения устойчивого и эффективного развития посткоммунистической России и в целом стала соответствовать условиям рыночной экономики. Первые полтора пореформенных года за счет совершенствования техники налогообложения Правительству удавалось обеспечивать достаточно высокий и даже увеличивающийся уровень налоговых изъятий. Однако с середины 1993 года обозначилась тенденция неуправляемого падения налоговых доходов государства, продолжающаяся до сих пор. Таким образом, опыт России подтверждает закономерность, наблюдаемую в большинстве стран с переходной экономикой (См.: *Танзи, 1993, Домбровский, 1996*), которая заключается в значительном падении уровня налоговых изъятий через некоторое время после разрушения командной экономики.

В России на динамику налоговых поступлений негативное влияние оказывают как микроэкономические факторы (эрозия традиционно высокой налоговой дисциплины в секторе бывших государственных предприятий, изменение поведения предприятий в связи с ростом частного сектора, характеризующегося отсутствием традиций добровольной уплаты налогов, рост сферы услуг, в которой степень собираемости налогов также меньше, чем в сфере производства товаров и т.д.), так и макроэкономические (снижение высокого уровня инфляции, кризис взаимной задолженности предприятий, рост задолженности предприятий бюджету). Важное значение имеет также несовершенство налоговой системы, в частности, значительное число льгот, в т.ч. индивидуальных, большое количество противоречий в законах и нормативных актах, создающих существенные возможности для уклонения от налогов.

В данной главе будет показано, что современный этап бюджетного кризиса может быть разрешен только на основе роста величины налоговых доходов бюджета. Такой рост необходим как для реструктуризации и поддержания расходов социальной направленности на уровне, необходимом для обеспечения социально-политической стабильности в обществе и формирования условий экономического роста, так и для сокращения в перспективе оборонных и некоторых других расходов.

Сформулированное положение вступает в противоречие с широко распространенной точкой зрения, согласно которой уровень налоговых изъятий в России в настоящее время является крайне высоким и препятствует экономическому росту (См.: *Илларионов, 1996; Дмитриев, 1996; Кириллов, 1996, Артемьев, 1996*). Мы покажем, что это противоречие кажущееся. Налоговый пресс в России является высоким лишь для добросовестных налогоплательщиков, не имеющих налоговых преференций. В то же время значительное число налогоплательщиков имеет экономически неоправданные льготы, наращивает недоимки по налогам и (или) противозаконно уклоняется от налогов. В ходе анализа мы хотим показать, что повышение уровня справедливости налоговой системы одновременно позволит резко увеличить бюджетную отдачу налогов. Мы покажем, что усиление нейтральности налогообложения также

не вступает в противоречие с задачей повышения налоговых поступлений¹⁸.

Важной целью нашего анализа в данной главе будет выявление необходимых для объяснения причин развития фискального кризиса взаимосвязей между налоговыми доходами государства и важнейшими процессами, происходящими в экономике.

Ряд аспектов микроэкономического анализа налоговой системы будет рассмотрен с помощью разработанной нами ситуационной модели предприятия. Она позволяет проверить некоторые важные гипотезы о функционировании современной российской налоговой системы, касающиеся уровня ее нейтральности, проанализировать последствия внедрения ряда практических предложений по совершенствованию налоговой системы, в частности, порядка, разрешающего вычет из обязательств плательщика НДС, уплаченного при покупке основных средств¹⁹, или перехода к бухгалтерскому учету реализованной продукции и прибыли по факту отгрузки продукции.

2.1. Изменение характера фискального кризиса в России в 1995 - 1996 годах

За 1992-1996 годы произошла первичная адаптация финансовой системы страны к функционированию в условиях рынка (табл. 2.1). При анализе динамики государственных расходов (включая внебюджетные фонды) в долях ВВП видно, что произошло их сокращение. При этом в наибольшей степени сокращению подверглись расходы на оборону, на народное хозяйство²⁰, на науку,

¹⁸ Подобная позиция в той или иной мере разделяется в настоящее время авторами таких работ, как например, (Починок, 1996; Починков, 1995; Пансков, 1996. Иванеев, 1996; Дмитриева, 1996 а).

¹⁹ Данный порядок был внедрен на практике с 1 января 1996 года.

²⁰ Увеличение доли расходов на народное хозяйство в 1992 году и ее резкое снижение в 1993 году, как отмечалось выше, во многом объясняется ростом реального обменного курса рубля и снижением соответствующей оценки расходов, осуществлявшихся за счет внешних кредитов.

ссуды за вычетом погашений. Доля затрат консолидированного бюджета на государственное управление, охрану общественного порядка и социальные цели осталась на прежнем уровне.

Однако следует учитывать, что реальный валовой внутренний продукт в 1996 году по отношению к 1991 году сократился на 38,4%²¹. Аналогичные процессы наблюдались практически во всех постсоциалистических странах²². Исходя из такого серьезного сокращения душевого ВВП для получения представления о реальном положении дел в области государственных финансов необходим анализ бюджетных расходов, исчисленных в постоянных ценах

При оценке подобных изменений необходимо принимать во внимание различную ригидность отдельных видов расходов. Так, объем ценовых субсидий определяется их величиной в расчете на единицу товара и объемом производства или реализации соответствующей продукции. Аналогично обстоит дело с субсидированием обменного курса импортерам, величина государственных расходов на которое зависит еще и от реального обменного курса рубля. Сельскохозяйственные дотации и дотации убыточным предприятиям зависят от объемов производства. При сокращении масштабов экономики подобные виды расходов могут быть относительно легко уменьшены (хотя сам по себе процесс падения ВВП может вызывать дополнительные расходы, связанные с ростом безработицы и т.п.). До определенного уровня относительно легко могут быть сокращены государственные инвестиции (проблемы возникают, когда объем соответствующих затрат перестает обеспечивать нормальное функционирование

²¹ Данные OECD

²² В работе (*Blanchard, 1996*) построена модель, объясняющая эффект резкого падения производства в большинстве стран с переходной экономикой. В качестве важной причины автор рассматривает следующую: при социализме предприятия имеют много входящих потоков, причем в дореформенный период предприятия имели одного поставщика на каждый вход. Естественно, что утрата таких поставщиков ведет к снижению производства. В то же время трудности нахождения новых поставщиков объясняются тем, что многие предприятия не могут выступать поставщиками - одни банкротятся, другие имеют лучшие возможности для продаж (например, экспорт). В результате предприятия, лишившиеся своих поставщиков, сокращают производство.

инфраструктуры, требования экологической и ядерной безопасности и пр.).

Таблица 2.1.

Расходы консолидированного бюджета России в 1991-1996 годах •

	Расходы консолидированного бюджета (% ВВП)						Реальные расходы консолидированного бюджета в					
	3991*	1992	1993	1994	1995	1996	1991	1992	1993	1994	1995	1996
Государственные расходы и ссуды за вычетом погашений	69,3	65,1	48,6	47,5	39,3	42,0	901	724	493	421	335	336
1. Расходы на содержание государственных органов власти	0,6	0,6	0,9	1,1	0,7	0,8	8	7	9	10	6	6
2. Национальная оборона	6,3	4,7	4,4	4,4	2,9	2,8	82	53	45	39	24	23
3. Расходы на содержание правоохранительных органов	1,5	1,4	1,6	1,8	1,5	1,7	20	15	16	16	13	14
4. Наука	0,6	0,6	0,6	0,5	0,3	0,3	8	7	6	4	2	3
5. Социальные расходы	16,0	13,8	18,0	18,0	15,3	16,2	208	153	183	159	131	130
Образование	0,0	3,3	4,3	4,4	3,4	3,7		42	43	39	29	30
Культура, искусство и средства массовой	0,0	0,6	0,6	0,7	0,6	0,5		7	7	7	5	4
Здравоохранение и физкультура	0,0	2,6	3,3	3,1	2,4	2,5		29	34	28	21	20
Социальное страхование	0,0	6,8	9,7	9,7	8,9	9,5		76	99	86	76	76
6. Расходы на народное хозяйство	18,3	20,9	12,7	10,9	9,2	8,8	238	232	129	97	79	70
7. Другие расходы	9,3	9,4	8,0	7,1	7,6	10,4	121	104	81	63	65	83
Прочие расходы	0,0	5,8	3,3	3,3	2,9	3,6		64	33	29	25	29
Расходы на международную деятельность	0,0	2,3	3,8	0,8	1,3	1,2		26	39	7	11	9
Расходы на обслуживание внутреннего долга	0,0	0,7	0,6	2,6	2,3	4,7		7	6	23	20	37
Расходы на обслуживание внешнего долга	0,0	0,7	0,3	0,5	0,9	0,9		7	3	4	8	7
8. Ссуды за вычетом погашений***	16,7	13,8	2,3	3,6	1,7	0,9	217	153	24	32	14	7

* Расходы российского бюджета и бюджета СССР на территории РСФСР

** В 1992 субсидии импортерам составили 119 млрд. руб. в ценах 1991 (10,5% ВВП), в 1993 - 12 млрд. руб. (1,1% ВВП)

*** В 1992 кредиты странам СНГ составили 94 млрд. рублей в ценах 1991 (8,7% ВВП), в 1993 - 3 млрд. руб. (0,3% ВВП)

Аналогично оборонные расходы могут быть уменьшены при сокращении производства и закупок вооружения, при снижении численности армии. Расходы на государственное управление, особенно в части отраслевого управления, существенно зависят от масштабов экономики (См.: Perkins, Syrquin, 1988).

Напротив, социальные расходы мало зависят от величины экономической активности или масштабов таких видов деятельности государства как обеспечение обороноспособности, правопорядка или национальной безопасности. Более того, при сокращении масштабов названных видов деятельности и снижении уровня экономической активности государство вынуждено увеличивать расходы социального характера (пособия по безработице, строительство жилья для увольняемых военнослужащих, расходы на переквалификацию высвобождаемых работников и т.п.). При оценке величины реальных расходов консолидированного бюджета на социальные цели следует учитывать продолжающийся процесс передачи социальной инфраструктуры предприятий на баланс местных властей, что вызывает необходимость увеличения бюджетных расходов на ее содержание²³. Отсутствие соответствующего роста означает, что падение реальных расходов на социальные цели было еще большим, чем показывает табл. 2.1, в которую не включена оценка квазигосударственных социальных расходов предприятий.

Разумеется, величина отдельных видов социальных расходов зависит от особенностей экономической политики государства. Речь идет, в первую очередь, о повышении адресности социальных расходов. Так, в настоящее время бесплатными и субсидируемыми услугами государства в области здравоохранения, образования, коммунального хозяйства пользуются как граждане, действительно нуждающиеся в государственной поддержке, так к достаточно хорошо обеспеченные слои населения, способные полностью финансировать соответствующие расходы. Такие расходы, как

²³ Социальные расходы предприятий включают затраты на содержание жилищно-коммунального хозяйства, которые после передачи жилья местным органам должны находить отражение в статье расходов на народное хозяйство, к на содержание учреждений образования, здравоохранения к культуры, которые должны учитываться в разделе социальных расходов.

дотации жилищно-коммунальному хозяйству, носящие социальный характер, но отражающиеся в разделе народнохозяйственных расходов, могут быть замещены прямыми трансфертами нуждающимся группам населения. То же касается субсидирования отдельных продуктов питания, медикаментов, транспортных услуг ит.д.

Уменьшение степени государственного вмешательства в экономику - необходимый и неизбежный процесс для всех постсоциалистических стран. Снижение государственных расходов и, соответственно, уменьшение налогового пресса на экономику позволяет обеспечить условия для роста частных сбережений и инвестиций, отличающихся высокой эффективностью, см. например, (Madison, 1982). Сокращение расходов государства в России за 1992-1996 годы было предопределено соответствующей динамикой доходов (табл. 2.2). За 1992-1996 годы произошло сокращение доходов федерального бюджета с 17,6% ВВП до 12,4% ВВП, а консолидированного с 40,3% ВВП до 34,4 % ВВП, причем в 1993 и 1996 году при снижении доли доходов республиканского бюджета в ВВП наблюдался даже небольшой рост доли в ВВП доходов консолидированного бюджета за счет местных бюджетов и внебюджетных фондов.

Таблица 2.2

Государственные доходы в российской федерации в 1992 - 1996 гг. (в % ВВП).

	1992 г.	1993 г.	1994 г.	1995 г.	1996 г.
Республиканский бюджет	17,58	14,74	12,66	13,67	12,37
Местные бюджеты	12,98	15,24	14,22	14,17	14,31
Внебюджетные фонды	9,73	10,61	9,45	6,40	10,25
Консолидированный бюджет	40,29	40,59	36,34	34,23	34,41

Уменьшение государственных расходов позволило в краткосрочной перспективе ликвидировать монетизацию бюджетного дефицита и успешно осуществить в 1995-1996 годах финансовую стабилизацию. Однако такое уменьшение расходов происходило на фоне спонтанного снижения доходов государства.

В условиях невыполнения бюджетных планов по доходам, что имело место во все пореформенные годы, секвестрирование расходов осуществлялось под давлением различных лоббирующих групп (АПК, ВПК, банковский и минерально-сырьевой сектор и др.). Это привело к нерациональной структуре расходов и недостаточному финансированию важнейших расходных статей, преимущественно социального характера. В результате, сокращение государственных расходов, необходимое с точки зрения стабилизации финансов и обеспечившее краткосрочное равновесие бюджета, явно превысило пределы, позволяющие сохранить устойчивое долгосрочное равновесие.

При существующем уровне доходов расходы на социальные цели могли бы быть значительно выше, поскольку бюджет имеет резервы для сокращения практически по всем другим статьям расходов. На оборону, народное хозяйство, государственное управление и пр. тратится больше, чем необходимо для обеспечения экономической и социальной стабильности. Однако в краткосрочной перспективе эти расходы не поддаются сжатию, и бюджет не имеет значительных резервов сокращения расходов и возможностей изменения их структуры.

Как было показано выше, среднесрочная рационализация и сокращение бюджетных расходов требует временного роста их общего объема. В то же время наряду с ясным пониманием необходимости сокращения и реструктуризации государственных расходов, их высокий уровень не может однозначно оцениваться как фактор негативно влияющий на экономическое развитие, как это утверждается, например, в (См.: *Илларионов, 1996; Дмитриев, 1996*). вопросу взаимодействия общего уровня и величины отдельных видов государственных расходов с экономическим ростом посвящено значительное число серьезных публикаций²⁴. Из литературы известно, что государственные расходы оказывают противоречивое воздействие на экономический рост: расходы на инвестиции, образование, поддержание и развитие

²⁴ См., например, (*Easterly, Rebelo, 1993; Barro, 1991; Khigh, Loayza, Villanueva, 1993; Aschauer, 1989, Masden, 1983; Cshin, 1995; Chenery, Robinson, Syrquin, 1986; Summers, Heston, 1991; Lin, 1994*).

инфраструктуры ускоряют рост. В то же время налоговые изъятия, обеспечивающие осуществление соответствующих затрат, замедляют экономическое развитие.

Как указывалось, в период социалистического этапа своей истории Россия характеризовалась крайне высокими расходами государства, если их величину сравнивать с расходами стран с рыночной экономикой, обладающих примерно тем же уровнем экономического развития. Большие масштабы государственных расходов, превратившиеся в 70-80-е годы в одну из основных причин бюджетного кризиса, обеспечивали в социалистическую эпоху поддержание высокого образовательного уровня населения, сохранение сильной многодисциплинарной научной школы, существование достаточно эффективной системы здравоохранения, развитие социальной инфраструктуры. Все подобные достижения того периода развития являются важными факторами, создающими потенциал будущего экономического роста России, либо обеспечивающими необходимый уровень социально-политической стабильности в обществе. Поэтому было бы крайне нерационально потерять за короткий исторический промежуток времени эти преимущества вследствие спонтанного снижения уровня финансирования социальной сферы.

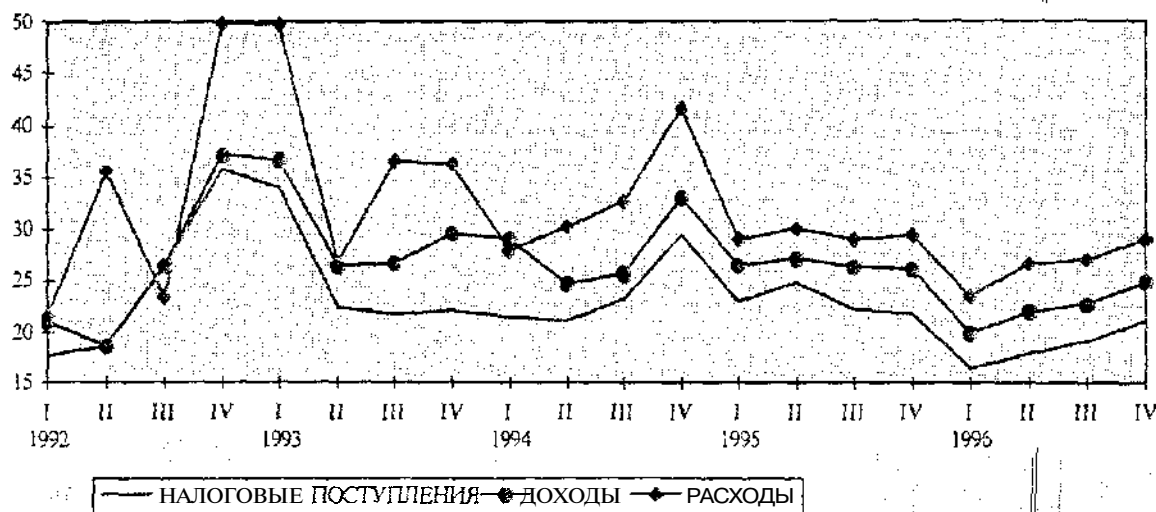
Таким образом, нам представляется, что выход из бюджетного кризиса и обеспечение бюджетного равновесия в средне- и долгосрочной перспективе может быть достигнут только путем стабилизации и некоторого увеличения доходов бюджета. Рост доходов консолидированного бюджета на 3-5% ВВП при проведении жесткой политики реструктуризации бюджета государства позволит предотвратить деградацию социальной сферы и обеспечить повышение нейтральности экономической среды в целом. Ниже мы покажем, что эта цель может быть достигнута не за счет общего усиления налоговой нагрузки, а путем повышения уровня справедливости налоговой системы за счет сокращения числа льгот и борьбы с противозаконным уклонением от налогов.

2.2. Анализ налоговой политики и основных факторов динамики налоговых поступлений

В 1992-1996 годах динамика налоговых доходов бюджета в ВВП характеризовалась значительной амплитудой колебаний (рис. 2.1). Наблюдались также очень резкие изменения структуры налоговых поступлений. Такая динамика и структура во многом связаны с многочисленными крупными и мелкими изменениями в налоговом законодательстве и нормативных актах, регламентирующих технику налогообложения. Однако важнейшую роль, определяющую величину налоговых доходов государства, играли экономические факторы, воздействующие как на изменения базы налогообложения, так и на величину эффективной ставки.

Рисунок 2.1

Налоговые поступления, расходы и доходы консолидированного бюджета России за 1992-1996 гг. (в % от ВВП, поквартальное поступление)



2.2.1. Макроэкономические факторы налоговых поступлений: теоретические гипотезы.

Уровень экономической активности. В первую очередь, при анализе суммарных налоговых поступлений, следует выделить характеристики уровня экономической активности, определяющего облагаемую базу для прямых подоходных и косвенных налогов. В качестве такого показателя в условиях ограничений, накладываемых имеющейся статистической информацией, мы рассматривали месячный реальный ВВП. При этом следует учитывать

представляющийся единственным относительно надежным показателем, отражающим инфляцию.

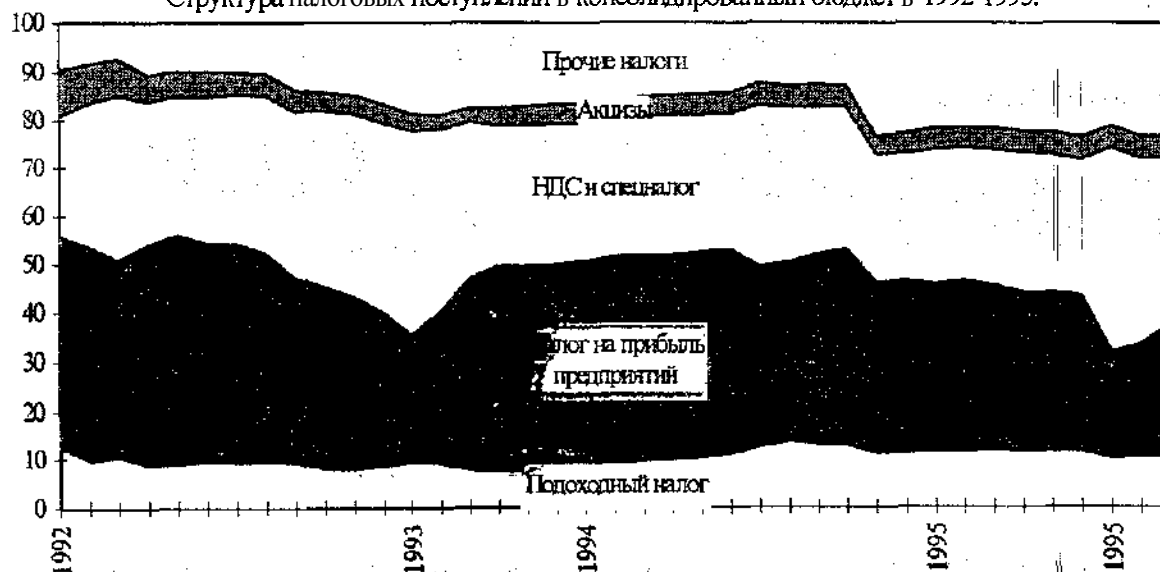
При анализе суммарной величины налоговых поступлений следует учитывать, что в рассматриваемый период времени от 75% до 90% этой величины составляли четыре основных налога: налог на прибыль, НДС, подоходный налог и акцизы (см. рис. 2.2)

Рисунок 2.2

Учитывая, что доля подоходного налога в общем объеме налоговых поступлений составляет в рассматриваемый период от 7% до 12% мы посчитали возможным не рассматривать величину безработицы в качестве показателя, характеризующего уровень экономической активности.

Важно отметить, что в России в 1992 - 1994 годах не существовало данных по налогооблагаемой базе для основных налогов. Такая статистика стала собираться Госкомстатом РФ поквартально лишь начиная с 1995 года²⁵. Поэтому, при отсутствии

Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет в 1992-1995.

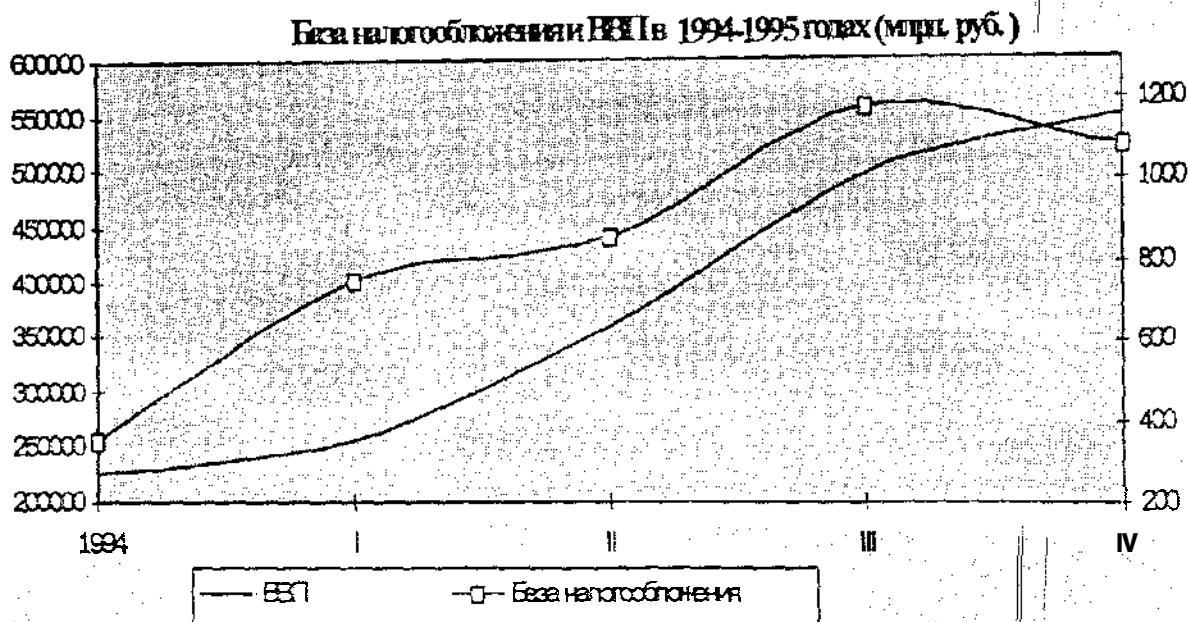


статистических данных по базе налогообложения за весь период исследования, мы использовали данные об объеме ВВП (помесячные данные, в ценах декабря 1991 года) не только в качестве показателя уровня экономической активности, но и показателя, отражающего колебания базы налогообложения. Подобная интерпретация

оказалась возможной по причине достаточно близкой связи между ВВП и налогооблагаемой базой по основным видам налогов. Это проиллюстрировано рис. 2.3, на котором представлена сумма налоговой базы по налогу на прибыль, НДС и налогу на имущество, составляющих 70-80% налоговых поступлений и ВВП за 1995 год.

Рисунок 2.3

Инфляция. Если предположить абстрактную ситуацию равномерного роста всех цен и издержек, отсутствие межвременного перераспределения доходов и запасов, линейного характера связи между ростом цен и номинальными доходами, то инфляция не оказывала бы воздействия на реальные доходы и ее влияние на величину реальных налогов сводилось бы к воздействию на эффективную ставку подоходного налога при наличии прогрессивности налоговой шкалы. Однако на практике цены могут



расти неравномерно, что приводит к несимметричному воздействию на издержки производства и выпускаемую продукцию, производство к потреблению продукции не осуществляется моментально, инфляция

²⁵ Такое положение не позволило нам, в частности, перейти к исследованию системы одновременных уравнений, в которой налоговые поступления были бы представлены как функция от уровня экономической активности (уровня ВВП), а уровень ВВП, в свою очередь, представлял бы собой, например, функцию от уровня налоговых изъятий.

искажает налоговую базу множеством способов, зависящим от конкретной техники взимания отдельных налогов²⁶. Так, разрешенные к вычету из базы налога на прибыль затраты предприятий на приобретение используемых в производстве материальных ресурсов и основных средств обесцениваются в условиях инфляции за период времени между их покупкой и моментом, в который фиксируется прибыль от реализации готовой продукции. Аналогично, с ростом цен за период между приобретением товаров, используемых в производстве, и моментом предоставления кредита по НДС происходит инфляционное обесценение величины разрешенного вычета. В условиях роста цен при отсутствии систематической переоценки стоимости налогооблагаемых активов уменьшается база налога на имущество физических лиц и предприятий. С ростом цен уменьшается реальная величина необлагаемого минимума доходов физических лиц. Из-за прогрессивного характера шкалы налогообложения рост цен вызывает повышение эффективной ставки подоходного налога, т.к. налогоплательщики с неизменным уровнем реального дохода переходят в номинально более доходные группы. Все специфические ставки для различных налогов в реальном исчислении снижаются пропорционально инфляции и т.д.

Если описанное искажающее воздействие инфляции на налоговую базу и шкалы налогов может оказывать как понижающее, так и повышающее воздействие на величину собираемых налогов, то второй механизм воздействия инфляции на налоговые доходы бюджета заключается в инфляционном обесценении налоговых поступлений за промежуток времени между возникновением налоговых обязательств плательщика и поступлением налога в бюджет. Действие этого механизма существенно усиливается тем, что большинство предприятий использовало метод учета реализованной продукции и прибыли по кассовому методу (метод счетов), а не общепринятый в странах с рыночной экономикой метод начислений. Фактором, несколько смягчающим отмеченное явление обесценения

²⁶ См.: Phelps, 1973; Feldstein, 1974; *Adjustement du systeme fiscal...*, 1975; Tanzi, 1976; Tanzi, 1980, (a); Tanzi, 1980, (6); Poterba, Rotemberg, 1990; *Le Rôle de la Reforme...*, 1991; *Fiscal Policy and the Economic Restructuring...*, 1993; *Fiscal Policies in Economies...*, 1992; *Налогово-бюджетная политика...*, 1993; *Transition to Market...*, 1993, Синельников, 1995.

величины прибыли, стоимости реализованной продукции и, соответственно, налоговых поступлений (налога на прибыль, НДС и некоторых других налогов), является предоплата за поставляемую продукцию. При этом начисление конкретных налогов зависит от оформления договора: если производятся авансовые платежи, НДС начисляется в момент поступления платежа, а налог на прибыль по мере подписания актов о приемке выполненных работ²⁷.

Эти разнонаправленные тенденции воздействия инфляции на налоговые поступления должны приводить к неустойчивости коэффициентов в соответствующих регрессионных уравнениях, что, как будет показано ниже, подтвердилось при проведении статистического анализа. Различия в механизмах взаимосвязи между налоговой базой, эффективной ставкой налога и инфляцией для разных налогов приводят к неодинаковой степени чувствительности отдельных налогов к инфляционным процессам. Общие соображения показывают, что эластичность НДС по инфляции должна быть меньшей, чем для других налогов. Как указывалось во второй главе, именно это было одним из важных аргументов в пользу введения НДС в 1992 году. Однако ниже будет показано, что четко выявить воздействие инфляции на реальные поступления налогов чрезвычайно трудно.

Внешнеэкономическая деятельность. В нашем исследовании мы отдельно не изучали воздействие внешнеэкономических факторов на налоговые поступления. Теоретически можно рассмотреть влияние на налоговые доходы бюджета таких факторов, как величина экспорта и импорта, внешнеторгового сальдо, номинального и реального курса рубля и т.д. Однако следует учитывать, что относительно невысокая степень открытости российской экономики²⁸, приводит к тому, что внешнеэкономические показатели не оказывают такого влияния на доходы государственного бюджета, как в рыночных экономиках, характеризующихся более высокой степенью открытости.

Перечисленные выше макроэкономические факторы, разумеется, могут оказывать определенное влияние на поступление

²⁷ Ниже при рассмотрении отдельных налогов мы вернемся к обсуждению вопросов искажающего воздействия инфляции.

отдельных видов налогов (наибольшее - на экспортные и импортные пошлины). Тем не менее и здесь следует учитывать, как чрезвычайно сильное воздействие нормативных изменений порядка налогообложения на получаемые доходы, так и весьма противоречивое воздействие макроэкономических факторов на отдельные виды налогов, наиболее тесно связанных с внешнеэкономической сферой. Так, 1992-1995 годы Россия имела положительное сальдо торгового баланса. При этом экспортные пошлины на протяжении всего этого периода собирались по более высокой эффективной ставке, чем импортные, вследствие больших возможностей контроля (структура российского экспорта, включающая значительную долю энергоносителей, предполагает большие возможности таможенного контроля, чем за импортом), меньшего количества льгот и более высокой средней ставки тарифа (включая норму изъятия доходов предприятий при централизованном экспорте). В то же время весь рассматриваемый период характеризовался падением реального курса доллара, сопровождаемым снижением доходов предприятий-экспортеров и соответствующим уменьшением подоходных налогов от экспортного сектора экономики, некомпенсированного ростом налогов с предприятий - импортеров.

Анализируя возможную зависимость налогов о курсовой политики, следует принимать во внимание то, что налоговые поступления с ростом номинального курса доллара должны были увеличиваться, т.к. до конца 1994 года с суммы курсовых разниц (т.е. с номинального прироста капитальной стоимости активов в иностранной валюте), уплачивался налог на прибыль. Рост курса доллара увеличивает выручку предприятий экспортеров, что приводит к увеличению поступлений налогов, база которых связана с динамикой оборота предприятий (налог на содержание жилого фонда и объектов социально-культурной сферы, на пользователей автодорог, освобождение экспорта от НДС элиминирует непосредственное воздействие динамики курса рубля на поступление этого налога при условии, что динамика экспорта независима от

²⁸ По нашим оценкам, с учетом паритета покупательной способности рубля, а также учитывая недооцененность объема ВВП в официальной статистике, доля внешнеторгового оборота в ВВП составляет около 10-15%, тогда как для экономически развитых стран этот показатель равен от 30 до 50% ВВП.

объемов продаж на внутреннем рынке). Рост курса доллара увеличивает облагаемую базу по налогам, связанным с импортом товаров, если при этом не происходит сокращение физического объема импорта. В тоже время принятие в 1993 - 1995 годах большого количества решений об освобождении от НДС и импортных пошлин многих ввозимых товаров и отдельных предприятий - импортеров затрудняет анализ характера зависимости изучаемых параметров.

Важным обстоятельством является то, что на протяжении 1992-1994 годов в ценовой политике предприятий большое значение имела привязка к изменениям курса доллара динамики цен не только на импортные товары, но и на отечественные. Перечисленные факторы определяют положительное воздействие роста курса доллара на налоговые поступления. В то же время следует принимать во внимание и факторы отрицательного влияния снижения курса рубля на налоговые поступления. К ним, в частности относится стремление экспортеров задержать в период быстрого роста курса доллара зачисление валютной выручки на счета с тем, чтобы ее обязательная по действовавшим правилам продажа была осуществлена по более высокому курсу. Это уменьшает величину текущих налоговых поступлений. В периоды нестабильности курса повышается заинтересованность предприятий и населения в осуществлении расчетов иностранной валютой или наличными рублями, не учитываемыми в налоговой отчетности (помимо возможности уклонения от налогов заинтересованность в расчетах наличными рублями в таких условиях объясняется более быстрым осуществлением платежей, чем в безналичной форме). Подобное стремление к ускорению платежей, естественно, сопровождается нарастанием процесса уклонения от налогов. Важным обстоятельством, затрудняющим непосредственный анализ влияния номинального курса рубля на налоговые поступления, является тесная связь между курсом и инфляцией инфляцией (коэффициент корреляции равен - 0,66 без учета января 1992 года), препятствующая выделению воздействия отдельного воздействия курса.

Платежный кризис. Одним из важнейших макроэкономических факторов, воздействующим на многие экономические процессы, в том числе на государственные доходы является динамика задолженностей и неплатежей предприятий.

Проблема платежного кризиса в переходных экономиках, несмотря на ее чрезвычайную важность, изучена крайне недостаточно. В работах (Perotti, 1995; Rostowski, 1993; Begg, 1992; Российские экономические реформы..., 1994; Афанасьев, 1995; Баренбойм, 1995), выделяются такие основные факторы развития кризиса задолженности, как отсутствие целостной системы информирования контрактов, мягкость бюджетных ограничений предприятий, неплатежи предприятиям со стороны государственного бюджета. Одной из важных причин развития и сохранения кризиса взаимных неплатежей предприятий является его криминальная составляющая. Нередки случаи, когда менеджеры предприятий, наращивая дебиторскую задолженность, реализуют свои личные корыстные интересы. Это достигается при отгрузке продукции тем покупателям, которые вместо своевременной ее оплаты дают взятку управляющему, осуществляющему эту операцию. Предприятие - кредитор несет при этом потери как за счет бесплатности предоставленного коммерческого кредита, так и за счет обесценения основной суммы долга в результате инфляции.

В качестве показателей, отражающих развитие платежного кризиса, мы использовали величину дебиторской задолженности предприятий и недоимок по платежам в бюджет.

Во-первых, обязательства по уплате налога на прибыль и НДС появляются у предприятий после оплаты их клиентами поставленных им товаров и услуг. Поэтому рост дебиторской задолженности приводит к сокращению объема реализации и прибыли, и как следствие, к падению реальных налоговых поступлений.

Во-вторых, общая величина дебиторской задолженности воздействует на динамику реальных налоговых поступлений из-за обесценения этой задолженности под влиянием инфляции. Чем больше величина дебиторской задолженности, тем при данных темпах инфляции больше ее обесценение и, соответственно, меньше реальный объем реализованной продукции, прибыли и уплаченных налогов. Точно также, чем выше инфляция, тем при данной величине дебиторской задолженности больше ее обесценение и, соответственно, меньше объем налоговой базы и налоговых поступлений. Период октября - декабря 1994 года может служить

иллюстрацией таких взаимосвязей, когда снижение средних сроков погашения дебиторской задолженности уменьшило в сравнении с предыдущим периодом величину инфляционного обесценения выручки от реализации и прибыли предприятий, являющихся базой НДС и налога на прибыль и тем самым увеличило налоговые поступления.

В-третьих, от размеров просроченной дебиторской задолженности (взаимных неплатежей предприятий) существенно зависит общая величина неплатежей предприятий бюджету. Это объясняется тем, что неплатежеспособность предприятий непосредственным образом сказывается на платежеспособности их кредиторов и взаимоотношениях последних с бюджетом.

Таким образом, следует ожидать, что зависимость налоговых поступлений от дебиторской задолженности предприятий носит отрицательный характер.

Важным фактором, характеризующим платежный кризис и оказывающим непосредственное воздействие на налоговые поступления, являются налоговые недоимки. Задолженность предприятий перед бюджетом включает в себя сумму начисленных налогов, не перечисленных в бюджет, штрафные санкции, наложенные на налогоплательщика в связи с допущенными налоговыми нарушениями и пени за просрочку уплаты налогов и штрафов.

Во многом определяют низкий уровень справедливости налоговой системы. Наличие мягких бюджетных ограничений позволяет предприятиям годами функционировать, увеличивая свою задолженность по отношению к бюджету. Такое положение вносит существенные различия в уровень налогового бремени для предприятий, имеющих недоимки и платящих налоги во время.

Задолженность предприятий перед бюджетом представляет собой часть кредиторской задолженности предприятий, наряду с задолженностью поставщикам, банкам, работникам самого предприятия. На различных этапах на приоритетность погашения различных составных частей задолженности предприятий

воздействовал целый ряд факторов. Среди них следует отметить быстро развивавшийся процесс деградации налоговой дисциплины, наряду с некоторым повышением ответственности предприятий в расчетах с поставщиками и банками. Как отмечается в (Афанасьев, 1995 (б)) к середине 1995 года стало особенно четко проявляться уменьшение приоритетности платежей в бюджет перед платежами поставщикам и банкам.

Динамика недоимки в бюджет в значительной мере определялась политическими процессами в России. Так, резкий рост недоимки можно было наблюдать летом - осенью 1993 года в момент обострения противостояния между Президентом России и Парламентом. Аналогично недоимки резко возросли в 1996 году в связи с неопределенностью, вызванной предстоящими президентскими выборами. Предприятия наращивали недоимки, рассчитывая или на популистские шаги действовавшего Президента перед выборами или на смену экономического курса в случае прихода к власти коммунистов.

Немаловажную роль в определении динамики недоимки играла большая или меньшая степень терпимости исполнительной власти к нарушителям налогового законодательства. Начиная с 1993 года, Правительство принимало многочисленные решения, нарушающие первоочередность платежей в бюджет, разрешая определенную долю средств, поступающих на расчетный счет от реализации продукции, не направлять на погашение налоговой задолженности, а оставлять в распоряжении предприятий, предоставляя различного типа отсрочки по уплате налогов. В условиях массового характера данного явления государство практически легитимизировало существование недоимок, не только не осуществляя банкротств недоимщиков, но и устанавливая различные пропорции распределения средств, поступающих на счет предприятия, между бюджетом и нуждами предприятия, проводя реструктуризацию имеющейся задолженности, предоставляя отсрочки и т.д.

Объем недоимки, когда он превышает некоторое критическое значение, после которого предприятие становится не в состоянии погасить ее без осуществления каких-либо чрезвычайных мер существенно снижает налоговую дисциплину. Накоплению таких

объемов недоимок во многом способствовало установление нерациональных величин пени, уплачиваемых за просрочку платежей налогов. До весны 1996 года ставка пени составляла 0,7% в день, затем была снижена до 0,3% в день, что тем не менее значительно превышает размеры процентных ставок и темпы инфляции. Кроме того в условиях, когда пени по существу не отражает величину процентной ставки порядок, устанавливающий первоочередность уплаты пени и штрафов по отношению к основной сумме долга может приводить к постоянному расширению общей суммы задолженности, которого могло бы не быть, если бы платежи предприятия направлялись на погашение основного долга.

Поскольку увеличение недоимки непосредственно уменьшает платежи предприятий в бюджет, то можно было бы предположить наличие отрицательной связи между этими показателями. Однако более детальное рассмотрение возникающих процессов показывает, что могут наблюдаться более сложные зависимости. Так, если начисление налога происходит не равномерно, то может возникать одновременное увеличение налоговых обязательств предприятия, суммы поступлений в бюджет и недоимки. Точно также погашение одними предприятиями накопленной суммы недоимок может сопровождаться ростом их дебиторской задолженности другим предприятиям и соответствующим сокращением текущих платежей в бюджет.

При существующем уровне пени можно было бы предположить возможность существования положительного влияния недоимок на налоговые поступления за счет начисления пени на сумму налоговых обязательств. Однако на практике этого не происходит, т.к. наблюдается рост задолженности не только по основной сумме налогов, но и по накопленным пени.

Кроме отмеченной отрицательной зависимости налоговых поступлений от недоимок в условиях инфляции их величина воздействует на налоговые поступления аналогично наличию дебиторской задолженности, т.е. через обесценение начисленных налогов за промежуток времени между их начислением и перечислением в бюджет. Отмеченный механизм касается не всей суммы недоимки, а только ее отсроченной части, по которой не

начисляются пени²⁹. Поэтому величину недоимок (без отсроченных), величину отсроченных недоимок и величину пени следовало бы рассматривать в качестве отдельных факторов, воздействующих на налоговые поступления. Однако это затруднено имеющимися статистическими данными, в которых не выделяются текущие налоговые поступления и поступления в результате погашения недоимки, в т.ч. по пени и штрафам. Поэтому, рассматривая ряд недоимок, не включающий штрафные санкции и пени за несвоевременное перечисление налогов в бюджет, мы не можем строго проверить гипотезу о наличии связи между объемом недоимок и налогами в условиях инфляции.

Уклонение от налогов. На протяжении исследуемого периода налоговые поступления находились под серьезным влиянием процессов деградации налоговой дисциплины. Это проявлялось как в расширении масштабов легального уклонения от налогов путем применения предоставляемых льгот и использования противоречий в налоговом законодательстве, так и в форме противозаконного уклонения от налогов.

При анализе вопросов уклонения от налогов следует отметить, что процесс перехода предприятий к рыночной системе в 1992-1995 годах сопровождался быстрым распространением самых различных способов уклонения от налогов, взаимным обучением менеджеров предприятий способам, при помощи которых можно отражать в бухгалтерских балансах все меньшие объемы реализованной продукции, прибыли и других показателей, с которыми связана величина налоговых обязательств.

Рассмотрение предприятий, относящихся к разным отраслям показывает их серьезные отличия. Часть из них, относящаяся к оборонной промышленности, легкой промышленности, гражданскому машиностроению, радиоэлектронике и др., действительно находится в глубоком кризисе и низкие показатели их работы свидетельствуют о слабой возможности платить налоги.

²⁹ Если динамика задолженности по пени автономна от динамики суммы основного долга по налогам, то данная оговорка не имеет значения.

В то же время рассмотрение другой части предприятий, относящейся, в частности, к нефтяной, газовой промышленности, нефтепереработке, производству электроэнергии, минеральных удобрений, черной и цветной металлургии, железнодорожному транспорту, показывает их относительно благополучное положение. Однако за последние 5 - 6 лет многие из этих предприятий сформировали развитые сети аффилированных организаций, представляющие собой центры, в которых концентрируется, производимая на материнских предприятиях прибыль, используемая в дальнейшем по усмотрению менеджеров или собственников материнского предприятия. Эти зависимые организации не испытывают серьезного налогового давления, поскольку либо не являются российскими резидентами и зарегистрированы в налоговых гаванях, либо обладают налоговыми льготами, либо представляют собой короткоживущие предприятия. В результате относительно несложных финансовых операций на материнское предприятие оставляет себе ровно столько ресурсов, чтобы можно было продемонстрировать серьезные финансовые трудности, невозможность своевременной уплаты налогов и, соответственно, требовать предоставления различного рода государственной помощи в виде прямых бюджетных ассигнований или различного рода налоговых послаблений.

Важнейшим путем противозаконного сокращения налоговых обязательств является использование неучтенных в бухгалтерии наличных денег для осуществления многих хозяйственных операций таких, как реализация продукции, приобретение товаров и услуг, выплата заработной платы и т.д. Неучитываемые в бухгалтерии денежные средства образуются при реализации части производимой продукции за наличные рубли (валюту) или при занижении отражаемой в бухгалтерии цены реализации при получении разницы наличными деньгами, при приобретении товаров и услуг по завышенным ценам и получении разницы наличными деньгами (крайний, но часто распространенный случай - заключение контракта на оказание фиктивных услуг с возвратом стоимости контракта наличными деньгами за вычетом комиссии). Оба эти метода позволяют снизить облагаемую базу по налогу на прибыль, НДС и налогам, базой которых является оборот предприятия, в т.ч. экспортно-импортным тарифам. Полученные наличные деньги

обычно используются для аналогичных операций по покупке-продаже товаров, а также для выплаты заработной платы, дивидендов и других доходов физическим лицам, что позволяет уклониться от подоходного налога и отчислений во внебюджетные фонды социального характера.

Масштабы наличного оборота, позволяющего осуществлять хозяйственные операции без их оформления в бухгалтерском учете предприятия и, соответственно, без возникновения налоговых обязательств, приобрели в пореформенные годы чрезвычайно существенные масштабы. В статье (Глисин, Яковлев, 1996) приводятся данные анкетирования, показывающие, что доля неучтенного наличного оборота в общем объеме платежей в российской промышленности составляла в 1995 году около 20%. В тоже время такого рода экономические операции, связанные с уклонением от налогов, занимают важное место в теневой экономике, которая кроме разрешенных законом операций, скрывааемых от налогообложения включает противозаконные операции.

Следует учитывать, что по мере снижения уровня инфляции, которое наблюдалось на всем промежутке времени с 1992 по 1995 год, спрос экономических агентов на наиболее ликвидную часть денежной массы (наличные деньги) должен уменьшаться, что приводило бы к снижению доли M_1 в агрегате M_2 . Однако на практике этого не наблюдалось. На протяжении всего периода 1992-1995 годов доля наличных денег в агрегате M_2 росла. Достаточно очевидное объяснение этого явления состоит в том, что фактором, увеличивающим спрос на наличные деньги, является обслуживание наличными деньгами хозяйственных операций в теневой экономике. Наличие устойчивой зависимости между количеством наличных денег и масштабами теневых операций хорошо известно из экономической литературы (См.: Dugger, 1991, Feige, 1979, Fitoussi, 1990, Guttman, 1977, Tanzi, 1982, Tanzi, 1983). Таким образом, в качестве индикатора масштабов уклонения от налогов с помощью расчетов наличными деньгами мы будем рассматривать долю наличных денег в агрегате M_2 . Перечисленные соображения позволяют высказать гипотезу о наличии отрицательной связи между долей наличных денег в агрегате M_2 и динамикой налоговых поступлений.

При анализе динамики наличных денег следует отметить, что рост M_1 с 18% M_2 в январе 1992 года до 24 - 26% M_2 в конце первого полугодия 1992 года не является показательным в отношении объяснения динамики налоговых поступлений. В этот период наблюдался кризис налично - денежного обращения, связанный с понижением доли наличных денег в M_2 вследствие резкого всплеска инфляции. Этот кризис был во многом обусловлен чисто техническими причинами (длительностью подготовки к печати купюр большого номинала), но в большей степени инициирован оппозиционно настроенным Верховным Советом РФ. Однако после восстановления к осени 1992 года традиционных пропорций наличных и безналичных денег рост доли наличных (начиная с лета 1993 года) с 28-29% M_2 до 35-39% M_2 в 1996 году, на наш взгляд, имеет непосредственную связь с ростом масштабов уклонения от налогов.

2.2.2. Макроэкономические факторы налоговых поступлений: статистический анализ

Исследование важнейших факторов, воздействующих на суммарный объем налоговых поступлений³⁰, проводилось на всем массиве имеющихся данных о налоговых поступлениях в консолидированный бюджет Российской Федерации за 1992-1995 годы, за исключением некоторых факторов, таких как дебиторская задолженность и недоимки по налогам, доступные ряды данных по которым начинаются 1993 годом. При этом мы сознательно не включали в рассматриваемый период данные за 1996 год. Это объясняется двумя соображениями. Во-первых, в 1996 году завершился процесс финансовой стабилизации. Поэтому данный год по характеру экономических процессов существенно отличается от предыдущих четырех лет экономической реформы. Во-вторых, проведение в декабре 1995 года парламентских выборов и в июне 1996 года выборов Президента России придало специфическую окраску всем экономическим процессам. Это касается как макроэкономических процессов, сопутствующих стабилизации

³⁰ Динамика поступлений налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, подоходного налога, ее анализ и интерпретация будут рассмотрены ниже в соответствующих главах.

(динамика инфляции, обменного курса рубля, процентных ставок, взаимной задолженности предприятий, задолженности предприятий перед бюджетом и др.), так и, в особенности, налогово-бюджетной сферы, где резко изменились структура расходов бюджета и поведение налогоплательщиков, ожидавших либо различных послаблений в налоговой политике Президента Б.Ельцина (до выборов и после них), либо серьезных изменений экономической политики в сторону увеличения поддержки предприятий в случае прихода к власти коммунистов. Значительное ускорение роста взаимной задолженности предприятий, отрицательно сказывающееся на налоговых поступлениях в бюджет, также в определенной мере было связано с предвыборной политической неопределенностью, вследствие которой предприятия наращивали неплатежи, рассчитывая на возможную бюджетную поддержку, централизованные взаимозачеты долгов, отсутствие масштабного процесса банкротств неплательщиков и т.д. В результате 1996 год характеризовался резким ослаблением налоговой дисциплины, проявившимся в скачкообразном росте недоимок предприятий по налогам и в расширении процессов незаконного уклонения от налогов.

Совершенно ясно, что 1992-1993 и 1994-1995 годы серьезно различались по характеру макроэкономической ситуации в стране. Если в 1993 году было осуществлено достаточно большое количество законодательных изменений в области налогообложения (в частности, касающихся взимания налога на прибыль и НДС), то 1994 и 1995 годы в этом отношении были более стабильны. Для России 1992-1993 годы были периодами с высокой инфляцией и с нестабильными показателями развивающегося финансового рынка, тогда как следующие за ними годы отличались большей уравновешенностью как в области политики, так и в области экономики. Поэтому трудно ожидать стабильности изучаемых зависимостей на всем рассматриваемом промежутке времени. Соответственно во многих случаях мы проводили анализ отдельно по периодам.

Как отмечено выше, для приведения факторов в сопоставимый вид было произведено их дефлирование с помощью индекса цен, накопленного с декабря 1991 года. Показатель месячного ВВП в

качестве базы для приведения номинальных показателей в сопоставимый вид использовался лишь для исследования влияния инфляции, так как использование индекса цен в обеих частях уравнения (дефлятора функции, с одной стороны, и регрессора - с другой) могло исказить реальную картину имеющихся зависимостей.

С целью исключения влияния технических факторов на уровень налоговых поступлений, в частности доначисления налогов по итогам 1992 года в марте и апреле (окончательный срок уплаты НДС - март, налогов на прибыль и на имущество - апрель) 1993 года и доплаты авансовых платежей по налогу на прибыль за 1 квартал в марте, приводивших к резким скачкам налоговых поступлений, были введены искусственные переменные DUMMY, принимающие значение 1 в марте или в апреле и 0 в остальных случаях.

При тестировании уравнений нами была проведена лишь проверка автокорреляции первого порядка. В случае попадания статистики Дарбина-Уотсона в интервал неопределенности для проверки наличия автокорреляции остатков мы применяли тест Лагранжа³¹. Коррекция автокорреляции остатков проводилась по методу, аналогичному методу Кохрейна-Оркатта³².

Ниже мы рассмотрим результаты регрессионного анализа зависимостей между величиной налоговых поступлений и динамикой инфляции, дебиторской задолженности, недоимок по налогам, доли наличности в денежном агрегате M_2 . Все результаты

³¹ Тест состоит в построении новой модели, содержащей в качестве независимой переменной ряд остатков, полученный для первоначального уравнения с оцениваемыми факторами. Кроме того, к рассматриваемым факторам добавляется ряд остатков с лагом (-1), что ведет к потере одной степени свободы. К этому уравнению для получения оценок применяется обычный метод наименьших квадратов. Затем вычисляется значение χ^2 , равное произведению коэффициента детерминации на количество наблюдений, и оно сравнивается с табличным значением.

³² Сначала мы оценивали параметры предполагаемого авторегрессионного процесса первого порядка для каждой модели, связывающего величины случайных ошибок $u_t = \rho \cdot u_{t-1} + v_t$, где ρ - оценка коэффициента авторегрессии, который был подсчитан нами с использованием коэффициента Дарбина-Уотсона как:

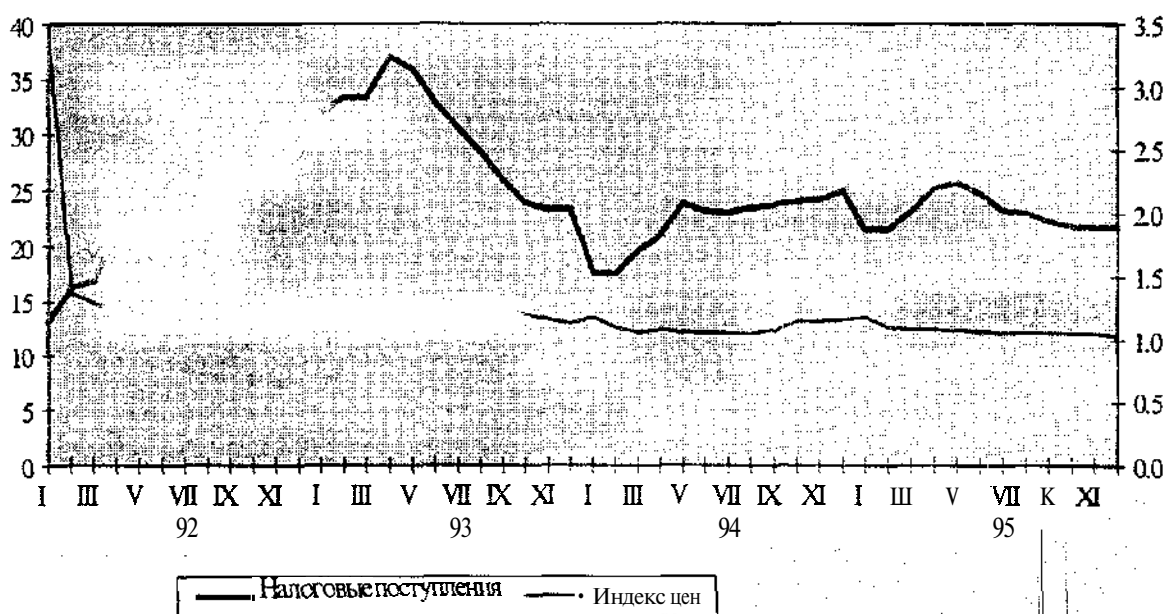
уравнений за исключением специально оговоренных случаев приведены для стандартного 95-процентного уровня значимости.

Инфляция. Из рисунка 2.4, на котором представлена динамика налоговых поступлений и инфляции, видно что очевидной зависимости между этими двумя показателями на рассматриваемом временном интервале не наблюдалось. Статистический анализ влияния инфляции также не привел к однозначным выводам и не позволил выявить периоды, в которые влияние одной из описанных выше тенденций доминировало.

Рисунок 2.4

Результаты регрессионных уравнений представлены в Приложении 6 (см. табл. 2.3. В таблицах, в скобках, под значением коэффициента при переменной представлены значения t-статистики,

Инфляция и налоговые поступления консолидированного бюджета 1992-1995.



$\rho = 1 - dw/2$. Преобразовав исходные данные к виду $y_i^* = y_i - \rho \cdot y_{i-1}$ ($y_i^* = y_i \cdot \sqrt{(1 - \rho^2)}$) и $x_i^* = x_i - \rho \cdot x_{i-1} \doteq x_i \cdot \sqrt{(1 - \rho^2)}$, мы оценивали в соответствии с методом наименьших квадратов параметры уравнения $y_i^* = \alpha(1 - \rho) + \beta_1 \cdot x_{1i}^* + \dots + \beta_k \cdot x_{ki}^*$.

подчеркнуты номера уравнений, в которых проведена коррекция автокорреляции остатков по методу, аналогичному методу Кохрейна-Оркатта, кроме того, в каждой таблице в зависимости от исследуемого налога знаком (*) обозначены особенности спецификации или выборки, поясненные в конце таблиц.

Рассмотрение всего периода с 1992 по 1995 год (уравнение 3*, табл. 2.3, Приложение б) показало, что влияние инфляции на налоговые поступления отрицательно, но коэффициент при показателе индекса цен незначимо отличается от нуля (критический уровень t-статистики при данном уровне доверия равен 1,67). Значение коэффициента Дарбкна-Уотсона не попадает в интервал неопределенности (1,38 до 1,67).

Коррекция автокорреляции способом, аналогичным методу Кохрейна-Оркатта, привела к устранению автокорреляции (уравнение 4*), однако ухудшила значимость коэффициента при показателе индекса цен, как, впрочем, R^2 и F-статистики (критическое значение которого при данных условиях равно 3,23).

Попытка улучшить характеристики уравнения была произведена путем исключения из исследуемого временного ряда значений января 1992 года. Дело в том, что рост цен в этот месяц при ликвидации денежного навеса (3,45 раза) сильно отклонялся от средних значений показателя, значительно искажая тренд. К сожалению, это не привело к сколько-нибудь значимым результатам (уравнение 4).

Следующим этапом исследования было разбиение исследуемого периода на более мелкие отрезки. Характерным для всех уравнений является, во-первых, то, что исключение января 1992 года из исследуемого периода изменяет тенденцию влияния инфляции на налоговые поступления с отрицательной на положительную, при сильном ухудшении адекватности уравнения (уравнения 1-2, 5-8, табл. 2.3, Приложение б). Во-вторых, для всех без исключения уравнений, коррекция автокорреляции значительно ухудшала значения характеристик уравнения.

Лишь для периода с четвертого квартала 1994 по декабрь 1995 года были получены удовлетворительные значения t-статистики при коэффициенте при индексе цен. Тест Лагранжа в данном случае подтвердил наличие автокорреляции в остатках, так как значение коэффициента детерминации меньше критической величины χ^2 распределения (0,3 и 3,84 соответственно) После устранения автокорреляции по методу Кохрейна-Оркатта, мы получили уравнение 7*. Как видно из представленных в таблице данных, все значения статистик (t-критерия, F-критерия и т.д.) значительно ухудшились. Таким образом, существование какой-либо положительной связи инфляции и налоговых поступлений в этот период возможно лишь при уровне значимости 85%.

Уравнение 7*:

$$Y = 29.7 X - 6,3, \text{ где}$$

	(1,27)	(-0,35)
Y	налоговые поступления в % ВВП	
X	индекс цен	
R ²	0,31	
R ² adjusted	0,27	
F- stat	1,6	

Взаимная задолженность предприятий. На рис. 2.5 представлена динамика дебиторской задолженности³³ и просроченной дебиторской задолженности предприятий в процентах от ВВП соответствующего месяца и объем налоговых поступлений, а на рис. 2.6 - динамика реальной величины дебиторской задолженности и налоговых поступлений.

³³В данном статистическом исследовании в качестве дебиторской задолженности рассматривается задолженность покупателей предприятиям и организациям промышленности, строительства, транспорта и сельского хозяйства.

Из рисунков видно, что на отдельных отрезках изучаемого периода времени рост дебиторской задолженности был серьезным фактором противодействующим росту налоговых поступлений.

Рисунок 2.5.

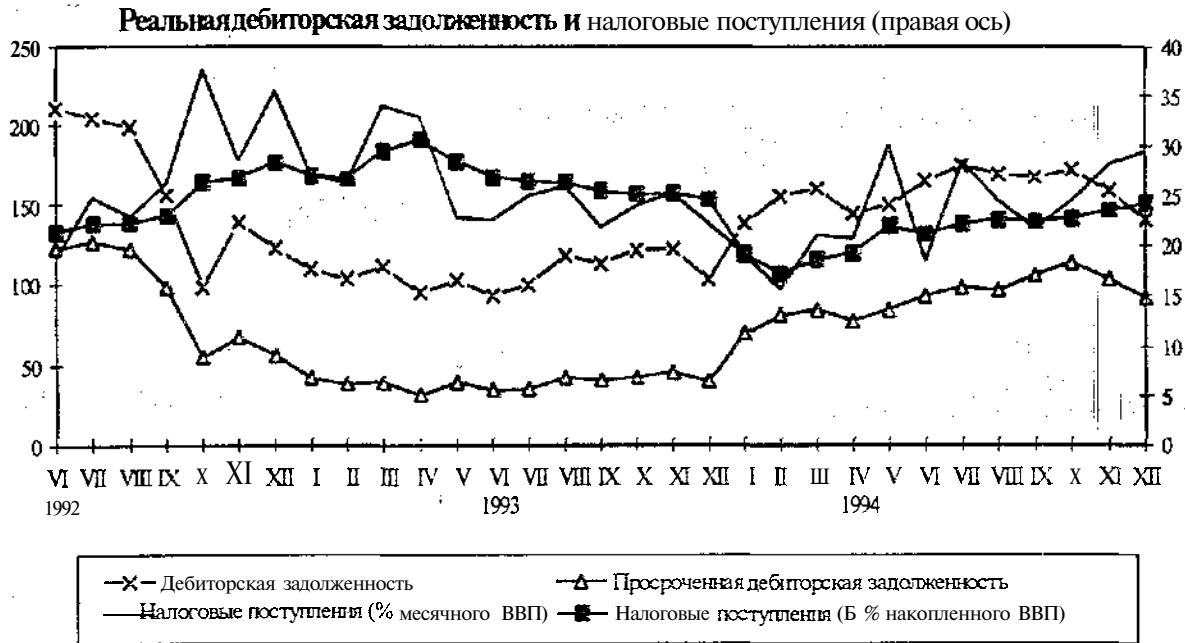
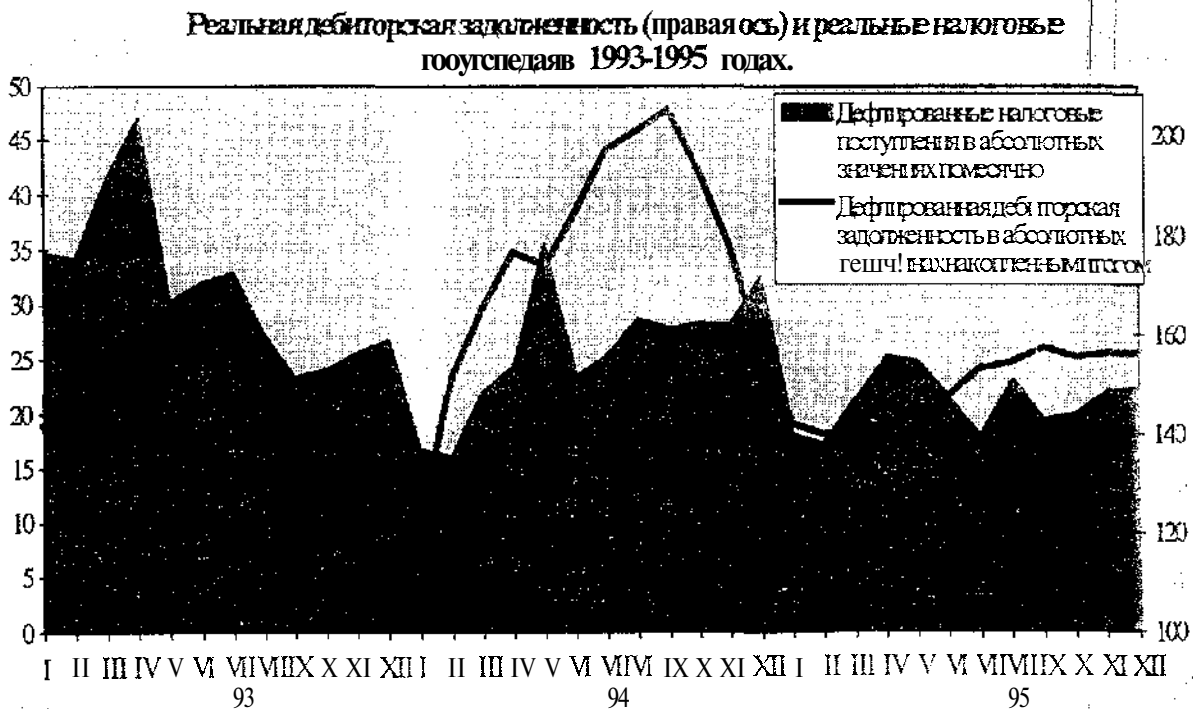
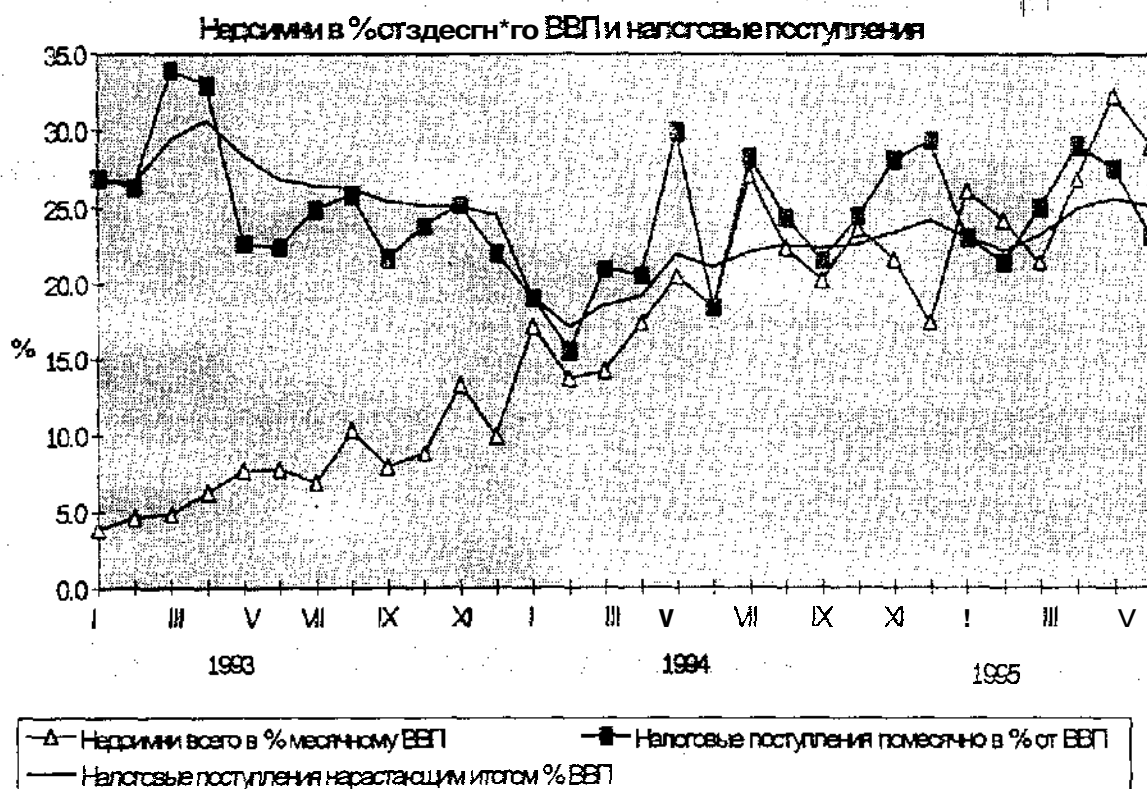


Рисунок 2.6



Однако статистическое исследование влияния дебиторской задолженности на налоговые поступления не позволило подтвердить на выбранном уровне значимости сформулированные выше зависимости. Как и в случае с инфляцией, при анализе не было выявлено сколько-нибудь устойчивой связи реальных налоговых поступлений с динамикой реальной дебиторской задолженностью см. табл. 2.3

Рисунок 2.7



Уравнение 13 несколько выделяется из ряда прочих уравнений с дебиторской задолженностью в качестве регрессора (значения t-stat, и F-stat превышают критические значения, равные, соответственно, 2,2 и 6,7). Значение критерия D-W (1,88) находится в интервале $[d_u; 4-d_u]$, равном здесь $[1,66; 2,34]$, что позволяет нам не отвергать нулевую гипотезу об отсутствии автокорреляции остатков. При этом влияние дебиторской задолженности на налоговые поступления носит положительный характер. Однако более внимательный анализ позволяет сделать вывод о наличии мультиколлинеарности в данном уравнении. Так, коэффициент корреляции между дефлированными показателями дебиторской

задолженности и ВВП равен 0,71, что даже выше множественного коэффициента (уравнение 13), кроме того, в данном уравнении необычно низкое значение принимает t-stat при показателе ВВП.

Недоимки по налогам. Мы располагаем достоверной ежемесячной статистикой недоимок только с 1993 года (рис. 2.7). В результате статистического анализа на протяжении всего периода с 1993 по 1995 год была зафиксирована отрицательная зависимость величины налоговых поступлений от показателя величины дефлированных недоимок в федеральный бюджет (уравнение 18 табл. 2.3, Приложение 6).

При этом устойчивость подобного влияния подтверждается значениями всех коэффициентов, кроме критерия D-W, (критическое значение t-stat равно в данном случае 1,69, а F-stat - 2,69, что значительно ниже полученных значений). Коррекция автокорреляции незначительно ухудшила результаты значений статистик, однако они не превысили пределов критических значений.

Уравнение 18:

$$Y = -0.4X - 18,7, \text{ где}$$

(-1,87) (8,05)

Y	дефлированные налоговые поступления
X	дефлированные недоимки
R ²	0,31
R ² adjusted	0,28
F-stat	3,5

Уклонение от налогов. Регрессионный анализ подтверждает высказанное выше предположение о наличии отрицательной связи между налоговыми поступлениями и долей наличных денег в агрегате M₂ (уравнение 15 и 15 табл. 2.3 Приложение 6) для всего периода с 1992 по 1995 год. Уравнение 15 выражает зависимость дефлированных по ИПЦ налоговых поступлений от доли M₀ в M₂. Коэффициент при переменной M₀/M₂ отрицательный (t-статистика

-2,75). Относительно низкий R^2 и плохая статистика Дарбина-Уотсона могут быть следствием недостатка объясняющих переменных, поскольку налоговые поступления зависят не только от параметра M_0/M_2 . После устранения автокорреляции (уравнение 15) знак коэффициента сохраняется (t-статистика коэффициента -2,31).

Уравнение 15:

$$Y = -59,9 X - 25,6, \text{ где}$$

(-2,31) (5,4)

Y	дефлированные налоговые поступления
X	доля M_0 в M_2
R^2	0,33
R^2 adjusted	0,30
F-stat	5,36

Таким образом, проведенный статистический анализ подтвердил содержательные теоретические предположения об основных факторах, оказывающих значительное влияние на динамику налоговых поступлений, среди которых динамика реального ВВП (положительная связь), недоимок по налогам (отрицательная связь), реального курса доллара (положительная связь), доли наличных денег в агрегате M_2 (отрицательная связь). Вместе с тем нам не удалось на приемлемом уровне значимости подтвердить связь между объемом налоговых поступлений, с одной стороны, и инфляцией, объемом дебиторской задолженности - с другой.

Отсутствие во многих исследованных нами случаях надежных статистических зависимостей объясняется тем, что рассматриваемый показатель налоговых поступлений включает в себя сумму крайне разнородных налогов, многие из которых испытывают разнонаправленное воздействие анализируемых макроэкономических факторов. При том, что налог на прибыль, НДС и подоходный налог действительно представляют собой большую долю в общей сумме налогов, важную роль в налоговой

системе играли также поступления от внешнеэкономической деятельности, среди которых значительную часть составляли неналоговые поступления, (основываясь на имеющейся статистике их невозможно выделить из общей суммы), платежи за пользование недрами, налоги на имущество, прочие налоги, которые не подвергались подробному изучению в настоящей работе.

2.3. Главные направления совершенствования налоговой системы России³⁴

Согласно оценкам Минфина РФ, если бы строго выполнялось налоговое законодательство, то уровень сбора налогов в 1995-1996 годах приблизился бы к 40-45% ВВП. Исходя из этого можно говорить о том, что налоговая система России потенциально предполагает значительно более высокий уровень налоговых изъятий чем тот, который фактически обеспечивается на практике. Государственный бюджет собирает налогов примерно на 35% меньше законодательно определенного уровня. Достижению этого потенциально возможного уровня препятствует противозаконное уклонение от налогов, так и использование множества различных налоговых льгот. Важнейшим фактором недостаточной бюджетной эффективности налоговой системы является возможность для предприятий осуществлять хозяйственную деятельность, накапливая недоимки в государственный бюджет. Процесс снижения уровня налоговых изъятий в России в ряде периодов объясняется также зависимостью собираемых налогов от уровня инфляции, который в изучаемый период претерпел значительное снижение, величиной взаимной задолженности предприятий.

Отмеченный налоговый разрыв свидетельствует о крайне высоком уровне несправедливости российской налоговой системы. Основную тяжесть налогового бремени несут крупные предприятия

³⁴ Авторы выражают благодарность М. Алексею и Дж. Макдональду (Гарвардский институт международного развития) за ценные замечания, сделанные при работе над данным разделом.

(в основном промышленные): у них меньше возможности уклонения от налогов, действующий порядок уплаты налогов предполагает более высокие эффективные ставки НДС и налога на прибыль при большей длительности производственного цикла в условиях инфляции, дискреционного характера предоставляемых налоговых льгот и т.д. Точно так же среди физических лиц полностью уплачивают налоги граждане со средними доходами, получающие заработную плату, тогда как лица с высокими доходами имеют множество способов (в т.ч. формально не противоречащих закону, таких, как трансформация облагаемых видов доходов в необлагаемые типа процентного дохода) снизить величину уплачиваемых налогов до минимума.

В 1995-1996 годах несправедливость налоговой системы приобрела чрезвычайные масштабы, возросли и масштабы искажений, вносимые ей в процесс установления рыночного равновесия. Это означало переход налогового кризиса в качественно новую стадию. Раньше налоговые нарушения были лишь способом сокращения предприятиями своих издержек без существенного влияния на общую конкурентную среду на рынке. Теперь возросшие масштабы уклонений, существование многочисленных, в т.ч. индивидуальных, льгот по налогам, проведение дискреционной политики по отношению к недоимщикам привели к тому, что соблюдение налогового законодательства ставит добросовестных предпринимателей в заведомо невыгодные условия, подрывающие возможности эффективной предпринимательской деятельности. Если ранее уклонение от налога или использование налоговой льготы обеспечивали предприятиям доходы выше среднего уровня (которые можно интерпретировать как премию за риск применения штрафных санкций или своеобразную ренту от применения налоговой льготы), то с ростом масштабов уклонения от налогов (означающим усиление несправедливости налогообложения) соблюдение налогового законодательства во многих сферах деятельности уже не обеспечивает получения среднего уровня прибыли. Это объясняется тем, что величина цен формируется с учетом доминирующего уровня уклонения от налогов. В результате происходит негативный отбор (см. Hellwing, 1987): добросовестные налогоплательщики или вытесняются с рынка, или (что происходит

чаще) принимают новые правила игры, заключающиеся в выбивании льгот, отсрочек и просто в противозаконном уклонении от налогов.

Исходя из сказанного, нам представляется, что единственно возможный путь выхода из фискального кризиса заключается в выравнивании тяжести налогообложения для различных категорий плательщиков. Только на этой основе в будущем могут быть снижены налоговые ставки и тем самым сокращено законодательно установленное налоговое бремя. Если не предпринять самых решительных мер в выравнивании налоговой нагрузки между различными категориями плательщиков, то возможны два пути дальнейшего развития событий: первый заключается в постепенном нарастании бюджетных проблем при дальнейшем усилении налоговой нагрузки на добросовестных налогоплательщиков и тех, чьи объективные условия хозяйствования определяют повышенный уровень налогообложения; второй - в продолжении тенденции 1995-1996 годов, характеризующейся быстрым свертыванием налоговой базы, нарастанием недоимок и расширением масштабов уклонения от налогов.

Борьба с противозаконными методами уклонения от уплаты налогов, ликвидация налоговых льгот, меры по сокращению недоимок являются в настоящее время потенциально наиболее значительным источником увеличения налоговых поступлений в бюджеты России. Однако эффективность работы в данном направлении определяется не только принятием необходимых мер в области законодательства, но и наличием у законодательной и исполнительной власти достаточной политической воли для реализации принимаемых решений. Примером успешной реализации подобной программы может служить опыт Италии, в которой за 80-е годы удалось увеличить объем налоговых доходов государства с 26,6% ВВП в 1979 году до 42,4% ВВП в 1992 году (См.: *Statistiques des recettes publiques...*, 1994). Этот процесс обусловлен рядом мер по повышению уровня налогообложения предприятий и физических лиц, однако, определяющую роль при этом играла политическая воля властей по проведению в жизнь принимаемых решений, не взирая на серьезные конфликты с различными политическими группами давления. В результате Италия в настоящее

время занимает одно из лидирующих мест среди развитых стран по уровню налоговых изъятий.

В данном разделе мы обсудим наиболее важные, вытекающие из проведенного анализа изменения в налоговой системе, носящие общий характер. Вопросы совершенствования отдельных налогов будут рассмотрены в последующих главах. При этом наше изложение будет связано с начавшейся в 1995 году и продолжающейся по настоящее время дискуссией, посвященной разработке Налогового кодекса России (См.: *Дмитриева, 1996; Иванов, 1996; Моторин, 1996; Петров, 1996; Починок, 1996; Налоговый кодекс. Общая часть (проект) Комментарий, Шаталов, 1996*). Цель подобной работы состоит в том, чтобы добиться отражения в Кодексе единой концепции налоговой реформы, ликвидировав при этом разнообразные противоречия между налоговыми законами (См.: *Brennan, Buchanan, 1980; Козырина, 1993; Пепеляев, 1995; Кашин, 1991; Кулагин, 1992*). Особенностью Налогового кодекса должна стать система внутрикдексных связей, посредством которой обеспечивается однозначная правовая взаимосвязь различных налоговых норм.

Разрабатываемый Кодекс должен придать налоговым нормам большую четкость и прозрачность. Законодательство не должно оставлять места для неоднозначного толкования налоговых норм и нарушения смысла закона при его формальном выполнении. В то же время многие хозяйственные операции, одинаковые по содержанию, в настоящее время могут быть названы по-разному и вызывать возникновение совершенно различных налоговых обязательств (покупка банковского векселя - внесение денег на депозитный счет; выплата заработной платы - выдача работнику процентов по фиктивному депозиту; выдача ссуды - заключение договора о совместной деятельности; сдача имущества в аренду - заключение договора о совместной деятельности; фиксирование операции в бухгалтерском учете предприятия, реально ее осуществлявшего - проведение операции через предприятие, имеющее налоговые льготы и т.д.).

В Кодексе необходимо добиться достижения большей нейтральности налогов по отношению к инфляционным процессам, правовым формам организации деятельности, соотношению

основных и оборотных средств, длительности производственного цикла и т.д., обеспечить совершенствование норм, регламентирующих деятельность налоговой администрации и налогоплательщиков, а также их взаимодействие³⁵.

Налоговые льготы. Важной задачей является расширение базы налогообложения, включая упразднение и недопущение последующего разрастания налоговых льгот. Практика прошедших лет показала, что, несмотря на то, что установление льгот в ряде случаев преследовало разумные цели, в дальнейшем в той или иной степени происходило злоупотребление ими. Предприятия, обладающие льготами, начинали их использование в больших масштабах для других задач, чем предполагалось изначально. Причем развитие подобных процессов полностью выходило из-под контроля государства.

Исходя из этого наилучшим решением была бы минимизация налоговых льгот. Однако политические факторы препятствуют полномасштабной реализации подобного решения. Компромиссом должно быть установление жесткого контроля за процессом предоставления налоговых льгот, для чего необходимо, на наш взгляд, соблюдение двух институциональных условий. Во-первых, законодательный запрет предоставления любыми государственными органами каких-либо льгот, не предусмотренных соответствующим налоговым законом (в будущем - Налоговым кодексом). Во-вторых, обязательное включение в бюджетную классификацию, используемую при планировании и исполнении бюджета статей налоговых расходов, в которой должны отражаться недополученные бюджетом соответствующего уровня доходы вследствие установления налоговых льгот, см., например, (*Houerou, Gold, 1994; Premchand, 1983; Estimates of..., 1992*).

Фискальный федерализм. Одна из крайне дискуссионных тем в области фискального федерализма состоит в регламентации прав местных властей на введение налогов. В конце 1993 года Указом Президента России местным законодательным властям было предоставлено практически неограниченное право установления

³⁵ В данной работе затронуты в основном вопросы совершенствования налогового законодательства и техники налогообложения.

местных налогов. Как известно из литературы (См.: *Fisher, 1988; Salin, 1990; Gilbert, Guengant, 1990; Gerard-Varet, 1995*), для того, чтобы установление местных налогов не оказывало воздействия на территориальное распределение ресурсов, необходимо выполнение весьма жестких предпосылок, обеспечивающих совершенство рынков. В частности, в (*Oates, 1972*) доказывается, что при стандартных предпосылках о совершенстве рынков и доступности информации снабжение граждан общественными благами и услугами, осуществляемое в каждом регионе таким образом, что предельные издержки равны сумме предельных выгод, приводит к парето-оптимальной ситуации. В то же время российская практика показала, что местное налоготворчество во многих случаях затрудняет перемещение товаров из региона в регион, ухудшает инвестиционный климат. Часто налоги, установленные местными властями, не совпадают с общей налоговой политикой и (или) не состыковываются с региональными налогами, действующими на других территориях.

Для регламентации налоговых инициатив местных органов власти предлагается ряд решений. Так, Комитет по бюджету Совета Федерации предлагал ограничить величину региональных (2% от годового фонда оплаты труда предприятий) и местных (5% от годового фонда оплаты труда предприятий, рассчитанного исходя из минимальной заработной платы) налогов. Однако ограничительный список региональных и местных налогов, на наш взгляд, более прост для практического использования, и больше соответствует принципам федеративного устройства России. При этом необходимо также определение общих принципов установления этих налогов и предельные ставки. Региональные и местные власти должны иметь право выбора налогов, взимаемых на конкретной территории, только из числа налогов, включенных в закрытый перечень.

Важной проблемой является регламентация уплаты местных налогов компаниями, имеющими филиалы в разных регионах. Наиболее общим методом, позволяющим выделить долю дохода, с которой следует платить местные налоги, является использование принципа полной конкуренции, применяемого для определения места образования прибыли мультинациональных корпораций.

Исходя из этого принципа оценка всех сделок между подразделениями производится, как если бы они были независимыми компаниями (См.: *L'imposition des...*, 1991). Однако широкое использование на практике этого метода затрудняется техническими сложностями.

В настоящее время действует порядок, при котором филиалы, не являясь самостоятельными юридическими лицами согласно Гражданскому кодексу РФ, приравниваются к ним лицам для целей налогообложения. Это означает, что филиалы предприятий, не являющиеся юридическими лицами, но имеющие расчетные счета и отдельные балансы, уплачивают налоги в общем порядке: в федеральный бюджет и местные бюджеты по месту своего расположения. С точки зрения необходимости участия предприятий в формировании доходов местных бюджетов, такое положение оправдано. Однако с юридической точки зрения, филиалы не являются субъектами хозяйственной деятельности и в качестве таковых могут выступать только от имени юридического лица. Наделение филиалов какими-либо правами и компетенцией, позволяющими вести хозяйственную деятельность, заключать договоры, иметь счета в банках и т.д., является исключительным правом юридического лица, подразделением которого является некоторый филиал. На практике существующее положение, при котором филиалы являются плательщиками налогов, означает также, что передача средств в порядке межфилиального оборота внутри одного и того же юридического лица облагается НДС и налогом на прибыль.

До недавнего времени филиалы (подразделения) предприятий, не имеющие отдельного баланса и расчетного счета, самостоятельно не платили налог на прибыль, он платился головной компанией в федеральный бюджет и местные бюджеты по месту регистрации. После принятия в апреле 1995 года поправок к закону о налоге на прибыль этот порядок изменился. Было установлено, что предприятия, имеющие территориально обособленные структурные подразделения, не имеющие отдельного баланса и расчетного (текущего, корреспондентского) счета, уплачивают налог на прибыль в бюджеты по месту нахождения указанных подразделений. Размер налога определяется по ставкам, действующим на территории

нахождения данных подразделений, исходя из доли прибыли, приходящейся на данное подразделение. Эта доля рассчитывается пропорционально среднесписочной численности занятых на указанных подразделениях и стоимости их производственных фондов.

Введенный летом 1995 года порядок, касающийся филиалов предприятий, не имеющих отдельного баланса и расчетного счета, ставит отдельные регионы в одинаковые условия по отношению к организационно-правовым формам построения компаний. Однако данный порядок следует распространить на филиалы, не имеющие юридического лица, но имеющие отдельный баланс и расчетный счет и потому считающиеся налогоплательщиками. Это позволило бы, во-первых, перестать считать их самостоятельными налогоплательщиками и не облагать налогами межфилиальный оборот и, во-вторых, противодействовать уклонению от налога на прибыль путем концентрации прибыли в филиалах, расположенных в регионах с низкой ставкой налога на прибыль.

Подобный порядок позволяет также избежать неясной ситуации с налоговой регистрацией предприятий. Он предполагает уплату налога на прибыль только юридическим лицом по месту налоговой регистрации предприятия, однако в те бюджеты и по тем ставкам, где ведется экономическая деятельность.

Важным вопросом при этом является организация контроля за налогоплательщиками со стороны налоговой службы. Дело в том, что этот процесс затруднен, если филиал распложен вне сферы компетенции налоговой службы, в которой зарегистрировано юридическое лицо, а налоговая служба, находящаяся по месту расположения филиала, имеет мало средств воздействия на юридическое лицо, зарегистрированное в другом регионе (*См.: Смирнов, 1995*). По нашему мнению, эта проблема может быть решена путем улучшения процесса взаимодействия между налоговыми службами различных регионов.

Рассмотренный порядок аналогичен положению, принятому в ряде американских штатов, в частности в Калифорнии (*См.: Мещерякова, 1995*). Американская компания, имеющая

подразделения в различных штатах и странах, должна уплачивать налог на прибыль, исходя из доли общей прибыли компании, пропорциональной средней от трех долей: доли активов, доли продаж и доли заработной платы компании, приходящейся на данный штат. Такой порядок был принят в целях предотвращения уклонения от налога на прибыль путем концентрации прибыли в тех подразделениях компании, которые расположены в различного рода налоговых убежищах.

Отметим, что существуют предложения по введению какого-либо более обоснованного, чем существующий, порядка разделения налога на добавленную стоимость между федеральным и местными бюджетами. В настоящее время 75% НДС налогоплательщик уплачивает в федеральный бюджет, 25% - в местный, причем независимо от того, где продан товар, НДС уплачивается по месту регистрации налогоплательщика. В результате возникают диспропорции в доходах региональных бюджетов.

Однако такое положение вряд ли может быть исправлено. НДС по своей природе является федеральным налогом, приспособленным для функционирования на едином экономическом пространстве. Если попытаться ввести более сложные правила его разделения между местными бюджетами, например, пропорционально объему продаж налогоплательщика или аналогично налогу на прибыль, пропорционально основным фондам (численности занятых) в том или ином регионе, то возникнут неразрешимые на практике проблемы, связанные с возмещением налогоплательщику кредита по НДС на приобретенные товары. Сложность такого возмещения определяется тем, что осуществлять его должен не тот бюджет, в который уплачивается налог, а тот, в который был уплачен НДС поставщиком рассматриваемого налогоплательщика. В данной области известен негативный опыт Канады, которая хотела создать систему закрепления НДС за регионами. Этот опыт показывает, что НДС нельзя локализовать, не установив таможенных границ (См.: *Lauri, 1993*). Исходя из сказанного, наилучшим решением в области распределения поступлений НДС между бюджетами разных уровней было бы полное направление его в федеральный бюджет с компенсацией потерь местных бюджетов путем закрепления за ними налога на прибыль.

Бухгалтерский учет и его организация. Начиная с 1992 года многими специалистами, в т.ч. Министерства финансов РФ, отмечается целесообразность перехода на обязательное ведение бухгалтерского учета реализованной продукции по факту ее отгрузки, а не оплаты, т.е. перехода с кассового метода учета на метод начислений. Одновременно должен быть введен симметричный метод учета затрат, т.е. учет на основе возникновения обязательств³⁶. Данный метод учета должен применяться для исчисления налога на прибыль, НДС и акцизов. Это позволит уменьшить промежуток времени между производством продукции и возникновением налоговых обязательств предприятий и, соответственно, приведет к уменьшению инфляционного обесценения доходов бюджета от налога на добавленную стоимость и налога на прибыль предприятий³⁷. (Некоторые последствия такого перехода рассмотрены в последующих главах.)

По нашему мнению, при этом следует одновременно разрешить формирование резерва по сомнительным долгам поквартально, а не один раз в год. Впоследствии после адаптации предприятий к данной мере можно было бы поэтапно отменить авансовые платежи по налогу на прибыль. Резерв по сомнительным долгам должен формироваться под каждую конкретную сделку по мере перевода соответствующей сделки в разряд сомнительного долга. Определенную проблему при этом составляет определение критериев "сомнительного" и "безнадежного" долга, а также отсутствие механизма исчисления налогооблагаемой базы у должника в случае возврата им безнадежного долга. Поэтому альтернативным вариантом может быть ликвидация понятия сомнительного долга и введение определенных критериев списания безнадежного долга на убытки.

³⁶ Таким образом, реализация продукции и приобретение ресурсов фиксируется в наиболее ранний из трех моментов: поступление денег, отгрузка продукции, выставление счета.

³⁷ Необходимость перехода на учет по методу начислений определяется и внедрением в практику расчетов векселями. В противном случае предприятия вынуждены авансировать бюджет (уплачивая налоги исходя из цены погашения векселя, но на дату его получения или реализации).

По нашему мнению, данная мера приведет к сокращению объемов взаимных неплатежей предприятий, повысив ответственность продавцов при заключении контрактов и поставках продукции и тем самым уменьшив негативные стимулы в поведении менеджмента.

Проект Налогового кодекса вводит преимущественно учет по факту отгрузки продукции. При этом у предприятия-производителя возникают налоговые обязательства сразу после отгрузки. Однако возможна ситуация, когда товар будет не оплачен, а возвращен производителю. Поэтому в проекте предусмотрено, что при возврате товара производится перерасчет реализованной продукции и налоговых обязательств с возвратом из бюджета излишне начисленных сумм. Современные масштабы предоплаты за товары и услуги требуют введения особого порядка учета авансовых платежей клиентов предприятий, т.к. при использовании метода начислений они целиком попадают в базу налога на прибыль.

С 1997 года предприятия получили возможность ежемесячной уплаты налога на прибыль. Это снижает эффективную ставку налога, вследствие отсутствия трехмесячного периода, в течение которого предприятие является кредитором бюджета. Однако такой порядок требует от предприятий фактически ежемесячного составления бухгалтерского баланса и соответствующих финансовых затрат. Точно так же порядок уплаты НДС на практике требует ежемесячного составления бухгалтерского баланса для представления декларации в налоговую инспекцию.

Для предотвращения подобной непроизводительной растраты средств на ведение излишней отчетности нам представляется целесообразным, во-первых, перейти к ежемесячной уплате авансовых платежей по налогу на прибыль с ежегодным пересчетом налога по фактическим финансовым результатам с учетом индексации разницы между авансовыми и фактическими платежами по действовавшей ставке рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной на некоторый коэффициент. Во-вторых, перейти к исчислению НДС и контролю за его уплатой на основе счетов-фактур (фактически уже используемых, однако требующих определенного упрощения), а не на основе бухгалтерского баланса. Во избежание

ситуации, при которой увеличение периода между предоставлением налоговой отчетности, будет использоваться для противозаконной деятельности короткоживущих предприятий, этот порядок должен предоставляться лишь начиная с второго или третьего года функционирования предприятия по согласованию с налоговой администрацией.

Налогообложение малых предприятий. В настоящее время остро обсуждается вопрос налоговых льгот для малого бизнеса. Как отмечалось, часто эти льготы служат для уклонения от налогов. Однако существует положительный опыт использования налоговых льгот для развития малого предпринимательства. При сопоставлении различных инструментов поддержки малого бизнеса (См.: *Fiscalité et petites entreprises, 1994*), в пользу налоговых мер приводятся обычно следующие аргументы: налоговые меры реализуются существующим аппаратом налоговой администрации; налоговые меры обычно приносят политические дивиденды; снижение издержек соблюдения налогового законодательства путем упрощения налоговых правил является одной из целей совершенствования налоговой системы; параметры налоговой системы обычно требуют немного времени на изменение, вследствие чего их можно использовать в конъюнктурных целях, в частности в борьбе с безработицей; налоговые меры не являются дискреционными.

Ряд аргументов может быть приведен против применения налоговых методов поддержки малых предприятий: усложняется налоговая система, что увеличивает издержки соблюдения налогового законодательства и административные издержки по сбору налогов; налоговые меры не имеют адресного характера (в отличие от прямых субвенций), поэтому часто ими пользуются предприятия и физические лица, в них не нуждающиеся; меры, связанные с облегчением налога на прибыль, могут оказать стимулирующее действие только на прибыльные предприятия, в то время как многие малые предприятия первое время несут потери; налоговые меры могут рассматриваться как несправедливые если сравнивать независимых предпринимателей и других налогоплательщиков; нефискальные меры являются более прозрачными и их легче рассматривать законодательной власти;

часто меры, направленные на поддержку инвестиций малых предприятий, приносят потери налоговых доходов большие, чем объем инвестиций, которые они вызвали.

Следует отметить справедливость мнения о том, что введение особого порядка налогообложения малых предприятий противоречит принципу нейтральности налоговой системы. Однако в данном случае нам представляется, что некоторые льготы малым предприятиям должны лишь компенсировать им вызываемые как экономическими, так и институциональными причинами объективно меньшие возможности самофинансирования, получения кредитов и финансирования через финансовые рынки. Исходя из этих соображений, нам представляется, что использование налоговых льгот для поощрения развития малого предпринимательства возможно, однако должно осуществляться крайне продуманно с тем, чтобы при их использовании минимизировать возможности уклонения от налогов³⁸.

Особым вопросом является установление упрощенной системы налогообложения для малых предприятий, что часто относят к отдельному виду льгот. Существующее российское законодательство в области упрощения системы налогообложения малого бизнеса представляется неудовлетворительным. Основная его идея состоит в замене совокупности установленных законодательством налогов (кроме таможенных платежей, отчислений во внебюджетные фонды, государственных пошлин и лицензионных сборов) на единый налог с дохода малого предприятия или предпринимателя. Однако, по нашему мнению, задача приспособления налоговой системы для малого бизнеса состоит не в том, чтобы заменить большинство из действующих налогов одним налогом на доход предприятия, а в том, чтобы разработать упрощенные режимы уплаты действующих налогов к критерии, согласно которым предприятие попадает под

³⁸ Важную проблему, требующую особого решения, представляет наследование малых предприятий. Эта проблема связана с тем, что здесь собственник и управляющий обычно одно и то же лицо. Однако для уплаты налога на наследство наследник во многих случаях при недостатке средств должен продать часть предприятия, для чего необходимо поменять форму собственности, например на акционерную. Однако в результате он теряет контроль над управлением. Особенно важна эта проблема в сельском хозяйстве (См.: Lauri, 1993)

действие этих режимов или освобождения от налога. При этом предприятия должны иметь возможность выбора между традиционной и упрощенной системами, а упрощенное налогообложение не должно вносить коренных изменений в налоговую систему.

Существующая система, в которой конкретный механизм упрощения налогов разрабатывают местные органы власти, достаточно показательна в этом плане: простейшие расчеты и анализ имеющейся практики показывают, что объем налоговых обязательств предприятий при переходе на обложение подоходным налогом изменяется очень резко. Причем предприятия, в различной степени оснащенные основными фондами, характеризующиеся различной долей добавленной стоимости в цене продукции, различной рентабельностью и т.д., могут в зависимости от конкретного соотношения разных факторов как сильно проигрывать от подобного нововведения, так и сильно выигрывать. Такой порядок приводит к возникновению неравенства налогоплательщиков, использующих упрощенную и неупрощенную налоговую систему³⁸. В последующих двух главах мы рассмотрим принципы, на которых может строиться упрощение взимания налога на прибыль и НДС.

Дискуссионным вопросом является критерий отнесения предприятия к категории малого. В развитых странах не существует общего определения того, какие предприятия являются малыми. Наиболее распространенным критерием является численность работников, часто дифференцированная по отраслям. Однако часто вводятся дополнительные ограничения, касающиеся оборота предприятия (Германия), оценки чистых активов (Япония), или финансовой независимости собственников предприятия (См.: *Fiscalité et petites entreprises, 1994*). В Налоговом кодексе США выделен

³⁸ Одним из факторов, затрудняющих внедрение упрощенной системы налогообложения малых предприятий в тех регионах, которые приняли соответствующее законодательство, является тот факт, что переход к единому налогу освобождает малое предприятие от уплаты НДС. В результате, затрудняется кооперация между малыми предприятиями и их потребителями, являющимися плательщиками НДС и заинтересованными в получении кредита по НДС на приобретаемые товары и услуги, подробнее см. (См.: *Вахруков, Сапрыкин, Копосов, 1996*).

раздел S, включающий корпорации (в обиходе называемые S-corporations или small corporations), которые насчитывают не более 35 акционеров и удовлетворяют некоторым иным требованиям. Акционеры включают в свои налоговые декларации все доходы от прироста капитала, прибыли, налоговых льгот и т.д. - сама же корпорация не платит подоходного налога (у нас называемого налогом на прибыль). В проекте Налогового кодекса РФ критерием является численность работающих, дифференцированная по отраслям. Кроме того, предполагается одновременное введение ограничений по обороту предприятий. Нам представляется, что дополнительно следует ввести ограничение на долю участия юридических лиц в уставном капитале малых предприятий для того, чтобы воспрепятствовать возможности уклонения от налога путем маскировки прибыльного подразделения предприятия под независимое малое предприятие.

Взаимоотношения налогоплательщика с налоговой администрацией. В число важнейших вопросов реформы налоговой системы входит четкая регламентация прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговой администрации, в частности, установление ответственности налогоплательщиков за налоговые нарушения. Здесь необходимо четкое соблюдение меры в предоставлении прав как администрации, так и налогоплательщикам. Несоблюдение меры может привести либо к бесправию налоговой администрации, неспособной собирать налоги, либо к ущемлению прав налогоплательщиков, поставленных в зависимость от произвола чиновников.

Проблема четкой регламентации прав налогоплательщиков и налоговой администрации тесно связана со справедливостью ex post налоговой системы. Имеющая место в настоящее время нечеткость в определении этих прав к обязанностям часто ведет к принятию налоговыми органами дискреционных решений, ущемляющих права одних налогоплательщиков по сравнению с другими. В проекте Налогового кодекса сделаны шаги в правильном направлении создания схемы регламентации прав обеих сторон, взаимодействующих в области уплаты налогов.

Усиление четкости регламентации процесса взаимодействия налогоплательщика и налоговой администрации особенно важны в современных условиях, когда необходимы более жесткие действия налоговой службы по контролю за уплатой налогов и борьбе с противозаконным уклонением от налогов. Стабильность правил и регламентация прав налоговой службы и налогоплательщика должны создать гарантии от произвола чиновников³⁹.

В России в настоящее время налогоплательщик в случае задержки уплаты налога вносит пени установлена в размере 0,3% неуплаченной суммы за каждый день просрочки платежа. Поскольку смысл этой санкции заключается в предотвращении умышленных задержек уплаты налогов⁴⁰, то величина пени должна быть привязана к динамике процентной ставки. В развитых странах с низкой инфляцией штрафы за просрочку платежа обычно не увязаны с инфляцией. Так, во Франции процент за просрочку составляет 0,75% в месяц (См.: *Le contrôle fiscal...*, 1992)⁴¹.

³⁹ Позитивный опыт работы налоговой службы в данной области имеется в развитых странах, В работе (См.: *Le contrôle fiscal...*, 1992) отмечается, что налоговой службой Франции в результате проверок за 1990 год собрано 3,5% налоговых доходов. Из них 40% - в результате заочного контроля (проверка соответствия декларации налогоплательщика его досье и контроль доходов и разрешенных вычетов) и 60% - в результате внешнего контроля (для предприятий - проверка на месте его бухгалтерии, для частных лиц - сопоставление декларации с имуществом, богатством и образом жизни налогоплательщика. Важным обстоятельством является то, что 2,5% проверок принесли 40% доначислений, что свидетельствует о высоком уровне налоговой дисциплины в целом.

⁴⁰ Соккрытие объекта налогообложения, отсутствие налогового учета и другие налоговые нарушения влекут за собой уплату соответствующих штрафов.

⁴¹ Кроме этого осуществляется увеличение обязательств плательщика, которое дифференцируется в зависимости от обстоятельств. В случае предоставления декларации и наличия в ней ошибки увеличение составляет 40%, если же обнаружена попытка уклонения от налога, штраф составит 80%. В случае непредоставления декларации, если не было направлено предписание, штраф составляет 10%, если предписание направлялось, но в течение 30 дней не представлена декларация - 40%, если прошел месяц после второго предписания - 80%. Если налогоплательщик находится в оппозиции фискальному контролю штраф составит 150%.

Проект Налогового кодекса РФ предполагает установление величины пени за каждый день просрочки, равной $1/300$ действующей учетной ставки ЦБ РФ, при уплате налога в российской валюте и 0,2% в день, если налог уплачивается в иностранной валюте. Таким образом, при уплате в рублях пени устанавливается на уровне 122% ставки ЦБ РФ, а при уплате в валюте на уровне 73% годовых, что составляет более 200% рыночной ставки по валютно-номинарированным кредитам.

В (*Хасси, Любик, 1993*) предлагается установление порядка, согласно которому, если какая-либо сумма налога не выплачена к последнему сроку, предписанному для платежа, то на такую сумму за период от последнего срока до даты выплаты выплачиваются проценты по ставке, равной 120% базисной коммерческой ставки для лучших заемщиков. На наш взгляд, можно согласиться с тем, чтобы установить соответствие между размером штрафных санкций и каким-либо номинальным параметром, характеризующим существующий уровень процентных ставок. Для этого санкция может быть установлена, например, на основе увеличенной в 1,2-1,5 раза величины ставки рефинансирования Центрального банка.

Спорным вопросом в области взаимоотношений налогоплательщиков с налоговой администрацией остается установление нормы, определяющей то, на ком лежит бремя доказывания нарушения законодательства по налогам и умысла при осуществлении такого нарушения. По проекту налогового кодекса бремя доказательства невиновности лежит на налогоплательщике. В ряде зарубежных стран, напротив, бремя доказывания налоговых нарушений возлагается на налоговые органы, а не на налогоплательщиков.

Как представляется, общим принципом должна быть презумпция невиновности налогоплательщика, подразумевающая, что факт нарушения должна доказывать налоговая администрация. Однако такой подход привел бы к технической невозможности работы по взысканию налогов. Поэтому выходом здесь является, на наш взгляд, установление некоторого порога финансовой ответственности налогоплательщика, до которого налоговая администрация вправе налагать взыскания, не доказывая свою

правоту. Такой порог может устанавливаться, например, в виде величины накладываемых санкций относительно прибыли (дохода) или оборота налогоплательщика. Следует подчеркнуть, что речь идет только о порядке наложения взысканий (штрафов). В то же время налоговая администрация должна иметь право в одностороннем порядке (независимо от размера) начислять неуплаченный налог и пени, возникшую в результате его несвоевременной уплаты⁴². Если же налогоплательщик считает это неправомерным, то именно он должен обращаться в суд. Такой порядок объясняется несимметричностью информационных возможностей налогоплательщика и налоговой администрации, необходимых для обоснования в суде своей позиции.

Если суммы ответственности (штрафных санкций) превосходят установленный уровень, до которого налоговая администрация вправе в одностороннем порядке устанавливать штрафы, то должна вступать в силу концепция презумпции невиновности и бремя доказательства вины налогоплательщика должно ложиться на налоговую администрацию.

Важно упорядочить и упростить процедуру апелляции налогоплательщиков, не согласных с решениями налоговой администрации, к вышестоящим уровням или к судебным инстанциям, что связано с общим совершенствованием российской судебной системы.

⁴² Кроме того, налоговая служба должна иметь возможность налагать арест и обращать взыскания на имущество налогоплательщика. Однако следует жестко регламентировать соответствующую процедуру в целях предупреждения злоупотреблений.

ь
ц,
г.
и
а
й
я
ю

ГЛАВА 3

Налог на прибыль

В данной главе мы рассмотрим общие характеристики налога на прибыль в России, обращая внимание на те особенности налогообложения, которые имеют важные экономические последствия. Нас будет интересовать, какие экономические процессы оказывают воздействие на поступления налога на прибыль. Как и в предыдущей главе, мы рассмотрим динамику инфляции, дебиторской задолженности, неплатежей предприятий в бюджет, доли наличных денег в денежной массе. Разумеется, содержательная интерпретация анализируемых зависимостей требует учета законодательных изменений, касающихся налога на прибыль. Поэтому подробно техника обложения налогом на прибыль и описание динамики его поступлений приведена в Приложении 2.

Следующий параграф данной главы посвящен описанию модели функционирования предприятия, которая позволит нам оценивать уровень налоговой нагрузки на предприятия, различающиеся структурой активов к пассивов баланса. Затем мы рассмотрим последствия применения ряда особенностей техники

налогообложения прибыли, в частности: изменения ставки налога при использовании различных методов учета запасов (FIFO, LIFO, метод средней себестоимости); изменение эффективной ставки налога; переход к бухгалтерскому учету, основанному на методе начисления; последствия, вызываемые неодинаковым ростом цен на выпускаемую и используемую предприятием продукцию.

В последнем параграфе данной главы мы проанализируем широкий спектр предложений по совершенствованию налога на прибыль. Мы рассмотрим льготы по налогу на прибыль, упрощение его взимания с малых предприятий, меры по элиминированию воздействия инфляции, совершенствование системы амортизационных отчислений, проблемы вычета процента и двойного налогообложения дивидендов.

3.1. Общая характеристика налога на прибыль в России

Налог на прибыль предприятий и организаций имеет достаточно долгую историю. Особенности его применения в различных странах обуславливаются теми или иными приоритетами данной конкретной страны или ее экономическим положением. В большинстве современных налоговых систем развитых стран налог на прибыль корпораций не занимает настолько важного места, какое принадлежит подоходному налогу на физических лиц или НДС. Наиболее значимую роль налог на прибыль играет в Японии, Великобритании, США (См.: *Government Finance Statistics, 1994*), (табл. 3.1, 3.2).

Величина ставок налога на прибыль в отдельных странах приведена в табл. 3.3. При этом можно видеть, что значение роли налога на прибыль в фискальной системе во многих случаях не определяется величиной ставки (Sterdyniak, Blonde, 1991). Важно отметить высокую собираемость налога в развитых странах, в основе чего лежит высокая дисциплинированность предприятий. При этом не очень значительные объемы налога на прибыль предприятий в развитых странах при относительно высоких ставках объясняются

большим числом льгот, и несколько меньшей, чем в России налогооблагаемой базой.

Таблица 3.1

Поступление налога на прибыль в % от ВВП в ряде стран ОЭСР в 1985 - 1995 гг.

	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Бельгия	2,8	2,8	2,8	2,8	2,7	2,4	2,7	2,1	2,4	2,8	3,1
Дания	2	2,7	1,9	1,6	1,6	1,6	1,3	1,6	2,2	2,1	2,1
Испания	1,4	1,6	2,1	2	2,8	3	2,5	2,3	2	1,7	1,9
Италия	2	2,5	2,8	2,4	2,7	3,9	2,3	4,4	4,1	3,7	3,6
ФРГ	1,2	1,1	1	1	1,2	1,8	1,6	1,6	1,4	1,1	1,1
Франция	2	2,2	2,2	2,3	2,4	2,3	2	1,5	1,5	1,6	1,6
Великобритания	4,8	3,9	3,8	3,8	4,4	3,9	3,1	2,6	2,4	2,7	3,3
США	1,5	1,5	1,9	2	2	2,1	1,7	2	2,2	2,5	2,6
Япония	3,7	3,6	4	4,5	4,7	6,8	5,1	5	4,3	4,1	4,3

Источник: Organization for Economic Cooperation and Development. Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-95. -Paris: OECD, 1992; International Financial Statistics Yearbook. - Washington, D.C.: IMF, 1995; Government Statistics Yearbook. - Washington, D.C.: IMF, 1995

Таблица 3.2

Поступление налога на прибыль в % от налоговых поступлений в ряде стран ОЭСР в 1985 - 1993 гг.

	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Бельгия	6,2	6,3	6,4	6,5	6,4	5,4	6,4	4,7	5,3	5,9	6,7
Дания	5,6	7,4	5,3	4,6	4,5	3,2	4	3,3	4,3	4,1	4,1
Испания	5,7	6,1	7,4	7,1	9,4	8,8	8,6	6,4	5,7	4,9	5,5
Италия	6,2	6,8	7,4	6,7	7,2	10	9,1	10,4	9,3	8,9	8,7
ФРГ	4,1	4,1	3,6	3,7	4,2	4,8	4,2	4	3,6	2,9	2,8
Франция	5,1	5,7	5,9	6,1	6,4	5,3	5,2	3,5	3,4	3,7	3,7
Великобритания	14,4	12	11,9	11,8	14	10,8	9,3	7,4	7,2	8	9,5
США	8,6	8,5	10,1	10,6	10,7	7,7	9,5	7,6	8,3	9	9,4
Япония	31,6	30,8	31,8	34,7	36,5	21,6	20	17,3	14,9	14,8	15,2

Источник: Organization for Economic Cooperation and Development. Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-95. -Paris: OECD, 1992; International Financial Statistics Yearbook. - Washington, D.C.: IMF, 1995; Government Statistics Yearbook. - Washington, D.C.: IMF, 1995

Ставки налога на прибыль в отдельных странах ОЭСР

СТРАНЫ	СТАВКИ
Великобритания	35
Бельгия	43
Испания	35
Италия	36
Дания	50
ФРГ	36*/50**
Франция	42*(без учета налогового авуара)/34**
Швеция	30 (до 1991 года 52)
Япония	32*/42**
США	15/25/34***
* Для распределяемой прибыли,	
** Для нераспределяемой прибыли.	
*** По прогрессивной сложной ставке.	

Источник: Organization for Economic Cooperation and Development. Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-91. -Paris: OECD, 1992

Последние годы тенденции в налогообложении прибыли корпораций в развитых странах проявлялись в общем снижении налоговых ставок; снижении налогообложения распределяемых доходов корпораций (путем предоставления налоговых авуаров во Франции, использования системы условного начисления налога в Великобритании и др.); установлении ряда льгот по налогу, имеющих целью стимулирование меньшего загрязнения окружающей среды, развитие научно-технической базы и т.д. (См.: *Sigogne, 1989; Kay, 1990; Atkinson, Striglitz, 1980; Auerbach, 1983*).

В России процесс перехода от чисто дискреционного, осуществлявшегося по усмотрению чиновников, распределения прибыли между предприятием и государственным бюджетом к налоговой системе занял период между 1984 и 1990 годами. В течение этого времени происходило постепенное установление все более четких и неизменных во времени правил этого распределения (См.: *Синельников, 1995*). Процесс завершился в 1990 году, когда дифференцированные по предприятиям и по годам нормативы отчислений в бюджет были заменены на единые ставки налога на

прибыль. В соответствии с законом, базовая ставка устанавливалась на уровне 45% (23% - в федеральный бюджет, 22% - в местные).

Начиная с 1991 года налог на прибыль уплачивался исходя из фактических результатов деятельности предприятия за истекший квартал, однако при этом были предусмотрены авансовые платежи налога, которые позволяли выровнять поступления налога во времени и до определенной степени предотвратить инфляционное обесценение налоговых поступлений за период, проходящий между начислением налога и его перечислением в бюджет. Ниже мы рассмотрим то, как введение штрафных санкций в 1993 году позволило ликвидировать стимулы к занижению авансовых платежей.

Налогообложение прибыли в 1991 году предусматривало прогрессивность шкалы налога в зависимости от рентабельности⁴³. Такой подход к налогообложению мог бы исказить принятие решений об инвестировании в отрасли с различной отдачей, а следовательно, искусственно ограничивал бы инвестирование в ряде секторов экономики (См.: *Stiglitz, 1976*). На практике прогрессивное налогообложение мало применялось. Кроме прогрессивности шкалы налога на прибыль законодательство предусматривало налоговое регулирование процесса ценообразования. В целях предотвращения роста цен на продукцию производственно-технического назначения в связи с широким распространением договорных цен предусматривалось введение предельного уровня рентабельности отдельных видов товаров. Вся прибыль, полученная сверх этого уровня, должна была изыматься, однако, простые бухгалтерские методы позволяли предприятиям легко избавляться от резкой дифференциации рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции.

⁴³ Приведенные выше ставки налога на прибыль должны были применяться, если рентабельность к себестоимости продукции предприятия не превышала установленного уровня: в союзном законодательстве - дифференцированного по отраслям, в законодательстве РСФСР - пятидесяти процентов. При превышении данного уровня ставка налога по российскому законодательству увеличивалась до 75%, по союзному законодательству - при превышении до 10 пунктов до 80%, свыше 10 пунктов - до 90%.

В конце 1991 года был принят российский закон о налоге на прибыль, установивший ставку налога на уровне 32%. В основных положениях техника его взимания не сильно отличалась от действовавшей в 1991 году. Был ликвидирован описанный выше прогрессивный характер шкалы и порядок обложения, исходивший из сверхнормативной рентабельности.

Важной особенностью российского налога на прибыль было ограничение на включение в состав затрат многих типов расходов, как текущих, так и капитальных, в результате чего происходило обложение налогом части затрат предприятия. Между тем еще из (См.: Маршалл, 1983) известно, что корпоративный налог не должен влиять на устанавливаемые предприятием объемы производства продукции, если затраты на капитал не входят в налогооблагаемую базу и объектом налогообложения является чистая прибыль.

Нормы амортизации, с одной стороны, были весьма низкими (при равномерном начислении амортизации предполагались нереально длительные сроки службы основных средств) и не обеспечивали экономической амортизации основного капитала, позволяющей обеспечить его воспроизводство, а, с другой стороны, разрешалось начисление амортизации на все элементы капитала, не принимая во внимание их фактический возраст, что увеличивало размеры амортизационных отчислений. Такое положение искажало оценку затрат капитала. Если принять во внимание инфляционные процессы, снижавшие реальную величину амортизационных отчислений, а также отсутствие регулярной переоценки основных фондов, то очевидно, что налог на прибыль увеличивал предельные затраты предприятий на капитал.

В то же время для обеспечения нейтральности налога на прибыль необходимо, чтобы разрешенный метод амортизации обеспечивал действительное возмещение фактического экономического износа капитальных активов. Этому может способствовать, например, свободное начисление амортизации (предоставление налоговой инвестиционной субсидии) без вычета процента и финансирование инвестиций за счет выпуска облигаций. В других ситуациях при установлении налога на прибыль затраты на капитал могут как уменьшаться, так и увеличиваться.

Одновременно в России ограничивался вычет из базы налога на прибыль части затрат на заработную плату, командировочных расходов, расходов на рекламу, представительских расходов. Наиболее существенным ограничением в 1992-1995 годах была регламентация затрат на оплату труда, не облагаемых налогом на прибыль. Так, в 1992 году подлежал обложению налогом на прибыль объем заработной платы, превышающий величину четырех минимальных окладов, умноженную на среднесписочную численность работников, в 1993-1995 годах такое ограничение накладывалось исходя из величины шести минимальных окладов. При этом убыточные предприятия и предприятия, имеющие льготы по налогу на прибыль, налога с этого превышения не платили. По сравнению с порядком, действовавшим в Союзе ССР, российское законодательство явилось шагом в направлении либерализации хозяйственной деятельности. Отмена какой-либо привязки к оплате труда в прошлом периоде, отмена отраслевых различий и установление норм, связанных с корректируемым по мере роста цен размером минимальной оплаты труда, - все это создавало (по сравнению с прежним законодательством) возможности более справедливого вознаграждения работников и стимулирования труда.

Наличие такой нормы носило, безусловно, вынужденный характер. Отмена ограничений на рост заработной платы в условиях отсутствия эффективного собственника предприятий и при бесконтрольном распоряжении ими могла привести к весьма значительным перекосам в доходах населения. И без того трудный период перехода к рыночной экономике был бы отягощен дополнительным увеличением неравенства в распределении доходов. Важным обстоятельством являлся и антиинфляционный характер данной меры, позволяющей сдерживать рост заработной платы на высокорентабельных предприятиях, имеющих финансовые возможности для повышения заработной платы. При отсутствии подобного сдерживания рост дифференциации доходов вызвал бы нарастание требований об увеличении заработной платы работников различных менее рентабельных отраслей и бюджетной сферы. Соответствующее увеличение расходов бюджетов различных уровней на заработную плату работникам бюджетных отраслей и на субсидии предприятиям, не способным самостоятельно

поддерживать конкурентоспособный уровень заработной платы, не могло бы быть профинансировано неинфляционно.

В отсутствие эффективного контроля со стороны акционеров менеджмент предприятий заинтересован в возможно больших суммах, остающихся в его распоряжении, то есть прежде всего в увеличении средств, направляемых на потребление, и в уменьшении налоговых изъятий. При возможности отнесения на затраты неограниченной величины расходов на оплату труда, сокращение прибыли, в свою очередь, снизило бы доходы бюджета от соответствующего налога. Кроме того, отсутствие этой нормы могло привести к значительным сокращениям численности работников, что имело бы негативные социальные последствия в условиях отсутствия альтернативных рабочих мест, когда население было не готово к самостоятельной деятельности, а правительство не имело ни средств, ни институтов для борьбы с безработицей.

В то же время ограничение затрат на оплату труда путем обложения их части налогом на прибыль было связано с большими издержками для общества, стимулировало предприятия к увеличению численности неквалифицированного, низкооплачиваемого персонала, что позволяло платить более высокую заработную плату квалифицированным работникам и высшему менеджменту, избегая повышения налогового бремени. Обсуждаемый порядок приводил к неэффективному использованию трудовых ресурсов и многочисленным злоупотреблениям таким, как, например, включение фиктивных работников в штат предприятий, сговор между работниками и руководителями, когда вместо заработной платы используются другие формы поощрения, увеличивающие затраты предприятия, вычитаемые из налогооблагаемой базы. Распространенной формой минимизации налога на превышение оплаты труда было создание нескольких предприятий, фактически подчиняющихся одному и тому же руководству и выполняющих одни и те же функции (работники оформлялись в эти предприятия по совместительству или по трудовым договорам).

Две рассмотренные особенности налогообложения: амортизация, далекая от экономической амортизации, и ограничение включения заработной платы в себестоимость безусловно искажали принятие решений предприятиями. Регламентация исключения из налогооблагаемой базы ряда затрат на производство, устаревшие нормы амортизационных списаний влекли за собой увеличение эффективной ставки налога в сравнении с законодательно установленным уровнем. Однако установить, каков был результирующий эффект описанных особенностей налогообложения - происходило ли стимулирование замены труда капиталом или наоборот, по-видимому, не является возможным, т.к. реальные соотношения затрат обоих факторов, разрешенных к включению в себестоимость, постоянно изменялись, как вследствие неравномерной динамики относительных цен, так и в результате спорадических индексаций параметров налоговой системы⁴⁴.

Как известно, налог на прибыль даже в случае, когда им облагается экономическая прибыль, может оказаться не нейтральным по отношению к инвестиционным решениям, т.к. он уменьшает возможности самофинансирования, а условия доступа к финансовым ресурсам не являются равными для всех предприятий (См.: *Sandmo, 1976*). Однако в условиях, сложившихся в начале 90-х годов, очень трудно сказать оказало ли серьезное повышение доли прибыли, остающейся у предприятий (табл. 1.1), влияние на процесс инвестирования. Снижение доли прибыли предприятий, причитающейся к уплате в бюджет, в принципе могло вызвать усиление инвестиционной активности. Однако политическая неопределенность, непредсказуемая экономическая политика в области денежного обращения, бюджета, налогов, внешней торговли и т.д. повлияли в сторону значительного снижения объема средств, направляемых на развитие производства. Согласно оценкам Мирового Банка, в 1991 году новые инвестиции в основной капитал составляли 16,2% ВВП по сравнению с 22,4% ВВП в 1990 г (См.: *Le Yery, 1995; Russian Economic Reform, 1992*).

⁴⁴ Заметим, что оценка экономической амортизации является трудно разрешимой задачей даже при благоприятных условиях и развитой системе сбора статистических данных.

Российское законодательство не предусматривало каких-либо особенностей в обложении эффективного (реализованного) прироста капитальной стоимости активов. Не было предусмотрено ни отдельных ставок, ни индексации их первоначальной стоимости в связи с инфляцией. Однако в отношении валютно номинированных активов использовался особый порядок. Налогообложению подвергался весь потенциальный на конец отчетного периода прирост стоимости данного вида активов, выраженный в рублях (ситуация прироста была наиболее типичной вследствие почти постоянного падения номинального обменного курса рубля) за вычетом убытка, вызванного ростом стоимости валютно номинированных пассивов. Такая ситуация весьма сильно повышала налоговое бремя предприятий-экспортеров, а также всех других предприятий, стремившихся застраховать свои сбережения от инфляции.

Согласно российскому законодательству разрешается исключение убытков из прибыли равными долями в течение пяти лет после момента получения убытков. В то же время налогооблагаемая база исчисляется отдельно для основной деятельности и внереализационных операций (доходы, получаемые от долевого участия в деятельности других предприятий, от сдачи имущества в аренду, доходы (дивиденды, проценты) по ценным бумагам и др.), т.е. не разрешается учитывать затраты, понесенные в связи с основной деятельностью, при исчислении налогооблагаемой прибыли по внереализационным операциям. Как и другие ограничения со стороны налоговых властей на возможность компенсации потерь (объединение потерь с доходами других видов или периодов) подобный порядок, как известно (См.: *Tobin, 1958; Projector and Wiess, 1966; Cass and Stiglitz, 1972; Diamond and Stiglitz, 1974*), объясняется трудностью разграничения производственной и непроизводственной деятельности. На практике единственным способом установления различий между производственной и непроизводственной деятельностью в целях предотвращения непроизводительного субсидирования является предоставление льгот только тем видам деятельности, которые ориентированы на получение прибыли (См.: *Auerbach, Kotlikoff, 1987; Atkinson, Stiglitz, 1980*).

Отсутствие четкости российского законодательства в отношении регламентации возможностей суммирования прибылей и убытков приводит, в частности, к тому, что доходы от операций с ценными бумагами не уменьшаются на величину убытков от их реализации, т.к. ценные бумаги в бухгалтерии отражаются как "прочее имущество". Такое положение приводит к завышению налогооблагаемой прибыли инвестиционных институтов (См.: Рьлько, 1996).

В развитых странах налог на прибыль вводился, когда предприятие было средством для сбора финансовых ресурсов для крупных проектов в области индустрии, банков, оказания общественных услуг. Поэтому в данной области не возникало проблемы двойного налогообложения. Лишь позже, как отмечается в (Laurý, 1993) экономическое развитие привело к выделению коммерческих и некоммерческих прибылей, были разрешены предприятия с ограниченной ответственностью. В результате сферы экономической активности предприятий и физических лиц стали пересекаться и надо было обеспечить нейтральность налогов по отношению к различным видам организации деятельности. Для того, чтобы обеспечить такую нейтральность, с одной стороны, можно не облагать налогом прибыль, а облагать подходящим налогом доходы уже в руках физических лиц. Но тогда учредители будут максимально задерживать момент распределения прибыли. С другой стороны, наличие налога на прибыль приводит к двойному обложению доходов получателей дивидендов, поэтому его следует рассматривать как аванс по подоходному налогу, т.е. он должен возмещаться, когда подоходный налог становится обязательным к уплате. Во Франции для этого используется система налогового кредита в размере 50% от распределяемой прибыли, в Великобритании - система условного начисления налога.

В Советском Союзе исторически формирование системы налога на прибыль также не было связано с подоходным налогообложением. Функционирование предприятий признавалось особым видом государственной деятельности, доходы от которой должны принадлежать государству. Это обстоятельство отразилось и на системе подоходного налогообложения и налогообложении прибыли. Оба эти налога строились независимо друг от друга, что

делало неизбежным двойное налогообложение дивидендов. В результате этого налоговая система оказалась не нейтральной по отношению к правовой форме организации предприятия и способу его финансирования.

Рыночная оценка фирмы, как следует из теоремы Модильяни - Миллера (См.: *Modigliani, Miller, 1958; Harris, Raviv, 1991*), не зависит от способа ее финансирования лишь при совершенных рынках и отсутствии налогообложения. В этой связи необходимо отметить, что техника налогообложения прибыли в России не является нейтральной по отношению к финансовой политике предприятия. При финансировании за счет кредитов налогообложение дифференцировано: процент по краткосрочным кредитам разрешается вычитать из налогооблагаемой прибыли, процент же по кредитам, используемым на инвестиционные цели, в затраты не включается и выплачивается из прибыли после налогообложения⁴⁵. При финансировании за счет акционерного капитала ситуация различается в зависимости от того, кто является акционером - физическое или юридическое лицо. В обоих случаях вся прибыль - и распределяемая и нераспределяемая - в равной степени подлежит налогообложению. Если акционер - физическое лицо, то, как было отмечено, дивиденды облагаются в составе совокупного дохода без каких-либо льгот. Если же акционер - юридическое лицо, то дивиденды облагались у источника выплаты по ставке 15%. В целом, привлечение кредитных ресурсов обходилось предприятию как минимум в полтора раза дешевле, чем акционерного капитала.

Таким образом, еще раз подчеркнем, что используемая в рассматриваемый период времени техника налогообложения прибыли приводит к отсутствию нейтральности налога относительно формы организации предприятия, способа финансирования предприятия, политики вовлечения в производство основных факторов - труда и капитала.

⁴⁵ Указанная дифференциация несколько уменьшается за счет льготы, позволяющей при определенных условиях (при полном использовании амортизационных отчислений и в пределах 50% налогооблагаемой прибыли) уменьшать базу налога на прибыль на сумму инвестиций.

3.2. Статистический анализ динамики налога на прибыль

В данном параграфе мы конкретизируем рассмотренные в главе 2 теоретические закономерности воздействия основных макроэкономических факторов на поступления налога на прибыль. Затем будет осуществлена попытка статистической верификации ряда теоретических зависимостей. В частности, будут рассмотрены зависимости величины поступающего в государственный бюджет налога на прибыль от уровня инфляции, объема дебиторской задолженности предприятий, недоимок по налогу на прибыль, доли наличных денег в денежном агрегате M_2 , доли убыточных предприятий в общем числе предприятий.

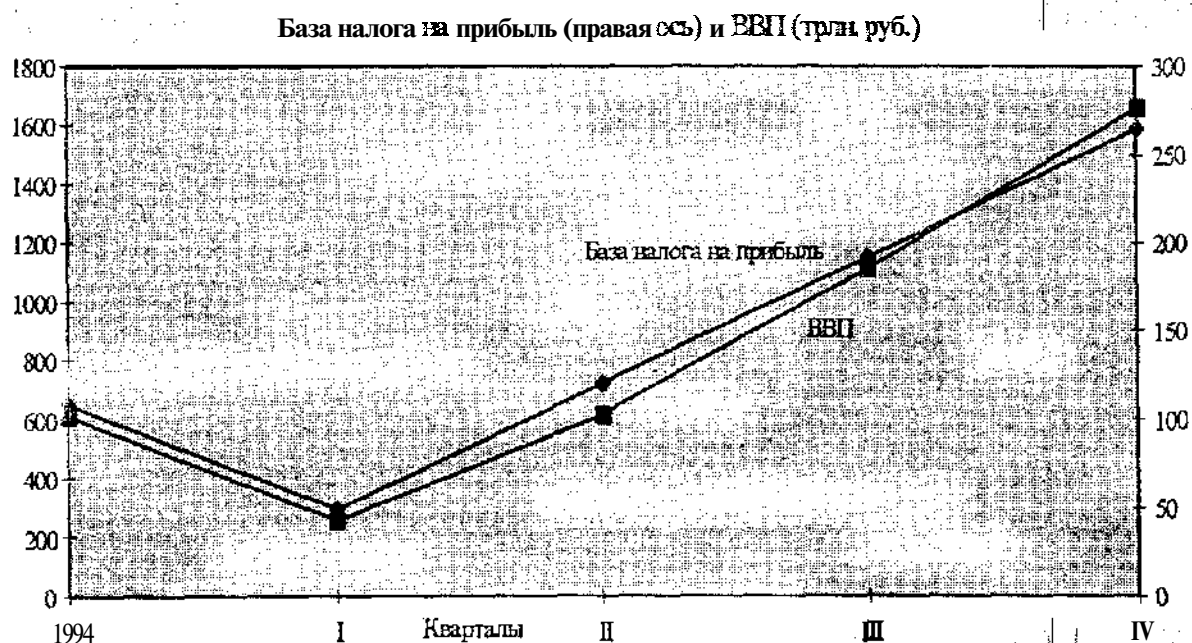
В качестве аппроксимации базы налога на прибыль мы использовали динамику ВВП. Разумеется, лучше было бы использовать в уравнении оценку базы налога на прибыль. В этом случае коэффициент при соответствующей переменной отражал бы ее влияние на отклонение налоговых поступлений от тех, которые имели бы место при отсутствии такого влияния, а коэффициент при базе налога был бы близок к величине эффективной ставки. Однако оценка налогооблагаемой прибыли крайне затруднена. Во-первых, показатель прибыли по народному хозяйству, публикуемый Госкомстатом, является суммой прибыли и убытков. Во-вторых, в 1992-1993 годах данные по малым предприятиям, бюджетным, сельскохозяйственным предприятиям, а также банкам и страховым организациям включались в статистику только в конце кварталов и в конце года, а в 1994 году были исключены из статистики. В-третьих, поступления налога на прибыль, согласно публикуемым данным, включают в себя налог на превышение заработной платой нормированной величины, оценка базы которого требует знания не числа занятых в экономике, а числа работников, включая совместителей (т.е. лиц, занятых на нескольких предприятиях одновременно)⁴⁶. Наконец, в - четвертых, в условиях, когда

⁴⁶ Например, согласно оценкам число занятых по совместительству и по договорам составляло около 8 млн. человек в 1994 году, в то время как число занятых на постоянной основе в 1994 году равнялось 68 млн. человек.

подавляющее число предприятий учитывает реализацию продукции по факту ее оплаты, даже точно установленная прибыль предприятий была бы искажена влиянием дебиторской задолженности и инфляции.

Начиная с 1995 года существует поквартальная оценка базы налога на прибыль, а с 1994 года - годовая. Среднее отношение базы налога на прибыль к ВВП в соответствии с этой оценкой составляет 17,9%, минимальное в 4 квартале 1994 года составило 15,95%, максимум достигался во 2 квартале 1995 года и составил 19,45% (рис. 3.2). Следовательно, в качестве рабочей гипотезы можно принять, что при отсутствии искажающих факторов поступления налога составляли бы постоянную долю от ВВП.

Рисунок 3.2



При проведении анализа динамики налога на прибыль следует учитывать два обстоятельства. Первое - это чрезвычайно существенное сокращение за рассматриваемый период базы налогообложения, которое далеко не в полной мере отражается показателем ВВП. Налогооблагаемая прибыль снизилась за 1992 - 1995 годы как по причине общего спада экономической активности в России, так и по причинам, связанным со снижением уровня инфляции и с осуществлением ряда мер по повышению, уровня

нейтральности налога на прибыль по отношению к инфляционным процессам (переоценки основных фондов, индексация амортизационных отчислений, введение метода учета затрат ЛИФО и др.). Второе обстоятельство связано с изменением отраслевой структуры налоговой базы. За пореформенные годы структура формирования прибыли шоковым образом изменилась в пользу отраслей, связанных с экспортом энергоносителей, сырья и продуктов, с невысокой долей добавленной стоимости, а также сферы финансовых услуг. Прибыль, получаемая в легкой промышленности, машиностроении, радиоэлектронике и др. резко сократилась. Нам представляется, что такое шоковое изменение размеров и структуры налоговой базы во многом объясняет нестабильность оцениваемых в расчетах коэффициентов.

В 1992 году крайне сложно проследить влияние отдельных факторов на поступления налога на прибыль. Статистический анализ затрудняют постоянные изменения порядка уплаты налога, быстро происходящий процесс адаптации к ним предприятий, резкие колебания поступлений налога на прибыль в перерасчетные месяцы, следующие за окончанием квартала, когда предприятия доплачивали налог на прибыль в дополнение к авансовым платежам, исходя из фактических результатов работы (основную часть налога уплачивалась многими предприятиями в месяце, следующем за концом квартала⁴⁷). Изменение особенностей техники обложения налогом на прибыль на протяжении изучаемого периода времени описано в Приложении 2.

Введение в 1993 года порядка индексации авансовых платежей по налогу на прибыль сгладило динамику соответствующих поступлений. Поэтому начиная с 1993 года можно считать, что предприятия в значительной степени утратили заинтересованность в занижении авансовых платежей по налогу на прибыль и уплачивали их в соответствии со своими прогнозами реализации продукции и получения прибыли.

⁴⁷ Окончательный расчет по налогу на прибыль производится в течение 10 дней после последнего срока сдачи баланса, а в 1992 год он проводился до 20 числа месяца, следующего за концом квартала.

Это означает, что инфляционное обесценивание поступлений в бюджет налога на прибыль за промежуток времени от внесения аванса до момента перерасчета по фактическим результатам свелось к минимуму за счет уменьшения разницы между фактическим л авансовым платежом и индексации этой разницы по ставке рефинансирования ЦБ РФ. Тем не менее в 1993-1995 годы в значительно меньшей степени, но все же наблюдались некоторые колебания поступлений налога в перерасчетные месяцы. Начиная с 1993 года такими месяцами являлись апрель, май, август и ноябрь (поскольку были продлены сроки сдачи отчетности в налоговую инспекцию). Это объясняется тем, что часть предприятий имела льготы по уплате авансовых платежей, а некоторым было разрешено осуществлять перерасчет в последний месяц квартала, но эти колебания не сопоставимы по масштабам с 1992 годом. Таким образом, в 1993 году сложилось следующее положение: годовые платежи налога за 1992 год были дополнительно внесены в апреле (последний срок сдачи годового баланса был 31 марта), а за 1 квартал 1993 года - в марте, так как предприятиям, чья прибыль отличается от прогноза, поданного в налоговую инспекцию в начале квартала, разрешалось до 20 числа подать перерасчет прибыли и уплатить остаток налога без наказания за отклонение действительных величин от прогнозных. Причем в первом квартале 1993 года для этого не требовалось специального обоснования.

В целях элиминирования действия описанных разовых увеличений налоговых поступлений там, где использовались данные только 1993-1994 года была введена искусственная переменная $D_{\text{имп}}$, составляющая 1 в марте и апреле 1993 года и равная 0 в остальных случаях.

3.2.1. Воздействие инфляции на поступления налога на прибыль

Как уже отмечалось в главе 2, воздействие инфляции на реальные поступления налога на прибыль сводится к следующему. Во-первых, высокая инфляция обесценивает затраты предприятия

(текущие и капитальные) за время, проходящее между приобретением соответствующих товаров и отнесением их на затраты производства. Это приводит к завышению налогооблагаемой прибыли и, соответственно, к увеличению реальной величины налога на прибыль. Во-вторых, в условиях высокой инфляции сокращаются реальные поступления налога на прибыль, что объясняется временным лагом между фактом возникновения налоговых обязательств и поступлением налога в бюджет. Такой лаг существует при любой технике налогообложения, и его негативное воздействие на доходы бюджета может быть сокращено за счет максимального сближения момента образования прибыли и момента уплаты налога и за счет использования системы авансовых платежей.

Инфляционное обесценение доходов бюджета происходит также в случае нарушения сроков уплаты налога. Кредиторская задолженность предприятий по уплате налога на прибыль перед бюджетом, как отмечалось, делится на две части: недоимки отсроченные и прочие недоимки. По отсроченным недоимкам не начисляются пени за их несвоевременную уплату, поэтому при погашении отсроченных недоимок бюджет недополучает налог на прибыль в объеме его инфляционного обесценения за время нахождения в состоянии недоимки.

Проблема инфляционного обесценения налоговых поступлений в России усугубляется тем, что промежуток времени между хозяйственными операциями, влекущими возникновение прибыли (и теоретически возникновение обязательств по уплате налога), и перечислением налога в бюджет увеличивается за счет особенностей применяемой системы бухгалтерского учета. Большая часть предприятий в России использует метод учета реализованной продукции и прибыли по факту оплаты поставленных товаров и услуг (метод счетов). Это означает, что обязательства по уплате в бюджет налога как прибыли появляются у предприятий только после оплаты их продукции (План счетов..., 1992; Стоун, Хитчинг, 1994), а не в момент возникновения обязательств клиентов по оплате соответствующих поставок. В результате происходит инфляционное обесценивание дебиторской задолженности предприятий, выручки от реализации, прибыли предприятия и, соответственно, налога ка

прибыль за промежуток времени между отгрузкой товара (оказанием услуги) и его оплатой.

Качественный анализ говорит о том, что в 1992 году должно было превалировать отрицательное воздействие инфляции на налоговые поступления. Это объясняется тем, что за счет занижения авансовых платежей промежуток времени между возникновением налоговых обязательств и платежами налога был весьма значительным. В дальнейшем за счет введения индексации доплат налога по фактическим результатам деятельности по сравнению с внесенными авансовыми платежами зависимость налога на прибыль от инфляции могла изменить знак. В целом же воздействие инфляции на реальные поступления налога на прибыль носит противоречивый, разнонаправленный характер, что, соответственно, должно приводить к неустойчивому характеру изучаемых зависимостей.

При анализе динамики налога на прибыль следует учитывать то обстоятельство, что январь 1992 года является весьма специфическим месяцем в отношении рассматриваемых процессов. Во-первых, в этот период наблюдались крайне низкие поступления налога, как по причинам сезонного характера (в январе налоговые поступления ежегодно невелики), так и из-за того, что в указанном месяце налог платился за декабрь 1991 года, т.е. за период, предшествующий либерализации цен, что затрудняет сопоставление полученных бюджетных доходов с номинальными макроэкономическими величинами послелиберализационного периода. Во-вторых, индекс потребительских цен в январе 1992 года, т.е. в момент либерализации цен был аномально высок в сравнении с другими моментами времени. Все это приводит к искажению изучаемых зависимостей и при дальнейшем статистическом анализе мы попытались учесть отмеченные особенности, проводя расчеты как с учетом января 1992 года, так и исключая его из выборки.

Анализ техники налога на прибыль показывает, что воздействие инфляции на его поступления в бюджет должно проявляется практически без временного лага. Такое положение объясняется следующим. Влияние обесценения запасов материальных ценностей на величину прибыли зависит от их объема. В то же время, в условиях высокой инфляции предприятия уже в 1992 году начали сокращать

свои запасы до объема, который необходим по технологическим соображениям. В результате срок оборачиваемости запасов стал сокращаться, что и привело к исчезновению лага между динамикой инфляции и изменением поступлений налога, вызванным обесценением запасов.

Влияние инфляции на обесценение налога из-за наличия дебиторской задолженности и недоимок также зависит от среднего срока их погашения. По данным Госкомстата РФ средний срок погашения дебиторской задолженности составлял в 1993-1994 годах около 2 месяцев. Этот показатель в случае ведения бухгалтерского учета по отгрузке рассчитывается как доля накопленной на некоторую дату дебиторской задолженности, отраженной в балансах предприятий, в объеме реализации (продажам) за некоторый период. Однако в условиях преимущественного ведения бухгалтерского учета по факту оплаты продукции такой показатель имеет мало экономического смысла (Малахов, Егоров, 1995), т.к. не отражает доли неоплаченной продукции в проданной продукции за некоторый период. Для того, чтобы в этих условиях корректно рассчитать средний срок погашения дебиторской задолженности следует добавить к объему реализованной, т.е. оплаченной, продукции (в знаменатель) объем неоплаченной продукции (дебиторской задолженности). В этом случае срок погашения дебиторской задолженности составлял в рассматриваемый период не 2 месяца, а 20 дней, из чего можно сделать вывод о незначительной величине временного лага при влиянии инфляции на поступления налога ка прибыль.

В уравнениях 1-9 таблиц 3.4. и 3.5 (Приложение 6). приводятся результаты построения регрессионных уравнений, в которых зависимой переменной является поступление налога ка прибыль, а независимой - индекс потребительских цен. Причем поступления налога на прибыль на различных интервалах времени рассмотрены в виде как дефлированных по ИПЦ⁴⁸ (табл. 3.4, Приложение 6), так и в процентах ВВП (табл. 3.5, Приложение 6).

⁴⁸ Как и в прошлой главе дефлирование по индексу потребительских цен объясняется отсутствием месячного дефлятора ВВП. Дефлирование осуществляется приведением номинальных значений в цены декабря 1991 года.

В таблицах 3,4 и 3.5 (Приложение 6) приведены зависимости для периодов, где первым рассматриваемым месяцем является январь (уравнения 1,3,4,5,7,9), и для периодов, отличающихся только тем, что они начинаются с февраля 1992 года (уравнения 2,6,8). Можно видеть, что в ряде случаев, если январь 1992 года исключается из рассматриваемого диапазона, то меняется даже знак коэффициента при ИПЦ. Это происходит, например, в уравнениях 5-6 и 7-8 таблицы 3.4. Это подтверждает высказанные выше соображения об особенном характере момента времени, связанного с либерализацией цен,

В тех случаях, когда статистика Дарбина-Уотсона показывала наличие автокорреляции на 95% уровне значимости, в уравнениях производилось устранение автокорреляции (способом, аналогичным методу Кохрейна-Оркатта, см. главу 2). Пересчитанные уравнения помечены в таблице звездочкой (*). Если статистика Дарбина-Уотсона не показывала на заданном уровне значимости ни наличия, ни отсутствия автокорреляции, мы проводили тестирование наличия автокорреляции методом Лагранжа (описание теста см. выше в разделе 2.2.1). Такие значения статистики Дарбина-Уотсона в данной таблице и последующих подчеркнуты.

В результате на всем промежутке от февраля 1992 до декабря 1995 года получена положительная зависимость поступлений налога на прибыль от инфляции (уравнение 2 в таблице 3.4, Приложение 6).

Уравнение 2:

$$Y = 17,8 X_1 - 10,5 \quad , \text{ где}$$

(2,67) (-1,36)

Y	дефлированные поступления налога на прибыль
X_1	индекс цен
R^2	0,14
R^2 adjusted	0,12
F-stat	7,09
DW	1,48
Количество наблюдений	47

В этом уравнении t -статистика коэффициента при индексе цен составляет 2,66. Статистика Дарбина-Уотсона составляет 1,48 при интервале неопределенности 1,42-1,50. Однако статистика Лагранжа равняется 3,37 при пороговом значении 3,84, то есть на уровне значимости 95% автокорреляции остатков в данном уравнении нет. Это позволяет предположить, что в целом на рассматриваемом промежутке времени доминировала первая из описанных выше тенденций: обесценивание затрат предприятия за время производства продукции вело к завышению налогооблагаемой прибыли (т.е. базы налога на прибыль) и такое влияние перекрывало инфляционное обесценивание налога за период, предшествующий его перечислению в бюджет.

При построении уравнения для зависимости налога на прибыль в процентах ВВП⁴⁹ от инфляции на том же промежутке после устранения автокорреляции (уравнение 2* в табл. 3.5, Приложение б) коэффициент при переменной "индекс цен" становится статистически незначимым (t -статистика -0,343), то есть нельзя говорить о подтверждении гипотезы о положительной связи налога на прибыль, выраженного в долях ВВП с инфляцией. Не подтверждается гипотеза и об отрицательной связи между рассматриваемыми показателями. В таблицах выделены жирным шрифтом те значения t -статистик, при которых нельзя на 95% уровне значимости отвергнуть гипотезу о равенстве коэффициента при независимой переменной нулю. Отрицательная зависимость на всех рассмотренных интервалах становится статистически незначимой либо после устранения автокорреляции, либо в результате исключения из рассматриваемого периода одного месяца - января 1992 года.

При анализе влияния инфляции на поступления от налога на прибыль в 1994-1995 годах было обнаружено, что положительной зависимости между налоговыми поступлениями и инфляцией, как на всем изучаемом периоде здесь уже не наблюдается: увеличение индекса цен снижало реальные налоговые поступления, правда, t -статистики коэффициентов при ИПЦ малы, что не позволяет говорить о наличии отрицательной связи. Мы полагаем, что в данном

⁴⁹ Таким образом любая из объясняющих переменных отражает отклонение поступления от постоянной доли в ВВП.

случае сказывается влияние обоих описанных выше механизмов. При этом влияние инфляции на увеличение налоговой базы уменьшается в силу снижения инфляции и сокращению к описанному моменту имевшихся у предприятий в 1992 году значительных запасов сырья и материалов. Одновременно увеличиваются дебиторская задолженность и размеры недоимки (в т.ч. отсроченной), что делает существенной уже вторую причину обесценения налога - время задержки его перечисления в бюджет.

Изучение влияния инфляции на налоговые поступления в 1992-1994 годах с учетом временных лагов показало не привело к получению результатов, заслуживающих специального обсуждения.

В уравнениях 18, 19, 22, 24 табл. 3.5 (Приложение 6) воздействие индекса цен изучено в совокупности с другими переменными. Влияние всех переменных кроме индекса цен (недоимки, дебиторская задолженность, доля наличных денег в M_2) в данных уравнениях статистически незначимо, кроме уравнения 24 (t-статистика коэффициента при переменной "прирост недоимок" составляет 2,85). Однако t-статистика переменной индекс цен составляет 1,74 в уравнении 18; 1,89 в уравнении 19; 1,30 в уравнении 22 (см. таб. 3.5, Приложение 6); 2,39 в уравнении 24.

Уравнение 24:

$$Y = 0,5 X_1 + 10,6 X_2 + 8,9 Dummy - 4,06, \text{ где}$$

(2,85) (2,39) (6,46) (-0,81)

Y	поступления налога на прибыль в % ВВП
X_1	прирост накопленных недоимок по налогу на прибыль
X_2	индекс цен
R^2	0,70
R^2 adjusted	0,67
F-stat	24,84
DW	1,62
Количество наблюдений	36

Приведенные данные позволяют предположить с вероятностью, соответственно, 91%, 93%, 81%, и более 95%, что из описанных нами разнонаправленных воздействий инфляции на налог на прибыль предприятий в 1992 - 1995 годах преобладала "повышающая тенденция", то есть увеличение реальных поступлений налога с ростом инфляции.

3.2.2. Влияние дебиторской задолженности на поступления налога

Как отмечено в главе 2, воздействие динамики взаимной задолженности предприятий (величины дебиторской задолженности) на поступления налога на прибыль состоит в том, что, во-первых, рост дебиторской задолженности непосредственно сокращает балансовую и налогооблагаемую прибыль, если предприятие осуществляет учет прибыли по кассовому методу. Во-вторых, в условиях инфляции за срок между образованием и погашением дебиторской задолженности ее величина и, соответственно, реальная величина прибыли и налога на прибыль предприятия-кредитора подвергаются инфляционному обесценению⁵⁰. Т.е. инфляция искажает базу налога на прибыль при учете реализации по оплате продукции в тем большей степени, чем больше объем дебиторской задолженности и чем больший срок проходит между возникновением задолженности покупателей и ее погашением.

Таким образом мы ожидаем выявления отрицательной связи между дебиторской задолженностью и поступлениями налога на прибыль. Однако можно предположить, что при исследовании парной зависимости между данными переменными не будет получено четких результатов, т.к. более существенным фактором, оказывающим влияние на налоговые поступления, является динамика базы налога, в качестве аппроксимации которой мы используем ВВП. Поэтому ниже для статистической оценки влияния

⁵⁰ Отметим, что соответствующее увеличение реальной прибыли (сокращение убытков) предприятий-дебиторов оказывает значительно меньшее положительное воздействие на поступления налога в бюджет, т.к. предприятия-нетто-дебиторы меньшей степени участвуют в формировании доходов бюджета.

макроэкономических показателей на поступление налога на прибыль нами будет использована зависимость поступлений налога от величины ВВП и от соответствующих макроэкономических показателей.

За изучаемый период времени неоднократно изменялась величина ставки налога на прибыль и величина ставки НДС. Это обстоятельство учитывается нами путем корректировки ВВП и дебиторской задолженности в ценах декабря 1991 года (используемого в качестве оценки базы налога на прибыль) на величину ставки налога на прибыль (умножая на τ , где τ - текущая ставка налога на прибыль) и НДС (путем умножения на t , где t - ставка НДС в соответствующем периоде).

Уравнения 10-15 таблиц 3.4 и 3.5 представляют собой уравнения парной регрессии, связывающие дебиторскую задолженность и поступления налога за различные периоды времени⁵¹. Как легко видеть, гипотеза о существовании линейной зависимости между данными переменными не подтверждается. После устранения автокорреляции остатков t -статистики коэффициентов при дебиторской задолженности принимают низкие значения за исключением уравнения 12 в таблице 3.4. Во всех случаях чрезвычайно малы и коэффициенты детерминации. Более того для промежутка январь 1994 года - декабрь 1995 года коэффициент при дефлированной дебиторской задолженности (уравнение 12 в таблице 3.4) имеет положительный знак. Это объясняется, по нашему мнению, наличием существенной корреляции между дефлированной дебиторской задолженностью и дефлированным ВВП на данном промежутке (коэффициент корреляции равен 0,71), в то время как между ВВП и поступлениями налога существует устойчивая положительная связь⁵².

⁵¹ Здесь и далее в качестве данных по дебиторской задолженности принимается сумма задолженности покупателей продукции предприятий промышленности, сельского хозяйства, транспорта и строительства.

⁵² Для сравнения можно привести коэффициенты корреляции между указанными переменными на других временных интервалах: 1992-1995 гг. - $R=0,197$; 1993-1995 гг. - $R=-0,125$; 1992-1993 гг. - $R=0,08$; 1993-1994 гг. - $R=-0,29$.

При изучении полученных в ходе статистического анализа результатов построения множественных регрессий, в первую очередь, следует остановиться на влиянии дебиторской задолженности на отклонение реальных поступлений налога на прибыль от постоянной доли в реальном ВВП в период январь 1992 - декабрь 1995 года. Объясняющие переменные - помесичный ВВП, скорректированный на НДС и дебиторская задолженность в ценах декабря 1991 года. Кроме того была использована переменная *Dummy*, описанная выше. Результаты приведены в таблице 3.4, уравнения 16 - 23. Уравнения, полученные после устранения автокорреляции остатков, помечены звездочкой (*).

Помесячная статистика дебиторской задолженности была нам доступна только начиная с июня 1992 года, поэтому включение в уравнение этой переменной ограничивает число наблюдений до 43 (уравнения 18, 19, 22, 23 в табл. 3.4). При учете в уравнениях регрессии данных 1992 года наблюдается значимая зависимость динамики налоговых поступлений от исследуемых факторов, что и предполагалось нами в соответствии с описанными выше причинами. У всех уравнений данной группы (уравнения 16 - 23 в таблице 3.4), коэффициент детерминации мал, что показывает слабую объясненность изменений поступлений налога на прибыль рассматриваемыми факторами. Однако даже при этих обстоятельствах использование в качестве зависимой переменной наряду с ВВП дебиторской задолженности улучшает характеристики регрессионного уравнения.

Отметим, что применение для корректировки ВВП (используемого в качестве оценки базы налога на прибыль) ставки налога на прибыль, которая менялась за указанный период, не улучшает, а ухудшает характеристики уравнения. По-видимому, это объясняется тем, что одновременно с изменением ставки налога осуществлялись изменения в порядке определения прибыли, подлежащей налогообложению, которые воздействовали на базу налога в противоположном направлении.

В то же время, использование ставки налога на прибыль при включении в уравнение дебиторской задолженности повышает значимость коэффициентов уравнения и коэффициент

детерминации. Корректировка переменных на величину НДС приводит к противоположному результату: *t*-статистики коэффициентов при ВВП увеличиваются, а при дебиторской задолженности уменьшаются. Наилучшие результаты достигаются при использовании уточнения нашей оценки базы налогообложения либо только на ставку налога на прибыль, либо на оба налога. Соответствующие результаты приведены в таблице под номерами 19 и 23.

Уравнение 19:

$$Y = 0,5 X_1 - 0,15 X_2 - 1,5 \quad , \text{ где}$$

(4,2) (2,09) (-0,28)

Y	дефлированные поступления налога на прибыль
X ₁	дефлированный месячный ВВП, ставка налога
X ₂	дефлированная дебиторская задолженность, ставка налога
R ²	0,70
R ² adjusted	0,67
F-stat	24,84
Количество наблюдений	42

Уравнение 23:

$$Y = 0,6 X_1 - 0,17 X_2 - 2,1 \quad , \text{ где}$$

(4,17) (-1,92) (-0,37)

Y	дефлированные поступления налога на прибыль
X ₁	дефлированный месячный ВВП с учетом НДС, ставка налога
X ₂	дефлированная дебиторская задолженность с учетом НДС * ставка налога
R ²	0,33
R ² adjusted	0,29
F-stat	9,52
Количество наблюдений	42

В уравнении 19 зависимая переменная уточнена на ставку налога на прибыль. В уравнении 23 t-статистика коэффициента при дебиторской задолженности, уточненной с учетом и ставки налога на прибыль, и НДС, составляет -1,92, что соответствует уровню значимости 93,7%.

При построении уравнений с использованием данных за период 1993-1995 годы (уравнениях 24-34 таблицы 3.4, Приложение 6) без использования переменной *dummy* положение с объясненностью вариации поступлений налога остается похожим: величина R^2 остается низкой. При этом сохраняется наблюдавшаяся для уравнений 16-23 таблицы 3.4 закономерность: уточнение базы на НДС увеличивает значимость коэффициента при ВВП, а умножение на ставку налога на прибыль - значимость коэффициента при дебиторской задолженности.

В данной группе уравнений статистика Дарбина-Уотсона для ряда уравнений не позволяет на заданном уровне значимости ни подтвердить, ни отвергнуть гипотезу об автокорреляции. Для таких уравнений проверка гипотезы об автокорреляции производилась с использованием теста Лагранжа. В зависимости от результата теста уравнения рассматривались в исходном виде или производилось устранение автокорреляции.

Для периода 01.93 - 12.95 получены отрицательные коэффициенты при показателе дебиторской задолженности. Правда, на уровне 95% значимости нельзя отвергать гипотезу о равенстве нулю коэффициентов при дебиторской задолженности, но при описанном выше уточнении переменных на ставку налога на прибыль коэффициент отличен от нуля с вероятностью 0,895 (t-статистика -1,671, см. уравнение 30 в таблице 3.4, Приложение 6), а в уравнении, в котором независимые переменные скорректированы и на НДС, и на ставку налога на прибыль (уравнение 34 в таблице 3.4, Приложение 6) вероятность неравенства коэффициента нулю составляет 0,869 (t-статистика равна -1,549). Коэффициенты при ВВП во всех уравнениях положительны и везде кроме уравнения 32 значимы на уровне 95%. Для коэффициента в уравнении 32 уровень значимости составляет 92,2%.

Уравнение 30:

$$Y = 0,2 X_1 - 0,08 X_2 + 9,6 Dummy + 5,5, \text{ где}$$

(2,21) (-1,67) (5,78) (1,53)

Y	дефлированные поступления налога на прибыль
X ₁	дефлированный ежемесячный ВВП
X ₂	дефлированная дебиторская задолженность, ставка налога
R ²	0,61
R ² adjusted	0,57
F-stat	16,19
Количество наблюдений	36

В уравнении 16, 18, 20 (табл. 3.5, Приложение 6) исследуется зависимость между процентными долями в ВВП налога на прибыль и дебиторской задолженности. Однако на приемлемом уровне значимости нам не удалось подтвердить гипотезу об отрицательном характере связи между налогом на прибыль и накопленной дебиторской задолженностью. Полученный результат отражает тот факт, что между реальными величинами поступлений налога и дебиторской задолженностью нет линейной зависимости, а влияние дебиторской задолженности сказывается в отклонении фактических поступлений налога от некоторой величины за счет инфляционного обесценения. Таким образом, сравнение уравнений с дефлированными переменными и с переменными, выраженными в долях ВВП позволяет выдвинуть гипотезу, что существующий налог на прибыль должен стремиться к постоянной доле в ВВП по мере снижения величины дебиторской задолженности и темпов инфляции, то есть при прочих равных условиях (неизменность ВВП и других факторов) рост дебиторской задолженности или инфляции уменьшил бы поступления налога на прибыль.

3.2.3. Недоимки по налогу на прибыль, анализ интенсивности уклонения от уплаты налога

Содержательный смысл зависимости между величиной недоимок по налогу на прибыль и поступлениями налога, как отмечалось в главе 2 не сводится к уменьшению текущих поступлений при росте недоимки. Аналогично случаю с дебиторской задолженностью следует учитывать, что в условиях инфляции реальная величина начисленных, но не уплаченных налогов снижается в течение того времени, пока они представляют собой часть недоимки, а с ростом срока погашения недоимок растет и величина накопленных недоимок. Кроме того при наличии сезонности в динамике налоговых обязательств можно ожидать наличия однонаправленной зависимости от них как налоговых поступлений, так и недоимок по налогу на прибыль. Динамика поступлений налога на прибыль в 1993-1995 годах хотя и стала гораздо более равномерной по сравнению с 1992 годом, тем не менее отличается определенной сезонностью. В месяцы, следующие за концом квартала, когда осуществляется расчет обязательств по налогу на прибыль с учетом внесенных авансовых платежей, величина фактических обязательств обычно отличается в большую сторону от величины уплаченных авансов, т.е. осуществляется доплата налога. Кроме того, некоторые плательщики (например, малые предприятия) освобождены от уплаты авансовых платежей по налогу и платят налог по фактическим результатам после окончания квартала. В результате в эти моменты происходит одновременный рост налоговых обязательств и платежей в бюджет, что при нехватке у предприятий ликвидных финансовых ресурсов приводит к росту недоимок.

В месяцы окончательного расчета с бюджетом одновременно наблюдались достаточно существенные увеличения как прироста недоимок, так и поступлений налога на прибыль.

Анализ зависимости налоговых поступлений от процессов уклонения от налогообложения проводился двумя путями. Во-первых, мы исследовали динамику реальных поступлений в бюджет налога на прибыль. Во-вторых, для того, чтобы элиминировать

воздействие недоимки и тем самым выделить влияние масштабов сокрытия базы налогообложения на поступления налога в бюджет в качестве зависимой переменной мы использовали сумму текущих налоговых поступлений и прироста недоимки по налогу на прибыль. Это показатель является грубой аппроксимацией месячной величины налоговых обязательств предприятий.

Как отмечалось в главе 2, при развитой практике сокрытия доходов от налогообложения путем оплаты наличными, минуя банковские счета и учет в кассе, возрастает доля наличных денег M_0 в M_2 , то есть можно предположить наличие положительной зависимости между уклонением от налогообложения и долей M_0 в M_2 , и, следовательно, отрицательную зависимость между поступлениями налога на прибыль в государственный бюджет и долей M_0 в M_2 . Помимо изучения связи процесса уклонения от налога на прибыль с индикатором масштабов теневых операций - долей M_0 в M_2 , нами была предпринята попытка рассмотреть в качестве показателя уклонения от обложения налогом на прибыль долю убыточных предприятий в общем числе зарегистрированных предприятий. В условиях ограниченности ресурсов контролирующих органов (налоговых инспекций) лицо, принимающее решение о выборе конкретного предприятия для документальной проверки правильности уплаты налогов, вынуждено ориентироваться на отклонение показателей баланса данного предприятия от средних по рассматриваемому типу предприятий. При росте числа бесприбыльных и низкоприбыльных предприятий адекватная оценка целесообразности налоговой проверки на определенном предприятии затруднена (т.к. растет вероятность, что конкретное предприятие действительно функционирует с убытком или низкой прибылью). Соответственно, для уклоняющегося от налогов предприятия уменьшается вероятность проверки и наказания и, таким образом, ожидаемая выгода от выбора стратегии неуплаты налогов возрастает. При неизменных ставках налогов и штрафов возможно положение, когда предприятие максимизирует свою фактическую (в отличие от отраженной в балансе) прибыль путем постоянного уклонения от налогов. При этом, разумеется, следует учитывать и тот факт, что с ростом числа убыточных предприятий уменьшается число прибыльных, а, следовательно, и налогооблагаемая прибыль. Следует

также заметить, что увеличение уклонения от налогообложения порождает не только изменение величины налога, но и искажение статистики, в том числе ВВП и прибыли.

В таблице 3.5 приведены регрессионные уравнения, в которых в качестве зависимой переменной выбрана доля налога на прибыль в ВВП. Полученные результаты показывают, что накопленные недоимки в процентах ВВП не имеют статистически значимой связи с поступлениями налога в процентах ВВП (уравнения 17, 22, 23 в табл. 3.5, Приложение 6). По нашему мнению, это объясняется теми же причинами, что и в описанном выше случае с дебиторской задолженностью. Линейная зависимость между поступлениями налога на прибыль и накопленными недоимками не наблюдается. Влияние реальных накопленных недоимок проявляется только при неизменном реальном ВВП, поскольку в результате инфляционного обесценения накопленного объема недоимки происходит снижение налоговых поступлений в сравнении с постоянной долей в ВВП. В данном же случае, используя ВВП как дефлятор, мы лишены возможности включить его в уравнение в качестве зависимой переменной. Действительно, корреляция дефлированных недоимок и дефлированного налога составляет $-0,32$, тех же переменных в процентах ВВП $-0,30$. Корреляция изменения недоимок с поступлениями налога составляет $+0,36$ для дефлированных переменных и $+0,38$ для переменных в процентах ВВП. Таким образом, влияние недоимок становится заметным только при включении в уравнение регрессии других объясняющих переменных, в частности ВВП.

для проверки этого утверждения построены уравнения, в которых зависимой переменной является динамика помесечных дефлированных поступлений налога на прибыль, а в качестве независимых переменных - дефлированные недоимки накопленным итогом. из уравнений 35-39 таблицы 3.4 видно, что наблюдается отрицательная зависимость, хотя и на не очень высоком уровне значимости, причем статистическая значимость коэффициентов возрастает при использовании описанного выше уточнения "базы" на НДС и ставку налога на прибыль.

В уравнении 35 первая независимая переменная в данном уравнении - дефлированный ВВП, при расчете которого не учитывается влияние ставки НДС и ставки налога на прибыль. В то же время воздействие этих факторов на зависимую переменную - поступления налога на прибыль и на интересующую нас вторую из независимых переменных - недоимки - устранено (t-статистика, рассчитанная для коэффициента при переменной, отражающей объем недоимки, равна -1,634). Поэтому далее были построены уравнения, в которых произведена описанным выше способом корректировка ВВП на ставку налога на прибыль (уравнение 37), ставку НДС (уравнение 38) и, наконец, на обе налоговые ставки (уравнение 39). В результате при учете ставки налога на прибыль и ставок обоих налогов одновременно t-статистики при переменной "дефлированные недоимки" существенно улучшаются и можно говорить о существовании отрицательной зависимости между недоимками и поступлениями налога в бюджет.

Уравнение 39:

$$Y = 0,3 X_1 - 0,3 X_2 + 11,6 Dummy + 2,2 \quad , \text{ где}$$

(3,00) (-2,38) (-7,26) (0,78)

Y	дефлированные поступления налога на прибыль
X ₁	дефлированный месячный ВВП с учетом НДС ставка налога
X ₂	дефлированные недоимки по налогу
R ²	0,70
R ² adjusted	0,67
F-stat	24,63
DW	1,48
Количество наблюдений	36

При исследовании зависимости дефлированных поступлений налога от прироста величины недоимок был получен результат, на первый взгляд, парадоксальный: зависимость оказалась положительной и статистически значимой (уравнения 40-44 в табл.3.4). Во всех уравнениях коэффициент детерминации превышает 0,65, высокое значение принимает F-статистика. Коэффициент при

интересующей нас переменной "дефлированный прирост недоимки по налогу на прибыль" является статистически значимым.

Коэффициент при дебиторской задолженности, включенной как независимая переменная в уравнение 41, 41, является статистически незначимым (t-статистики -1,1 и -0,75), поэтому в остальные уравнения, исследующие зависимость налога на прибыль от изменения недоимок, данная переменная не включалась. При применении описанной выше корректировки величины ВВП на ставку НДС наблюдается увеличение t-статистики при ВВП, а при уточнении на ставку налога на прибыль или двух налогов - ее уменьшение (причем в уравнениях 42 и 44 коэффициент при ВВП становится незначимым при 95% вероятности). Но, поскольку предметом исследования в данной группе уравнений является прирост недоимки и его влияние на поступления налога, а при данной переменной t-статистики остаются высокими, можно сделать вывод, что в уравнениях, учитывающих изменение ВВП и значительных по величине доплат налога в марте-апреле 1993 года (переменная *Dummy*), наблюдается положительная зависимость между приростом недоимки по налогу на прибыль и поступлениями налога в бюджет.

Уравнение 43:

$$Y = 0,09 X_1 + 0,4 X_2 + 8,7 Dummy + 0,2 \quad , \text{ где}$$

(3,08) (-2,80) (5,83) (0,06)

Y	дефлированные поступления налога на прибыль
X ₁	дефлированный месячный ВВП с учетом НДС
X ₂	прирост дефлированных недоимок по налогу
R ²	0,70
R ² adjusted	0,67
F-stat	24,40
Количество наблюдений	36

Таким образом, анализ подтверждает предположение о возможности наблюдения положительной зависимости между недоимками и величиной налога на прибыль, поступающей в бюджет

при наличии сезонности в динамике налоговых обязательств, что объясняется связью между обеими рассматриваемыми переменными и величиной налоговых обязательств.

В таблице 3.6 исследована зависимость общей величины налоговых обязательств, за месяц (в качестве их грубой оценки использована сумма помесечных налоговые поступлений и изменения недоимок по налогу на прибыль в процентах ВВП) от прочих переменных. Поскольку в данном случае уже учтено влияние ВВП и недоимок, количество факторов, включаемых в уравнение в качестве отдельной переменной, снижается. Поэтому, пожертвовав дополнительно одной степенью свободы, мы добавили искусственную переменную (Dummy 2 в таблице 3.6), которая принимает значение 1 в каждом месяце, на который приходится срок окончательных расчетов с бюджетом за какой-либо период и значение 0 в остальные моменты времени (Dummy 1 равна 0 всюду, кроме марта и апреля 1993 года, где принимает значение 1). Это позволяет более точно учесть особенности техники уплаты налога.

Влияние дебиторской задолженности на налоговые обязательства оказалось незначимо, зато определились переменные, которые существенно воздействуют на изменение величины налога на прибыль - индекс цен, доля денежной массы M_0 в M_2 , доля убыточных предприятий в общем числе предприятий (уравнения 5, 6, 6 в табл. 3.6, Приложение 6).

В уравнении 1 значение статистики D-W равно 1,266, то есть оно попадает в интервал неопределенности для уровня значимости 95%. Тест Лагранжа показывает наличие автокорреляции остатков. После устранения автокорреляции значение t-статистики при дебиторской задолженности в процентах ВВП становится равным - 0,833. В уравнении 2 к независимым переменным добавлена переменная "индекс цен". T-статистика коэффициента при данной переменной составляет 1,985, то есть гипотеза о равенстве коэффициента нулю отвергается с вероятностью 94%. При этом t-статистика при дебиторской задолженности в процентах ВВП становится равной 0,285, в связи с чем из уравнения 4 эта переменная исключена.

Уравнение 4:

$$Y = 11,2 X_1 + 10,0 Dummy_1 + 5,4 Dummy_2 - 5,5 \quad , \text{ где}$$

(2,37) (6,90) (7,77) (-1,04)

Y	начисленный налог на прибыль в % ВВП
X ₁	индекс цен
R ²	0,81
R ² adjusted	0,79
F-stat	44,27
DW	1,49
Количество наблюдений	36

Таким образом, в уравнении, отражающем динамику налоговых обязательств в процентах ВВП, при учете сроков окончательного расчета с бюджетом (Dummy 1, Dummy 2) наблюдается положительное влияние инфляции с вероятностью, превышающей 95%.

При анализе связи поступлений налога на прибыль с переменной M₀/M₂, лучший результат был получен в уравнении 21 табл. 3.5, Приложение 6.

Уравнение 21:

$$Y = -0,2 X_1 + 8,7 Dummy + 16,4 \quad , \text{ где}$$

(-2,37) (5,45) - (4,71)

Y	поступления налога на прибыль в % ВВП
X ₁	доля M ₀ в M ₂
R ²	0,64
R ² adjusted	0,62
F-stat	29,77
Количество наблюдений	36

Из уравнения видно, что при удовлетворительном коэффициенте детерминации 0,64 высокого значения достигает t-статистика для коэффициента при переменной M₀/M₂. Статистика Дарбина-Уотсона

(1,54) в данном уравнении на 95% уровне значимости не показывает ни наличия, ни отсутствия автокорреляции остатков, но тест Лагранжа позволяет на данном уровне значимости гипотезу об автокорреляции отвергнуть. Таким образом, гипотеза о том, что доля наличных денег в M_2 является индикатором интенсивности уклонения от уплаты налога на прибыль не опровергается данным уравнением.

Уравнения 3 и 5 (таблица 3.6, Приложение 6) описывают влияние доли наличных денег в денежном агрегате M_2 на налоговые обязательства, выраженные в процентах ВВП, при наличии бинарных переменных, элиминирующих влияние сроков расчета с бюджетом. В первом из них в число независимых переменных включена дебиторская задолженность в процентах ВВП, но коэффициент при этой переменной статистически незначим (t-статистика -0,932), поэтому в уравнение 5 эта переменная не входит.

Уравнение 5:

$$Y = -0,2 X_1 + 9,1 Dummy_1 + 5,2 Dummy_2 + 15,4, \text{ где}$$

(-2,41)
(5,78)
(7,62)
(4,47)

Y	начисленный налог на прибыль в % ВВП
X_1	доля M_0 в M_2
R^2	0,81
R^2 adjusted	0,79
F-stat	44,30
DW	1,34
Количество наблюдений	36

В уравнении наблюдается отрицательная зависимость между долей M_0 в M_2 и налоговыми обязательствами в процентах ВВП с t-статистикой коэффициента при изучаемой переменной -2,41, причем гипотеза об автокорреляции остатков не подтверждается на 95% уровне значимости (DW=1,53).

В уравнении, связывающем поступления налогов с ВВП и долей убыточных предприятий за период январь 1993-декабрь 1995 года, были получены удовлетворительные статистики для всех переменных

и регрессии в целом (уравнение 26 в табл. 3.5, Приложение 6). Гипотеза об автокорреляции на 95% уровне значимости отвергается в соответствии с тестом Лагранжа.

Уравнение 26:

$$Y = -11,6 X_1 + 9,5 Dummy + 11,3 \quad , \text{ где}$$

(-2,23) (6,43) (7,94)

Y	поступления налога на прибыль в % ВВП
X ₁	доля убыточных предприятий
R ²	0,64
R ² adjusted	0,62
F-stat	28,99
DW	1,47
Количество наблюдений	36

Что же касается зависимости налоговых обязательств от доли убыточных предприятий, то статистика Дарбина-Уотсона (1,335), а также результат применения теста Лагранжа для уравнения 6 в таблице 3.6 (Приложение 6), не позволяют на 95% уровне значимости отвергнуть гипотезу о наличии автокорреляции, поэтому следует рассматривать уравнение 6, в котором после устранения автокорреляции значимость коэффициента снизилась до 84%.

Уравнение 6:

$$Y = -10,2 X_1 + 9,3 Dummy_1 + 4,9 Dummy_2 + 6,6 \quad , \text{ где}$$

(-1,50) (6,01) (8,20) (9,89)

Y	начисленный налог на прибыль в % ВВП
X ₁	доля убыточных предприятий
R ²	0,79
R ² adjusted	0,77
F-stat	38,95
Количество наблюдений	36

Таким образом, не все сформулированные выше гипотезы нам удалось подтвердить статистически на приемлемом уровне значимости. Однако выявлено существование зависимости поступлений налога на прибыль от темпов инфляции (на основной протяженности изучаемого периода - положительной), от величины дебиторской задолженности предприятий (отрицательной), от недоимок по налогу. Можно сделать вывод об отрицательном влиянии дебиторской задолженности, а также доли убыточных предприятий и доли наличности в M_2 на долю налога на прибыль в ВВП за весь исследуемый период.

3,3. Оценка последствий для предприятий изменения некоторых макроэкономических факторов и техники взимания налога на прибыль

При анализе ряда микроэкономических последствий отдельных изменений техники налогообложения прибыли мы воспользовались описанной в предыдущем разделе ситуационной моделью предприятия. В качестве исходных данных были использованы ставки налогов и уровни изменений цен на различные товары и факторы, реально складывавшиеся в те или иные отрезки изучаемого периода времени.

В 1994 года была повышена ставка налогообложения прибыли. В первом квартале 1994 г. максимальная ставка составляла 35%, а со 2 квартала - 38%. Для двух типов предприятий, с различными долями оборотных средств по сравнению с основными (см. Приложение 3, табл. 1), был рассмотрен результат изменения ставки налога на прибыль с 32 % до 38% (в 1992-1993 годах ставка составляла 32%) при прочих равных условиях (в действительности некоторые изменения базы налогообложения имели место).

Если бы при таком увеличении ставки предприятия функционировали в условиях стабильных цен, чистый доход уменьшился бы в 1,097 раза независимо от дебиторской задолженности для обоих типов предприятий и в 1,19 раза вырос бы

налог на прибыль. В такой же степени изменяются при увеличении ставки налога чистый доход и налог на прибыль в условиях инфляции и независимо от использования метода учета затрат в себестоимости (LIFO, FIFO или исчисления затрат по средней величине).

В этот период времени (см.: Приложение 2) происходило снижение доли поступлений налога на прибыль в ВВП, однако из модельных расчетов вытекает возможность увеличения налога на прибыль. Такое расхождение объясняется несколькими обстоятельствами. Во-первых, в данной модели строго фиксированы выпуск и затраты, а цены заданы экзогенно. Во-вторых, в модели не учтено, что при имеющем место в России налогообложении превышения заработной платы над нормируемой величиной, а также при жестких ограничениях по списанию затрат на себестоимость рассматриваемый налог не является в чистом виде налогом на прибыль, а приближается по базе к налогу на добавленную стоимость. В-третьих, как уже было отмечено выше, в 1994 году была изменена база налогообложения - расширены льготы и увеличен необлагаемый норматив заработной платы с четырех минимальных заработных плат до шести.

Разработанная модель позволяет сравнить налогооблагаемую прибыль и поступления налога на прибыль для различных типов предприятий (с разной долей основных и оборотных средств) при учете реализации по оплате продукции и по ее отгрузке потребителю. Интересно сравнить, какова степень увеличения прибыли и налога от введения на предприятии учета по отгрузке продукции для предприятий с различным соотношением основного и оборотного капитала, а также определить в какой степени инфляция уменьшает налоговые поступления.

Если бы в рассматриваемом периоде не было изменения цен и учет реализации осуществлялся по отгрузке, предприятие с меньшим отношением основного капитала к оборотному получило бы при прочих равных условиях согласно модели меньший чистый доход, меньшую прибыль, уплатило бы меньше налогов, в том числе налога на прибыль и получило бы меньший чистый доход на вложенный капитал, чем предприятие с большей долей основного капитала (табл. 3.9 и 3.12). Это объясняется тем, что в данной модели рассматривается

период продолжительностью меньше срока амортизации оборудования. Вложенные в производство оборотные средства за данный промежуток времени полностью включаются в себестоимость, а стоимость основных фондов лишь частично. Поэтому в дальнейшем мы рассматриваем, в какой степени те или иные обстоятельства изменяют каждый из этих показателей по сравнению с исходным состоянием (то есть при отсутствии дебиторской задолженности и инфляции) для обоих типов предприятий.

Таблица 3.7.

Коэффициенты инфляции, используемые в ситуационной модели для примера "автотранспортное предприятие в 1993 году"

	Коэффициент инфляции
готовая продукция	1,28
запасы и затраты	1,18
амортизационные отчисления	1
заработная плата	1,2
оборудование	1

Таблица 3.8.

Коэффициенты инфляции используемые в ситуационной модели для примера "предприятие цветной металлургии в 1993 году"

	Коэффициент инфляции
готовая продукция	1,17
запасы и затраты	1,25
амортизационные отчисления	1
заработная плата	1,2
оборудование	1

В первую очередь, проиллюстрируем на примерах ситуацию, возможную (и реально возникшую в некоторых отраслях) в период высокой инфляции, когда изменение цен на продукцию различных

отраслей происходит разными темпами, в результате чего по-разному растут цены на сырье и материалы и готовую продукцию.

Таблица 3.9.

**Результаты расчетов налогов по ситуационной модели при
отсутствии дебиторской задолженности и инфляции
(базовая модель) для предприятия типа А**

Основные фонды	219		
	FIFO	средняя	LIFO
РЕЗУЛЬТАТ:			
чистый доход предприятия в абсолютных величинах	72,18	72,18	72,18
НАЛОГИ:			
всего	122,24	122,24	122,24
НДС	41,48	41,48	41,48
налог на прибыль	33,97	33,97	33,97
социальные налоги	35,1	35,1	35,1
подходный налог	11,7	11,7	11,7

Таблица 3.10.

**Результаты расчетов налогов по ситуационной модели при
отсутствии дебиторской задолженности
для автотранспортного предприятия типа А в 1993 г.**

Основные фонды	219		
	FIFO	средняя	LIFO
РЕЗУЛЬТАТ:			
чистый доход предприятия в абсолютных величинах	85,98	84,87	79,16
НАЛОГИ:			
всего	145,65	145,12	141,73
НДС	55,26	55,26	54,56
налог на прибыль	40,46	39,94	37,25
социальные налоги	37,44	37,44	37,44
подходный налог	12,48	12,48	12,48

Таблица 3.11.

Результаты расчетов налогов по ситуационной модели при
отсутствии дебиторской задолженности
для предприятия цветной металлургии типа А в 1993 г.

Основные фонды	219		
РЕЗУЛЬТАТ:	FIFO	средняя	LIFO
чистый доход предприятия в абсолютных величинах	65,42	63,31	55,75
НАЛОГИ:			
всего	127,95	127,2	122,39
НДС	47,25	47,25	46,23
налог на прибыль	30,79	30,03	26,23
социальные налоги	37,44	37,44	37,44
походный налог	12,48	12,48	12,48

Таблица 3.12.

Результаты расчетов налогов по ситуационной модели при
отсутствии дебиторской задолженности и инфляции
(базовая модель) для предприятия типа Б

Основные фонды	240		
РЕЗУЛЬТАТ:	FIFO	средняя	LIFO
чистый доход предприятия в абсолютных величинах	76,19	76,19	76,19
НАЛОГИ:			
всего	132,97	132,97	132,97
НДС	50,31	50,31	50,31
налог на прибыль	35,86	35,86	35,86
социальные налоги	35,1	35,1	35,1
походный налог	11,7	11,7	11,7

Рассмотрим в качестве примера предприятие, для которого
цены на производимую им продукцию растут быстрее, чем цены на
используемые им сырье и материалы (табл. 3.7). Таким предприятием

может быть, например, предприятие, осуществляющее перевозку грузов автотранспортом. В 1993 году средний рост стоимости грузовых перевозок составлял 28% в месяц, а продукция топливной промышленности, составляющая основную часть переменных материальных затрат автотранспортных предприятий (горючее), в среднем дорожала в 1,18 раза.

Другой пример иллюстрирует ситуацию, при которой затраты дорожают быстрее, чем реализованная продукция (табл. 3.8). В 1993 году такая ситуация сложилась, например, на предприятиях цветной металлургии, когда при среднем росте цен на продукцию данной отрасли на 17% в месяц рост цен на электроэнергию составлял 25% в месяц.

Воздействие инфляции в примере с автотранспортным предприятием при отсутствии дебиторской задолженности сказывается в том, что растут налоги, прибыль и чистый доход предприятия (в 1,191 раза увеличиваются чистый доход и налог на прибыль и в 1,192 раза налоговые поступления в целом при списании затрат по методу FIFO и в 1,1 и 1,16 раза соответственно при использовании LIFO, табл. 3.9 и 3.10).

В случае использования метода FIFO это объясняется воздействием двух обстоятельств. Во-первых, в ситуации с опережающим ростом цен на реализованную продукцию по сравнению с ценами на сырье выручка в неизменных ценах превышает затраты, что и вызывает рост как добавленной стоимости, так и прибыли. Данное обстоятельство влияет на рассматриваемые параметры при использовании как метода FIFO, так и LIFO. Во-вторых, при списании на затраты сырья из запасов занижается себестоимость продукции по сравнению с реальной, что сохраняет действие только при определении себестоимости методом FIFO.

При этом происходит рост чистого дохода и налога на прибыль, который, однако, отстает от роста цен на реализованную продукцию. В случае со списанием затрат по методу FIFO для предприятия с меньшей долей основного капитала рост чистого дохода и налога на прибыль опережает рост цен на затраты, причем рост всех

налоговых обязательств на 0.1 процентных пункта выше роста чистого дохода и обязательств по налогу на прибыль.

Таким образом, даже в наиболее "мягком" (в плане негативного воздействия инфляции на деятельность предприятия) случае, а именно, когда цены на готовую продукцию растут быстрее цен на входящие материальные потоки, распределение дохода между налоговыми обязательствами и чистым доходом изменяется не в пользу предприятия. Здесь стоит отметить, что налог на прибыль на эту тенденцию влияет мало, так как он растет медленнее, чем налоговые обязательства в целом, даже в случае списания затрат по методу FIFO. Соответственно, метод LIFO и расчет средних затрат в еще большей степени уменьшает воздействие рассматриваемого типа инфляции на налог на прибыль. При использовании метода LIFO рост чистого дохода и налога на прибыль составляет всего 1,1 раза.

Если мы рассмотрим предприятие, условно названное предприятием цветной металлургии (сырье дорожает больше, чем готовая продукция), мы получим снижение чистой выручки, сопровождающееся ростом налоговых поступлений в случае учета затрат по методу FIFO и по методу средней себестоимости (табл. 3.9 и 3.11). Таким образом, для предприятия, вынужденного работать при неблагоприятном изменении цен на затраты и готовую продукцию, существующая система учета затрат усиливает искажающее влияние инфляции, в то время как учет себестоимости методом LIFO по крайней мере уменьшил бы налоговые обязательства в сравнении с исходным (в отсутствие инфляции) случаем. Уменьшение чистого дохода в денежном выражении в результате использования иной учетной политики означает, что запасы сырья и материалов, числящиеся на балансе предприятия, отражены в учете по более низкой стоимости, сохранив свою реальную величину. Причем, при одинаковой величине выручки денежные расходы снижаются за счет уменьшения налоговых платежей. Следовательно, уменьшение налоговых обязательств само по себе означает улучшение положения предприятия, несмотря на значительное уменьшение чистого дохода (после налогообложения). Таким образом, уменьшение чистого дохода предприятия при переходе к системе учета затрат LIFO не должно вводить в

заблуждение относительно кажущегося ухудшения положения предприятия. Эффективная ставка налога на прибыль (отношение налога, уплаченного при методе LIFO к прибыли, рассчитанной при использовании метода средней себестоимости) составляет 29,84% (то есть в 1,07 раза меньше номинальной) для автотранспортного предприятия и 27,95% для предприятия цветной металлургии (или в 1,14 раза меньше номинальной).

Для предприятия с большей долей основного капитала воздействие инфляции сказывается в меньшей степени. Но при этом сохраняется тенденция к большему росту налогов в целом по сравнению с налогом на прибыль и чистым доходом.

Таблица 3.13.

**Результаты расчетов налогов по ситуационной модели при
отсутствии дебиторской задолженности для автотранспортного
предприятия типа Б в 1993 г.**

Основные фонды	240		
	FIFO	средняя	LIFO
РЕЗУЛЬТАТ:			
чистый доход предприятия в абсолютных величинах	89,01	88,68	86,97
НАЛОГИ:			
всего	157,85	157,85	157,85
НДС	66,04	66,04	65,83
налог на прибыль	41,89	41,73	40,92
социальные налоги	37,44	37,44	37,44
походный налог	12,48	12,48	12,48

Нетрудно заметить, что и в данном случае налог на прибыль и налоговые обязательства растут в меньшей степени при LIFO, чем при FIFO и при учете по методу средней себестоимости. То есть мы опять наблюдаем выигрыш предприятия от использования учета затрат методом LIFO, хотя и меньший, чем для капиталоемкого предприятия (если для предприятия с капиталом 219 рост налоговых обязательств по налогу на прибыль в результате инфляции составил 1,19 при FIFO и 1,1 при LIFO, то для предприятия с капиталом 240

при таком же росте цен увеличение налога на прибыль составляет 1,17 при FIFO и 1,14 при LIFO, табл. 3.12 и 3.13).

В ситуации, когда у предприятия образуется дебиторская задолженность, инфляция воздействует на налоги и чистый доход в меньшей степени, чем в отсутствие дебиторской задолженности, причем по-прежнему происходит большее воздействие на налоги в целом, чем на чистый доход и налог на прибыль.

Рассмотрим для примера автотранспортное предприятие с большой долей основного капитала (для других типов предприятий зависимость аналогичная). Из таблиц 3.14 и 3.15 можно видеть, что налоги выросли в 1,15 раза при использовании FIFO и в 1,14 раза при LIFO, а налог на прибыль и чистый доход соответственно в 1,06 раза при FIFO и в 1,05 раза при LIFO.

Таблица 3.14.

Результаты расчетов налогов по ситуационной модели при наличии дебиторской задолженности в отсутствие инфляции (базовая модель) для предприятия типа Б.

Основные фонды	240		
РЕЗУЛЬТАТ:	FIFO	средняя	LIFO
чистый доход предприятия в абсолютных величинах	60,77	60,77	60,77
НАЛОГИ:			
всего	126,44	126,44	126,44
НДС	41,3	41,3	41,3
налог на прибыль	28,6	28,6	28,6
социальные налоги	40,95	40,95	40,95
подходный налог	15,6	15,6	15,6

Нами выполнено сравнение результатов использования методов определения себестоимости LIFO, FIFO и по средней стоимости в условиях инфляции на той же модели, но при одинаковых коэффициентах инфляции на сырье и готовую продукцию. Предприятие, характеризующееся такими параметрами, можно

условно считать машиностроительным предприятием (табл. 3.16).
Опять рассмотрим два предприятия - с большей долей оборотного капитала и с большей долей основного капитала.

Таблица 3.15.

Результаты расчетов налогов по ситуационной модели при наличии дебиторской задолженности для автотранспортного предприятия типа Б в 1993 г.

Основные фонды	240		
	FIFO	средняя	LIFO
РЕЗУЛЬТАТ:			
чистый доход предприятия в абсолютных величинах	64,66	63,99	63,57
НАЛОГИ:			
всего	145,19	144,87	144,46
НДС	51,27	51,27	51,06
налог на прибыль	30,43	30,11	29,91
социальные налоги	45,86	45,86	45,86
ПОДОХОДНЫЙ НАЛОГ	17,63	17,63	17,63

Таблица 3.16.

Коэффициенты инфляции, используемые в ситуационной модели для примера "предприятие машиностроения в 1993 году".

	Коэффициент инфляции
готовая продукция	1,22
запасы и затраты	1,22
амортизационные отчисления	1
заработная плата - .	1,2
оборудование	1

В отсутствие дебиторской задолженности чистый доход предприятия при расчете по методу LIFO составляет 0,89 от чистого дохода по методу FIFO и 0,90 от чистого дохода по методу расчета средних затрат для предприятия с большей долей оборотного

капитала (табл. 3.17). Для предприятия с большей долей основного капитала чистый доход предприятия при расчете по методу LIFO составляет 0,97 от чистого дохода по другим методам (табл. 3.18). Такое же соотношение наблюдается для обязательств по налогу на прибыль. При этом интересно отметить, что при наличии инфляции такого рода (то есть индекс цен на готовую продукцию совпадает с индексом цен на сырье) метод LIFO уменьшает чистый доход предприятия по сравнению с методом FIFO в большей степени для производства более капиталоемкого: отношение прибыли по LIFO к прибыли по FIFO составляет 0,92 для предприятия с основным капиталом 219 и для предприятия со стоимостью основных средств 240 - 0,98. Таким образом, если не принимать во внимание дебиторскую задолженность (то есть, в случае принятия предложения об обязательном учете реализации товаров, работ, услуг по факту отгрузки), предприятия с меньшим основным капиталом и большими затратами сырья и материалов больше заинтересованы в учете затрат по методу LIFO, чем предприятия с дорогостоящим оборудованием и меньшими затратами сырья (здесь следует отметить, что мы рассматриваем ситуацию в предположении одинаковых затрат труда на производство единицы продукции и одинаковой стоимости рабочей силы для обоих типов предприятий).

Таблица 3.17.

**Результаты расчетов налогов по ситуационной модели при
отсутствии дебиторской задолженности
для машиностроительного предприятия А в 1993 г.**

Основные фонды	219		
	FIFO	средняя	LIFO
РЕЗУЛЬТАТ:			
чистый доход предприятия в абсолютных величинах	74,61	73,22	66,17
НАЛОГИ:			
всего	135,85	135,19	130,99
НДС	50,81	50,81	49,93
налог на прибыль	35,11	34,45	31,14
социальные налоги	37,44	37,44	37,44
подходный налог	12,48	12,48	12,48

**Результаты расчетов налогов по ситуационной модели при
отсутствии дебиторской задолженности
для машиностроительного предприятия Б в 1993 г.**

Основные фонды	240		
РЕЗУЛЬТАТ:	FIFO	средняя	LIFO
чистый доход предприятия в абсолютных величинах	77,41	76,99	74,88
НАЛОГИ:			
всего	148,4	148,21	146,95
НДС	62,06	62,06	61,79
налог на прибыль	36,43	36,23	35,24
социальные налоги	37,44	37,44	37,44
подходный налог	12,48	12,48	12,48

В целях иллюстрации последствий перехода на учет реализованной продукции и прибыли по методу начислений проведем расчет эффективной ставки налога на прибыль. Законодательно утвержденная ставка налога (в условиях 1993 года - 32%, в условиях 1994 года - 38%) применяется к сумме прибыли, рассчитанной исходя из учета реализованной продукции по факту ее оплаты.

При переходе на учет реализованной продукции по факту ее отгрузки ставка налога будет применяться к прибыли, определенной тем же методом. В условиях инфляции при отсутствии дебиторской задолженности оба метода учета будут давать одинаковые результаты. При наличии постоянного объема дебиторской задолженности при отсутствии инфляции результаты также будут одинаковыми. Однако в условиях инфляции при наличии дебиторской задолженности предприятия будут нести потери, т.к. налог перечисляется в бюджет по факту отгрузки, а прибыль, поступающая с опозданием, обесценивается в соответствии с темпом инфляции.

В данном примере мы сравним 1) законодательно определенную ставку налога, которая совпадает с фактической ставкой для случая отсутствия дебиторской задолженности и 2) ставку налога, рассчитанную как отношение двух величин: а) суммы налога, исчисленного путем применения законодательно установленной ставки налога на прибыль, определенной по отгрузке и б) прибыли, которая фактически получена за тот же период (т.е. определенной по кассовому методу) в сумме с дисконтированной прибылью, которая будет фактически получена (по кассовому методу) в следующем периоде в результате реализации продукции в рассматриваемом периоде), исходя из условия, что дебиторская задолженность гасится в следующем месяце после возникновения, то есть:

$$t_{real} = \frac{T}{\pi_1 + \frac{\pi_2 - \pi_1}{1+i}}$$

где t_{real} - эффективная ставка налога на прибыль, T - сумма налога в отсутствие дебиторской задолженности (что совпадает со случаем учета реализации по отгрузке), π_1 - прибыль при наличии дебиторской задолженности и учете реализации по оплате, π_2 - прибыль предприятия при отсутствии дебиторской задолженности (что совпадает со случаем учета реализации по отгрузке), i - рост цен на продукцию предприятия.

Таким образом, в числителе мы имеем сумму налога, уплачиваемую по отгрузке, а в знаменателе - реальную величину прибыли, являющуюся базой налога. В таблице 3.19 приведены эффективные ставки налога на прибыль, вычисленные по приведенной формуле, при использовании метода LIFO в условиях учета реализации продукции по отгрузке при наличии дебиторской задолженности для указанного соотношения основного и оборотного капитала, данной номинальной ставки налогообложения и соответствующего уровня инфляции. В строке "изменение

эффективной ставки представлено отношение эффективной ставки, вычисленной при соответствующем уровне инфляции, к исходному (безинфляционному) уровню, который при наших предпосылках совпадает с законодательно установленной ставкой налога.

Таблица 3.19.

Результаты расчетов эффективной ставки налогообложения прибыли по ситуационной модели при использовании учета реализации по отгрузке товаров и учета затрат методом LIFO.

		Доля основного капитала меньше доли оборотного		
ставка 32% (условия 1993г.)	нет инфляции	инфляция для продукции-1,28 сырья-1,18	инфляция для продукции-1,17 сырья-1,25	инфляция для продукции-1,22 сырья-1,22
эффективная ставка	0,32	0,349	0,339	0,344
изменение эф.ставки, %		1,091	1,06	1,075
		Доля основного капитала больше доли оборотного		
ставка 32% (условия 1993г.)	нет инфляции	инфляция для продукции-1,28 сырья-1,18	инфляция для продукции-1,17 сырья-1,25	инфляция для продукции-1,22 сырья-1,22
эффективная ставка	0,32	0,34	0,332	0,336
изменение эф.ставки, %		1,063	1,037	1,049
		Доля основного капитала меньше доли оборотного		
ставка 38% (условия 1994г.)	нет инфляции	инфляция для продукции-1,28 сырья-1,18	инфляция для продукции-1,17 сырья-1,25	инфляция для продукции-1,22 сырья-1,22
эффективная ставка	0,38	0,415	0,403	0,409
изменение эф.ставки, %		1,091	1,06	1,075
		Доля основного капитала больше доли оборотного		
ставка 38% (условия 1994г.)	нет инфляции	инфляция для продукции-1,28 сырья-1,18	инфляция для продукции-1,17 сырья-1,25	инфляция для продукции-1,22 сырья-1,22
эффективная ставка	0,38	0,404	0,394	0,399
изменение эф.ставки, %	1	1,063	1,037	1,049

В результате эффективная ставка изменялась в одинаковой степени при разных законодательно установленных ставках, она росла в большей степени для предприятий с большей долей оборотного капитала и тем больше, чем больше разница в росте цен на сырье и продукцию. Следует принимать во внимание, что эффективная ставка в наших расчетах получается несколько преувеличенной, так как, рассматривая изолированно один квартал, мы не учитываем возможности погашения дебиторской задолженности, возникшей в предыдущем квартале, а также разницы

в отнесенных на реализацию затратах при учете реализации по отгрузке продукции и по ее оплате. Но, так как мы предполагаем, что предприятие начинает функционировать в рассматриваемом квартале, а разница в затратах дисконтируется вместе с разницей в прибыли, можно считать, что тенденция изменения эффективной ставки отражена верно (таб. 3.19).

Таким образом, на основе данного примера можно сказать, что введение учета по отгрузке особенно ухудшит положение предприятия, использующего значительное количество сырья на единицу производимой продукции и располагающего относительно небольшим основным капиталом (эффективная ставка вычислена с точки зрения предприятия). Однако при оценке последствий введения учета по отгрузке необходимо принимать во внимание описанное выше обстоятельство, что в российских условиях задержки с оплатой могут возникать по взаимной договоренности между продавцом и покупателем в личных корыстных целях администрации предприятий. В таком случае введение более строгих правил уплаты налога является допустимым и даже желательным, так как устранит стимулы к сговору.

Помимо этого, у предприятия сохраняется возможность более тщательно относиться к выбору заказчиков, определять цену в зависимости от сроков оплаты по договору и оговаривать штрафные санкции таким образом, чтобы несвоевременная оплата не искажала результатов деятельности. Если наряду с увеличивающимся налоговыми обязательствами введением учета реализации по отгрузке, разрешить формирование резерва по сомнительным долгам ежеквартально и сохранить учет затрат методом LIFO, что уменьшает налоговые обязательства, то нельзя согласиться с часто высказываемым мнением, что предлагаемая политика учитывает в первую очередь краткосрочные фискальные интересы государства, пренебрегая интересами предприятий и долгосрочными интересами общества.

Таким образом, анализ, проведенный с помощью модели предприятия для условий, характеризующихся реально существующей техникой налогообложения и принятыми предпосылками модели, позволил подтвердить, что в отраслях, в которых цены на производимую продукцию растут быстрее, чем на

используемую, инфляция (при отсутствии дебиторской задолженности и задолженности бюджету) приводит к перераспределению дохода в пользу государства практически независимо от используемого метода учета запасов. Одновременно в отраслях, в которых цены на производимую продукцию растут медленнее, чем на используемую, метод LIFO позволяет в большей степени избежать искажающего влияния инфляции на базу налога на прибыль, при этом воздействие инфляции меньше на предприятия с большей долей основного капитала. В отраслях с одинаковым ростом цен на производимую и используемую продукцию метод LIFO в большей степени снижает искажающее воздействие инфляции на менее капиталоемких предприятиях. Мы показали также, что при переходе в условиях инфляции к бухгалтерскому учету, основанному на учете прибыли и реализации по методу возникновения обязательств, эффективная ставка налога на прибыль в большей мере возрастает для предприятий с большей долей оборотного капитала.

3.4. Проблемы налогообложения прибыли предприятий

Сохранение искажений, вносимых налоговой системой в процесс установления рыночного равновесия, неравномерность налоговых обязательств неизбежно будут сокращать налоговую базу. Поэтому изменения, направленные на повышение уровня нейтральности и справедливости налоговой системы, необходимы и с точки зрения увеличения бюджетной отдачи налога на прибыль.

Сокращение льгот по налогу на прибыль. Практика использования налоговых стимулов в виде льгот по налогу на прибыль широко распространена во всех странах. Однако в последнее время существует тенденция сокращения сферы их применения (См: *Reshtan, 1988*). Наличие большого числа льгот ведет к диспропорциям в распределении ресурсов и к неэффективному функционированию экономики. Известно, что льготный режим обложения налогами определенных групп или капиталовложений приводит к снижению уровня собираемости этих налогов. Особый режим всегда приводит к злоупотреблениям и

требует более высоких ставок налогов с облагаемых видов деятельности и частных лиц, что имеет дестимулирующий эффект и способствует уклонению от уплаты налогов.

Разумеется, сказанное нельзя абсолютизировать. Следует учитывать по крайней мере два обстоятельства. Во-первых, на практике трудно определить грань между разрешаемыми вычетами, необходимыми для определения налогооблагаемой базы, и налоговыми льготами, предоставляемыми в форме уменьшения налогооблагаемой базы. Во-вторых, в каждой конкретной экономико-политической ситуации и в других налоговых льготах могут быть необходимы для поддержания социальной стабильности в обществе. Тем не менее экономическая неэффективность налоговых льгот в целом требует их всемерного сокращения. Этим одновременно можно добиться расширения базы налогообложения, увеличения уровня справедливости и нейтральности налогов, а также уменьшения степени дискреционности налогообложения. Точно также повышение обоснованности вычетов из налоговой базы должно способствовать росту уровня нейтральности налога.

Проект Налогового кодекса в целом соответствует изложенной позиции и предполагает ликвидацию большинства льгот по налогу на прибыль. Особенно важным представляется отмена льгот по прибыли, полученной от сельскохозяйственного производства и льгот для предприятий коммунального хозяйства, которые, как показывает опыт, не способствуют ускоренному развитию данных отраслей. Целесообразна отмена разрешения вычета из налогооблагаемой базы затрат на инвестиции при введении порядка ускоренной амортизации⁵³. Необходим пересмотр льгот, предоставляемых предприятиям по признаку принадлежности к обществам инвалидов или по числу работающих в них инвалидов и пенсионеров. На практике это дало возможность для массового уклонения от налогов предприятиям, никаких функций по социальной защите инвалидов и пенсионеров не выполняющих. Либо эти льготы должны быть заменены прямыми ассигнованиями

⁵³ Данный вопрос является в настоящее время крайне дискуссионным, т.к. многие экономисты связывают наличие этой льготы с потенциалом будущего экономического роста (См.: Дмитриева, 1996; Бойко, 1996; Шмелев, 1996; Моторин, 1996).

из бюджета. По аналогичным причинам необходимо упразднение льгот по прибыли предприятиям, принадлежащим общественным организациям, религиозным объединениям и предприятиям, находящимся в их собственности - в части, направленной на культурную деятельность и др.

В России государство облагает доходы своих резидентов независимо от места происхождения этих доходов. В связи с этим определенный интерес представляет вопрос о технике предоставления льгот по доходам, полученным за границей. В настоящее время такие льготы предоставляются в соответствии с двусторонними соглашениями о предотвращении двойного налогообложения, подписанными с рядом зарубежных стран. В работе (*L'imposition des bñnifices...*, 1991) проведено сравнение метода включения (исключения) налога, уплаченного за границей, в (из) обязательства по уплате налога.

Согласно методу включения страна резиденции считает национальный налог и вычитает из этого налога налог, уплаченный за границей. Объем вычета ограничивается налогом, который с этой суммы надо уплатить в стране резиденте, для того, чтобы страны с высокими ставками не наносили ущерба ее бюджету. Этот метод обеспечивает режим нейтральности по отношению к экспорту капитала, т.к. инвесторы независимо от того, где вложен капитал, попадают под одну эффективную предельную ставку налогообложения: происходит полное включение уплаченных за границей налогов в национальный налог (не создается стимулов для преимущественного инвестирования в стране по сравнению с зарубежьем).

Согласно методу исключения подсчитывается величина национального налога со всей прибыли и из нее вычитается часть, пропорциональная доле обложенной за границей прибыли в общей прибыли. В результате доходы, полученные за границей, могут вести к перемещению дохода в прогрессивную часть шкалы. Этот метод ведет к нейтральности по отношению к импорту капитала, т.к. зарубежные и национальные владельцы фондов имеют одну и ту же ставку отдачи после налогообложения от инвестиций, которые они осуществляют на данном рынке. В России отсутствует

прогрессивность шкалы налога на прибыль, однако схожие эффекты изменения эффективной ставки налога могут принести различия в определении налогооблагаемой базы в различных странах.

Исходя из того, что с теоретических позиций нейтральность по отношению к экспорту более предпочтительна, чем по отношению к импорту (См: *L'imposition des bññifices...*, 1991), а также из соображений большей простоты, нам представляется целесообразным применение в России метода включения в обязательства налогоплательщика налога, уплаченного за границей.

Малые предприятия. При разработке Налогового кодекса необходимо сократить и упорядочить льготы, предоставляемые малому бизнесу⁵⁴. Следует особо отметить, что российский опыт полностью подтверждает особую неэффективность такой формы налогового интервенционизма, как предоставление налоговых каникул, в частности малым предприятиям. Как известно, наибольшую выгоду от налоговых каникул имеют те достаточно редкие предприятия, которые получают прибыль через короткий промежуток времени после своего образования. Эти высокоприбыльные, быстроокупаемые проекты были бы реализованы и в случае отсутствия каникул. В то же время эта форма налоговых льгот, изначально предназначенная для поддержки предприятия на этапе их становления, как показала практика, чрезвычайно широко использовалась для уклонения от налогов. По окончании налоговых каникул предприятие либо закрывалось, имея при этом незначительные объемы активов, которые не позволяли

⁵⁴ В России существуют следующие льготы малым предприятиям: в первый год эксплуатации разрешается списывать как амортизационные отчисления до 50% стоимости основных средств со сроком службы свыше трех лет, а так же производить ускоренную амортизацию основных фондов; уплата налогов производится не чаще, чем раз в квартал; освобождаются от авансовых платежей по налогу на прибыль в течение квартала; суммы НДС, уплаченные при приобретении основных средств, вычитаются из обязательств по налогу в полном объеме при вводе в эксплуатацию основных средств и постановке на учет нематериальных активов; освобождаются от налога на прибыль в первые два года деятельности, а в третий и четвертый год уплачивают налог в размере 25% и 50% от основной ставки малые предприятия, осуществляющие производство и переработку сельскохозяйственной продукции, товаров народного потребления, медицинских изделий и техники, строительство.

применить к нему предусмотренное законодательством взимание налогов в полном объеме, либо деятельность в нем замораживалась и поддерживалась на незначительном уровне. Основная же деятельность предприятия в обоих случаях переводилась в новое предприятие, получавшее новые льготы. Исходя из сказанного, в целях увеличения уровня справедливости налоговой системы налоговые каникулы малым предприятиям необходимо отменить.

При рассмотрении льгот по налогу на прибыль, предоставляемых малым предприятиям, следует отметить, что восемь стран ОЭСР не применяют подобных мер, сохраняя нейтральность налоговой системы по отношению к размеру предприятия. В их числе: Австрия, Дания, Испания, Исландия, Новая Зеландия, Португалия, Швеция, Турция. В ряде других стран существует целый набор льгот малому бизнесу⁵⁵.

Рассмотрим подробнее существующую во Франции систему упрощенного налога на прибыль для малых предприятий. Отдельно следует выделить применяемую систему упрощенного налогообложения (*forfait*), которая применяется для исчисления подоходного налога с неинкорпорированных предприятий, с фермеров и лиц свободных профессий, доход которых не превышает определенной величины.

⁵⁵ В Германии существует повышенная на 20% норма амортизации для малых предприятий, в Бельгии удвоенная норма амортизации. В Канаде установлен налоговый кредит в размере 16%, что приводит к снижению ставки налога на прибыль с 28% до 12%, кроме того, увеличена ставка инвестиционного налогового кредита для малых предприятий с 20% до 35% расходов на исследования и развитие. Во Франции установлены налоговые каникулы на два года для малых предприятий, на третий год предприятия освобождены от налога на 75%, на четвертый - на 50%, на пятый - на 25%; капитал подобных предприятий должен принадлежать частным лицам. В Великобритании установлена пониженная ставка для малых предприятий. В Японии существует разветвленная система льгот, касающихся ускоренной амортизации различных видов активов, которая может быть заменена по выбору предприятия на инвестиционный налоговый кредит. Кроме того, существуют значительные льготы по отчислению средств в различные ассоциации малых предприятий, призванных способствовать развитию малого бизнеса (*Fiscalité et petites entreprises, 1994*).

Этот режим применяется, если оборот предприятия (включая налоги) не превышает 500 тыс. фр. для торговых предприятий и 150 тыс. фр. для остальных налогоплательщиков (См. например, Gambier, Mercier, 1992), Каждый год налогоплательщики обязаны представить декларацию, необходимую для определения фиксированной суммы прибыли, подлежащей налогообложению. В декларации отмечается объем покупок, объем продаж, стоимость запасов, расшифровка статьи издержек, число членов семьи, число наемных работников, количество и мощность автомобилей. Налогоплательщик обязан вести регистр покупок, продаж и других доходов, не связанных с продажей товаров. Из декларации, а при необходимости из дополнительных данных, налоговая администрация определяет фиксированную величину налога на прибыль на основе оценки прибыли, "которую предприятие может произвести при нормальных обстоятельствах" Понятие "нормальная прибыль" означает, что оценка должна основываться на результатах не одного года, а периода достаточно длинного для того, чтобы отражать средние результаты деятельности.

Величина фиксированного налога на прибыль, предлагаемая инспектором налоговой администрации, отправляется налогоплательщику специальным письмом, и считается принятой в случае отсутствия ответа в течение тридцати дней. При несогласии налогоплательщика величина налога устанавливается Комиссией налогового департамента.

Аналогично определяется налог на доходы от некоммерческой деятельности при небольших оборотах. Однако режим уплаты налога на прибыль как единовременного фиксированного налога (*forfait*) для сельскохозяйственных производителей отличается достаточно серьезно. Каждый год в департаменте или сельскохозяйственном районе под руководством налоговой комиссии осуществляется оценка элементов прибыли для каждого вида производимых культур. Обычно оценивается средняя прибыль в расчете на гектар, определяемая стоимостью собираемых урожаев за вычетом соответствующих издержек. В ряде случаев прибыль оценивается исходя из других характеристик, например, количества выращиваемых животных, числа фруктовых деревьев, приходящихся на гектар, количества получаемых гектолитров вина. Фиксированная

величина прибыли конкретного налогоплательщика получается путем умножения коллективной средней оценки на число обрабатываемых гектаров, или другую характеристику масштабов хозяйства.

Отметим, что наряду с режимом уплаты налога как фиксированного (*forfait*) рассмотренные категории плательщиков могут выбрать обычный режим налогообложения реальной прибыли или упрощенный режим обложения реальной прибыли. Упрощенный режим разрешается применять и несколько более крупным предприятиям, чем отмеченные. Упрощенный режим налогообложения предполагает использование “сверх-упрощенной” бухгалтерии: налогоплательщик должен регистрировать ежедневно платежи и получение средств, дополненные при закрытии отчетного периода данными о долгах и кредитах и оценкой стоимости запасов и незавершенной продукции.

В (См: *Танзи, де Ханчером, 1987*) отмечается, что помимо снижения административных издержек взимания налога применение условно расчетных методов его исчисления может оказывать положительное воздействие и на эффективность производства. Так, если при исчислении подоходного налога с налогоплательщика, относящегося к некоторой категории, применять среднее по данной категории налогоплательщиков отношение прибыли к выручке от реализации, то высокоэффективное мелкое предприятие, уплатив средний налог, сможет оставить себе весь избыточный доход, облагаемый по нулевой ставке.

При анализе применимости подобного опыта в условиях России следует учитывать, что для того, чтобы подобная система уплаты налога как фиксированной величины (*forfait*) могла эффективно работать, необходимо соблюдение следующих условий (См: *Танзи, де Ханчером, 1987*):

1. Налоговое ведомство должно обладать техническими ресурсами для подробного анализа уровней рентабельности в различных отраслях;

2. Необходимо иметь соответствующее число налоговых инспекторов для проверки представленных налогоплательщиком сведений о своем предприятии;

3. Поскольку система предполагает переговорный процесс между налогоплательщиком и налоговыми инспекторами, то необходим строгий надзор и высокий уровень заработной платы последним. Иначе системы упрощенного налогообложения создают мощные стимулы для развития коррупции.

Анализ показывает, что российская налоговая администрация в настоящее время не способна обеспечить выполнение перечисленных условий. В условиях относительно неразвитой налоговой администрации во избежание ошибок и злоупотреблений, на наш взгляд, не следует вводить порядок налогообложения, основывающийся на определении и уплате фиксированной суммы налога. Льготы малым предприятиям, относящиеся к упрощенному порядку налогообложения, не должны также быть построены на принципе замены ряда налогов на единый налог с дохода предприятия. Следует предусмотреть порядок налогообложения малых предприятий, включающий упрощенный порядок бухгалтерского учета, отсутствие авансовых платежей, льготный режим амортизации.

Элиминирование влияния инфляции. Несмотря на успехи достигнутые Россией в области финансовой стабилизации, уровень текущей инфляции пока остается достаточно высоким и способен вносить существенные искажения в налоговую систему. Для того, чтобы элиминировать последствия воздействия высокой инфляции на налогообложение прибыли, на наш взгляд, необходимо принятие следующих мер.

а). *Бухгалтерский учет.* Целесообразно предусмотреть налогообложение исходя из учета реализованной продукции и прибыли по методу начислений (факту отгрузки продукции). Как это вытекает из проведенного выше эконометрического анализа, такая мера нужна для уменьшения величины временного лага между осуществлением операции по продаже товара (получением прибыли) и возникновением налоговых обязательств. Это позволит

предотвратить инфляционное обесценение налога на прибыль, поступающего в бюджетную систему. Тем же самым устраняется негативное воздействие колебаний дебиторской задолженности на налоговые поступления. Одновременно при этом у предприятий-кредиторов исчезают негативные стимулы к наращиванию дебиторской задолженности клиентов.

б). *Прирост стоимости активов.* В разных странах прирост стоимости имущества облагается налогом по-разному. В США до реформы 1986 года применялась пониженная ставка налога на доходы от прироста капитала в результате роста рыночной стоимости активов. В ФРГ разница в ценах покупки и продажи имущества (как положительная, так и отрицательная) учитывается в облагаемом обороте. Во Франции доход от продажи имущества включается в базу обложения акционерного общества, но при этом ставка налога на такой доход снижается до 15%, если предприятие владело имуществом более двух лет. В Италии прибыль, полученная от продажи основного капитала, не облагается налогом в случае ее использования для приобретения новых основных средств в течение 3 лет (См.: *Colin, Gervaise, 1986; Brachet, 1990; Мещерякова, 1995*).

В России вплоть до последнего времени в случае реализации основных фондов, нематериальных активов и малоценных и быстроизнашиваемых предметов налогом на прибыль облагается разница между ценой продажи и остаточной стоимостью имущества. В настоящее время разрешен порядок индексации стоимости имущества при определении прироста его капитальной стоимости в случае продажи, что необходимо для обеспечения нейтральности налоговой системы в условиях инфляции.

в). *Инвентаризация запасов.* В условиях устойчивого роста цен необходимо введение порядка, разрешающего предприятиям с длительным циклом производства, а также предприятиям, расположенным в районах Крайнего Севера, ежеквартально производить дооценку запасов товарно-материальных ценностей в соответствии с уровнем инфляции, что позволит избежать завышения оценки величины прибыли, подлежащей налогообложению. Необходимость этого объясняется тем, что указанные предприятия в силу специфики производственно-технологического цикла, в т.ч. и

из-за северного завоза, не могут использовать метод переоценки запасов "LIFO".

г). *Амортизация.* В условиях высокой инфляции накопленные амортизационные отчисления на полное восстановление основных фондов не исполняют своей функции, так как не только стоимость замены оборудования, но и его ремонт значительно превышают первоначальную стоимость. Существующее налоговое регулирование не обеспечивает соответствия между налоговой и экономической амортизацией⁵⁶. Это объясняется тем, что переоценки основных фондов производятся достаточно редко. Следует учесть, что увеличение амортизационных отчислений за счет переоценки основных средств приходится на поздний период их использования, когда предприятию желательно уже располагать средствами на ремонт или замену оборудования. Кроме того, в позднем периоде эксплуатации оборудования возможен его моральный износ, а существующая практика не учитывает этого и даже стимулирует сохранять на балансе оборудование с низкой производительностью, но уменьшающее налоговые обязательства. Важным обстоятельством является то, что ускоренная амортизация, принятая в российской практике, является фактически обычной линейной амортизацией, но с пропорционально увеличенной нормой (часть предприятий получает разрешение уменьшить сроки амортизационных списаний для отдельных видов оборудования).

Если исходить из задачи повышения уровня нейтральности налога на прибыль, т.е. приближения налогооблагаемой прибыли к величине экономической прибыли, то целесообразны следующие изменения существующей системы расчета базы налога на прибыль, касающиеся воспроизводства основных фондов предприятий:

⁵⁶ В действующей налоговой системе практикуются следующие возможности уменьшения налоговых обязательств и тем самым увеличения собственных средств для финансирования капиталовложений: ускоренная амортизация; разовые переоценки основных фондов; вычет из налогооблагаемой базы величины капиталовложений при условии полного использования амортизационных отчислений и в пределах 50% налогооблагаемой прибыли в совокупности с иными льготами; в 1992 году и в 1994 году до проведения очередной переоценки основных фондов разрешалась индексация амортизационных отчислений согласно индексу инфляции.

Г Пересмотреть нормы амортизационных отчислений, которые были установлены исходя из необоснованно длительных сроков эксплуатации оборудования и других основных средств⁵⁷. Следует положительно оценить предложенный в проекте Налогового кодекса порядок расчета базы по налогу на прибыль. Он исключает необходимость составления громоздких таблиц и ведения ежемесячного учета сумм амортизационных отчислений по каждой инвентарной позиции в отдельности. Предложенный порядок позволяет вести синтетический учет сумм амортизационных отчислений в разрезе семи амортизационных групп с пересчетом стоимости каждой единицы выбывающего имущества только при списании ее с баланса по специальной формуле;

2. Внедрить порядок начисления ускоренной амортизации методом уменьшающегося остатка или кумулятивным методом. Это позволило бы уменьшить налоговые обязательства предприятия именно в начальный период функционирования оборудования и, таким образом, предоставить ему возможность накопить достаточно средств для ремонта оборудования, когда в этом возникает необходимость, а также учесть моральный износ основных средств;

3. Законодательно предусмотреть периодичность проведения переоценок основных фондов предприятий, зависящую от уровня инфляции, а в интервале между ними следует разрешить индексацию амортизационных отчислений;

4. Для стимулирования обновления капитала следовало бы исключить из базы налога на прибыль предприятий прибыль от реализации основных фондов в той ее части, которая образуется за счет роста рыночной стоимости оборудования, при условии реинвестирования полученной выручки. Это будет ориентировать предприятия на интенсивное развитие и обновление технических средств и технологий. Дополнительным эффектом от такой меры

⁵⁷ В настоящее время действует "Положение о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве", введенное в действие с 1 января 1991 года, а "Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов в Российской Федерации", на основании которых производится отнесение на себестоимость износа основных средств, были утверждены постановлением Совета Министров СССР 22 октября 1990 года.

ОБЫЛО БЫ перераспределение оборудования на те предприятия, где его использование является более эффективным.

Минимальный налог на прибыль. Как уже отмечалось, занижение прибыли, подлежащей налогообложению, является в России чрезвычайно широко распространенным методом уклонения от налога. Одним из способов борьбы с подобной практикой является введение минимальных налогов на прибыль, уплачиваемых в процентах от оборота предприятия. В работе (Танзи, де Ханчером, 1987) отмечается, что минимальный налог, основанный на валовой выручке, является ни чем иным, как простой формой условной оценки дохода. Обычно платежи по налогу с дохода корпорации составляют до 2%.

Однако надо принимать во внимание, что аналогичные налоги, взимающиеся в процентах от оборота предприятий, в России уже существуют. Это налог на пользователей автомобильных дорог (0,4%) и налог на содержание жилищного фонда и объектов социально культурной сферы (1,5%). Они уплачиваются всеми предприятиями и зачисляются в дорожные фонды и бюджеты территорий, соответственно. Причем величина этих налогов исключается из базы налога на прибыль, то есть они увеличивают общую сумму налогов на разную величину для прибыльных и убыточных предприятий.

Проектом Налогового кодекса предполагается отмена налогов, имеющих своей базой выручку предприятий. Альтернативный минимальный налог на прибыль, исчисляемый как 1% от активов, предусмотрен для банков. Мы считаем целесообразным внедрение минимального налога на прибыль и для предприятий. Такой платеж мог бы определяться в соответствии с оборотом (объемом реализованной продукции) предприятия по ставке 1-2%. Фактором, снижающим эффективность подобной меры, является то обстоятельство, что в настоящее время более существенным методом уклонения от налогов является не завышение затрат, а сокрытие выручки. Поэтому такая мера при отсутствии комплексных мероприятий по увеличению собираемости налогов может привести к увеличению теневого оборота за счет легального. Следует также отметить, что введение минимального налога будет целесообразно лишь при разработке четких формальных критериев, по которым

налоговая администрация могла бы требовать от предприятия его уплаты вместо налога на прибыль.

Ограничения на вычет процента. Как отмечается в (*Atkinson, Stiglitz, 1980*) ограничения на вычет процента существуют из-за ограниченных возможностей налоговой администрации в определении целей ссуды. При отсутствии ограничений и наличии льгот по некоторым видам доходов (например, по государственным облигациям или другим видам процентного дохода) появляется возможность безналоговой передачи дохода, увеличения издержек и т.д. Другими словами, нерегламентированное разрешение включения процентов за пользование кредитом в состав затрат, подлежащих вычету из налогооблагаемой базы, позволяет предприятиям выстроить так называемый налоговый щит (tax shield) (*См., например, Musgrave, 1959; Goode, 1976*).

В настоящее время в России проценты по кредитам разрешается вычитать из налогооблагаемой прибыли в размере, не превышающем ставки рефинансирования Центрального банка, увеличенной на три процентных пункта. При этом, разрешение увязано со сроками кредита, которые не должны превышать шести месяцев. В проекте Налогового кодекса предполагается разрешить исключение из налогооблагаемой базы процента по всем кредитам. Важным моментом является согласованность этого порядка с налогообложением дивидендов (см. ниже), что позволит обеспечить нейтральность налоговой системы по отношению к способу финансирования фирмы.

В (*Хасси, Любик, 1993*) предлагается ограничить сумму разрешенных вычетов по выплате процентов величиной суммы дохода налогоплательщика от процентов и половины чистого непроцентного дохода налогоплательщика. Введение такого ограничения на сумму вычета позволяет предотвратить уклонение от налога путем формирования чрезмерной задолженности акционерам, т.е. маскировки собственного капитала фирмы под заемный капитал. В проекте Налогового кодекса эта проблема решается путем введения порядка, согласно которому налоговая база не уменьшается и одновременно признаются выплатой дивидендов проценты, выплачиваемые акционерам, предоставляющим кредиты

предприятию, доля участия которых в капитале данного предприятия превышает 20%, а ее отношение к сумме кредита, предоставленного этому предприятию, выше чем 2:1. Данный порядок применяется для тех акционеров, доходы которых в виде процентов не подпадают под налоговое законодательство России.

Двойное налогообложение дивидендов. В настоящее время действует порядок двойного налогообложения дивидендов по акциям - для физических и юридических лиц. Существующий порядок, не являясь нейтральным по отношению к методу финансирования предприятия, дестимулирует накопление капитала. Двойное налогообложение дивидендов искажает рыночную цену корпорации по сравнению с индивидуальным предприятием или с корпорацией, имеющей высокий левэридж (отношение заемного капитала к собственному).

Для того, чтобы приблизиться к нейтральности налога на прибыль по отношению к способу финансирования предприятия существует несколько подходов к проблеме двойного налогообложения дивидендов (См: King, 1975; Percebois, 1992; King, Fullerton, 1984).

1. Полное двойное обложение, заключающееся в обложении всей суммы прибыли налогом на корпорации и затем распределенных прибылей - подоходным налогом на получателей. При этом для обеспечения нейтральности налога по отношению к способу финансирования должен быть запрещен вычет процента из налогооблагаемой базы. Такой метод повышает цену капитала для предприятия.

2. Некумулятивное налогообложение, заключающееся в том, чтобы облагать отдельно нераспределяемую часть прибыли налогом на прибыль и отдельно распределяемую часть прибыли, облагая ее подоходным налогом.

3. Частично повторное налогообложение, которое заключается в облегчении налогообложения прибыли, распределяемой в форме дивидендов. Это облегчение может осуществляться на уровне предприятия путем обложения распределяемой прибыли по

пониженной ставке, исходя из того, что дивиденды впоследствии вновь будут обложены подоходным налогом.

Очевидно, что последний порядок не стимулирует накопления капитала. Таким образом, соображения экономической рациональности требуют установления порядка, при котором облегчение налогообложения осуществляется на руках получателей дивидендов, путем возмещения им части налога, выплаченной предприятием с суммы дивидендов. На этом принципе основана система налогового кредита или фискального авуара, которая используется во Франции. Налоговый кредит или фискальный авуар представляет собой требование к Казначейству, равное половине полученных дивидендов. Он прибавляется к облагаемому доходу акционера, однако затем вычитается из налога, подлежащего уплате. Таким образом, налоговый авуар как часть доходов налогоплательщика включается в доход акционера (наряду с полученной суммой дивидендов), но поскольку налог с дивидендов уже уплачен в Казначейство, то налоговый авуар вычитается из налога, подлежащего уплате. Кроме того, существует необлагаемый минимум доходов от финансовых вложений физических лиц - 8 тыс. фр. на налогоплательщика, 16 тыс. фр. для супружеской пары.

Примерно такой же порядок предусматривает система условного начисления налога, применяемая в Великобритании. Резиденту Великобритании, получившему дивиденды, при уплате подоходного налога предоставляется налоговый кредит на сумму авансового платежа, осуществленного корпорацией. Американское налоговое законодательство не содержит никаких положений для избежания двойного обложения прибыли и затем дивидендов, получаемых физическими лицами.

В работе (Хасси, Любик, 1993) предлагается следующий механизм избежания двойного налогообложения дивидендов. Распределяемая часть прибыли не облагается налогом, а дивиденды подвергаются налогообложению подоходным налогом. Для этого с выплачиваемых дивидендов предприятием взимается так называемый предварительный налог по ставке 30% (являющейся одновременно ставкой налога на прибыль к высшей ставкой подоходного налога). Налоговые обязательства предприятия по

налогу на прибыль при этом уменьшаются на сумму выплаченного налога, а собственники предприятия считаются получившими дивиденды в размере полученных ими на руки средств в сумме с выплаченным у источника подоходным налогом.

Аналогичной по смыслу системой, но несколько менее сложной, предусмотренной в проекте Налогового кодекса является обложение налогом всей суммы прибыли, при предоставлении физическим лицам - получателям дивидендов, налогового кредита на всю сумму налога на прибыль, уплаченную предприятием с выплаченных дивидендов. Иными словами, налог на прибыль должен рассматриваться как аванс по подоходному налогу, уплаченный у источника выплаты дивидендов. При этом целесообразно предусмотреть, что величина налогового кредита не может превышать обязательств физического лица по уплате подоходного налога с суммы дивидендов, включенных в состав налогооблагаемого дохода.

При выплате дивидендов юридическим лицам в настоящее время в России предприятие (после уплаты налога на прибыль) должно уплатить за получателя дивидендов налог по ставке 15%. Таким образом, аналогично ситуации с физическими лицами происходит двойное налогообложение.

В (См: Хасси, Любик, 1993) предлагается, что при выплате дивидендов одной фирмой другой фирме фирма-плательщик (дочерняя фирма), так же как в случае физических лиц, удерживает налог с дивидендов, получая при этом скидку с налога на прибыль в том же объеме, а фирма-получатель не включает их в свои доходы. Эти дивиденды учитываются на отдельном счете, чтобы было возможно распределить их без дополнительного удержания налога между владельцами. Американские корпорации могут исключать из облагаемой прибыли 80% суммы дивидендов, полученных от других американских обществ, и 100% суммы, если речь идет о группе аффилированных компаний, т.е. дивидендах, получаемых материнским обществом от филиалов (См: *Etats-Unis.*, 1986).

Проект Налогового кодекса распространяет подход, сохраняющий единую ставку налога на распределяемую и нераспределяемую прибыль предприятий и предоставляющий получателям дивидендов налоговый кредит на сумму уплаченного налога на дивиденды, получаемые юридическими лицами. Таким образом, после уплаты налога на прибыль, дивиденды, выплачиваемые предприятиям-акционерам, не облагаются ни у источника, ни в составе прибыли получателей дивидендов.

Маскировка личных расходов под производственные. Одним из способов уклонения от подоходного налога с физических лиц в последние годы стала покупка предприятиями движимого и недвижимого имущества, числящегося на балансе предприятия, но используемого физическими лицами в целях личного потребления. Наиболее крупными статьями подобных расходов предприятий являются покупки жилья, считающегося служебным, и легковых автомобилей, представляющих собой служебный транспорт. Для предотвращения таких методов уклонения от налогов следовало бы ввести ограничения на порядок амортизации подобных видов активов.

Так, во Франции ежегодно уплачивается налог на легковые автомобили (См: *Gambier, Mercier, 1992*), ставка которого варьируется от 5,88 тыс. фр. до 12,9 тыс. фр. При этом налог уплачивается и с автомобилями, принадлежащих предприятию, и со взятых на прокат (при сроке более 30 дней). Полностью амортизировать автомашины разрешается до их стоимости, достигающей 65 тыс. фр. Сумма сверхданного лимита в соответствии со ставкой амортизации ежегодно вносится в налогооблагаемую базу.

Налог на добавленную СТОИМОСТЬ

В данной главе мы проанализируем макроэкономические процессы, воздействующие на поступление НДС, среди которых динамика реального ВВП, инфляция, дебиторская задолженность, задолженность предприятий перед бюджетом, развитие процессов противозаконного уклонения от налога. Далее с помощью модели, описанной в предыдущей главе, мы рассмотрим особенности техники взимания НДС и ее эволюцию в 1992 - 1995 годы, с точки зрения изменения степени нейтральности налога в условиях инфляции, неравномерной динамики относительных цен на товары, используемые и выпускаемые предприятием, а также кризиса взаимной задолженности предприятий. На основе проведенного анализа в заключительном параграфе данной главы мы рассмотрим ряд мер, направленных на элиминирование выявленного негативного воздействия отмеченных экономических процессов на налоговые поступления и повышение уровня нейтральности и справедливости налоговой системы.

Впервые НДС был введен в 1954 году во Франции, что создало прецедент для его применения в странах Европейского Сообщества и многих других странах как достаточно общей формы потребительского налога с широкой базой налогообложения (См.: *Laurý, 1953*). НДС распространялся в мире очень быстро с большими различиями в полноте обложения добавленной стоимости. Например, в странах Латинской Америки и Африки налогом на добавленную стоимость не облагаются товары на стадии розничной торговли, в то же время другие страны применяют НДС при оптовой продаже или на уровне производства (См.: *Gray, 1990; Tait, 1991; Johansen, 1975; Government Finance..., 1994; Brid, 1989*). При такой широкой трактовке налога на добавленную стоимость сейчас более 50 стран применяют его, причем ни одна другая страна кроме Вьетнама не отменила НДС после его введения.

Статистика поступлений НДС в процентах ВВП представлена в таблице 4.1

Таблица 4.1.

Налог на добавленную стоимость в % ВВП в ряде развитых стран

	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Япония						0,14	1,3	1,4	1,5	1,5	1,5	1,5
Германия	4,13	3,91	3,75	3,88	3,82	3,84	6,08	6,28	6,43	6,85	7,1	6,79
Франция	8,12	8,09	8,29	8,41	8,36	8,15	8,06	7,8	7,55	7,38	7,44	7,6
Великобритания	5,58	5,93	5,87	5,86	6,22	6,13	6,05	6,52	6,85	6,52	6,74	6,71
Нидерланды	7,07	7,16	7,38	7,79	7,86	7,33	7,35	125	7,18	6,88	6,7	6,86
Италия	5,27	5,06	4,69	4,69	5,79	5,53	9,25	9,01	8,7	8,95	9,1	9,03

Источник: Organization for Economic Cooperation and Development. Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-91. - Paris: OECD, 1992; International Financial Statistics Yearbook. - Washington, D.C.: IMF, 1995; Government Statistics Yearbook. - Washington, D.C.: IMF, 1995

Большинство стран Европейского Сообщества ввело НДС после соглашения о его установлении в качестве основного потребительского налога. Как показывает статистика (табл. 4.3), в 1980-90-е годы наметилась тенденция к увеличению доли косвенных налогов в индустриально развитых странах (См.: *Government Finance..., 1994*). Этот процесс характеризуется увеличением ставки

НДС в целом ряде стран ОЭСР в целях возмещения сокращения доходов от прямых налогов. Типичным примером может служить налоговая реформа в Великобритании в 1979 году, когда была увеличена ставка НДС с 8 до 15% в целях компенсации сокращения поступлений от налога на прибыль.

Таблица 4.2.

Последние тенденции по введению НДС в странах OECD
(в скобках указан год введения налога)

1. Продвинутые страны по введению НДС (12 стран):

Австрия (1973), Бельгия (1971), Великобритания (1973), Дания (1967), Италия (1973), Ирландия (1972), Люксембург (1970), Нидерланды (1969), Норвегия (1970), Франция (1968), ФРГ (1968), Швеция (1969)

2. Страны с недавно введенным НДС (7 стран):

Греция (1987), Испания (1986), Канада (1991), Новая Зеландия (1986), Португалия (1986), Турция (1985), Япония (1989)

3. Страны Не использующие НДС-(5 стран):

Австралия, Исландия, США, Финляндия, Швейцария

Источник: Organization for Economic Cooperation and Development. Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-91.-Paris: OECD, 1992; Tax Policy in OECD Countries. Choices and Conflicts. K.C. Messere, 1994.-Amsterdam: IBFD Publications; European Tax Handbook. Editor: Juhani Kesti, LL.M. 1994.-Amsterdam: IBFD Publications

В России налог на добавленную стоимость был введен в 1992 году. С тех пор наблюдается процесс снижения его роли в налоговых поступлениях: НДС составил 39,3% налоговых поступлений в 1992 году, 28,3% - в 1993 году, 24,5% в 1994 году, 25,5% - в 1995 году и 21,9% - в 1996 году. Разумеется, значительную роль в процессе сокращения роли НДС сыграли законодательные изменения, осуществленные за это время. Так, была резко уменьшена ставка налога (28% в 1992 году, 20% в 1993). Однако важное значение имело снижение уровня собираемости этого налога.

Доля НДС в доходах бюджетов России и некоторых развитых стран

	доля НДС * в доходах бюджетов
Франция	18,19 (1990); 18,79(1992)
Германия	10,48 (1990); 13,56(1992)
Россия	39,3(1992); 28,3(1993); 24,5(1994)
Великобритания	16,57 (1990); 19,24 (1992)

* В скобках указан год, на который приводятся данные.

Источник: Organization for Economic Cooperation and Development. Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-91.-Paris: OECD, 1992; Tax Policy in OECD Countries. Choices and Conflicts. K.C. Messere, 1994.-Amsterdam: IBFD Publications; European Tax Handbook. Editor: Juhani Kesti, LL.M. 1994.-Amsterdam: IBFD Publications

4.1. Анализ воздействия отдельных макроэкономических факторов на поступление НДС

В Приложении 4 отмечены особенности динамики поступлений НДС в 1992 - 1995 годах. Из приведенного описания видно, что наибольшие колебания поступлений налога происходили в 1992 году, что было вызвано техническими трудностями, имевшими место в первый год введения нового налога и постоянными нововведениями, совершенствовавшими его технику. На величину поступлений налога в первое время после его введения влияло много факторов, в том числе сложности с расчетом и уплатой нового налога в начале года, а также рост взаимных неплатежей предприятий и проведенный Центральным банком их взаимный зачет в октябре 1992 года, вызвавший резкое повышение налоговых поступлений. Поэтому для статистического анализа нами были рассмотрены различные временные интервалы. В качестве исследуемой переменной использовались данные о месячных поступлениях НДС, либо поступлениях НДС в сумме со специальным налогом (см.

Приложение 4), дефлированные по индексу потребительских цен (в ценах декабря 1991 года). Кроме того изучаемые показатели были рассмотрены в процентах месячного ВВП.

В данном параграфе мы рассмотрим зависимость поступлений налога на добавленную стоимость от инфляции, дебиторской задолженности предприятий, недоимок по налогу, доли наличных денег в M_2 .

4.1.1. Инфляция

Аналогично налогу на прибыль инфляция воздействует на объем реальных поступлений НДС двумя путями: во-первых, в результате обесценения вычитаемого из налогооблагаемой базы кредита по НДС, предоставляемого в размере налога, уплаченного за приобретенные налогоплательщиком товары и услуги, используемые в производстве, во-вторых, при наличии инфляции в результате обесценения налога из-за существования лага между возникновением налоговых обязательств плательщика (осуществлением хозяйственных операций) и поступлением налога в бюджет. Интегральный эффект от воздействия инфляции зависит от того какой эффект будет проявляться в большей степени.

Качественный анализ показывает, что в 1992 году уменьшение величины НДС, связанное с обесценением средств за время перечисления их в бюджет, должно было превышать эффект от увеличения величины НДС в результате снижения базы налога, которое вызывается обесценением вычетов из его базы. Это объясняется существованием весьма больших лагов между хозяйственными операциями, приводящими по своему содержанию к возникновению у плательщиков налоговых обязательств, и перечислением налога в бюджет. Как показано в Приложении 4, в 1992 году были предприняты серьезные усилия по совершенствованию техники взимания налога, направленные на сокращение отмеченных лагов.

Это было достигнуто, в частности, за счет введения порядка уплаты в бюджет НДС, осуществляемого без учета кредита по НДС

по приобретенным ресурсам, с последующим перерасчетом один раз в квартал, а также за счет дифференциации частоты моментов уплаты налога для плательщиков с различной величиной налогооблагаемого оборота. В результате отрицательное воздействие инфляции на поступления налога на добавленную стоимость должно было снизиться. Тем не менее нам представляется затруднительным выявление воздействия инфляции на поступления НДС на периоде времени, включающем 1992 год, т.к. основное влияние на объемы поступлений в этот период оказывал процесс адаптации предприятий к новому налогу и изменения техники его взимания, ликвидировавшие наиболее заметные пробелы нормативной базы.

Существовавший в 1993 - 1994 годах порядок возмещения уплаченного НДС только по мере списания оборотных средств на производство, приводил к усилению тенденции положительного воздействия инфляции на поступления НДС, что особенно сильно проявлялось для предприятий с длительным циклом производства. Аналогично, длительный процесс кредитования по налогу на добавленную стоимость при инвестициях в основные средства и нематериальные активы⁵⁸ в условиях инфляции являлся фактором, завышающим эффективную ставку налога особенно для капиталоемких предприятий, осуществляющих программы развития производства. В результате в 1993 году направление влияния инфляции на поступления налога вероятно должно было измениться с отрицательного на положительное. Высказанные содержательные соображения говорят также о возможном существовании серьезной неустойчивости коэффициентов рассматриваемой зависимости.

Статистический анализ, хотя и не привел к однозначным результатам, тем не менее позволил подтвердить некоторые из высказанных соображений. При исследовании на всем временном интервале влияния динамики ВВП, дефлированного по индексации, и самого индекса потребительских цен на поступления НДС

⁵⁸ Заметим, что в 1992 году не разрешалось вычитать из обязательств по НДС налог, уплаченный при покупке капитальных ресурсов. Начиная с 1993 года был введен кредит по НДС за приобретаемые основные средства и нематериальные активы равными долями в течении 2 лет. С 1994 года срок сокращен до 6 месяцев и с 1996 года налог на добавленную стоимость практически стал нетто-НДС (кредит по НДС не предоставляется только в размере налога, уплаченного в связи с капитальным строительством).

(уравнение 1, табл. 4.1, Приложение 6), мы получили отрицательную зависимость от инфляции. Аналогичная ситуация возникает при рассмотрении первых двух лет реформ (уравнение 2, табл. 4.1, Приложение 6). Однако низкие значения соответствующих t -статистик (-0,95 и -1,12, соответственно) не позволяют подтвердить гипотезу об отрицательном характере зависимости между поступлениями НДС и инфляцией на приемлемом уровне значимости.

Результаты анализа зависимости поступлений НДС, выраженных в долях ВВП, от инфляции приведены в таблице 4.2 (Приложение 6). В отличие от налога на прибыль, анализ не позволил выделить сильного влияния на поступления налога скачка цен в январе 1992 года. При исключении из рассмотрения января 1992 года коэффициент при показателе инфляции остается статистически незначимым (см. уравнения 2 и 1, б и 5, табл. 4.1, Приложение 6).

Уравнение 13:

$$Y = 0,14 X_1 + 0,04 X_2 - 0,05, \text{ где}$$

(2,74) (3,33) (-2,31)

Y	дефлированные поступления НДС и спецналога
X ₁	индекс цен
X ₂	дефлированная накопленная дебиторская задолженность
R ²	0,3
R ² adjusted	0,25
F-stat	6,73
Количество наблюдений	36

При исключении из выборки данных, касающихся всего первого года реформ, влияние инфляции на НДС становится значимым (уравнение 13, в табл. 4.1, Приложение 6). Это подтверждает высказанное выше соображение о том, что содержательное объяснение такого изменения характера зависимости заключается

в том, что в 1992 году неоднократно менялся порядок уплаты НДС и происходило приспособление к нему экономических агентов. Поэтому выделить значимое влияние темпов роста цен на поступления налога в период времени, включающий 1992 год, невозможно.

Начиная с 1993 года в соответствии с высказанными выше соображениями наблюдается положительное воздействие инфляции на налоговые поступления (см., также уравнение 4, табл. 4.2).

С целью проверки неизменности в характере полученных зависимостей между НДС и инфляцией при добавлении в уравнение объема ВВП, характеризующего базу налогообложения, мы провели дополнительный анализ для двух последних лет из исследуемого периода (уравнение 4, таблица 4.1). Влияние инфляции не изменилось по своему знаку: оно является положительным и статистически значимым.

Уравнение 4:

$$Y = 0,13 X_1 - 0,09, \text{ где}$$

(3,78) (-2,28)

Y	поступления НДС и спецналога в % ВВП
X ₁	индекс цен
R ²	0,39
R ² adjusted	0,37
F-stat	14,29
Количество наблюдений	24

Следует отметить, что в уравнении 4 (таблица 4.1) коэффициент при ВВП значительно меньше, чем за весь период исследований. Это положение объясняется падением эффективной ставки налога, вызванное как тем, что номинальная ставка налога была сильно

снижена с 1993 года, так и вероятно ростом масштабов уклонения от налога.

Уравнение 8 (таблица 4.1) в качестве объясняющего параметра была добавлена ставка налога (с учетом ставки специального налога, введенного в 1994 году). Коэффициент при переменной "ставка налога" в уравнении 8 оказался статистически не значим (t -статистика равна 0,9). По-видимому, это можно объяснить тем, что воздействие других факторов таких, как законодательные изменения базы, инфляция, недоимки, уклонение от налога, оказывали более серьезное воздействие на поступления налога. Важным моментом является также то, что ставки по НДС и специальному налогу менялись всего несколько раз, тогда как при анализе мы используем ежемесячные данные.

4.1.2. Дебиторская задолженность предприятий

Содержательный смысл зависимости поступлений НДС от дебиторской задолженности, как и зависимости от инфляции, аналогичен случаю налога на прибыль. Величина поступлений налога на добавленную стоимость непосредственно связана как с изменением дебиторской задолженности по народному хозяйству (т.к. обязательства по уплате этих налогов появляются у предприятий после оплаты их клиентами поставленных им товаров и услуг), так и с общей величиной дебиторской задолженности, поскольку в условиях инфляции происходит ее обесценение за время предшествующее погашению.

На рисунке 4.1 представлена динамика дебиторской задолженности предприятий в процентах от ВВП соответствующего месяца и объем поступлений НДС.

Из рисунка 4.1 видно, что в 1992 году рост дебиторской задолженности⁵⁹ был серьезным фактором, противодействующим росту налоговых поступлений. Легко видеть, что резкий рост

⁵⁹ Данные по дебиторской задолженности доступны только начиная с третьего и четвертого кварталов 1992 г.

дебиторской задолженности, начавшийся сразу после окончания проведения взаимозачета задолженности предприятий осенью 1992 года, корреспондирует со снижением поступлений НДС в помесечном выражении в ноябре месяце.

Рисунок 4,1



Однако, начиная с 1993 года, взаимосвязь двух кривых изменилась: направление изменения в поступлении налога совпадает с изменением величины дебиторской задолженности. Это может быть объяснено двумя обстоятельствами. Во-первых, дебиторская задолженность положительно коррелирует с кредиторской задолженностью (коэффициент корреляции равен 0,97). В свою очередь, кредиторская задолженность может оказывать положительное влияние на поступления НДС. Это объясняется тем, что из обязательств по налогу перед бюджетом предприятие могло вычитать только сумму НДС, фактически уплаченного поставщикам за сырье, материалы, комплектующие изделия и т.д. Тем самым, в случае роста задолженности налогоплательщика перед его поставщиками, величина его

отчислений в бюджет также росла на сумму НДС за приобретенные товары. Во-вторых, начиная с 1993 года усиливается положительная зависимость между величиной дебиторской задолженности и реальным ВВП, динамика которого, в свою очередь, положительно воздействует на поступления налога (см. ниже).

В 1994 году (см. рис. 4.1) вплоть до осени дебиторская задолженность, как и просроченная дебиторская задолженность, в реальном исчислении несмотря на некоторые колебания имела тенденцию к повышению. Соответственно, подобный рост не мог не оказывать негативного воздействия на объемы налога. Однако снижение темпов инфляции по-видимому компенсировало действие этого фактора. В ноябре - декабре 1994 года произошло снижение реальной величины дебиторской и просроченной дебиторской задолженности до весенних (1994 года) уровней, что явилось одним из факторов роста поступлений НДС. В 1995 году, как и 1993 на рисунке можно видеть положительную связь налога на добавленную стоимость и дебиторской задолженности.

Проведенный анализ графиков, представленных на рисунке 4.1 говорит о том, что вряд ли можно ожидать, что статистический анализ подтвердит существование отрицательной зависимости между исследуемыми переменными, вытекающей из теоретических соображений. Таблица 4.3 (Приложение 6) представляет результаты регрессионного анализа зависимости НДС от дебиторской задолженности и ВВП. Здесь все переменные дефлированы по индексу цен, а исследуемый промежуток времени 1993-1995 годы разбит на три интервала. Как мы и предполагали, регрессионный анализ в целом не подтверждает выдвинутую гипотезу о существовании отрицательной зависимости между величиной дебиторской задолженности и поступлениями НДС. После устранения в необходимых случаях автокорреляции остатков на промежутке 1993 - 1995 и 1993 - 1994 связь между дебиторской задолженностью и НДС оказалась положительной, но статистически незначимой.

При рассмотрении дебиторской задолженности одновременно с индексом цен (уравнение 13, табл. 4.1, Приложение 6) на интервале 1993 - 1995 год получен результат, согласно которому зависимость

между налоговыми поступлениями и задолженностью предприятиям их клиентов положительной и статистически значимой. Точно также на интервале 1994 - 1995 годы воздействие на поступления НДС дебиторской задолженности, рассмотренной совместно с ВВП, является положительным и статистически значимым (уравнения 3,5,6 табл. 4.3, Приложение 6). По нашему мнению, такая связь является косвенной, опосредованной зависимостью дебиторской задолженности от ВВП. При добавлении в уравнение показателя ВВП (уравнения 5, 6, см. табл. 4.3, Приложение 6) коэффициент при ВВП становится статистически незначимым и отрицательным. По-видимому, этот эффект объясняется тем, что в 1994 - 1995 годах наблюдается сильная (0,71) положительная корреляция между ВВП и дебиторской задолженностью, что вызывает наличие квазимультиколлинеарности в модели. В уравнении 4 табл. 4.3 (Приложение 6) такого эффекта не наблюдается, т.к. корреляция между переменными в 1993-1995 годах равнялась -0,12, однако коэффициенты при ВВП и дебиторской задолженности не являются статистически значимыми. Положительная зависимость поступлений налога от дебиторской задолженности, наблюдаемая в уравнении 13 (табл. 4.1, Приложение 6), может быть аналогично объяснена зависимостью между дебиторской задолженностью к инфляцией (коэффициент корреляции между реальной дебиторской задолженностью и инфляцией равен -0,85).

4.1.3, Недоимки по налогу на добавленную стоимость и уклонение от налога на добавленную стоимость

Зависимость поступлений налога на добавленную стоимость от динамики недоимок определяется, аналогично налогу на прибыль, сокращением текущих поступлений НДС при росте недоимок к обесценением реальной величины будущих погашений задолженности налогоплательщиков перед бюджетом вследствие инфляции. Поскольку поступления НДС не отличаются выраженной сезонностью, постольку можно ожидать, что не будет наблюдаться зависимость поступлений НДС и недоимки от величины налоговых обязательств, как это имеет место в случае с налогом на прибыль.

Резкий рост недоимок по налогам начался с 1993 года. При этом увеличение недоимок по НДС в августе и ноябре 1993 года (рис. 4.2) в большой степени определялся предоставленными предприятиями отсрочками по платежам в бюджет.

В 1994, а затем и в 1995 году падение налоговой дисциплины и общий кризис неплатежей предприятий привели к резким колебаниям во времени объема недоимок по всем налогам, в том числе и по налогу на добавленную стоимость (рис. 4б). Отношение прироста объемов недоимок по НДС в 1994 - 1995 годы к месячному ВВП показывает тенденцию к их нарастанию в течении почти всего периода, несмотря на заметные колебания от месяца к месяцу. Фактор роста недоимок привел к относительному уменьшению налоговых поступлений по НДС за 1994 год по сравнению с 1993 годом на 0,5% ВВП, в 1995 году недоимки возросли ещё на 0,2 процентных пункта ВВП.

Рисунок 4б.



При включении недоимок по налогу в качестве фактора, объясняющего поступления налога на добавленную стоимость в уравнения 5, 6, 7, 12 (см. табл. 4.1) заметно увеличивается коэффициент детерминации R^2 (в уравнении 7 - до 0,73, в уравнении 12 - до 0,77).

Уравнение 6:

$$Y = 0,02 X_1 - 0,18 X_2 - 0,14 X_3 + 6,79 \quad , \text{ где}$$

(1,05) (-2,08) (-1,54) (3,58)

Y	дефлированные поступления НДС и спецналога
X_1	дефлированный ВВП
X_2	дефлированные накопленные недоимки по НДС и спецналогу
X_3	доля M_0 в M_2
R^2	0,30
R^2 adjusted	0,24
F-stat	4,60
Количество наблюдений	36

Уравнение 5:

$$Y = 0,04 X_1 - 0,17 X_2 - 0,21 X_3 + 6,6 \quad , \text{ где}$$

(2,57) (-2,87) (-3,20) (2,68)

Y	дефлированные поступления НДС и спецналога
X_1	дефлированные ВВП
X_2	прирост дефлированных накопленных недоимок по НДС и спецналогу
X_3	доля M_0 в M_2
R^2	0,65
R^2 adjusted	0,60
F-stat	13,75
Количество наблюдений	36

В уравнениях 6, 7 и 12 таблицы 4.1, в которых в качестве объясняющей переменной использовался накопленный объем недоимки, коэффициент при данном показателе в среднем равен -0,17, а значение t-статистик позволяет отвергнуть гипотезу о равенстве нулю соответствующего коэффициента.

В уравнении 5 (табл. 4.1) в качестве переменной рассмотрен прирост недоимки по НДС перед бюджетом. Анализ показывает наличие статистически значимой отрицательной связи между приростом недоимки и поступлениями НДС. Как мы и ожидали, это отличается от вывода, полученного в предыдущей главе, где анализировалась такая же зависимость для налога на прибыль. Положительная связь налога на прибыль с объемом недоимок объясняется наличием сезонности в динамике налога на прибыль. В случае же налога на добавленную стоимость сезонности не наблюдается, и зависимость приобрела более естественный вид.

В соответствии с тем, что обсуждалось в предыдущих главах, доля наличных денег в денежной массе может служить индикатором масштабов операций, совершаемых в теневом секторе экономики и неучитываемых в бухгалтерском учете. Тем самым, этот показатель может рассматриваться как индикатор динамики процессов уклонения от уплаты налогов. Если рассматривать долю наличных денег в M_2 , совместно лишь с показателем ВВП (уравнение 11), то наличие зависимости после устранения автокорреляции остатков, на выбранном уровне значимости не подтверждается. Однако в большинстве построенных эконометрических уравнений, где доля наличных денег в M_2 , рассматривается наряду с другими переменными (ВВП, недоимки, инфляция), этот показатель отрицательно влияет на поступления налога на добавленную стоимость с большой статистической значимостью (уравнения 5, 7, 8, см. табл. 4.1).

Итак, проведенное исследование не позволило на выбранном уровне значимости подтвердить все гипотезы, сформулированные на основе теоретического анализа. Тем не менее можно с большой вероятностью говорить о справедливости таких тезисов, как наличие тесной связи между поступлениями НДС и величиной ВВП (положительная зависимость), между НДС и недоимками

(отрицательная зависимость), между поступлениями НДС и долей наличных денег в M_2 (отрицательная зависимость), между поступлениями НДС и инфляцией (в 1993 - 1995 годах - положительная зависимость).

Уравнение 7:

$$Y = 0,04 X_1 - 0,2 X_2 - 0,4 X_3 + 16,6 \quad , \text{ где}$$

(2,40) (-3,07) (-5,45) (6,84)

Y	дефлированные поступления НДС и спецналога
X_1	дефлированный ВВП
X_2	дефлированные накопленные недоимки по НДС и спецналогу
X_3	доля M_0 в M_2
R^2	0,73
R^2 adjusted	0,71
F-stat	29,47
DW	1,74
Количество наблюдений	36

4.2. Оценка последствий изменения некоторых макроэкономических факторов и техники взимания НДС на микроэкономическом уровне

Помимо анализа влияния на налоговые поступления отдельных макроэкономических факторов с помощью статистических методов, с помощью ситуационной модели, описанной в Приложении 3, нами были изучены последствия изменений, вносившихся в налоговое законодательство Российской Федерации в 1992-1995 годах. По результатам проведенных расчетов подготовлен ряд примеров, позволяющих проиллюстрировать последствия тех или иных изменений, как с точки зрения налогоплательщиков, так и с точки зрения реального влияния этих изменений на объемы бюджетных доходов.

В данном разделе рассматриваются два типовых предприятия (табл. 3.7): предприятие А (структура капитала - 219 условных рублей основных фондов, 30 условных рублей оборотных средств и 30 условных рублей заработной платы) и предприятие Б с относительно более низкой долей оборотных средств (структура капитала - 240 условных рублей основных фондов, 9 условных рублей оборотных средств и 30 условных рублей заработной платы). Каждое из этих предприятий рассматривается в условиях взимания НДС, действовавших в том или ином году, при условных уровнях инфляции и других макроэкономических показателях.

Пример 1. На данном примере иллюстрируются последствия введения НДС для предприятий различных отраслей экономики. Напомним, что в Российской Федерации до 1993 года НДС по приобретенным основным средствам не возмещался вообще; в 1993-1994 годах возмещение НДС по приобретенным основным средствам осуществлялось в течение двух лет; в 1995 году НДС, уплаченный по приобретенному оборудованию, не относился на себестоимость и возмещался из бюджета в течение 6 месяцев.

Таблица 4.7.

Коэффициенты инфляции, используемые в ситуационной модели для условий 1992 г.

	Годовые индексы инфляции	Среднемесячные индексы инфляции
Готовая продукция	20	1,28
Запасы и затраты сырья	7	1,18
Заработная плата	8,9	1,2

Лишь в 1996 году НДС стал взиматься как НДС-нетто, т.е. кредит по приобретенным основным средствам стал возмещаться сразу после их покупки и учета в балансе. Аналогично предоставляется кредит по приобретаемым оборотным средствам, т.к. отменено дополнительное условие, связывающее предоставление кредита по НДС с их фактическим использованием в производстве.

Для иллюстрации этого в модели были использованы соответствующие параметры изменения цен и заработной платы, пересчитанные в среднемесячные коэффициенты (таблица 4.7).

Вариант 1. При рассмотрении “брутто-метода” взимания НДС, действовавшего в России в 1992 году, получены результаты, представленные в таблице 4.8.

Таблица 4.8.

Результаты расчетов налогов по ситуационной модели при I отсутствии инфляции и в условиях инфляции. Вариант I.

ВСЕГО НАЛОГИ:	Предприятие А	Предприятие Б
По базовой модели (без инфляции)	121,55	131,98
При заданной инфляции	144,22	156,49
НДС:		
По базовой модели (без инфляции)	40,46	49,3
При задании инфляционных макроэкономических параметров в соответствии с таблицей 4.7.	53,94	64,72
ИЗМЕНЕНИЯ В СВЯЗИ С ИНФЛЯЦИЕЙ		
Общей суммы налогов	22,67	24,51
НДС	13,48	15,42

Вариант 2. По схеме, действовавшей в Российской Федерации в 1993-1994 годах (НДС по основным фондам списывался в течение 2-х лет после их приобретения) для 1992 года получены результаты, представленные в таблице 4.9.

Вариант 3. В таблице 4.10 представлены результаты для 1992 года, полученные по схеме, действовавшей в Российской Федерации в 1995 году, когда НДС по основным фондам списывался в течение полугода после их приобретения.

Таблица 4.9.

Результаты расчетов налогов по ситуационной модели при
отсутствии инфляции и в условиях инфляции. Вариант 2.

ВСЕГО НАЛОГИ	Предприятие А	Предприятие Б
По базовой модели (без инфляции)	116,62	126,87
При заданной инфляции	139,29	151,38
ВДС:		
По базовой модели (без инфляции)	35,53	43,89
При задании инфляционных макроэкономических параметров в соответствии с таблицей 4.7.	49,01	59,31
ИЗМЕНЕНИЯ В СВЯЗИ С ИНФЛЯЦИЕЙ:		
Общей суммы налогов	22,67	24,51
ВДС	13,48	15,42

Таблица 4.10.

Результаты расчетов налогов по ситуационной модели при
отсутствии инфляции и в условиях инфляции. Вариант 3.

ВСЕГО НАЛОГИ:	Предприятие А	Предприятие Б
По базовой модели (без инфляции)	101,81	110,64
При заданной инфляции	124,48	135,15
ВДС:		
По базовой модели (без инфляции)	20,72	27,66
При задании инфляционных макроэкономических параметров в соответствии с таблицей 4.7.	34,2	43,08
ИЗМЕНЕНИЯ В СВЯЗИ С ИНФЛЯЦИЕЙ		
Общей суммы налогов	22,67	24,51
ВДС	13,48	15,42

Руководствуясь приведенными данными, можно оценить, как повлияла инфляция, а также принятая схема возмещения НДС, уплаченного при приобретении основных фондов, на динамику объемов НДС, отчисляемых в бюджет предприятиями разных отраслей экономики, что в нашем примере представлено предприятиями, различающимися долей основных фондов в капитале.

Если рассматривать отдельно фактор инфляции, считая заданным метод возмещения НДС по приобретенным основным средствам, то наибольшие потери из-за роста цен несли предприятия, в капитале которых большую долю составляют вложения в оборотные средства (в нашем примере - предприятие А). Отметим, что начиная с 1996 года, вследствие уменьшения лага между уплатой НДС и его возмещением при покупке основных и оборотных средств (кредит по НДС возмещается по факту отражения в балансе приобретаемых товаров), это положение потеряло силу, тем самым налог стал более нейтральным.

Такая ситуация объясняется тем, что при использовании схем, связанных с отсутствием возмещения из бюджета НДС, уплаченного при приобретении основных средств (НДС-брутто), или при отсроченном возмещении этих сумм, результаты, принимаемые для сопоставления последствий инфляции на предприятиях различных отраслей (в нашем примере - предприятия А и Б), оказываются более чувствительными к обесценению суммы налога, уплачиваемого при приобретении оборотных средств (в нашем примере - предприятие А). Чем выше уровень НДС, принимаемого к возмещению, тем более сильно проявляется в условиях инфляции негативное воздействие обесценения возмещаемого НДС на сумму обязательств налогоплательщика.

Казалось бы, что сокращение сроков возмещения НДС, уплаченного при приобретении основных средств, выравнивает условия налогообложения предприятий различных отраслей, поскольку на предприятиях, где более высока доля основных средств (в нашем примере - предприятие Б) суммы возмещения увеличиваются за счет включения более высоких сумм НДС в состав возмещаемого налога. Однако этого не происходит. Такая ситуация

объясняется тем, что мы предполагаем равенство инвестиций, осуществленных в оба анализируемых предприятия (проекта). В этом случае (хотя на предприятии Б происходит увеличение сумм НДС, принимаемого к возмещению в связи с сокращением сроков такого возмещения), увеличение доли основных средств в структуре капитала происходит за счет сокращения доли оборотных средств, НДС по которым сразу принимается к возмещению, и наоборот. Если бы (как это осуществляется начиная с 1996 года) возмещение НДС по приобретенным основным средствам происходило сразу по факту их приобретения, различия в суммах НДС, уплачиваемых предприятиями А и Б, не было бы. Однако общая тенденция при этом (относительно более сильное воздействие инфляции на рост обязательств по НДС на предприятиях типа А по сравнению с предприятиями типа Б) все равно не изменилась бы и проявилась бы в последующем.

Если сопоставить суммы НДС, которые подлежали уплате предприятиями, то видно, что в 1992 году действовал наиболее жесткий порядок взимания НДС - налог, уплаченный за приобретенные основные фонды, из бюджета не возмещался. НДС (при отсутствии инфляции) изымался в объеме 40,46 условных рублей по предприятию А и 49,3 условных рублей по предприятию Б. В 1993-1994 году произошло смягчение режима НДС, что в нашем примере соответствует НДС по предприятию А - 35,53 условных рубля, по предприятию Б - 43,89 условных рубля, т.е. на 12,2 % и 11,0% меньше, чем по схеме уплаты НДС, действовавшей в 1992 году. Еще более мягким является режим возмещения НДС, применявшийся в первой половине 1995 года. При таком режиме НДС составил бы 20,72 по предприятию А и 27,66 - по предприятию Б, т.е. на 48,8 % и 43,9% меньше, чем при схеме НДС-брутто.

Таким образом, рассмотренные примеры иллюстрируют очевидный вывод о том, что предприятия, имеющие в структуре капитала более высокую долю основных фондов, при прочих равных условиях уплачивают большие объемы НДС, если налог не является НДС-нетто.

В таблице 4.11 показано, каким образом фактор инфляции сказывается на структуре налоговых изъятий у обоих анализируемых предприятий при использовании брутто-метода.

Таблица 4.11.

Результаты расчетов по ситуационной модели структуры налоговых изъятий (в % к инвестированному капиталу)

	Предприятие А	Предприятие Б
Основные фонды	219	240
Оборотные фонды	30	9
Заработная плата	30	30
Итого инвестиций	279	279
ВСЕГО НАЛОГИ:		
По базовой модели (без инфляции)	43,6	47,3
При заданной инфляции	51,7	56,1
НДС за квартал:		
По базовой модели (без инфляции)	14,5	17,7
При задании инфляционных макроэкономических параметров в соответствии с таблицей 4.7.	19,3	23,2

При рассмотрении фактора инфляции общая доля налоговых изъятий в процентах к первоначально авансированному капиталу возросла по сравнению с безинфляционной ситуацией на 8,1 п.п. (с 43,6 до 51,7%) по предприятию А и на 8,8 п.п. (с 47,3 до 56,1%) по предприятию Б (в том числе за счет НДС на 4,8 п.п. по предприятию А и на 5,5 п.п. - по предприятию Б). Если же сопоставить темпы прироста доли налоговых изъятий в процентах к авансированному капиталу на двух предприятиях, то подтверждается установленный нами ранее факт, что в условиях инфляции относительно более высокую нагрузку несут предприятия с более высокой долей возмещаемого НДС. На предприятии А прирост составил 33,1%, на Б - 31,1%. При этом доля НДС в структуре налоговых платежей возрастает относительно более низкими темпами на предприятии А, чем на предприятии Б ($4,8/8,1 = 0,59$, и $5,5/8,8 = 0,62$). Это объясняется тем, что на предприятиях, на которых относительно

более высока доля возмещаемого (принимаемого к зачету) НДС, з условиях инфляции происходит опережающий рост налогооблагаемой прибыли.

Пример 2. Целью данного примера является иллюстрация последствий возникновения и быстрого роста взаимных неплатежей предприятий, происшедшего после либерализации цен в 1992 году. Для этого в модель дополнительно вводится условие, согласно которому произведенная в данном месяце продукция не полностью реализуется в том же месяце. В нашем условном примере заложен уровень дебиторской задолженности, составляющий 50% произведенной и отгруженной продукции, т.е. средний срок погашения дебиторской задолженности - 0,5 месяца.

В примере предпринята попытка осуществить факторный анализ изменения размера обязательств по НДС у предприятий разных отраслей экономики. Первая часть примера отражает влияние фактора инфляции на размер налоговых обязательств при наличии дебиторской задолженности. Вторая часть примера отражает влияние факта образования дебиторской задолженности на сумму НДС.

Пример 2.1. Сравним данные, полученные по предприятию А (в структуре капитала которого выше доля оборотных средств), и предприятию Б (в структуре капитала которого выше доля основных средств), в том случае, если возникновение дебиторской задолженности происходило в условиях инфляции и без нее.

Вариант 1. Рассмотрение НДС-брутто, действовавшего в России в 1992 году (табл. 4.12):

Вариант 2. По схеме, действовавшей в Российской Федерации в 1993-1994 годах (НДС по основным фондам списывался в течение 2-х лет после их приобретения) для 1992 года получены результаты (табл. 4.13).

Таблица 4.12.

Результаты расчетов по ситуационной модели влияния инфляции на величину налоговых обязательств при наличии дебиторской задолженности. Вариант 1

	при отсутствии инфляции		в условиях инфляции		увеличение налогов	
	Пред.А	Пред. Б	Пред.А	Пред. Б	Пред.А	Пред. Б
Всего налоги	112,48	125,87	127,99	144,16	1,138	1,145
НДС	31,65	40,45	39,45	50,22	1,25	1,24

Таблица 4.13.

Результаты расчетов по ситуационной модели влияния инфляции на величину налоговых обязательств при наличии дебиторской задолженности. Вариант 2

	при отсутствии инфляции		в условиях инфляции		увеличение налогов	
	Пред.А	Пред. Б	Пред.А	Пред. Б	Пред.А	Пред. Б
Всего налоги	107,54	120,46	123,05	138,75	1,144	1,15
НДС	26,68	35,04	34,51	44,81	1,29	1,28

Вариант 3. В таблице 4.14 представлены результаты, полученные для 1992 года по схеме, действовавшей в Российской Федерации в 1995 году, когда НДС по основным фондам списывался в течение полугода после их приобретения.

Таблица 4.14.

Результаты расчетов по ситуационной модели влияния инфляции на величину налоговых обязательств при наличии дебиторской задолженности. Вариант 3

	при отсутствии инфляции		в условиях инфляции		увеличение налогов	
	1 Пред.А	Пред. Б	Пред.А	Пред. Б	Пред.А	Пред. Б
Всего налоги	92,73	104,23	108,24	122,52	1,167	1,175
НДС	11,87	18,81	19,7	28,58	1,66	1,52

Таким образом, при введении фактора инфляции в базовую модель (табл. 4.12) можно отметить, что при использовании НДС-брутто фактор инфляции повлиял на изменение общих сумм налогов на обоих предприятиях в одном направлении. На предприятии А общая сумма налогов увеличилась по сравнению с безинфляционной ситуацией на 13,8% и на предприятии Б на 14,5%. Что касается НДС, то на предприятии А он увеличился на 25%, а на предприятии Б - на 24%, в связи с большим влиянием инфляционного обесценения оборотных средств на величину налога.

По схеме, действовавшей в Российской Федерации в 1993-1994 годах, когда НДС по основным фондам списывался в течение 2-х лет после их приобретения, для предприятия А налоги увеличились бы на 14,4%, для предприятия Б - на 15,0% по сравнению с безинфляционной ситуацией. НДС увеличился бы на предприятии А на 29%, на предприятии Б - на 28% (табл. 4.13). То есть при введении фактора дебиторской задолженности сохраняется тенденция относительно больших потерь предприятия А по НДС в связи с обесценением оборотных средств по сравнению с основными фондами.

По схеме, действовавшей в Российской Федерации в 1995 году, когда НДС по основным фондам списывался в течение полугодия после их приобретения, для предприятия А прирост налогов при введении в модель фактора инфляции составил бы 16,7%, для предприятия Б - 17,5%. НДС увеличился бы на предприятии А на 66%, на предприятии Б - на 52% (табл. 4.14).

Пример 2.2. Выделение фактора возникновения дебиторской задолженности в условиях инфляции позволяет сделать вывод, что он оказывает наиболее сильное воздействие на сумму снижения налоговых обязательств по НДС на предприятиях с относительно более высокой долей оборотных средств в капитале (инвестициях).

В таблицах 4.15, 4.16, 4.17 представлены изменения объема налоговых обязательств за квартал при образовании у предприятий переходящей дебиторской задолженности со средним сроком погашения 0.5 месяца, темпах роста цен на готовую продукцию 28%

в месяц и темпах роста цен на входящие запасы и затраты - на 22% в месяц.

Таблица 4.15.

Результаты расчетов по ситуационной модели изменения объема налоговых обязательств при возникновении дебиторской задолженности. Вариант 1

	При отсутствии дебиторской задолженности		При наличии дебиторской задолженности		Снижение налогов в %	
	Пред. А	Пред. Б	Пред. А	Пред. Б	Пред. А	Пред. Б
Брутто						
Всего налог	144,22	156,49	127,99	144,16	-11,25	-7,9
НДС	53,94	64,72	39,45	50,22	-26,8	-22,4

Таблица 4.16.

Результаты расчетов по ситуационной модели изменения объема налоговых обязательств при возникновении дебиторской задолженности. Вариант 2

	При отсутствии дебиторской задолженности		При наличии дебиторской задолженности		Снижение налогов в %	
	Пред. А	Пред. Б	Пред. А	Пред. Б	Пред. А	Пред. Б
Брутто						
Всего налог	139,29	151,38	123,05	138,75	-11,6	-8,3
НДС	49,01	59,31	34,51	44,81	-29,6	-24,4

Таблица 4.17.

Результаты расчетов по ситуационной модели изменения объема налоговых обязательств при возникновении дебиторской задолженности. Вариант 3

	При отсутствии дебиторской задолженности		При наличии дебиторской задолженности		Снижение налогов в %	
	Пред. А	Пред. Б	Пред. А	Пред. Б	Пред. А	Пред. Б
Брутто						
Всего налог	124,48	135,15	108,24	122,52	-13	-9,3
НДС	34,2	43,08	19,7	28,58	-42,4	-33,6

Вариант 1. При рассмотрении брутто-метода взимания НДС, действовавшего в России в 1992 году, полученные результаты представлены в таблице 4.15

Вариант 2. По схеме, действовавшей в Российской Федерации в 1993-1994 годах (НДС по основным фондам списывался в течение 2-х лет после их приобретения) для 1992 года, полученные результаты показаны в таблице 4.16.

Вариант 3. В таблице 4.17 представлены результаты, полученные для 1992 года по схеме, действовавшей в Российской Федерации в 1995 году, когда НДС по основным фондам списывался в течение полугода после их приобретения.

Таким образом, при образовании дебиторской задолженности (в условиях постоянно действующего фактора инфляции), происходит единовременное (по состоянию на конец 3-го месяца) снижение сумм уплачиваемого НДС на 26,8% для предприятия А и 22,4 % - для предприятия Б при использовании брутто-метода (табл. 4.15). При рассмотрении схемы, действовавшей в Российской Федерации в 1993-1994 годах, когда НДС по основным фондам списывался в течение 2-х лет после их приобретения, НДС снизился на 29,6% для предприятия А и на 24,4 % - для предприятия Б по сравнению с ситуацией отсутствия дебиторской задолженности (табл. 4.16). По схеме, действовавшей в Российской Федерации в 1995 году, когда НДС по основным фондам списывался в течение полугода после их приобретения НДС снизился на 42,4% для предприятия А и на 33,6% - для предприятия Б по сравнению с ситуацией отсутствия дебиторской задолженности (табл. 4.17).

Таким образом, изменение суммы НДС при заданных условиях выше для тех предприятий, у которых относительно более высокая доля возмещаемого НДС.

Пример 3. Содержание этого примера составляет оценка величины инфляционного обесценения НДС в переходящей сумме дебиторской задолженности, образующейся у предприятий различных отраслей экономики. С помощью модели рассмотрены два варианта: в условиях инфляции и при отсутствии инфляции.

Вариант 1. Расчет НДС в переходящих остатках дебиторской задолженности (суммы НДС в условных рублях) при отсутствии инфляции (табл. 4.18).

Таблица 4.18.

Результаты расчетов по ситуационной модели НДС при наличии дебиторской задолженности при отсутствии инфляции

	Нет дебиторской задолженности	Дебиторская задолженность 0.5 месяца	Переходящая сумма НДС
Срок возмещения НДС по основным средствам - 2 года.			
Предприятие А	35,53	26,68	8,85
Предприятие Б	43,89	35,04	8,85
Срок возмещения НДС по основным средствам - 0,5 года.			
Предприятие А	20,72	11,87	8,85
Предприятие Б	27,66	18,81	8,85

Вариант 2. Расчет НДС в переходящих остатках дебиторской задолженности (суммы НДС в условных рублях) в условиях инфляции (табл. 4.19).

Таблица 4.19.

Результаты расчетов по ситуационной модели НДС при наличии дебиторской задолженности в условиях инфляции

	Нет дебиторской задолженности	Дебиторская задолженность 0.5 месяца	Переходящая сумма НДС
Срок возмещения НДС по основным средствам - 2 года.			
Предприятие А	49,01	34,51	14,5
Предприятие Б	59,31	44,81	14,5
Срок возмещения НДС по основным средствам - 0,5 года.			
Предприятие А	34,2	19,7	14,5
Предприятие Б	43,08	28,58	14,5

Из вышеприведенных данных следует, что при наличии дебиторской задолженности со средним сроком погашения 0,5 месяца при отсутствии инфляции переходящая из месяца в месяц сумма НДС в составе дебиторской задолженности составляет 3,85 условных рубля как для предприятия А, так и для предприятия Б (таб. 4.18). В условиях инфляции сумма НДС в составе дебиторской задолженности, переходящей на следующий месяц, в нашем примере корректируется на индекс инфляции и составляет соответственно: 3 января - 3,85 условных рубля, в феврале - 11,3 (8.85.1.28) условных рубля, в марте - 14,5 условных рубля (11,3.1,28) (таб. 4.19).

Потери бюджета от обесценения недополученной суммы налогов за квартал в связи с образованием во взаиморасчетах между предприятиями дебиторской задолженности средним сроком погашения 0,5 месяцев рассчитываются с использованием формулы эффективной ставки налога.

Формула расчета эффективной ставки НДС имеет следующий вид :

$$t_{real} = \frac{T - n\bar{T}\left(1 - \frac{1}{i}\right)}{T/t},$$

где T - сумма НДС при отсутствии дебиторской задолженности, n - число месяцев в анализируемом периоде, \bar{T} - сумма НДС в составе дебиторской задолженности, i - индекс инфляции, t - ставка НДС.

Подставляя данные для предприятий А и Б получаем, соответственно, что на предприятии А

$$t_{real} = \frac{40,46 - 8,85 \cdot 3 \cdot \left(1 - \frac{1}{1,28}\right)}{\frac{40,46}{0,215}} = 0,184$$

или 18,4%;

на предприятии Б

$$t_{real} = \frac{49,3 - 8,85 \cdot 3 \left(1 - \frac{1}{1,28}\right)}{\frac{49,3}{0,215}} = 0,19$$

или 19 %.

Таким образом, в условиях инфляции наличие дебиторской задолженности приводит к тому, что вследствие ее инфляционного обесценения эффективная ставка налога с точки зрения государственного бюджета снижается. Причем снижение происходит в большей мере для предприятий с большей долей оборотного капитала (предприятие типа А).

Пример 4. Для анализа эластичности изменения чистого дохода по ставке НДС рассмотрим данные, полученные при изменении ставки НДС с 28% до 20%, что соответствует ее реальному снижению в январе 1993 года. В примере рассматриваются результаты работы одного и того же предприятия в последнем квартале 1992 года и в первом квартале 1993 года. Индексы инфляция, использованные в расчетах для условий 1993 года приведены в табл. 4.20.

Таблица 4.20,

Коэффициенты инфляции, используемые в ситуационной модели для условий 1993г.

Коэффициенты инфляции	среднемесячные	годовые
готовая продукция	1,31	26,1
запасы к затраты сырья	1,26	15,75
заработная плата	1,23	11,5

Предполагается, что в этот период не происходило никаких других изменений, поэтому в таблицах 4.21, 4.22 отражены последствия изменения только ставки налога на добавленную

стоимость. Вариант 1 отражает ситуацию последнего квартала 1992 года (ставка НДС составляла 28%). Соответственно, в варианте 2 представлен первый квартал 1993 года (ставка НДС - 20%).

Таблица 4.21,

Результаты расчетов по ситуационной модели чистого дохода предприятия при изменении ставки НДС. Вариант 1

Налоги		Ставки	
НДС			
по реализованной продукции		0,28	
по входным затратам		0,28	
Налег на прибыль		0,32	
Социальные налоги		0,36	
Подходный налог		0,13	
Метод отнесения запасов на затраты по средним ценам за период			
РЕЗУЛЬТАТ:	В РУБЛЯХ	В % ОТ ИНВЕСТИЦИЙ	В % ДОХОДА
ЧИСТЫЙ ДОХОД ПРЕДПРИЯТИЯ	78,68	28,2	34,10%
НАЛОГИ:			
всего	152,27	54,5	65,90%
НДС	67,76	24,3	29,30%
налог на прибыль	37,02	13,3	16,00%
СОЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГИ	34,88	12,5	15,10%
ПОДОХОДНЫЙ НАЛОГ	126	4,51	5,40%

Вариант 1. Результаты, подсчитанные для последнего квартала 1992 года по методу отнесения на затраты по средним ценам за период, представлены в таблице 4.21.

Вариант 2. Результаты, подсчитанные для первого квартала 1993 года по методу отнесения на затраты по средним ценам за период, показаны в таблице 4.22.

Таким образом, мы видим, что снижение ставки налога на добавленную стоимость (используется НДС-брутто) привело к снижению общей суммы налогов со 152,27 до 141,51 условных рубля (с 67,76 до 51,63 по НДС).

Таблица 4.22.

**Результаты расчетов по ситуационной модели чистого дохода
предприятия при изменении ставки НДС. Вариант 2**

Налоги		Ставки	
НДС			
по реализованной продукции		0,2	
по входным затратам		0,2	
Налог на прибыль		0,32	
Социальные налоги		0,36	
Подоходный налог		0,13	
Метод отнесения запасов на затраты по средним ценам за период			
РЕЗУЛЬТАТ:	в рублях	в % от инвестиций	в % дохода
ЧИСТЫЙ ДОХОД ПРЕДПРИЯТИЯ	90,1	32,2	38,90%
НАЛОГИ:			
всего	141,51	50,7	61,10%
НДС	51,63	18,5	22,30%
налог на прибыль	42,4	15,2	18,30%
социальные налоги	34,88	12,5	15,10%
подоходный налог	12,6	4,51	5,40%

Анализ последствий снижения ставки НДС в 1993 году показывает, что финансовые результаты работы предприятия, выраженные в процентах к инвестициям, изменились по-разному для предприятия и бюджета. Чистый доход предприятия увеличился на 14,5% от ситуации 1992 года, в то время как налоги упали всего на 7%. Тем самым ситуация в области распределения прибыли изменилась в пользу предприятия: при ставке НДС 28% у предприятия оставалось только 34,1% произведенного дохода; со снижением ставки НДС до 20% доля чистого дохода предприятия в общей сумме произведенного дохода выросла до 38,9 %.

Таким образом, при снижении ставки НДС на 28,6% (с 28 до 20%) чистый доход предприятия увеличился на 14,5%, т.е. на каждый процент снижения ставки НДС чистый доход возрастал на $(14,5/28,6) = 0,51\%$.

Пример 5. Целью данного примера является иллюстрация особенностей реальной экономической ситуации, которая складывалась в различных отраслях экономики. В начале 1993 года наблюдались достаточно сильные диспропорции в ценах на готовую продукцию и на сырье для отдельных отраслей. Результаты налогообложения предприятий, относящихся к различным отраслям, представлены в таблицах 4.23 и 4.24.

Таблица 4.23.

Результаты расчетов по ситуационной модели налогов при разных темпах роста цен на затраты и продукцию предприятия и их сопоставление с базовым вариантом (отсутствие инфляции)

	Предприятие А			Предприятие 5		
	чистый доход	налоги	НДС	чистый доход	налог	НДС
Базовый вариант	76,25	113,75	33,77	80,65	123,54	41,5
Вариант 1	90,5	136,14	46,52	94,79	147,68	56,04
Вариант 2	69,03	118,63	39,11	73,29	130,92	49,39
Вариант 1 (в % к базовым данным)	1,187	1,197	1,378	1,175	1,195	1,35
Вариант 2 (в % к базовым данным)	0,905	1,043	1,158	0,909	1,059	1,19

Вариант 1 представляет собой расчеты для предприятия, которое можно условно назвать транспортной компанией. В условиях 1993 года ставка НДС составляла 20%, стоимость грузовых перевозок возрастала в среднем в 1,28 раза в месяц, а продукция топливной промышленности, потребляемая транспортным предприятием - в 1,18 раза.

Вариант 2 - характеризует результаты налогообложения предприятия, которое согласно рассматриваемым условиям может быть названо предприятием цветной металлургии: инфляция на выпускаемую продукцию возрастает в среднем в 1,17 в месяц при увеличении стоимости потребляемой электроэнергии в 1,25 раз в

месяц. Такая ситуация сложилась в стране в 1993 году после ослабления контроля за ростом цен на электроэнергию.

Таблица 4,24,

Результаты расчетов по ситуационной модели налогов при разных темпах роста цен на затраты и продукцию предприятия и их сопоставление с доходом предприятий

	Предприятие А			Предприятие Б		
	чистый доход (прибыль)	налоги	доход (валовая выручка)	чистый доход (прибыль)	налоги	доход (валовая выручка)
Базовый вариант	76,25	113,75	190	80,65	123,55	204,2
Вариант 1	90,5	136,14	226,64	94,79	147,68	242,47
Вариант 2	69,03	118,63	187,66	73,29	130,92	204,21
Базовый вариант в % к доходу	40,1	59,9	100	39,5	60,5	100
Вариант 1 в % к доходу	39,9	60,1	100	39,1	60,9	100
Вариант 2 в % к доходу	36,8	63,2	100	35,9	64,1	100

В таблице 4.23 приведены сравнительные данные по структуре распределения доходов между бюджетом и условным транспортным предприятием (вариант 1), а также между бюджетом и условным предприятием цветной металлургии (вариант 2) в реальных условиях первого квартала 1993 года в Российской Федерации (данные в условных руб.).

Приведенные данные показывают, во-первых, что налоговая система Российской Федерации позволяет собирать налоги как при позитивном влиянии инфляции на чистый доход предприятия (вариант 1), так и при негативном влиянии инфляции на чистый доход предприятия (вариант 2), не допуская резкого падения доходов бюджета. Рост налоговых поступлений в ситуации I составляет 1,197 для предприятия А по сравнению с базовым вариантом (при отсутствии инфляции) и 1,195 - для предприятия Б; рост налоговых

поступлений в ситуации 2 составляет по сравнению с базовым вариантом 1,043 для предприятия А и 1,059 - для предприятия Б.

Во-вторых, для предприятий обеих групп прирост уровня налоговых изъятий в обоих случаях - и при положительном и при отрицательном воздействии инфляции на чистый доход предприятия - оказывается выше, чем прирост чистого дохода предприятий, т.е. оба предприятия в условиях инфляции несут потери. В таблице 4.24 приведены расчеты, сопоставляющие налоги для рассматриваемых предприятий с получаемым доходом.

Из анализа данных таблицы следует, что наиболее тяжелая финансовая ситуация в 1993 году наблюдалась у тех предприятий, у которых темпы роста цен по входящим затратам превышали темпы роста цен на готовую продукцию. Если по всем предприятиям в условиях инфляции изменилась структура распределения доходов в пользу бюджета (по сравнению с базовым вариантом), то те предприятия, на продукцию которых государство осуществляло регулирование отпускных цен, пострадали в наибольшей степени (вывод сделан без учета налогов на добычу минерального сырья и таможенных тарифов, что, очевидно показало бы еще большее смещение пропорций в пользу бюджета). Однако следует иметь в виду, что предприятия, уровень цен на продукцию которых регулируется государством, как правило, являются монополистами (сырьевые монополии, транспорт, энергетика и т.п.)

Таким образом, анализ техники взимания НДС позволил показать, что НДС-брутто, применявшийся в 1992 году, одновременно является наиболее жестким налогом и наименее нейтральным, предполагающим повышенное налогообложение капиталоемких предприятий. При заданном методе возмещения кредита по НДС по приобретенным основным средствам инфляция оказывает наиболее сильное воздействие на предприятия с большей долей оборотных средств в сумме активов. Рост дебиторской задолженности в условиях инфляции оказывает наиболее сильное воздействие на снижение эффективной ставки налога на предприятиях с относительно более высокой долей возмещаемого НДС. Независимо от соотношения темпов роста цен на приобретаемые и выпускаемые товары и услуги применявшаяся

техника налогообложения обеспечивала более высокий прирост налоговых изъятий по сравнению с приростом чистого дохода предприятий.

4.3. Проблемы обложения налогом кг добавленную стоимость

Льготы по налогу. В целях увеличения уровня нейтральности налога на добавленную стоимость следует ликвидировать пониженную ставку (10%), применяемую в основном для продуктов питания. Нулевая ставка НДС должна применяться только для экспорта.

Одна из крупных льгот по НДС - это освобождение от налога работ по строительству жилых домов. Она была отменена во втором квартале 1995 года, однако с января 1996 года вновь восстановлена при строительстве жилья с использованием средств государственного бюджета. По оценкам Министерства финансов, потери бюджета от ее применения в условиях 1996 года составили около 0,3% ВВП. Однако, как показывает анализ практики 1995-1996 годов, цены на жилье мало реагировали на изменение налогового законодательства. В результате цель данной льготы - увеличение доступности жилья для населения - не достигается, и ее наличие лишь искажает условия хозяйствования для строительных предприятий.

Проект Налогового кодекса упраздняет целый ряд льгот по НДС. в частности, по услугам, оказываемым предприятиями туристско-экскурсионной сферы, услугам в области обеспечения пожарной безопасности, по полиграфической, редакционной и издательской деятельности. В целях предотвращения процессов уклонения от налогов следует отменить освобождение от НДС, предоставляемое предприятиям, использующим труд инвалидов и находящимся в собственности общественных организаций инвалидов. Учитывая социальное значение поддержки этих категорий населения, освобождение от НДС должно быть заменено прямыми дотациями из государственного бюджета.

В настоящее время продолжается практика включения в оборот, облагаемый НДС, средств, полученных от других предприятий, и доходов, полученных от передачи во временное пользование финансовых ресурсов при отсутствии лицензии на совершение банковских операций, за исключением средств, передаваемых между материнским и дочерним предприятием на развитие производственной и непроизводственной базы при условии стопроцентного участия материнского общества в капитале дочернего. По нашему мнению, следует исключить из налогооблагаемого оборота средства, предоставляемые учредителями дочернему предприятию в кредит. Практика предоставления такого рода ссуд (обычно на льготных условиях) является широко распространенным методом финансирования дочерних предприятий в развитых странах.

Порядок исчисления налога. Величина налоговых обязательств по НДС в промышленности определяется как разница между величиной налога, полученной от покупателей, и величиной налога, уплаченной поставщикам сырья, материалов, топлива, работ, услуг, стоимость которых относится на издержки производства.

Однако в других секторах экономики имеются свои особенности уплаты налога. Предприятия розничной торговли уплачивают налог, исходя из разницы между ценой продажи товаров и оптовой ценой их поставщиков, включающих налог на добавленную стоимость. Иными словами НДС платится с величины торговой надбавки, равной разнице между ценой покупки и продажи. Аналогично предприятия-посредники платят налог исходя из своего дохода, равного комиссионному вознаграждению. Строительные предприятия платят налог как долю стоимости строительно-монтажных работ.

Однако даже в промышленности, сельском хозяйстве и оптовой торговле, где по смыслу расчет налога близок к фактурному методу, его исчисление осуществляется на основе данных, содержащихся в балансе предприятия. Такой метод значительно усложняет порядок уплаты налога, т.к. ставит расчет его величины в зависимость от процедуры бухгалтерского учета дохода и прибыли предприятий (См.: *Silvani, de Jantscher, 1990; Silvani, 1992*). Такой метод расчета

НДС делает его непрозрачным и, соответственно, значительно затрудняет контроль за правильностью и своевременностью его уплаты. Кроме того, он требует от предприятий ежемесячного составления балансов, предоставляемых в налоговую инспекцию.

Согласно обязательствам перед МВФ, взятым при предоставлении кредита ЕФФ в 1996 году, Россия должна была перейти к расчету и взиманию НДС на основе счетов-фактур. Необходимо, чтобы налоговые инспекции начали контролировать правильность и своевременность уплаты налога не на базе бухгалтерского баланса, а с помощью счетов-фактур. При этом каждая сделка должна оформляться счетом-фактурой (что уже делается в настоящее время), один из экземпляров которой представляется в налоговую инспекцию. Метод расчета НДС на основе счетов-фактур необходимо внедрить не только в промышленности, но и в розничной торговле, общественном питании, строительстве и посреднической деятельности. Основная цель этой меры состоит в упрощении контроля и тем самым в снижении уклонения от уплаты налога.

Ряд необходимых условий для перехода к фактурному методу исчисления НДС уже создан. Так, с января 1996 года установлено, что предоставление кредита по НДС осуществляется исходя из факта приобретения соответствующих товаров, а не из фактов их списания на издержки, принятия на учет, прошествия определенного срока с момента принятия на учет или ввода в эксплуатацию (шести месяцев). Эти меры позволяют избежать инфляционного роста обязательств по налогу вследствие обесценения затрат предприятия на приобретение основных и оборотных средств.

Момент возникновения обязательств по НДС. Как непосредственно вытекает из результатов статистического анализа, проведенного в данной главе, используемая техника взимания НДС приводит к существенному влиянию инфляции на величину налоговых обязательств предприятий, причем инфляция неодинаково воздействует на различные предприятия. Переход к новому порядку предоставления кредита по НДС, описанному выше, во многом позволяет снизить искажающее воздействие инфляции на налогооблагаемую базу. Однако, как отмечалось, имеет место

обесценение налоговых обязательств предприятия вследствие того, что момент возникновения обязательств по НДС для налогоплательщика - это поступление денег на его счет. В условиях инфляции при наличии значительной дебиторской задолженности клиентов в выигрыше оказываются дебиторы, а предприятие-кредитор, являющееся налогоплательщиком, и бюджет несут потери. Для предотвращения подобного положения необходимо установить порядок учета продажи по методу возникновения обязательств. Проект Налогового кодекса устанавливает, что для целей обложения НДС продажа товаров и услуг рассматривается как имевшая место в наиболее ранний из следующих сроков: а) момент, когда продавец выписывает счет; б) момент, когда продавец получает плату за продажу; в) момент, когда товар или услуга попадают в распоряжение покупателя. Такой порядок имеет то безусловное преимущество, что минимизирует потери бюджета от инфляционного обесценения налога за время, прошедшее от осуществления сделки до момента возникновения обязательств перед бюджетом.

Малые предприятия. Особый режим уплаты НДС должен быть разработан для малых предприятий. Как показывает опыт развитых стран, по отношению к налогу на добавленную стоимость малые предприятия могут иметь следующие преимущества (*См.: Fiscalité et petites entreprises, 1994*). Во-первых, если оборот предприятия не превышает некоторой суммы, то оно имеет выбор того, быть или не быть плательщиком НДС (имеют право выбора статуса облагаемого НДС лица)⁶⁰. В некоторых странах в качестве критерия учитывается также число работников и объем потенциально возможного налога. Во-вторых, применяется модифицированный упрощенный порядок уплаты налога, в т.ч. возможность использования стандартизированных формул расчета налога.

⁶⁰ Очевидно, что малому предприятию невыгодно включаться в режим обложения НДС, когда оно не является экспортером или продает продукцию предприятиям, не подлежащим обложению НДС. При этом наибольшую выгоду извлекают предприятия, добавляющие большую долю стоимости к производимой продукции, в частности это предприятия сферы услуг. Наоборот, включение в режим НДС выгодно предприятиям, которые добавляют небольшую величину стоимости к продукции, но которые либо осуществляют поставки предприятиям, являющимся плательщиками НДС, либо экспортируют свою продукцию, либо осуществляют продажи продукции, облагаемой по пониженной или нулевой ставкам.

В Италии (См.: Мещерякова, 1995) для малых предприятий добавленная стоимость в целях налогообложения исчисляется путем уменьшения валовой выручки предприятий на специальный коэффициент. Этот коэффициент устанавливается дифференцированно для различных отраслей производственной сферы и сферы услуг в диапазоне от 40% до 97%. В некоторых странах (Франция, Австрия, Италия, Япония, Люксембург, Голландия) малые предприятия пользуются порядком сокращения подлежащего уплате налога. Это сокращение производится либо в зависимости от объема начисленного налога, либо в зависимости от оборота предприятия.

Среди мер, направленных на упрощение порядка расчета налога для малых предприятий, следует отметить разрешение определения налога на базе учета по кассовому методу (на основе платежей), определение налога на основе применения некоторого процента к покупкам и (или) продажам предприятия. Практически все страны ОЭСР разрешают малым предприятиям подавать декларации и уплачивать налог с периодичностью как минимум три месяца. Упрощенные процедуры расчета НДС основаны на применении к величине оборота предприятия коэффициентов, полученных или из анализа предшествующей деятельности предприятия, или из анализа деятельности отрасли.

Во Франции режим упрощенного налогообложения применяется не только по отношению к налогу на прибыль, но и по отношению к НДС (См.: Gambier, Mercier, 1992). Режим уплаты налога как фиксированной суммы может применяться к предприятиям, если их оборот не превышает 500 тыс. фр. для торговых предприятий и 150 тыс. фр. для остальных предприятий. Фиксированная величина НДС определяется на основе той же декларации, что и для расчета фиксированного налога на прибыль (см. предыдущую главу). Налогоплательщики имеют право на дополнительное уменьшение налога, подлежащего уплате, при осуществлении больших инвестиций, чем предполагалось при определении налога. Существует франшиза по уплате налога: если налог меньше 1350 фр., то он не уплачивается. Налог уменьшается на эту же величину, если его сумма не превышает 5400 фр.

Аналогично налогу на прибыль существует "реальный" упрощенный режим уплаты налога для предприятий, оборот которых не превышает 3,5 млн. фр. в год для торговых предприятий и 1 млн. фр. для остальных. Этот режим заключается в уплате налога не в виде фиксированной суммы, а в виде разницы между суммами налога, подлежащими уплате за проданные товары, и суммами, уплаченными за приобретенные товары, и отличается упрощенной системой бухгалтерского учета.

Исходя из описанного опыта, в России в целях упрощения контроля за уплатой НДС и предоставления определенной льготы малому бизнесу следует установить минимальную величину оборота, ниже которой налог на добавленную стоимость с предприятия не взимается (разумеется ему не предоставляется кредит по НДС по приобретенным товарам). При этом должно быть установлено, что предприятие, освобожденное от уплаты налога, может по своему решению быть зарегистрировано как плательщик НДС. Кроме того, для упрощения уплаты налога может быть введен порядок, при котором предприятия с совсем небольшими оборотами уплачивают сумму налога, определяемую исходя из оборота (объема реализованной продукции) по ставке 10-12% без права использовать кредит по приобретенным товарам.

Одним из важных дискуссионных вопросов является распространение порядка уплаты НДС на неинкорпорированные предприятия. В современных условиях ввиду значительных трудностей контроля налоговой администрации за деятельностью индивидуальных предпринимателей включение последних в число плательщиков НДС вряд ли сможет принести дополнительные доходы бюджету. Однако принцип нейтральности налоговой системы требует установления равных условий для инкорпорированных предприятий и предпринимателей, работающих без образования юридического лица, т.е. включения предпринимателей-физических лиц в число плательщиков НДС. Выход состоит в том, чтобы для выявления плательщиков НДС применять к физическим лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность, те же критерии, что и к инкорпорированным предприятиям. Причем, предприниматели, физические лица при малых величинах оборота, предполагающих освобождение от НДС, должны иметь право

включения в режим НДС. Описанный подход отражен в проекте Налогового кодекса.

Принцип территориальности. Важным вопросом являются правила территориальности при уплате НДС, в т.ч. при экспорте и импорте в страны СНГ. В настоящее время налог на добавленную стоимость при экспорте из России в страны ближнего зарубежья взимается в зависимости от заключенных с этими странами двусторонних соглашений. В большинстве случаев экспорт облагается в стране производителя, а импорт - в стране назначения обложению не подлежит.

Значительная доля внешней торговли России приходится на страны СНГ, поэтому решение вопроса о переходе в торговле с этими странами на принцип освобождения от налога экспорта и введение налогообложения импорта может весьма существенно повлиять на поступления в бюджет России. Поскольку в российском импорте из стран СНГ большую долю составляет импорт продовольствия, облагаемого по пониженной ставке, то введение НДС на импорт при освобождении от налога российского экспорта может, по оценкам Минфина РФ, привести к потерям бюджета примерно на 1,5 млрд. долл. Следует также учитывать, что ложный экспорт в страны дальнего зарубежья в настоящее время является одним из распространенных методов уклонения от НДС. При переходе на режим освобождения от налога экспорта в страны СНГ возможности для злоупотреблений резко возрастут, вследствие отсутствия нормально оборудованных и функционирующих таможенных границ между странами СНГ и наличия внутри СНГ неоднородных таможенных режимов (например, таможенный союз Белоруссии и России).

Рассмотрим коротко в этой связи опыт ЕС (См.: *Euzeby, Herchtel, 1991; Sterdyniak, Blonde, Cornilleau, 1991*). Начиная с 1977 года база НДС в странах Европейского Экономического Сообщества была унифицирована, однако ставки, применяемые к различным продуктам, по-прежнему сильно различаются. Поэтому в настоящее время к экспортируемым товарам применяется общий принцип: ставка налога ка добавленную стоимость определяется страной назначения, при этом экспортируемый товар в стране происхождения

освобожден от налога (облагается по нулевой ставке). Этот принцип означает необходимость сохранения таможенного контроля для подтверждения вида и количества проданных товаров, т.е. сохранения налоговых границ.

Комиссией Европейского Сообщества была разработана новая формула для применения НДС, согласно которой к товару должны применяться ставки страны - продавца. Однако существует ряд препятствий для реализации такого предложения. В первую очередь, возникнут искажения в конкуренции между фирмами разных стран, которые производят аналогичные товары, облагаемые, однако, по разным ставкам НДС. Вторая трудность заключается в том, что такой порядок благоприятен для стран, имеющих положительное сальдо торгового баланса внутри Сообщества, и наказывает страны с негативным балансом. В результате необходимо создание некоего компенсационного механизма. Третья трудность заключается в значительных различиях в ставках обложения акцизами в различных странах. Между тем акцизы входят в базу обложения НДС. Поэтому возникает необходимость гармонизации также ставок акцизов между странами сообщества.

Исходя из сказанного и сложившихся политических реалий в области возможностей России координировать налоговую политику с другими странами СНГ, на наш взгляд, необходимо предусмотреть переход по странам СНГ на тот же порядок уплаты НДС, который существуют во взаимоотношениях со странами дальнего зарубежья. Однако важнейшим условием при этом должно стать предварительное укрепление фискальных границ внутри СНГ.

а
д
е
н
й
я

ГЛАВА 5

Подоходный налог

В настоящей главе мы коротко остановимся на характеристике системы подоходного налогообложения физических лиц в России с целью определения важнейших экономических последствий применения этого налога. Затем мы проведем статистический анализ подоходного налогообложения, направленный на выявление зависимости поступлений подоходного налога от динамики его базы (оцениваемой как величина денежных доходов или заработной платы граждан) от величины задолженности по заработной плате работникам со стороны предприятий. Мы проанализируем зависимость между расширением масштабов уклонения от налогов с помощью не отражаемых в бухгалтерском учете расчетов наличными деньгами - с одной стороны, и поступлениями подоходного налога - с другой. Далее мы рассмотрим некоторые меры, направленные на повышение уровня справедливости и нейтральности подоходного налогообложения.

5.1. Основные черты системы подоходного налогообложения в России

Подоходный налог с физических лиц является одним из основных источников поступлений в бюджетные системы экономически развитых стран. Доля подоходного налога в доходах бюджета в начале 90-х годов в США составляла более 45%, в Великобритании около 31% (табл. 5.1), в России в 1994 году доля подоходного налога составила 11,48% доходов бюджета, в 1995 его поступления составили лишь 8,4% доходов бюджета, в 1996 - 10,13%.

Таблица 5.1.

Подоходный налог с физических лиц в процентах к налоговым поступлениям в ряде развитых стран в 1984 - 1995 гг.

	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Нидерланды	21,2	19,9	20,9	20,5	21,3	21,9	25,7	25,2	24,8	25,4	20,4	18,9
Япония	40	39,1	41,2	37,8	36,1	37,7	41,6	26,2	25,5	25,6	22,8	21,4
Германия	14,2	14,8	14,6	15	14,9	15	13,9	27,8	28	27,1	26,5	27,3
Франция	14,2	13,3	13,4	13,3	12,5	12,2	12,4	13,2	13,7	13,9	14	13,9
Англия	30,4	30,1	31	30,7	30,8	31,2	31,5	31,2	28,2	27,8	27,6	27,4
Италия	31,1	31	30,3	28,4	30,3	29,8	30,9	27,3	26,8	27,1	25,4	26,2
США	н/д	47,1	46,9	47,3	45,4	46,3	46,7	41,2	36,1	36,2	35,7	36,3

Источник: Organization for Economic Cooperation and Development. Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-91. - Paris: OECD, 1992; International Financial Statistics Yearbook. - Washington, D.C.: IMF, 1995; Government Statistics Yearbook. - Washington, D.C.: IMF, 1995

В разных странах существуют некоторые различия в определении дохода, подлежащего налогообложению, в технике и способах взимания подоходного налога. Тем не менее общие принципы налогообложения доходов физических лиц одинаковы в большинстве экономически развитых стран. Процесс подсчета суммы налога начинается с определения налогооблагаемого дохода, к которому потом применяется соответствующая ставка. Для подоходного налогообложения характерна прогрессивная шкала, что

вполне оправданно, если при разработке налоговой политики руководствоваться принципом справедливости. Принцип вертикальной справедливости подразумевает разумное дифференцирование в налогообложении лиц, имеющих разные возможности для выплаты налогов. Способность к выплате налогов возрастает более высокими темпами, чем доход, состояние или потребление, поэтому на выплату налогов должна уходить все большая часть дохода по мере его увеличения. В поддержку прогрессивного налогообложения можно привести и тот факт, что предельная полезность дохода снижается по мере увеличения его размеров, что делает менее болезненным изъятие большего налога у людей с высокими доходами по сравнению с теми, кто имеет низкие доходы (См.: *Musgrave, Musgrave, 1989; Arnott, Stiglitz, 1986; Musgrave, Warren, 1959*).

Таблица 5.2.

Подходный налог с физических лиц в процентах ВВП в ряде развитых странах в 1984 - 1995гг.

	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Нидерланды	9,33	8,56	9,07	9,33	9,78	9,52	11	11,3	11,6	12	9,2	8,3
Япония	4,56	4,6	4,82	4,75	4,7	4,9	5,64	6,23	7,4	7,5	6,4	6,1
Германия	3,95	4,11	4,02	4,16	4,07	4,18	3,75	9,5	10,9	10,6	10,4	10,7
Франция	4,54	4,41	4,38	4,32	3,89	3,83	3,95	4,05	6	6,1	6,2	6,2
Англия	9,73	9,77	9,85	9,52	9,31	9,3	9,98	9,9	9,9	9,3	9,4	9,7
Италия	7,27	7,69	8,32	7,9	8,32	8,34	8,49	10,3	11,3	11,9	10,6	10,8
США		8,43	8,27	8,82	8,34	8,61	8,54	9,3	9,6	9,8	9,8	10,1

Источник: Organization for Economic Cooperation and Development. Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-91. -Paris: OECD, 1992; International Financial Statistics Yearbook. -Washington, D.C.: IMF, 1995; Government Statistics Yearbook, -Washington, D.C.: IMF, 1995; Tax Policy in OECD Countries. Choices and Conflicts. K.C. Messere, 1994.-Amsterdam: IBFD Publications; European Tax Handbook. Editor: Juhani Kesti, LL.M. 1994.-Amsterdam: IBFD Publications

По сравнению с другими источниками доходов бюджета в Советском Союзе подходное налогообложение не играло значительной роли. Платежи населения в государственный бюджет осуществлялись в форме подходного налога, налога на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, сельскохозяйственного налога, налога на владельцев строений, земельного налога и налога с владельцев транспортных средств. Подходный налог с населения был введен на основании Указа Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 года "О подходном налоге с населения" (См.: *Государственный бюджет СССР, 1987, (а)*). Техника взимания налога сохранялась практически неизменной вплоть до конца восьмидесятых годов. Существование подходного налогообложения при социализме, как и в странах с рыночной экономикой, официально объяснялось необходимостью выравнивания доходов граждан для обеспечения большей социальной справедливости. Это достигалось с помощью установления необлагаемого минимума и слабо прогрессивной шкалы (Приложение 5). Однако трудно говорить о действительной необходимости подобных мер в условиях, когда практически все доходы граждан прямо контролировались государством⁶¹.

Закон СССР о подходном налоге с граждан, принятый в апреле 1990 года, был введен в действие с 1 июля 1990 года. Он предполагал введение унитарного (глобального) налога на доходы физических лиц, предполагающего, однако, различные прогрессивные шкалы обложения для разных категорий плательщиков. Этим законом вводилось декларирование доходов граждан, полученных помимо места основной работы. Несмотря на достаточно серьезный характер нововведений в порядке уплаты налога, они не затронули подавляющее большинство налогоплательщиков, получающих заработную плату на одном предприятии (организации). Введение системы декларирования не привело к большей эффективности сбора налога. Основная масса налога продолжала собираться с лиц, получающих заработную плату на основном месте работы.

⁶¹ Следует также иметь в виду, что в Советском Союзе экономическое неравенство и благосостояние не измерялись величиной денежных доходов, а зависели от положения в иерархической структуре власти и соответствующих этому положению привилегий, в т.ч. материального характера.

В 1991 году был введен Закон РСФСР "О подоходном налоге с физических лиц", несколько изменивший порядок налогообложения (была снижена прогрессивность шкалы налога, уравнены различные категории налогоплательщиков)⁶². Несмотря на некоторое изменение принципов налогообложения физических лиц, роль подоходного налога как источника доходов бюджета практически осталась прежней. Это объясняется тем, что в силу значительных ценовых субсидий, высокого уровня социальных расходов государства, доля денежных доходов в ВВП была относительно низкой (в 1992 году величина денежных доходов населения составляла 35,3% ВВП). Соответственно, не могло быть высоких бюджетных поступлений от этого налога. Подоходный налог представлял собой к началу проведения радикальных реформ стабильный, но второстепенный источник доходов бюджета, приносивший около 4% ВВП.

Происшедшее в 1991 году изменение системы налогообложения физических лиц практически не отразилось на экономическом поведении граждан, т.к. динамика и распределение реальных доходов определялись прежде всего ростом цен, номинальных доходов и степенью нарастания дефицита в различных сегментах потребительского рынка, а не налоговыми ставками. Однако следует рассмотреть некоторые важные особенности системы российского подоходного налогообложения, зафиксированные в законодательстве еще в 1991 году, которые не могут не влиять на установление экономического равновесия.

Российское законодательство не предусматривает специальных мер по предотвращению двойного налогообложения дивидендов и освобождению или снижению ставки налогообложения доходов от сбережений. Такое положение было легко объяснимо подавляющим господством государственной собственности, что делало нормы, предназначенные для предотвращения двойного налогообложения дивидендов, излишними. Точно так же с советских времен, когда сбережения граждан могли размещаться лишь в одном государственном Сберегательном банке, вплоть до 1997 года сохранялась норма, предполагающая освобождение от налога процентного дохода.

⁶² Некоторые особенности подоходного налога обложения в России рассмотрены в Приложении 4.

Эмпирическое исследование влияния этих особенностей налогообложения на процесс формирования сбережений в СССР вряд ли возможно вследствие характерного для экономики дефицита недобровольного характера сбережений³. В пореформенной России подобные исследования затруднены, в первую очередь, из-за отсутствия достоверной статистики частных сбережений, а также значительного воздействия политических факторов на процесс формирования сбережений.

Аналогичные проблемы затрудняют изучение воздействия подоходного налогообложения на поведение граждан при выборе между рабочим и свободным временем и, соответственно, поведение в области предложения труда. Известно, что если для данного налогоплательщика эффект дохода⁴ от введения налога доминирует, то налог увеличивает число часов работы. Если налог уменьшает предложение труда, то это означает, что превалирует эффект замещения. Последний эффект может встречаться у высокодоходных слоев. В стране с большой дифференциацией доходов превалирует эффект дохода: налог вызывает рост предложения труда со стороны бедных слоев (См.: *Goode, 1976; Musgrave, 1989; Atkinson, Sandmo, 1980*)⁵. В силу отмеченных весьма противоречивых экономических эффектов трудно говорить о возможности какого-либо заметного воздействия изменений подоходного налогообложения, произошедших в 1990 - 1991 годах, на предложение труда. Введение

⁶³ Эмпирические проверки воздействия налога на доход от процента на сбережения строятся на основе той предпосылки, что этот эффект должен быть эквивалентен изменению доналоговой ставки процента (См.: *Green, 1976; Malenvaud, 1972; Hansen, 1958*).

⁶⁴ Как отмечается в (*Goode, 1976*) эффект дохода заключается в увеличении предложения труда из-за уменьшения дохода после введения налога. Эффект замещения - перемещение деятельности в сферы, менее облагаемые налогом.

⁶⁵ Эмпирические исследования показывают слабость эффекта замещения при относительно сильном эффекте дохода. Эффект замещения работы отдыхом может проявляться в зависимости от ситуации на рынке труда. Рост предложения труда из-за роста налогообложения тем значительнее, чем большая доля населения имеет низкие доходы. В то же время эффект дохода трудно наблюдать при безработице. Противодействует проявлению этих эффектов неделимость на практике рабочего времени и наличие недобровольной безработицы. Таким образом, после введения налога предложение труда из-за эффекта дохода (уменьшение дохода) может увеличиваться, но из-за эффекта замещения может изменяться в пользу свободного времени (См.: *Musgrave, 1959; Barlow, Sparks, 1964; Head, 1966*)

прогрессивной шкалы ставок налога, затрагивающее немногочисленные слои с высокими доходами, не привело к снижению экономической активности в пользу свободного времени вследствие действия эффекта замещения. Нельзя было заметить и обратного процесса, вызываемого действием эффекта дохода.

В то же время усиление прогрессивного характера налогообложения вызвало формирование методов уклонения от него, в частности, в 1991-1992 годах массовое уклонение от применения прогрессивной ставки налога осуществлялось путем формального перераспределения доходов на нескольких физических лиц. Особо крупные доходы физических лиц, имеющие характер заработной платы или предпринимательского дохода, трансформировались в необлагаемые налогом доходы типа страховых выплат, натуральных выгод от использования имущества юридических лиц в целях личного потребления, либо выплачивались неучтенными в бухгалтерской отчетности наличными деньгами. Причем "обналичивание" средств производилось с помощью фиктивных договоров купли-продажи, которое сопровождалось последующим списанием материальных активов учреждения и ликвидацией подставных фирм и т.д. Важную роль в уклонении от подоходного налога в 1992-1996 годах играли методы трансформации облагаемых видов доходов в процентный доход, освобожденный от налогообложения.

Одновременно с конца 80-х годов стал нарастать процесс нелегального оттока средств за границу, представляющий собой одновременно уклонение от налогов и бегство капитала. Наиболее простым и широко распространенным методом было занижение цен экспортируемой продукции и завышение цен импортируемой, при котором иностранный торговый партнер переводил разницу между заявленной и подлинной ценой контракта на зарубежный счет физического лица или частной фирмы, осуществлявших сделку.

До 1991 года доходы от продажи имущества, принадлежавшего гражданам, освобождались от налогообложения, не существовало и налога на наследование и дарение. Такое положение объяснялось традициями социалистического уравнительного распределения дохода и, соответственно, собственности. После реформы 1991 года

был сохранен порядок освобождения от налога сумм, полученных в результате продажи имущества, принадлежащего на правах собственности, т.е. прирост или уменьшение капитальной стоимости имущества не учитывались при налогообложении. Лишь с 1993 года доходы от продажи имущества стали облагаться налогом, с учетом установленного для этих операций необлагаемого минимума⁶⁶. При относительно небольшой стоимости реализуемых активов такой подход можно интерпретировать как отсутствие обложения прироста капитальной стоимости (без разрешения суммирования соответствующих убытков с другими видами доходов). Однако при суммах выручки, превышающих необлагаемый минимум выручки, данный подход лишается экономического смысла, т.к. налогом начинает облагаться вся выручка (оборот) от реализации активов за вычетом необлагаемой величины. В результате анализ воздействия подобного порядка на склонность к риску на практике становится невозможным.

Описанный подход создавал также стимулы для занижения реальной цены сделок по купле-продаже жилья. В конце 1994 года данная норма была скорректирована (она вступила в силу с 1 января 1994): в десять раз был увеличен необлагаемый минимум доходов от продажи имущества (5 тыс. и 1 тыс. минимальных окладов, соответственно, для жилья и другого имущества) и установлено, что вычет в размере необлагаемого минимума может быть заменен вычетом фактически произведенных расходов, связанных с получением соответствующих доходов, т.е. заменен вычетом стоимости имущества по цене приобретения.

В российском законодательстве не содержится специального порядка налогообложения прироста капитальной стоимости акций и других ценных бумаг. В целях налогообложения физических лиц они приравниваются к "другому имуществу". Как известно, льготный порядок обложения дохода от прироста капитальной стоимости акций создает потенциальную возможность снижения подоходного обложения при распределении дивидендов, т.к. для корпорации становится более выгодным скупать акции у акционеров, чем платить

⁶⁶ При продаже жилья и других строений, земельных участков вычет составлял не более 500-кратного размера минимальной месячной оплаты труда; другого имущества - не более 100-кратного размера минимальной месячной оплаты труда

дивиденды. Фактором, снижающим масштабы подобных операций, является то, что дивиденды служат индикатором реальной рыночной цены фирмы. Кроме того, во многих странах существуют ограничения на обратный выкуп корпорацией своих акций (См.: *Pechman, 1966*). В России подобный метод уклонения от подоходного налога путем выкупа акций у акционеров не может быть применен, как в силу не очень значительного размера льготы - 1 тыс. минимальных окладов, так и недостаточного уровня развития фондового рынка.

Таким образом, подоходный налог с населения в 1991-1996 годах:

- плохо выполнял фискальную функцию в силу традиционно низких налоговых ставок, что в условиях сокращения хозяйственной активности в пореформенный период и соответствующего падения базы налога на прибыль снизило устойчивость налоговой системы относительно колебаний экономической конъюнктуры;

- практически не выполнял функции перераспределения доходов, понижая тем самым уровень справедливости налоговой системы;

- унитарный характер налога и обязательность декларирования доходов носили в большей мере характер провозглашенный, нежели действительный, т.к. подавляющая часть налога собиралась у источника выплаты. В то же время налоговая администрация была не готова к практическому использованию механизма декларирования доходов граждан и контролю за этим процессом по мере увеличения роли доходов, не носящих характера заработной платы;

- налог не был приспособлен к условиям постприватизационной экономики в силу наличия двойного налогообложения дивидендов;

- отсутствие обложения процентного дохода не способствовало процессу формирования сбережений, создавая в то же время лазейку для уклонения от налогообложения.

5.2. Статистический анализ воздействия отдельных макроэкономических факторов на поступление доходного налога

В данном разделе мы, в первую очередь, попытаемся выявить какой показатель, оценивающий базу налогообложения - доходы населения или заработная плата - более тесно связан с поступлениями налога. В первые пореформенные годы заработная плата составляла 80% - 90% доходов населения, в результате чего динамика заработной платы и денежных доходов населения должна одинаково хорошо описывать изменения поступлений доходного налога. В 1994 - 1995 годах ситуация поменялась; заработная плата составляла около половины денежных доходов населения. В такой ситуации по нашей гипотезе именно заработная плата в этот период должна лучше описывать динамику доходного налога. В таблице 5.4 приведены данные, иллюстрирующие динамику, обсуждаемых показателей.

Таблица 5.4.

Динамика поступлений доходного налога и доходов домашних хозяйств

	1992	1993	1994	1995
Подходный налог (% ВВП)	2,27	2,56	2,87	2,2
Доля заработной платы в доходах домашних хозяйств	69,9	58	46,4	39,5
Фонд заработной платы (% ВВП)	24,6	24,4	27	22,4
Социальные трансферты (% ВВП)	4,9	6,4	8,9	9,7
Денежные доходы (% ВВП)	35,3	42,1	58,2	56,8
Эффективная ставка доходного налога	6,5	6,5	4,8	3,8

Из таблицы видно, что объем денежных доходов населения вырос с 35,3% ВВП в 1992 году до 56,8% ВВП в 1995 году. Однако соответствующего роста поступлений доходного налога не произошло. При некотором росте в 1993 - 1994 годах доля доходного налога в ВВП снизилась с 2,27% в 1992 году до 2,2% в 1995 году. В результате эффективная ставка налога сократилась с 6,5% в 1992 году до 3,8% в 1995 году. Такое положение объясняется высокой собираемостью налога с заработной платы, объем которой претерпел некоторое снижение (с 24,6% ВВП в 1992 году до 22,4%

ВВП в 1995 году)⁶⁷ и низким уровнем эффективного обложения доходов, не носящих характера заработной платы, среди которых социальные трансферты (пенсии, пособия, стипендии, не облагаемые налогом), доходы от собственности (в основном процентный доход и дивиденды) доходы от предпринимательской деятельности. Доля социальных трансфертов в ВВП, составлявшая 4,9% ВВП в 1992 году, возросла в 1995 году до 9,7% ВВП. Кроме того, увеличение доли доходов, получаемых помимо заработной платы, произошло за счет роста доли процентного дохода, не облагаемого налогом, и, главным образом, за счет доходов от предпринимательской деятельности, которые формально, в соответствии с законом, подлежат налогообложению⁶⁸, а на практике поступления подоходного налога с этих видов доходов крайне низки.

Таким образом, ситуация относительной стабильности поступлений подоходного налога, имеющая место на фоне увеличения доли денежных доходов населения в ВВП, вполне объяснима, если принимать во внимание серьезные структурные изменения базы налогообложения в пользу доходов, по которым законом предоставлены льготы, и которые собираются не у источника выплаты, а с помощью декларирования в условиях отсутствия строгого и четко налаженного контроля со стороны налоговых инспекций за получаемыми налогоплательщиками доходами и их соответствием уровню и образу жизни.

Если высказанная гипотеза о более тесной связи поступлений подоходного налога с динамикой заработной платы, чем с динамикой денежных доходов населения, справедлива, то необходимо принятие срочных мер, позволяющих расширить базу налогообложения подоходным налогом за счет сокращения льгот, предоставляемых получателям доходов, формально не носящих характера заработной платы, и предотвращения уклонения от налога.

⁶⁷ Объем денежных доходов населения составил 61% ВВП в 1996 году, доля подоходного налога в ВВП к 1996 году увеличилась до 2,51%.

⁶⁸ Частично налогообложение индивидуальных предпринимателей осуществляется с помощью платы за патент или лицензию в доход местных бюджетов, однако поступающие суммы невелики.

Второй нашей задачей в данном разделе будет проверка гипотезы о зависимости динамики подоходного налога от величины кредиторской задолженности предприятий по отношению к своим работникам. Нарастание этого вида задолженности при нехватке оборотных средств является для предприятий более предпочтительным по сравнению с задолженностью поставщикам и государству, т.к. не влечет за собой никаких санкций⁶⁹. Как следует из сформулированной выше гипотезы, заработная плата является основной составляющей налогооблагаемого дохода, поэтому задержки с ее выплатой отрицательно сказываются на величине подоходного налога.

Согласно гипотезе, которая проверялась в предыдущих главах, доля наличных в денежном агрегате M_2 может служить индикатором масштабов развития теневой экономики, в которой за товары и услуги платятся наличные деньги, не учитываемые в официальной бухгалтерской отчетности. В настоящем разделе мы попытаемся проверить ее справедливость в случае подоходного налога.

Важным фактором, стимулирующим предприятия использовать неучтенные наличные деньги в расчетах по заработной плате является крайне весьма высокий уровень ее обложения, если учитывать отчисления во внебюджетные фонды социального назначения и существовавшую в 1992 - 1995 годах необходимость уплаты налога на превышение фонда заработной платы над нормируемой величиной⁷⁰. Выплачивая часть заработной платы не учитываемыми в налоговой отчетности наличными деньгами предприятия и работники (в различных пропорциях в зависимости от ситуации в данном сегменте рынка труда) минимизировали подоходный налог, отчисления в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Фонд обязательного медицинского

⁶⁹ Изменение положения в данной области, на наш взгляд, может лежать на пути введения практики судебной ответственности за нарушение трудовых контрактов.

⁷⁰ Ставка налогообложения заработной платы (не включая налога на превышение заработной платы над нормируемой величиной) при низких доходах (до 10 млн. руб. в год) составляет 38,1%, а при высоких доходах (более 50 млн. руб. в год) предельная ставка обложения достигает 54%.

страхования Фонд занятости и налог на превышение фонда заработной платы над нормированной величиной.

Ниже в данном разделе описываются проведенные нами расчеты, в которых в качестве результативного признака рассматривался подоходный налог, дефлированный по индексу потребительских цен, а в качестве факторных - доходы населения, заработная плата, доходы на душу населения, доля наличных денег в денежном агрегате M_2 , задолженность по выдаче заработной платы. Кроме того нами использовалась фиктивная переменная, введение которой обусловлено особенностями техники взимания подоходного налога в России. Дело в том, что налог, ежемесячно взимаемый у

источника подсчитывается как: $tax_i = t_i \cdot \sum_{j=i-1}^i income_j - \sum_{j=i-1}^{i-1} tax_j$, где tax_i

- сумма налога, уплачиваемая в i месяце, $\sum_{j=1}^i income_j$ - сумма дохода,

полученного за истекший период, t_i - ставка, которая применяется к

доходам в данном месяце, $\sum_{j=1}^{i-1} tax_j$ - сумма налоговых платежей за

предыдущие месяцы. Таким образом, фиктивная переменная, элиминирующая рост поступлений подоходного налога, вызванный

данной техникой взимания, подсчитывалась как $dummy_i = \frac{(i-1)^2}{121}$.

В таблице 5.3 (Приложение 6), приведены регрессионные уравнения, по которым можно сделать ряд выводов о влиянии рассматриваемых факторных признаков на вариацию подоходного налога на протяжении 1992 - 1995 годов⁷¹.

⁷¹ Отсутствие данных о величине задолженности по выдаче заработной платы в ряде случаев заставило ограничиться интервалом с 1993 по 1995 год.

5.2.1. База подходного налога

Для анализа динамики поступлений подходного налога и определения того, какой показатель более тесно связан с налоговыми поступлениями, нами были отдельно проанализированы периоды 1992-1994 и 1993-1995 годов. Статистический анализ в целом подтвердил высказанное предположение о более тесной связи подходного налога с динамикой заработной платы, чем с доходами населения. Так, из уравнения 2, табл. 5.3 (Приложение 6), видно, для периода 1992-1994 годов вариация заработной платы объясняет 48% вариации подходного налога, при значении t -статистики равном 5,55. Сравнивая с уравнением, где в качестве факторного признака рассматриваются доходы населения можно отметить, что (см. уравнение 1) этот показатель объяснял 51% вариации подходного налога, что несколько выше степени влияния на результирующий фактор заработной платы (значение t -статистики - 6,00).

При рассмотрении периода 1992-1995 (см. уравнение 10), вариация заработной платы объясняла уже 58% вариации подходного налога, при значении t -статистики - 7,98. Вариация денежных доходов населения для этого же периода оказывает меньшее, хотя и вполне сопоставимое, влияние на вариацию подходного налога, чем вариация заработной платы (значения t -статистики 6,76; коэффициента детерминации 0,5, уравнение 11). Такое незначительное различие полученных параметров эконометрических моделей, характеризующих степень их влияния на вариацию налога, не позволяет сделать четкого выбора наиболее адекватного объясняющего параметра.

Однако при анализе периода 1993-1995 видно изменение ситуации. При рассмотрении уравнения с одной переменной (см. уравнения 12 и 13) у показателя заработной платы значительно выше как значение t -статистики (7,8 и 6,37, соответственно), так и значение коэффициента детерминации (0,64 и 0,54, соответственно) и F -статистики (40,8 и 60,9, соответственно). Такой результат говорит о том, что рост масштабов предпринимательства, вторичной занятости и уклонения от уплаты подходного налога привел к росту влияния вариации заработной платы на вариацию подходного налога, по

сравнения с влиянием вариации доходов населения. Несмотря на наличие законодательной нормы, требующей декларирования доходов, получаемых помимо заработной платы и уплаты соответствующих налогов, на практике в полной мере этого не происходит.

5.2.2. Задолженность предприятий работникам.

Зависимость подоходного налога от задолженности предприятий своим работникам по заработной плате приведена в уравнении 9, при этом коэффициент детерминации составил 0,47, значение t-статистики равно -5,49. При рассмотрении зависимости подоходного налога от двух факторов: величины заработной платы и задолженности по ее выплате можно отметить рост коэффициента детерминации до 0,85, при значениях t-статистики 10,49 и -6,50 (уравнение 7).

При замене в данном уравнении показателя заработной платы на денежные доходы населения можно отметить снижение коэффициента детерминации с 0,85 до 0,72, а также значения t-статистики для коэффициента при показателе денежных доходов населения до 5,35 (уравнение 4).

Как было отмечено выше, особенности техники взимания подоходного налога обусловили целесообразность включения в регрессионную модель фиктивной переменной, при добавлении которой наблюдается рост по сравнению с уравнением 7 скорректированного R^2 с 84% до 86%, при значении t-статистики для коэффициента при показателе заработной платы равном 12,2 к при показателе задолженности по выплате заработной платы равном -6,50

При включении в модель вместо заработной платы денежных доходов населения коэффициент детерминации составляет 0,75. Значение t-статистики для коэффициента при данном факторе существенно ниже, чем при показателе заработной платы и составляет 4,52 (уравнение 5). Это еще раз подтверждает сделанные ранее выводы о наличии более тесной зависимости вариации

подходного налога с заработной платой, а не с величиной получаемого налогоплательщиком дохода.

Уравнение 6:

$$Y = 0,01X_1 - 0,3X_2 + 0,3Dummy + 0,1, \text{ где}$$

(12,2) (-6,02) (3,09) (0,67)

Y	дефлированные поступления подходного налога
X ₁	заработная плата
X ₂	задолженность по зарплате
R ²	0,88
R ² adjusted	0,85
F-stat	75,1
DW	1,38
Количество наблюдений	36

5.2.3. Уклонение от налога.

Добавление переменной, отражающей долю наличных денег M₀ в денежном агрегате M₂) в уравнение 1, увеличивает значение коэффициента детерминации с 51% до 55%, однако значение t-статистики коэффициента при данной переменной является весьма низким (-1,49), что соответствует 85 % уровню значимости.

При рассмотрении периода 1993 - 1995 годы добавление этого фактора к уравнению 6, описывающему зависимость подходного налога от заработной платы, задолженности по ее выдаче и фиктивной переменной сохраняет коэффициент детерминации примерно на том же уровне 0,88 (уравнение 8), причем значение t-статистики (-0,68) не подтверждает значимость этого коэффициента. При добавлении в уравнение 11 доли наличных в M₂ коэффициент детерминации возрастает с 0,50 до 0,54, хотя значение t-статистики по-прежнему незначимо и составляет -0,84 (см. уравнение 14). Таким

образом, гипотезу о существовании зависимости поступлений подоходного налога от доли наличных денег в M_2 нам удалось подтвердить лишь на уровне значимости 85%.

Уравнение 3:

$$Y = 0,05 X_1 - 2,3 X_2 + 0,7, \text{ где}$$

(6,06) (4,49) (2,86)

Y	дефлированные поступления подоходного налога
X_1	доходы домашних хозяйств
X_2	доля M_0 в M_2
R^2	0,55
R^2 adjusted	0,52
F-stat	20,1
DW	2,19
Количество наблюдений	36

Итак, на протяжении 1992 - 1994 годов, наблюдалась выраженная положительная зависимость поступлений налога от общей суммы денежных доходов населения и величины заработной платы. Как и следовало ожидать, выявлено устойчивое отрицательное влияние на поступления налога задолженности по выплате заработной платы, как фактора фактически уменьшающего налогооблагаемую базу.

5.3. Проблемы подоходного налогообложения физических лиц⁷²

В данном разделе мы сформулируем ряд предложений, по обеспечению лучшей собираемости подоходного налога, увеличению его нейтральности по отношению к различным группам

⁷² Научным руководителем группы, разрабатывавшей основные положения реформы подоходного налогообложения является Е. Гайдар.

налогоплательщиков. Анализ налоговой политики в 1992-1995 годах и проведенное исследование воздействия макроэкономических процессов на поступления налога показывают, что, несмотря на формальную унитарность подоходного налога в России (он взимается по единой ставке со всех видов доходов), на практике оказывается, что базой налога является, главным образом, заработная плата. Подоходный налог платят в основном наемные работники. Доходы от собственности не попадают в налогооблагаемую базу вследствие уклонения от налога самыми разнообразными способами, менеджеры также находят способы резкого сокращения налоговых платежей, фермеры и члены сельскохозяйственных кооперативов освобождены от налога, предоставлена льгота по доходам от сбережений в виде процента от депозитных счетов.

С точки зрения обеспечения справедливости налоговой системы, следует, что налогооблагаемый доход должен быть максимально близок к экономическому доходу⁷³. То обстоятельство, что в России эти два вида доходов значительно отличаются от него, нарушает справедливость налогообложения. Граждане должны пропорционально участвовать в расходах государства, а на практике налог ложится в основном на низко- и среднедоходные слои населения.

Ниже мы не будем специально касаться отчислений в социальные внебюджетные фонды, следует лишь отметить, что проблемы, связанные с эрозией налоговой базы в данной области, аналогичны подобным проблемам подоходного налогообложения⁷⁴.

⁷³ Подэкономическим доходом обычно понимается величина потребления в сумме с приростом богатства или чистой стоимостью приобретенных ресурсов. Доход включает потоки денег и услуг, приросты и уменьшения капитальной стоимости запаса благ, финансовых активов или долгов (См.: *Musgrave, 1959; Goode, 1976*). Личный доход можно также определить как алгебраическую сумму рыночной стоимости прав, осуществляемых в потреблении, и изменения в стоимости накопленных прав собственности между началом и концом рассматриваемого периода (См.: *Simons, 1938*).

⁷⁴ Как показано в (*Sterdyniak, Blonde, Cornilleau, 1991*), отчисления на социальное страхование, уплачиваемые работниками, эквивалентны подоходному налогу,

Унитарный характер подоходного налогообложения. Теоретически унитарный (глобальный) подоходный налог лучше соответствует принципам справедливости налогообложения, если применяется в сочетании с прогрессивной шкалой налоговых ставок, необлагаемым минимумом дохода, исключением двойного налогообложения дивидендов, чем **шедулярный** налог, при котором различные виды (источники) дохода облагаются по **отдельности**. Однако бюджетная эффективность и справедливость унитарного налогообложения зависит от возможностей точного определения дохода налогоплательщиков. В развитых странах определение дохода базируется на декларировании налогоплательщиками его величины. Правильность декларирования контролируется налоговой администрацией. Важную роль при этом играет развитость аппарата налоговых органов, уровень их технического оснащения и кадровой обеспеченности. Кроме того, большое значение имеет существование исторических традиций добровольной уплаты налогов со стороны большинства граждан.

Российская налоговая администрация пока не в состоянии обеспечить эффективный контроль за предоставлением деклараций и правильностью отраженных в них сведений. Как было показано выше, опыт России подтверждает положение, наблюдающееся в большинстве стран, при котором подоходный налог имеет наибольшую бюджетную отдачу, если собирается у источника⁷⁵. Выходом из создавшейся ситуации является переход к системе взимания подоходного налога в максимально возможной степени (кроме доходов предпринимателей, осуществляющих деятельность без образования юридического лица) у каждого источника выплаты отдельно от других видов дохода. Такой подход предусмотрен в проекте Налогового кодекса. Причем подоходный налог, взимаемый у источника, целесообразно целиком зачислять в местные бюджеты

взимаемому у источника. Аналогично, отчисления на социальное страхование, уплачиваемые предприятиями, могут быть без всяких последствий заменены ка отчисления на социальное страхование, уплачиваемые работниками, или ка подоходный налог. В связи с этим возможным способом упрощения налоговой системы России могло бы быть объединение всех видов обложения доходов населения в подоходный налог, при снижении общей ставки обложения к расширению базы за счет включения в нее всех видов доходов.

⁷⁵ См., например, (Tanzi, 1969).

по месту нахождения источника выплаты, а налог с декларируемых доходов - зачислять в местные бюджеты по месту жительства плательщика.

В первую очередь, целесообразность шедулярного обложения касается доходов, получаемых от вторичной занятости. Налогообложение доходов, получаемых помимо доходов по месту основной работы, следует производить у каждого источника выплаты отдельно от совокупного дохода⁷⁶. Это позволило бы резко сократить число лиц, обязанных декларировать свои доходы, облегчило бы работу Налоговой службы⁷⁷, улучшило бы собираемость налога. Другим важным видом дохода, который следует облагать у источника выплаты, является процентный доход. Однако существует ряд аргументов, говорящих в пользу установления порядка освобождения процентного дохода от налогообложения. Ниже мы рассмотрим этот вопрос несколько подробнее.

Шкала налогообложения. На основе вывода о низкой бюджетной отдаче подходного налога и его незначительной роли в области перераспределительных процессов могут быть предложены два крайних подхода к пересмотру его шкалы, направленных на изменение сложившейся ситуации. Первый заключается в усилении прогрессивности подходного налогообложения, второй подход, на первый взгляд, противоречащий поставленной задаче, заключается в снижении ее уровня.

Если стремиться к увеличению уровня справедливости подходного налогообложения, то возможным подходом могло бы

⁷⁶ Министерство финансов рассматривало этот вопрос еще в 1993 году. Однако одновременно предполагалось, что ставки обложения должны значительно превышать основные ставки обложения совокупного дохода. Это привело бы к тому, что значительная часть налогоплательщиков была бы заинтересована в декларировании своих доходов для получения возврата излишне начисленных сумм налога из бюджета.

⁷⁷ По итогам 1996 года было подано около 3,3 млн. налоговых деклараций в то время, как количество граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, составляет около 2,8 млн. чел

быть некоторое повышение ставок налогообложения высоких доходов при снижении ставки, применяемой 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.

Очевидно, что такие изменения могут оказать воздействие как на процесс формирования сбережений, так и на структуру финансовых портфелей, так как подоходный налог снижает как объем сбережений, так и отдачу от их размещения. Причем, если следовать кейнсианским воззрениям, то повышение эффективной ставки за счет увеличения степени прогрессивности налогообложения в большей мере уменьшает склонность к сбережению, т.к. сильнее снижает высокие доходы, у владельцев которых относительно более высокая склонность к сбережениям. Поэтому альтернативой увеличению прогрессивности подоходного налогообложения может быть дифференциация ставок косвенных налогов таким образом, чтобы предметы люксового потребления облагались по повышенным ставкам. Однако следует учитывать, что именно прямое налогообложение в большей мере предназначено для уравнивательных целей, а косвенное должно использоваться для получения бюджетных поступлений⁷⁸. Даже будучи дифференцированным по товарам роскоши к первой необходимости, косвенное налогообложение является плохим инструментом политики перераспределения доходов (См.: *Kaldor, 1955*).

Предлагаемые изменения подоходного налогообложения могут затронуть и систему предпочтений экономических агентов по отношению к риску. Как известно (См.: *Goode, 1976*), если эластичность спроса по богатству для рискованного актива меньше или равна единице, то подоходный налог повышает долю портфеля,

⁷⁸ Как отмечается в (См.: *Atkinson, Stiglitz, 1980; Stiglitz, 1986*), основное отличие между прямым и косвенным налогообложением заключается в том, что прямые налоги могут быть скорректированы в соответствии с индивидуальными характеристиками плательщика, а косвенные облагают все транзакции вне зависимости от характеристик продавца и покупателя.

инвестированную в рискованный актив, повышает социальный риск. В большинстве практических ситуаций эластичность по богатству больше единицы. При этом эффект богатства сокращает инвестиции в рискованный актив при увеличении подходного налога. Однако подходный налог вызывает также эффект замещения и владение рискованным активом могут возрасти.

Ослабление желания рисковать считается нежелательным для общества. Однако в российских условиях вряд ли можно высказать какие-либо определенные суждения относительно системы предпочтений риска и их зависимости от распределения населения по величине богатства. Так, в 1993-1995 годы функционирование многочисленных финансовых пирамид, привлекавших средства населения, показало, что система такого рода предпочтений населения плохо структурирована, а решения, принимаемые гражданами, являются крайне импульсивными.

Наряду с возможным нежелательным воздействием увеличения ставки подходного налога на склонность к сбережению и склонность к риску в российских условиях подход, связанный с увеличением прогрессивности налогообложения, вряд ли принес бы ожидаемые результаты в области повышения уровня справедливости. Дело в том, что дальнейшее повышение предельных ставок налогообложения 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 малообеспеченные слои населения стали бы платить относительно возросшую долю подходного налога и несправедливость налоговой системы еще больше возрастет.

Поэтому нам представляется, что задаче повышения уровня справедливости налоговой системы больше соответствует подход, заключающийся в снижении предельных ставок налогообложения дохода, 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 такой подход предусмотрен в проекте Налогового кодекса.

Следует принимать во внимание, что заработная плата - важнейший элемент в структуре доходов населения - является базой не только для обложения подоходным налогом⁷⁹. Если учитывать только подоходный налог и платежи в социальные внебюджетные фонды, то суммарная ставка подоходного налогообложения (сумма подоходного налога и отчислений во внебюджетные фонды, деленная на сумму дохода, включающего налог, и отчислений во внебюджетные фонды) составляет около 37,2%. Если учитывать все налоги, базой которых является заработная плата, то ставка ее обложения составляет около 38,1%.

Поэтому реформа подоходного налога должна предполагать тесную увязку порядка его взимания с отчислениями во внебюджетные фонды социальной направленности. В Проекте Налогового кодекса вводятся две ставки подоходного налога - базовая 12% и повышенная 30%. Базовая ставка (12%) должна применяться к доходам, получаемым по основному месту работы, и доходам от вторичной занятости, если величина доходов у каждого источника доходов не превышает установленного потолка (60 млн. руб. в год⁸⁰). С доходов, не превышающих 60 млн. руб. в год, получаемых у каждого источника, сохраняются отчисления на заработную плату и другие виды дохода, направляемые во

⁷⁹ В настоящее время, если не учитывать прогрессивность шкалы подоходного налога, ставка налога на заработную плату, уплачиваемая работником, равна 13% (в сумме с 1% взносов в Пенсионный Фонд). Кроме того работодатель уплачивает начисления на заработную плату: в Пенсионный фонд - 28%; Фонд социального страхования - 5,4%; Фонд обязательного медицинского страхования - 3,6%; Фонд занятости - 1,5%; а также транспортный налог в размере 1% заработной платы и целевые сборы на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и др., суммарная ставка которых не может превышать размера 3% от годового фонда заработной платы, рассчитанного исходя из установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда.

⁸⁰ При определении данного порогового значения учитываются коэффициенты, применяемые в районах Крайнего Севера, а также льготы по пенсионному возрасту, предоставленные работникам отдельных отраслей.

внебюджетные фонды, по ставкам, в сумме составляющим 33,4% от фонда заработной платы (других доходов). Кроме того, с 1 до 2% увеличивается ставка отчислений физических лиц в Пенсионный фонд. Таким образом, устанавливаются следующие ставки отчислений во внебюджетные фонды, если величина доходов у каждого источника не превышает установленного потолка: Пенсионный фонд 25% - начисления на заработную плату, уплачиваемые работодателем, 2% - отчисления от заработной платы, уплачиваемые работником; ставка отчислений в Фонд социального страхования - 4%, в Фонд обязательного медицинского страхования - 3,4%, Фонд занятости 1%. При этом отменяется транспортный налог (компенсация выпадающих доходов от отмены транспортного налога предполагается путем повышения акцизов на ГСМ), сборы на содержание милиции, благоустройство территории, на нужды образовательных учреждений. Таким образом, в совокупности с базовой ставкой подоходного налога (12%) общая ставка налогообложения заработной платы (сумма подоходного налога и отчислений во внебюджетные фонды, деленная на сумму дохода, включающего налог, и отчислений во внебюджетные фонды) составит 35,53%. Этим обеспечивается снижение суммарной ставки налогообложения заработной платы почти на 3 процентных пункта.

Выбор предельной ставки подоходного налога осуществлялся исходя из соображений ее установления на уровне ставки налога на прибыль предприятий. Эта мера должна способствовать созданию равных условий для деятельности предприятий и лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Разумеется, что одного равенства ставок недостаточно для обеспечения нейтральности налоговой системы по отношению к типу организационной формы предприятий. Такое решение само по себе вряд ли обеспечит эквивалентность экономических условий для индивидуальных предпринимателей и инкорпорированных предприятий⁸¹.

⁸¹ В развитых странах оценка базы подоходного налогообложения для предприятий, зарегистрированных в форме юридического лица (инкорпорированных), и предпринимателей, осуществляющих деятельность без образования юридического лица, являются в общих чертах одинаковыми. Наибольшие различия в обложении этих двух типов деятельности вносят особенности расчета налога. Доходы от

К доходам, получаемым на основном и вторичных местах работы, а также ко всем другим видам доходов (кроме дохода от процентов по вкладам), если их величина превышает установленный потолок доходов применяется повышенная ставка налога (30%). Одновременно, начиная с данного уровня дохода (60 млн. руб. в год), снижаются ставки отчислений взносов во внебюджетные фонды, таким образом, чтобы их сумма составляла 8,6% от фонда заработной платы (4,6% - ставка отчислений в Пенсионный фонд, 2,5% - в Фонд социального страхования и 1,5% в Фонд обязательного медицинского страхования). При этом прекращается отчисление физическими лицами взносов в Пенсионный фонд. В данном случае общая ставка налогообложения заработной платы также составит 35,53%.

Предлагаемые изменения шкалы подоходного налога позволяют уменьшить налоговое бремя на низко- и среднедоходные слои населения. Так, если в 1996 году около 8,6 млн. человек облагались подоходным налогом по ставкам, превышающим 12%, то в 1998 году (при структуре доходов 1996 года) эта цифра согласно предварительным оценкам уменьшится до 0,7 млн. чел.

Важно отметить, что предлагаемая регрессивность шкалы отчислений во внебюджетные фонды в большей мере, чем пропорциональная система соответствует их целевому характеру, направленному на обеспечение социальных гарантий членам общества на случай нетрудоспособности по старости или болезни и на случай безработицы. При этом установленный потолок налоговой ставки (снижение ставок отчислений во внебюджетные фонды при доходах, превышающих 60 млн. руб.), будет способствовать уменьшению масштабов уклонения от всех видов налогов, имеющих базой заработную плату и другие виды доходов. Одновременно

предпринимательской деятельности рассматриваются как составная часть дохода физического лица к облагаются по прогрессивной шкале, применяемой к общей величине дохода. Доходы предприятий подвержены обложению налогом на прибыль, который обычно имеет единую ставку. Кроме того, существуют особенности налогообложения прибылей предприятий, распределяемых между их владельцами, и налогообложения прироста капитальной стоимости активов предприятия. Однако выбор формы организации деятельности малого предприятия зависит не только от шкал налогообложения (См.: *Fiscalité et petites entreprises, 1994*).

предлагаемый порядок, вследствие сближения совокупной ставки налогообложения заработной платы и ставки налога на прибыль, создает серьезные стимулы для прекращения практики занижения величины заработной платы при выплате вознаграждения за работу в виде освобожденных от налога доходов (по депозитам, от государственных ценных бумаг и др.) или в виде не учитываемых в бухгалтерской отчетности наличных денег. Таким образом, переход к шедулярному налогообложению и создаваемые стимулы, противодействующие уклонению от налогообложения, будут способствовать повышению уровня справедливости налоговой системы, более равномерному распределению налогового бремени⁸².

Необлагаемый минимум дохода. Анализируя исчисление базы подоходного налога, следует отметить, что величина минимального необлагаемого налогом дохода привязана в настоящее время к величине минимальной заработной платы. Последняя величина не отражает действительного минимума зарплаты, как это было в начале 1992 года. Она является расчетным параметром, к законодательным изменениям которого как формально, так и неформально привязаны многие экономические переменные. В различные моменты времени между индексациями минимальной заработной платы ее величина составляет от 5-6% до 9-11% (в первом полугодии 1992 года - 20-25%) от уровня средней заработной платы. В результате необлагаемый минимум дохода не выполняет своей функции корректировки налогового бремени для малообеспеченных граждан.

Привязка льгот по уплате налога к минимальной заработной плате не позволяет также обеспечить справедливость налогообложения. Для того, чтобы принять во внимание семейные

⁸² Следует отметить, что для компенсации снижения прогрессивности подоходного налогообложения проект Налогового кодекса предусматривает повышение ставок акцизов на бензин, дорогие автомобили, украшения и т.д. В проект введена норма, согласно которой при установлении ставок налога на розничные продажи, местные органы власти имеют возможность устанавливать повышенную ставку на товары, не являющиеся предметами первой необходимости. Кроме того предполагается резкое увеличение роли налога на имущество физических лиц как источника бюджетных доходов и как инструмента выравнивания доходов различных слоев населения.

расходы налогоплательщика в мировой практике используются два метода:

- система скидок с облагаемого дохода и (или) сокращение уплачиваемого налога в соответствии с числом детей, т.е. семейные расходы дают возможность уменьшения либо облагаемой базы, либо суммы налога;

- система семейных долей, которая используется во Франции (См., например, *Percebois*, 1992).

Техника системы, используемой во Франции для принятия во внимание семейного положения налогоплательщика, состоит в следующем:

1) разделение облагаемого дохода на число частей, зависящее от состава семьи (одна часть на каждого супруга и по половине части на ребенка, находящегося на иждивении);

2) применение прогрессивной шкалы налога для каждой части;

3) умножение полученной суммы налога на число частей и получение тем самым величины налога, подлежащего уплате.

Эта система, наложенная на прогрессивную шкалу налога, при одинаковом составе семьи дает преимущество более богатым налогоплательщикам. Поэтому начиная с 1982 года для величины выгод, извлекаемых из этой системы, был установлен определенный потолок.

В России используется метод сокращения налогооблагаемого дохода на величину одной минимальной заработной платы на каждого иждивенца. На наш взгляд, эти льготы следует привязать к величине прожиточного минимума, возможно установив понижающие коэффициенты при использовании льготы в многодетных семьях, учитывая эффект экономик от масштабов семьи. Целесообразно также для повышения справедливости налогообложения вместо налоговой скидки использовать налоговый кредит. Это объясняется тем, что кредит дает одинаковый выигрыш

для налогоплательщиков, доходы которых подсчитываются по разным ставкам в связи с прогрессивностью шкалы налогообложения. В то же время вычет из налогооблагаемого дохода приносит большую пользу налогоплательщикам, доходы которых облагаются по высоким ставкам (См.: *Musgrave, Musgrave, 1989*).

В проекте Налогового кодекса в отношении необлагаемого минимума не предусматривается каких-либо изменений по сравнению с действующим порядком, что объясняется в основном фискальными соображениями. Однако в будущем, в случае успешной реализации первого этапа реформы, изменения в описанном выше направлении представляются нам весьма рациональными.

; **Льготы по налогам.** Для выравнивания условий хозяйствования в различных секторах экономики необходимо отменить льготы по подоходному налогу, предоставляемые охотникам, старателям, фермерским хозяйствам, по натуральным выплатам работникам сельскохозяйственных предприятий. Следует согласиться с предложением о сокращении размера льготы, предполагающей исключение из налогооблагаемого дохода средств, использованных на строительство или приобретение жилого дома (погашение ссуды банка использованной на эти цели). В настоящее время этой льготой пользуются лишь относительно высокодоходные граждане, поэтому соображения социальной справедливости определяют целесообразность ее отмены.

Требует пересмотра порядок налогообложения доходов от реализованного прироста капитальной стоимости активов физических лиц. В настоящее время налогооблагаемый доход физических лиц уменьшается на суммы от продажи квартир, жилых домов, садовых домиков, земельных участков, земельных паев (долей), в части не превышающей размера пятидесятикратного размера минимальной месячной оплаты труда. Доходы от продажи другого имущества облагаются налогом, если превышают тысячекратный размер минимальной месячной оплаты труда. Такой фиксированный вычет по действующему законодательству может быть заменен вычетом фактически произведенных документально подтвержденных расходов, связанных с получением соответствующих доходов. Однако в условиях высокой инфляции нам

представляется целесообразным дополнить это положение возможностью осуществления индексации произведенных расходов, например, по индексу потребительских цен.

С политической точки зрения предлагаемое введение порядка налогообложения денежного довольствия военнослужащих - весьма сложное. Оно уже было отклонено в составе мер по корректировке налоговой системы в конце 1993 года. На наш взгляд, отмену льготы по подоходному налогу для военнослужащих следует увязать с одновременным увеличением расходов бюджета, направленных на компенсацию этой меры. Это позволит при отсутствии количественного бюджетного выигрыша или проигрыша решить весьма важную задачу: выровнять доходы местных бюджетов в соответствии с количеством проживающих военнослужащих.

Анализ существующих в России методов уклонения от подоходного налога показывает, что при исчислении налогооблагаемого дохода физического лица необходимо принимать во внимание в числе прочих благ страховые вознаграждения и ссуды по ставке ниже рыночной. Для учета ссуд, полученных на льготных условиях, следует включать в налогооблагаемый доход разницу в процентах, которые уплачивались бы при взятии кредита на рыночных условиях по сравнению с теми, что платятся по льготной ставке. Примерно такой подход реализован с 1997 года⁸³.

С теоретической точки зрения, в определенных условиях (предельные нормы замещения товаров не зависят от количества труда) затраты физических лиц на оплату жилья, медицинских услуг целесообразно вычитать из базы подоходного налога (См.: *Mirrlees, 1979; Atkinson, 1977a*). Однако, по нашему мнению, такой вид субсидирования жилья и услуг здравоохранения имеет значительно меньшую адресность, чем прямые дотации. Поэтому реализация

⁸³ В настоящее время материальная выгода в виде положительной разницы между суммой, исчисленной исходя из двух третей ставки рефинансирования, установленной Банком России, по средствам, полученным в рублях, или исходя из 10 процентов годовых по средствам, полученным в иностранной валюте, и суммой фактически уплаченных процентов по полученным заемным денежным средствам, подлежит налогообложению в составе совокупного годового дохода физических лиц.

данного подхода в современных российских условиях вряд ли целесообразна.

Процентный доход. Как известно, положение, при котором процентный доход не облагается подходным налогом, приводит к эквивалентности между подходным налогом и налогом на расходы, предлагавшимся, в частности, в (См.: *Muller, 1980, Kaldor, 1955; Salin, 1985*)⁸⁴. Пропорциональный подходный налог, освобождающий от налога процентный доход, эквивалентен пропорциональному налогу на потребление и наследование. Это следует из безразличия между тем, что разрешено ли вычитать сбережения из налогооблагаемого дохода или исключать процент на эти сбережения. Исходя из сказанного, замена подходного налога на потребительский, обладающий преимуществами в отношении стимулирования сбережений, по существу может быть произведена путем освобождения от налога сбережений и их отдельных видов (См.: *Goode, 1976*).

Налог на доход от процента увеличивает цену будущего потребления, т.е. при нормальных условиях сокращает будущее потребление. Так как сбережения - это расходы на будущее потребление, то экономические последствия такого налога зависят от величины эластичности замещения и богатства, т.е. будущее потребление становится дороже, поэтому может быть заменено на текущее, но если есть четкие предпочтения будущего потребления, то его величина может сохраниться (См.: *Atkinson, Stiglitz, 1980*).

Если эффект дохода больше эффекта замещения, то увеличивается склонность к риску. Эта тенденция усиливается, если законодательство разрешает вычет потерь из налогооблагаемого

⁸⁴ Обложение дохода, потраченного на товары и услуги, в целях стимулирования сбережений, могло бы основываться либо на ведение каждым налогоплательщиком учета затрат, либо на регулярной инвентаризации активов (потраченный доход равен полученному за вычетом прироста активов). В обоих случаях возникают труднопреодолимые технические проблемы. Остаются неясными также критерии отнесения покупок к предметам длительного пользования (сбережениям) или к предметам текущего потребления. Следует также принимать во внимание, что налог на расходы влияет на размещение сбережений за счет сокращения дохода тех, у кого большая склонность к потреблению, и следовательно он выгоден высокодоходным слоям населения (См.: *Goode, 1976*).

дохода. В противоположном случае (эффект дохода слабее эффекта замещения) налог способствует уменьшению склонности к риску, что негативно влияет на возможности экономического роста (См.: *Goode, 1976; Stiglitz, 1986*)⁸⁵. Эмпирические исследования, хотя и являются противоречивыми, в целом показывают, что налоговые стимулы мало влияют на объем сбережений, но оказывают достаточно сильное воздействие на их структуру (См.: *Green, 1976; Malinvaud, 1972; Hansen, 1958; Sterdyniak, 1987*).

На практике не вполне понятно, где лежит разница между размещением сбережений и хозяйственной деятельностью (См.: *Laurü, 1993*). По нашему мнению, эту разницу крайне трудно определить даже, если вслед за (См.: *Atkinson, Stiglitz, 1980*) считать, что сбережения - это только прирост финансовых активов. Поэтому на практике всю деятельность по извлечению дохода можно относить к предпринимательству и облагать налогом на прибыль или подоходным налогом, но, как и дивиденды, один раз. В этом случае проценты по вкладам являются вычитаемыми затратами у дебитора и облагаемым доходом у кредитора.

Рассмотрение данной проблемы с точки зрения социальной справедливости выявляет еще один аспект, касающийся налогообложения доходов от работы и от капитала. Доходы от капитала не требуют усилий налогоплательщика, поэтому, с точки зрения справедливости, они должны облагаться в большей степени, чем доходы от трудовой деятельности. Однако, как отмечено выше, тогда возникает двойное налогообложение, т.к. сбережения уже были обложены подоходным налогом.

⁸⁵ При оценке налоговой системы важным обстоятельством, как отмечается в (*Atkinson, Stiglitz, 1980*), является то, что некорректно просто сравнивать число искажений, вызываемых различными налогами. Так, подоходный налог снижает норму дохода на сбережения и, таким образом, искажает выбор между потреблением сегодня и накоплением с целью потребления в будущем. Налог на потребление устранил бы это расточительное искажение (См.: *Feldstein, 1976*), но он не является единовременным налогом и затрагивает, например, выбор "работа-досуг". Поэтому нужно учитывать величину различных воздействий к их взаимодействию. Не существует такого случая *prima facie*, чтобы стало желательно освобождение от налога в виде процента от налога, но нет оснований полагать, что доход от капитала и трудовой доход должны облагаться по одним и тем же ставкам (См.: *Atkinson, Stiglitz, 1980*).

Важнейшим обстоятельством, говорящим в пользу налогообложения процентного дохода, является то, что отсутствие такого обложения создает значительные возможности уклонения от налога. В России начисление высоких процентов по депозитам стало весьма распространенным способом уклонения от доходного налога, т.к. согласно редакции статьи 3 Закона РФ о доходном налогообложении, действовавшей до 1997 года, проценты и выигрыши по вкладам в учреждения банков и других кредитных учреждениях не включались в налогооблагаемую базу. Именно исходя из этого соображения, введение налога на проценты по вкладам представляется нам вполне оправданным.

Для уменьшения негативного воздействия такого решения на процесс формирования сбережений домашних хозяйств следует ввести обложение доходов физических лиц от валютных депозитов, а также от процентов по рублевым вкладам в банках, если реальная величина процентной ставки является положительной. Облагать доходным налогом следует величину дохода по вкладам, рассчитанную исходя из суммы депозита, умноженной на разницу между номинальной процентной ставкой и индексом инфляции⁸⁶. При этом взимание налога может осуществляться без включения величины процента в годовой доход, подлежащий налогообложению.

Кроме этого, нам представляется, что обеспечение справедливости налогообложения требует введения необлагаемого минимума доходов от процентов и дивидендов. Это же решение позволит предотвратить масштабное уклонение от налога при отсутствии негативного влияния на склонность к потреблению и общественную склонность к риску (См.: *Feldstein, 1974*).

Так, во Франции, (См.: *Euzeby, Herschtel, 1991*) при налогообложении дивидендов и процентов предоставляется льгота

⁸⁶ Определенным шагом на пути предотвращения уклонения от доходного налога путем трансформации доходов в необлагаемый процентный доход, стало введение в 1997 году налогообложения процентов по вкладам в банках, если эти проценты превышают ставку рефинансирования ЦБ при рублевом вкладе и 15% годовых при валютном. Сумма превышения облагается отдельно от других доходов - у источника выплаты по ставке 15%. Проценты и выигрыши по государственным ценным бумагам, как и ранее, не включаются в налогооблагаемый доход.

8 тысяч франков на неженатого налогоплательщика и 16 тысяч франков для супружеской пары. Ниже этой суммы данный вид доходов налогом не облагается. При ее превышении у налогоплательщика имеется выбор или платить налог у источника выплаты, или платить в составе дохода. В первом случае налог у источника является пропорциональным. Аналогичные льготы предоставляются получателям процентного дохода в Японии, Финляндии и в ряде других стран.

Однако введение необлагаемого минимума значительно усложняет взимание налога. Очевидно, что при введении необлагаемого минимума, даже если обложение дивидендов и процентов производить отдельно от совокупного дохода, обложение у источника выплат должно дополняться декларированием соответствующих доходов в целях возврата переплаты налога у источника. Либо, если у каждого источника применять необлагаемый минимум, то при превышении его величины общей суммой дохода от капитала необходимо декларирование для осуществления доплаты налога. Выходом может служить установление необлагаемого минимума, применяемого у каждого источника выплаты доходов от капитала при введении обязательного декларирования в случае, если сумма доходов физического лица от капитала, полученных от всех источников, превышает необлагаемый минимум.

В проекте Налогового кодекса предполагается более простой подход, который одновременно является значительно более жестким. Подоходным налогом облагается весь процентный доход от депозитных вкладов в банки по ставке 12%, а при превышении процентной ставки рефинансирования Центрального банка соответствующий доход облагается по ставке 30%. Такая же ставка применяется к процентному доходу от государственных ценных бумаг. В целях стимулирования дедолларизации экономики льготы по процентному доходу предоставляются лишь для рублевых депозитов. Доходы от депозитов, выраженных в валюте, облагаются по ставке 30%.

Контроль за расходами физических лиц. В настоящее время в Государственной Думе обсуждается проект закона о контроле за

соответствием крупных расходов на потребление фактически получаемым физическими лицами доходам. В соответствии с проектом, уже рассмотренным осенью 1996 года и весной 1997 года Государственной Думой, физические лица при получении требования налоговой службы обязаны представить декларацию о доходах, за счет которых приобретено то или иное имущество (стоимостью более 1000 размеров минимальной оплаты труда). В случае непредставления декларации или ее несоответствия расходам налоговые органы штрафуют плательщика и самостоятельно производят оценку доходов в целях налогообложения. Такой же порядок предусматривает и проект Налогового кодекса.

На наш взгляд, такой подход требует корректировки. Следует разделить вопрос установления санкций за непредставление декларации, искажение представленных в ней данных и доказательство наличия скрытых от налогообложения доходов и вопрос о возможности применения налоговыми органами в случае возникновения подозрений в уклонении от налога другого принципа налогообложения плательщика - налогообложения по внешним признакам богатства. Следует ввести норму, позволяющую налоговым органам в случае явного несоответствия между образом жизни налогоплательщика и его официально уплачиваемыми налогами, применять метод определения величины подоходного налога по так называемым внешним признакам богатства: наличие, качество, размеры и местоположение первого и второго жилья, количество и класс автомобилей, гаражей и другого находящегося в собственности физического лица имущества, членство в элитных клубах, наличие прислуги и др. Подобный подход позволяет решать задачу пресечения попыток уклонения от уплаты подоходного налога и в то же время его реализация является значительно более простой, чем предлагаемая некоторыми экономистами концепция, согласно которой облагаемый доход представляет собой сумму потребления данным лицом за определенный период и величины изменения его собственного капитала за этот период.

Следует отметить, что решению той же задачи - предотвращению уклонения от налога и увеличению справедливости налогообложения может способствовать введение налога на богатство, аналогичного используемому во Франции. Как отмечается

в (*Laurü, 1993*) причины существования такого налога преимущественно психологические, но есть и экономический аргумент: чем больше богатство, тем больше потребляется услуг по обеспечению безопасности людей и собственности. Ставки налога на богатство при уплате раз в год варьируются от 0,5% до 1,5%, а базой являются все активы физического лица.

Следует учитывать экономические последствия введения такого налога (*См.: Musgrave, 1959; Brochier, Llau, Michalet, 1975; Atkinson, Stiglitz, 1980*). Пропорциональный налог на имущество увеличивает, оставляет неизменным или уменьшает долю портфеля, вложенную в рискованный актив, если эластичность спроса на рискованный актив по богатству меньше, равна или больше единицы. Если налог на богатство установлен не на все виды активов, а избирательно, то он воздействует на выбор структуры портфеля. Освобождение ликвидных активов от налога снижает склонность к риску.

Предложения, сформулированные в данном разделе, должны привести к росту поступлений подоходного налога в бюджеты Российской Федерации в основном за счет сокращения масштабов уклонения от уплаты подоходного налога. Однако отмеченный рост может произойти лишь при условии принятия одновременных мер по борьбе с другими методами уклонения от подоходного налога и отчислений во внебюджетные фонды социальной направленности, главным образом, по борьбе с осуществлением хозяйственных операций наличными деньгами, не отражаемыми в бухгалтерской отчетности. - - •

Приложение 1

Зависимость налоговых доходов бюджета от душевого ВВП

Начиная с 1992 года, МВФ прекратил публикацию в своих статистических изданиях статистику доходов консолидированных бюджетов государств. Наиболее полные данные по налоговым доходам приводятся за 1988 год (Government..., 1991; International..., 1995). Регрессионный анализ зависимости налоговых доходов бюджета от уровня экономического развития страны, выражаемого величиной ВВП на душу населения, привел к следующим результатам.

Зависимость налоговых доходов бюджета от душевого ВВП,

где X — ВВП на душу населения (долл. США),

Y — налоговые доходы (% от ВВП):

1) Логарифмическая модель: $Y = -35.61 + 7.56 \times \ln(X)$,
(4,6) (8,24)¹

⁸⁷ Здесь и далее в скобках под коэффициентом регрессии приводится t - статистика.

Коэффициент детерминации $\ln(X)$ и Y - 0.64, F-статистика - 68.01, статистика Дарбина-Уотсона - 2.06.

2) Линейная модель: $Y = 15.48 + 0.0014 \times X$,
(8,75) (9,09)

коэффициент детерминации X и Y составляет 0.68, F-статистика - 82.59, статистика Дарбина-Уотсона - 2.36.

Зависимость расходов бюджета от душевого ВВП.

где X — ВВП на душу населения (долл. США);

Y — государственные расходы (% от ВВП).

1) Логарифмическая модель: $Y = -17.87 + 6.61 \times \ln(X)$,
(1,73) (5,39)

Коэффициент детерминации $\ln(X)$ и Y составляет 0.43, F-статистика - 29.1, статистика Дарбина-Уотсона - 2.30.

2) Линейная модель: $Y = -27.63 + 0.00113 \times X$,
(10,57) (4,94)

Коэффициент детерминации X и Y составляет 0.39, F-статистика - 24.48, статистика Дарбина-Уотсона - 2,17.

Для России крайне трудно оценить показатель ВВП на душу населения так, чтобы он был сопоставим со статистическими данными, использованными при построении регрессионных уравнений. По оценкам Мирового банка, выполненным в паритетах покупательной способности для 1994 года, ВВП на душу населения составлял 4610 долл. (См.: *From Plan...*, 1996). В то же время расчеты по текущему курсу дают значение 2460 долл. Следовательно, исходя из такой вилки, теоретическая оценка доли налоговых доходов в ВВП России составляет между 18 и 28%, а расходов государства - между 30 и 37%, в зависимости от оценки ВВП и используемой модели. Разумеется, эти оценки не обладают никакой нормативной силой. Мы привели их лишь для иллюстрации масштаба того, что социалистические страны по уровню государственного вмешательства в экономику резко выделялись из тенденций, определяемых общим ходом экономического развития.

Приложение 2

Основные изменения техники взимания налога на прибыль в 1992 - 1995 годах

1. Налог на прибыль в 1991 году и налоговая реформа 1992 года

Принятые в 1990 году Закон СССР "О налогах с предприятий" и Закон "О порядке его применения на территории" предполагали, что предприятия всех отраслей народного хозяйства за исключением отдельных видов плательщиков, имеющих другие размеры ставок, при рентабельности, не превышающей установленный предельный уровень, уплачивали налог на прибыль в союзный бюджет в размере 22% прибыли, а в государственные бюджеты союзных и автономных республик и в местные бюджеты - в пределах не выше 23% прибыли (включая плату за трудовые и природные ресурсы). При этом распределение налогов, зачисляемых в бюджеты союзных и

автономных республик и местные бюджеты, устанавливалось на основе соглашения между республиками.

В законе о налогах с предприятий предусматривалась резкая прогрессивность шкалы налоговых ставок. Прибыль, обуславливающую превышение рентабельности предприятия над установленным предельным уровнем, предполагалось облагать налогом в следующем порядке: по ставкам 80% при превышении этого уровня до 10 пунктов и 90% при превышении свыше 10 пунктов. В 1991 году предельный уровень рентабельности принимался в удвоенном размере по отношению к фактическому среднеотраслевому уровню. Средние фактические размеры рентабельности в процентах к себестоимости были установлены в размере от 20% - 25% (промышленность) до 40% (связь, издательская деятельность). Торговле и общественному питанию была установлена средняя рентабельность 4% по отношению к товарообороту. Легкой и пищевой промышленности средняя рентабельность устанавливалась республиканскими органами власти.

Для отдельных плательщиков законом устанавливались специальные ставки налога на прибыль. Для совместных предприятий с участием иностранного капитала устанавливались пониженные налоговые ставки (при доле иностранного участника более 30%).

Пониженная ставка (35%) была установлена для предприятий потребительской кооперации, объединяемых Центросоюзом, общественных и религиозных организаций, а также их предприятий. Для производственных кооперативов ставки налога устанавливались Верховными Советами союзных республик (не выше 45%). Причем для торгово-закупочных, общественного питания, посреднических и зрелищных ставки могли быть выше. Кроме того, ставки дифференцировались в зависимости от вида деятельности кооператива, условий материально-технического снабжения и реализации продукции (работ, услуг), ценообразования, соотношения числа членов кооперативов и лиц, привлекаемых к работе в кооперативе по найму.

Для сельскохозяйственных предприятий независимо от форм собственности, для предприятий коммунального хозяйства ставки налогов устанавливались Верховными Советами союзных (автономных) республик, для предприятий местного хозяйства, относящихся к коммунальной собственности - местными Советами народных депутатов (не выше 45%).

Половина налога, взимаемого с финансовых организаций, предприятий с участием иностранного капитала, должна была зачисляться в союзный бюджет, остальная часть в бюджеты союзных и автономных республик и местные бюджеты. Предприятия потребительской кооперации, общественных организаций, местного хозяйства и колхозы должны были уплачивать налог в местные бюджеты.

27.12.1991 был принят Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций". Он действует и в настоящее время (в редакции от 31.12.1995 г.). По нему налог на прибыль уплачивается всеми предприятиями, которые являются юридическими лицами, включая предприятия с иностранными инвестициями и бюджетные предприятия (по действовавшему в 1991 году союзному законодательству последние не платили налог на прибыль), а также подразделения предприятий, имеющие отдельный баланс и расчетный счет. Особый порядок действует в отношении предприятий железнодорожного транспорта, связи и (с 1 июля 1992 года) предприятий газового хозяйства. Прибыль от реализации собственной сельскохозяйственной продукции и (с 1 июля 1992 года) охотохозяйственной продукции не облагается налогом на прибыль.

База налогообложения. Налогообложению подлежит прибыль предприятий, которая складывается из прибыли от реализации продукции предприятия, основных фондов и иного имущества и доходов от внереализационных операций за вычетом расходов на эти операции. Прибыль от реализации продукции равна выручке от реализации продукции (без налога на добавленную стоимость и акцизов), уменьшенной на величину затрат на производство и реализацию, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с Положением о составе затрат, утвержденном постановлением Правительства от 5.08.92 № 552.

В случае бартера или продажи продукции по ценам не выше себестоимости для целей налогообложения выручка рассчитывается по рыночным ценам. Эта норма была введена в целях борьбы с одной из форм уклонения от налога, которая приняла массовый характер, - передачей продукции по низким или нулевым ценам с последующим получением от получателя той или иной компенсации, а также занижением цен по договоренности, например, в сделках с дочерними компаниями или между фирмами, фактически принадлежащими одному владельцу. Первоначально предполагалась публикация сложившихся цен для целей налогообложения, но уже в Законе "О внесении изменений..." от 16 июня 1992 года задним числом этот порядок был отменен как нереалистичный.

В случае реализации основных фондов, нематериальных активов и МБП (малоценных и быстроизнашиваемых предметов) налогом облагается разница между ценой продажи и остаточной стоимостью имущества.

Доходы (расходы) от внереализационных операций складываются из доходов от долевого участия в деятельности других предприятий, сдачи имущества в аренду, дивидендов, процентов, штрафов (кроме бюджетных санкций).

Законом от 16 июля 1992 года было введено увеличение валовой прибыли на сумму средств, перечисляемых покупателями продукции в специальные фонды предприятий. Эта норма введена с целью пресечения одной из форм уклонения от налогообложения, когда реализация продукции оформлялась договором по минимальной цене, а оставшая сумма перечислялась в специальные фонды.

Валовая прибыль для целей налогообложения уменьшается на суммы доходов (прибыли), по которым установлен особый порядок обложения. Так, доходы по ценным бумагам, принадлежащим предприятию, и доходы от долевого участия в деятельности других предприятий на территории РФ облагаются по ставке 15% ,

Было разрешено создание резервных фондов размером не более 25% уставного фонда, отчисления в которые (не более 50% налогооблагаемой прибыли) могут уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Покрытие убытка, полученного предприятием, разрешается за счет прибыли, освобожденной от уплаты налога, в течение последующих 5 лет (если полностью использованы резервные фонды).

Доходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка РФ и облагаются в совокупности с выручкой, полученной в рублях. На основании "Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации" остатки средств предприятия по валютным счетам, активы в иностранной валюте, дебиторская и кредиторская задолженность в иностранной валюте отражается в отчетности в российской валюте путем пересчета по официальному курсу на последнее число отчетного месяца.

Фактически это положение в 1992 - 1994 годах означало включение в состав облагаемых доходов от внереализационных операций курсовой разницы, возникающей у предприятий, имеющих валютно-номинированные активы и пассивы, вследствие текущих изменений курса рубля. В условиях высокой инфляции и соответствующего снижения курса рубля отсутствие какой-либо индексации номинального прироста стоимости активов и пассивов в иностранной валюте, выраженной в рублях, явилось серьезным фактором усиления налогового бремени на предприятия экспортного профиля и те предприятия, которые стремились обезопасить свои сбережения от инфляции, имея валютные активы. При этом фактом возникновения налоговых обязательств предприятия перед государством являлась не продажа валюты, а представление в налоговые органы отчета по налогу на прибыль. Иными словами, облагались не эффективные приросты капитальной стоимости активов, а потенциальные (нереализованные). В конце 1994 года данный порядок был отменен.

С 1992 года заработная плата полностью отражается в учете в составе себестоимости продукции. Но при этом в России существует не свойственная другим странам норма, связанная с уплатой налога на прибыль с сумм превышения оплаты труда над нормируемой величиной. Помимо того, что такая практика искажает базу налогообложения, она еще и увеличивает издержки фирмы на оплату труда администрации и квалифицированных специалистов, поскольку спрос на их услуги отличается низкой эластичностью, а предложение довольно эластично - теневая деятельность обеспечивает высокие доходы, а смена профессии стала в России обычным делом. В сфере услуг, где основную долю затрат составляет заработная плата, проблема является особенно острой (См.: *Некоторые вопросы налогообложения...*, 1992).

Объем заработной платы, превышающий четыре минимальных оклада, увеличенных в соответствии с числом работников, в 1992 году облагался налогом на прибыль. По сравнению с порядком, действовавшим в бывшем Союзе ССР, порядок, определенный в российском законе, являлся шагом в направлении дальнейшей либерализации хозяйственной деятельности. Отмена какой-либо привязки к оплате труда в прошлом периоде, отмена отраслевых различий, установление норм, связанных с размером минимальной оплаты труда, который хотя бы частично учитывал изменение цен, создавало (по сравнению с прежним законодательством) возможности более справедливого вознаграждения работников и стимулирования труда. Первоначально валовая прибыль увеличивалась на сумму превышения над четырехкратным минимумом оплаты труда, умноженным на среднесписочную численность работников. При этом убыточные предприятия и предприятия, имеющие льготы по налогу на прибыль, налога не платили.

В 1992 году происходило активное формирование основ российской налоговой системы, заложенных, как отмечалось выше, законами Российской Федерации, принятыми в конце 1991 года. Наряду с утвержденным Министерством финансов РФ от 20 марта 1992 г. Положением "О бухгалтерском учете и отчетности в РФ", установившим единые методологические основы бухгалтерского учета на территории РФ, важным элементом совершенствования

налоговой системы явилось принятие 5 августа 1992 года "Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли" введенное в действие с 1 июля 1992 года.

Порядок отнесения затрат на себестоимость является важным элементом исчисления налога на прибыль. Излишние ограничения в этом вопросе увеличивают налогооблагаемую базу и могут искажать результаты деятельности предприятия. В соответствии с принятым Положением затраты, образующие себестоимость продукции, группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных фондов; прочие затраты.

В элементе "Материальные затраты" отражается стоимость приобретаемых сырья и материалов, запасных частей, износа средств труда, не относимых к основным фондам, износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями, природного сырья, топлива, покупной энергии, потерь от недостачи материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

Стоимость материальных ресурсов формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, стоимости услуг товарных бирж, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

В элементе "Затраты на оплату труда" отражаются затраты на оплату труда, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, и компенсации в пределах норм, предусмотренных законодательством.

В себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются выплачиваемые работникам предприятия в денежной и натуральной

з
й
о
х
й
д,
1)
и
ь
м
ю
и
не

ов
це,
да.
та
Ф",
ого
ния

формах премии за счет средств специального назначения и целевых поступлений, материальная помощь оплата дополнительно предоставляемых сверх предусмотренных законодательством отпусков, оплата проезда к месту работы транспортом общего пользования, надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, оплата путевок на лечение и отдых и другие аналогичные выплаты и затраты.

В элементе "Отчисления на социальные нужды" отражаются обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, государственного фонда занятости и медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции.

В элементе "Амортизация основных фондов" отражается сумма амортизационных отчислений основных фондов, исчисленная исходя из их балансовой стоимости в пределах утвержденных норм, включая и ускоренную амортизацию.

Действующее в настоящее время Положение "О порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве" было введено в действие с 1 января 1991 года, а "Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов в Российской Федерации", на основании которых производится отнесение на себестоимость износа основных средств, были утверждены еще раньше Постановлением Совета Министров СССР 22 октября 1990 года. Разумеется, нормы этих документов не могли учитывать ни возникшей в дальнейшем инфляции, ни изменений в ценах на отдельные виды фондов и порядка их использования.

Разрешалась ускоренная амортизация активной части основных фондов, используемых для увеличения выпуска вычислительной техники, прогрессивных видов материалов и оборудования, расширения экспорта. Однако возможность применения предприятиями ускоренной амортизации была ограничена необходимостью согласования с Госпланом СССР или Госпланами союзных республик.

Помимо ускоренной амортизации, тогда же было разрешено малым предприятиям дополнительно списывать как амортизационные отчисления до 20% первоначальной стоимости основных фондов в первый год их эксплуатации. В соответствии с постановлением СМ РСФСР от 18 июля 1991 года № 406 "О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР" для малых предприятий эта норма была увеличена до 50%.

Постановлением Правительства РФ от 24 декабря 1991 года № 60 с 1 января 1992 года предприятиям было предоставлено право вводить индексацию амортизационных отчислений в связи с происшедшим изменением цен с коэффициентом 2.0 по основным фондам, введенным в эксплуатацию до 1 января 1992 года, с последующим отнесением этих сумм на резервы предстоящих расходов и платежей. Но с 1 июля 1992 года Постановлением Правительства РФ от 14 августа 1992 года № 595 индексация была отменена в связи с переоценкой основных фондов. На основании этого постановления разрешается применение повышающих коэффициентов амортизации (ускоренная амортизация) предприятиями, реализующими значительные инвестиционные программы по техническому перевооружению производства, по согласованию с Министерством экономики РФ и Министерством финансов РФ.

Следует заметить, что название "ускоренная амортизация" для сложившейся практики не совсем корректно, по-существу это обычная линейная амортизация с пропорционально увеличенной нормой. В мировой практике принята ускоренная амортизация по принципу сокращающегося остатка.

К элементу "Прочие затраты" относятся налоги, сборы, платежи за предельно допустимые выбросы загрязняющих веществ, по обязательному страхованию производственных фондов, и отдельных категорий работников, вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения, платежи по кредитам в пределах ставок, установленных законодательством, затраты на командировки по установленным нормам, плата сторонним предприятиям за подготовку и переподготовку кадров, затраты на гарантийный ремонт и обслуживание, оплата услуг связи,

а
я
л,
е
в
а
е
а
а
м
ы
м
и
ги
ка
и
ть
па
ли

вычислительных центров, банков, плата за аренду, износ по нематериальным активам, отчисления в ремонтный фонд, и другие затраты.

Оплата процентов по ссудам, полученным на восполнение недостатка собственных оборотных средств, на приобретение основных средств и нематериальных активов, а также по просроченным и отсроченным ссудам осуществляется за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Ставки налога. В 1992 году ставка налога на прибыль составляла 32%, за исключением прибыли от посреднических операций, а также прибыли бирж и брокерских контор, для которых была установлена ставка 45%. Сельскохозяйственные производители не платили налог на прибыль. Дивиденды по акциям, проценты по облигациям и другим ценным бумагам облагаются у источника выплаты по ставке 15%.

Доля налога на прибыль, зачисляемая в бюджеты субъектов Российской Федерации на основании Закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", определялась при утверждении закона о федеральном бюджете на соответствующие годы.

Льготы по налогу. Налоговые льготы делятся в законе на три части: уменьшение налогооблагаемой прибыли на суммы, направленные на перечисленные в законе цели; понижение ставки налога для определенных видов предприятий; полное освобождение от уплаты налога конкретных видов объединений и организаций.

Перечень льгот довольно велик и несколько раз дополнялся законами о внесении изменений и указами, поэтому в данной работе целесообразно остановиться лишь на льготах, затрагивающих значительное число предприятий, видов деятельности и видов платежей.

Изменение льгот, связанных с капитальными вложениями, происходило следующим образом: в Законе от 27.12.91 года разрешалось уменьшать налогооблагаемую прибыль на суммы, направленные на вложения в производственные мощности для ряда

отраслей (нефтяной, угольной, конверсионных предприятий, производство медицинской техники, медикаментов, продовольствия и оборудования для переработки продуктов питания, товаров народного потребления). С 1 октября 1992 года Законом от 16.07.92 г. к этому списку присоединены техническое перевооружение производства в остальных отраслях и реконструкция объектов социальной инфраструктуры.

Из большого числа льгот по налогу на прибыль особо следует выделить порядок, в соответствии с которым налогом не облагается прибыль, использованная предприятиями на содержание находящегося на их балансе жилья и другой социальной инфраструктуры. Это, пожалуй, одна из немногих действительно оправданных льгот, вызванная необходимостью поэтапного перехода к коммерциализации жилья, которое традиционно в России и других государствах бывшего СССР являлось для населения фактически бесплатным. Такой порядок позволяет несколько сгладить фактические различия в степени отягощенности различных предприятий социальной инфраструктурой.

К числу рациональных льгот следует также отнести разрешение уменьшать налогооблагаемую прибыль на суммы, используемые предприятиями на благотворительные цели в размерах до 3% облагаемой прибыли, а также порядок освобождения от налога прибыли, направляемой на погашение убытков прошлых лет (в течение последующих пяти лет).

Прибыль уменьшается также на 30% от величины капитальных вложений, направленных на природоохранные мероприятия. С 1 июля 1992 года уменьшается прибыль на суммы, направленные на развитие средств связи, на ряд затрат, связанных с пенитенциарной системой, на суммы дивидендов физическим лицам при инвестировании этих средств внутри предприятия, на перевооружение и реконструкцию производства, включая НИОКР, а также на перевооружение и реконструкцию объектов социальной инфраструктуры.

В 1992 году существовало множество налоговых льгот для инвестиций, предоставление которых зависело от вида деятельности,

типа и размера предприятия и т.д. Анализ их использования показывает очевидную неэффективность подобных льгот. Их применение вызвало формирование различных фактических ставок налога на прибыль на различных предприятиях и в различных секторах, что искажало экономические критерии распределения ресурсов. Кроме того, они создавали многочисленные лазейки в нормативных документах, позволяющие практически любому предприятию уменьшать уровень налоговых изъятий. В этой связи важным является порядок, согласно которому общая сумма предоставленных предприятию льгот не может уменьшать фактическую сумму налога на прибыль больше, чем на 50%.

Льгота для малых предприятий в части средств, направленных на развитие основных фондов, новой техники и технологий, фактически дублирует с 1 октября 1992 года аналогичную льготу для всех предприятий. Кроме льготы, относящейся к капитальным вложениям, малые предприятия, производящие товары народного потребления, строительные материалы, строительные и ремонтно-строительные работы, а также производящие и перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию (если доля данных видов деятельности превышает 70% общей суммы выручки), имеют право не платить налог на прибыль в первые два года с момента регистрации. (Этот порядок приводит к многосленным фактам ухода от налогов, поскольку через два года фирма может ликвидироваться и регистрироваться заново.

Как уже отмечалось, уменьшенная на 50% ставка налога применяется для предприятий, где инвалиды и пенсионеры составляют не менее 70%. Наличие такой льготы, на первый взгляд, служит целям социальной справедливости. Но при этом необходимо учитывать, что круг предприятий, состоящих практически только из инвалидов к пенсионеров и при этом эффективно функционирующих, объективно ограничен. Взамен такой льготы следовало бы ввести льготу для предприятий в части платежей в Пенсионный фонд и Фонд социального страхования на каждого занятого пенсионера и инвалида.

Кроме того, существует значительное число льгот, связанных с социальными проблемами (для организаций инвалидов,

пенсионного фонда, религиозных организаций, психоневрологических больниц и т.д.), а также льгота для образовательных учреждений в части сумм, направленных на обеспечение и развитие образовательного процесса.

Предоставляется также льгота ликвидаторам последствий чернобыльской катастрофы, а с 1 января 1994 года по Указу Президента № 2270 - также ликвидаторам последствий других радиационных катастроф.

Порядок исчисления и сроки уплаты налога. Плательщики налога на прибыль должны самостоятельно на основании бухгалтерского учета определять сумму налога. Кроме того, они должны рассчитывать сумму налога на следующий квартал и в начале квартала подавать в налоговые органы соответствующую справку. На основании предполагаемой прибыли должны уплачиваться авансовые взносы налога. С 1 января 1992 года авансовые взносы следовало платить в размере 1/6 от прибыли за квартал до 10 и 25 числа каждого месяца (для предприятий с иностранными инвестициями определен особый порядок). Однако в 1992 году не существовало никаких санкций за неуплату авансовых платежей, если объявлялась нулевая предполагаемая прибыль, чем пользовалось большое число предприятий для перенесения уплаты налога на возможно более поздний срок, что в условиях высокой инфляции давало им немалый выигрыш и приводило к потерям доходов бюджета.

Предприятия с иностранными инвестициями платят авансовые взносы четыре раза в год, исходя из предполагаемой годовой суммы налога.

Динамика поступлений налога. Налог на прибыль за I квартал 1992 года составил наибольшую часть (40,1%) всех налоговых поступлений предприятий (6,7% ВВП).

Впрочем, определенная часть этих поступлений была обусловлена проведенной переоценкой запасов. Запасы готовой продукции были переоценены по состоянию на начало года, и половина величины переоценки подлежала перечислению в бюджет.

Общие налоговые поступления за II квартал выросли до 21,3% ВВП (в I квартале - 16,7%). Рост поступлений налога на прибыль, который продолжался до июля 1992 года (9,9% ВВП), объясняется во многом тем, что после либерализации цен в народном хозяйстве наблюдалась аномально высокая рентабельность, т.к. предприятия не имели возможности переоценивать затраты, которые быстро обесценивались в результате высокой инфляции. Это касалось и запасов материальных ресурсов, накопленных до либерализации цен. Часть затрат осуществлялась по-прежнему в старых ценах. В результате в первом полугодии доля налога на прибыль составила 44% всех налоговых поступлений.

В третьем квартале доля поступлений налога на прибыль (8,7% ВВП или 38% налоговых поступлений) снизилась за счет уменьшения инфляционного обесценения текущих затрат предприятий и проведения переоценки основных фондов в начале второго полугодия и соответствующего снижения рентабельности. Общая сумма налоговых поступлений за 9 месяцев составила 23,0% ВВП.

Поступления налога на прибыль в четвертом квартале сохранились на уровне третьего квартала - 8,7% ВВП, хотя их доля в доходах бюджета снизилась до 30,7%.

За 1992 год общая сумма налоговых поступлений составила 28,3% ВВП. В последнем квартале наблюдался рост налоговых поступлений. Июльские изменения налогового законодательства, ограничивающие возможности легального уменьшения налогов, были опубликованы с опозданием и поэтому реальное увеличение сбора налогов пришлось на последние 3 месяца. В структуре налоговых поступлений за год можно отметить уменьшение доли налога на прибыль до 31,6% после роста в I полугодии. Всего поступления налога на прибыль за 1992 год составили 8,9% ВВП.

Интересно отметить наблюдавшийся в 1992 году рост доли поступлений налога на прибыль в ВВП в первые месяцы, следовавшие за окончанием каждого квартала. Так, например, с 6-8% месячного ВВП в январе-марте доля налога выросла до 16,5% месячного ВВП и 12,3% в апреле и мае 1992 года соответственно. Июльские поступления налога на прибыль составили 11,1% (в июне

- 6,8%), а октябрьские - 13,4% месячного ВВП (в августе 7,8%, в сентябре -5,8% ВВП). Начиная с 1993 года такие скачки не отмечаются, наоборот, наблюдается тенденция к росту поступлений налога в конце квартала. Причина этого заключается в изменения порядка уплаты авансовых платежей по данному налогу.

2. Налог на прибыль в 1993 году

База налога. Законом от 22 декабря 1992 года с 1 января 1993 года был определен порядок включения в доходы от внереализационных операций сумм, полученных безвозмездно от других предприятий. С этого же срока налог с суммы превышения расходов на оплату труда рассчитывается отдельно от валовой прибыли, поэтому его уплачивают и предприятия, получившие убытки. Превышение фондом оплаты труда удвоенной нормируемой величины в 1993 году облагалось по ставке 50%.

Ставки налога. Ставки налога на прибыль не претерпели изменений в 1993 году. Для банков с 1 января 1993 года доходы по ценным бумагам и доходы от долевого участия в деятельности других предприятий на территории РФ стали облагаться по ставке 18%.

Льготы по налогу. В 1993 году были изменены налоговые льготы по налогу на прибыль, в частности, были освобождены от налога суммы, направляемые на финансирование капитальных вложений не только производственного, но и непроизводственного назначения. С 1 января 1993 года эта льгота распространяется на финансирование всех капитальных вложений производственного и непроизводственного назначения и на погашение кредитов, направляемых на эти цели, при условии полного использования амортизационных отчислений.

Уменьшение прибыли на сумму взносов на благотворительные цели ограничены перечнем организаций-адресатов перечислений и долей в налогооблагаемой прибыли. До 1 января 1993 года эта доля

составляла 2%, затем была увеличена до 3%, а в чернобыльские благотворительные организации - до 5%.

Порядок исчисления и сроки уплаты налога. Важным новшеством стало введение порядка доплаты в бюджет суммы процентов в размере ставки рефинансирования Центрального Банка РФ, начисленных на разницу между внесенными авансовыми платежами по налогу на прибыль и фактической величиной налога.

Законом от 22 декабря 1992 года "О внесении изменений..." с 1 января 1993 года установлен порядок уточнения разницы между авансовыми взносами и фактически полученной прибылью. В целях противодействия занижению авансовых платежей разница между величиной, подлежащей взносу в бюджет по фактической прибыли, и авансовыми взносами индексируется исходя из ставки рефинансирования, устанавливаемой в истекшем квартале ЦБ России.

Если же не позднее, чем за 20 дней до окончания квартала, подается перерасчет в налоговую инспекцию и уплачивается разница, то финансовые санкции не применяются. При изменении в течение квартала предполагаемой прибыли плательщик по согласованию с финансовым органом может пересматривать сумму предполагаемой прибыли и авансовых взносов в бюджет налога на прибыль и представлять справки об этих изменениях не позднее чем за 20 дней до окончания отчетного квартала. При внесении изменений в размер предполагаемой прибыли в финансовый орган по месту нахождения предприятия должны быть представлены основания (изменение производственных показателей, цен к т.д.) для осуществления этих изменений (Письмо Госналогслужбы РФ и Минфина РФ от 13 апреля 1993 г. №№ ЮУ-4-01/53н, 04-02-01 "О порядке определения и полноты перечисления в бюджет разницы между суммой, подлежащей внесению в бюджет по фактически полученной прибыли и авансовыми взносами налога на прибыль, уточненной на сумму, рассчитанную исходя из процента за пользование банковским кредитом, установленного в истекшем квартале Центральным банком Российской Федерации").

Таким образом, при отсутствии наказания за неуплату авансовых платежей, многие предприятия платили всю сумму налога в сроки, установленные для окончательных расчетов с бюджетом по квартальным платежам налога на прибыль: в начале 1993 года предприятия перерасчет предполагаемой прибыли подали в марте и в марте-апреле уплатили налог, как за 1992 год, так и за 1 квартал 1993 года. В дальнейшем же, столкнувшись с необходимостью обосновывать изменение обстоятельств, многие предприятия стали предпочитать платить аванс своевременно.

Динамика поступлений налога. Поступления налога на прибыль снизились в январе 1993 года до 7% ВВП, а их доля в величине налоговых поступлений - до 26,3%. На такую динамику повлияла, в частности переоценка основных фондов, но уже к марту поступления налога на прибыль стабилизировались на уровне 12% ВВП (39,2% налоговых поступлений).

В дальнейшем на протяжении 1993 года доля налога на прибыль в структуре налогов существенно не менялась, сохраняясь на уровне около 42%, так как в главных чертах сохранялось неизменным налоговое законодательство. Величина налога на прибыль в процентах ВВП была наибольшей в апреле (12,8%), а к концу года постепенно, но существенно уменьшилась (до 10,3%). Всего налоговые поступления составили 24,5% ВВП. Увеличение поступлений в апреле во многом объясняется введением с 1993 года порядка уточнения недоперечисленных авансовых платежей на ставку процента ЦБ, т.к. годовой баланс предъявляется предприятиями в налоговую инспекцию до марта, а баланс за 1 квартал - в апреле.

Помесячные поступления налогов сильно колебались, однако, по сравнению с 1992 годом наблюдается некоторое снижение колебаний величины налога на прибыль в первый месяц каждого квартала. Это объясняется определенной адаптацией предприятий к введению штрафных санкций за занижение авансовых платежей.

3. Налог на прибыль в 1994 году

Изменения налоговой системы на 1994 год были определены в пакете декабрьских (1993 года) Указов Президента.

База налога. Одним из наиболее важных изменений, осуществленных в соответствии с Указом Президента № 2270, является распространение с 1 января 1994 года налога на прибыль на банки, кредитные учреждения и страховые организации.

С 1 января 1994 года был повышен размер необлагаемых налогом на прибыль расходов предприятий - на оплату труда до шестикратного размера минимальной оплаты труда. Уплата этого налога стала обязательной для всех предприятий независимо от наличия льгот и результатов деятельности (кроме сельскохозяйственных предприятий).

Указ Президента № 1677 от 1 августа 1994 года разрешает для расчета налога на прибыль применять фактическую цену реализации ниже себестоимости продукции, если предприятие длительное время не могло реализовать свою продукцию или если сложившиеся рыночные цены оказались ниже себестоимости. В данном указе также устанавливается порядок определения цены продукции для целей налогообложения при безвозмездной передаче или обмене продукцией, который учитывает цены предшествующих реализаций. При этом исчисленная цена не должна быть ниже себестоимости. Законом "О внесении изменений..." от 3 декабря 1994 года это положение указа после уточнения и корректировки было закреплено в законе о налоге на прибыль.

Законом "О внесении изменений..." от 3 декабря 1994 года допускается не включение в доходы от внереализационных операций сумм, полученных безвозмездно от других предприятий для передачи ряда объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления, а также органами государственной власти и объединениями предприятий на развитие производственной и непромышленной базы, а также оборудования, получаемого предприятиями ряда отраслей для определенных целей.

С 10 декабря 1994 года на основании закона от 3 декабря 1994 года валовая прибыль в целях налогообложения уменьшается/увеличивается на суммы отрицательных/положительных курсовых разниц, образовавшихся в результате изменения курса рубля.

Переоценка основных фондов проводилась по состоянию на 1 января 1994 года. В соответствии с письмом Министерства финансов РФ № 147 от 13 декабря 1993 года при применении с 1 января 1994 года повышающих или понижающих коэффициентов на издержки производства или обращения относится сумма амортизации, определенная по утвержденным нормам с учетом применяемых коэффициентов.

Постановление Правительства РФ № 967 "Об использовании механизма и переоценке основных фондов" от 19 августа 1994 года разрешило до переоценки основных фондов по состоянию на 1 января 1995 года применять начиная с 1 июля 1994 года индексацию амортизационных отчислений в соответствии с индексом инфляции, публикуемым государственными органами статистики.

Применение ускоренной амортизации активной части производственных и основных фондов разрешено для высокотехнологичных отраслей экономики и внедрения эффективных машин на основании перечня, устанавливаемого федеральными органами исполнительной власти. Только в случае необходимости применения коэффициента ускорения, превышающего 2, требуется согласование с финансовыми органами субъектов Российской Федерации. В данном постановлении сохранены требования о целевом назначении амортизационных отчислений, начисленных ускоренным методом.

Новый порядок применения ускоренной амортизации уменьшил зависимость предприятий от чиновников органов исполнительной власти. Введение единого для всех перечня позволяет воспользоваться льготой, исходя из строго формальных оснований. Новый порядок предусматривает помощь в условиях инфляции отраслям с высокой капиталовооруженностью, то есть служит целям повышения горизонтальной справедливости налогообложения.

В отношении малых предприятий в указанном постановлении сформулировано право в целях обновления машин и оборудования списывать как амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости основных фондов в первый год функционирования малого предприятия. В этой норме содержится противоречие в самой формулировке. Обновление машин и оборудования стимулируется только на вновь созданных предприятиях, причем "новизна" этого оборудования никоим образом не регламентируется. Вряд ли такой порядок приведет к обновлению основных фондов.

Подобная льгота стимулирует, на наш взгляд, не развитие малого предпринимательства, а вынесение (в тех случаях, когда это возможно) отдельных производств, требующих значительного инвестирования, за рамки материнского предприятия для приобретения ими статуса малых предприятий.

С 1 апреля 1994 года изменился порядок отнесения процентных платежей на себестоимость. Проценты по отсроченным ссудам стали относиться на себестоимость продукции (Письмо Госналогслужбы РФ от 14 апреля 1994 г. № ВП-6-01/135).

Ставки налога. Начиная с 1 января 1994 года на основании Указа № 2270 изменены ставки налога и порядок зачисления Б бюджет. Ставка налога на прибыль, зачисляемого в республиканский бюджет, установлена в размере 13%. Ставку налога, зачисляемого в бюджеты субъектов федерации, разрешено устанавливать их органам власти в пределах 25% для предприятий и организаций и 30% для банков к страховщиков.

При этом максимальная ставка налога увеличилась для всех, кроме посредников. Вместо 45% они стали платить налог по ставке, не превышающей 35%. Такое решение, безусловно, назрело, т.к. прошлый порядок нес в себе пережитки социалистической идеологии, при котором сфера торговли считалась непроизводительной сферой, а доход, получаемый в ней - спекулятивным доходом.

Однако использовавшийся ранее порядок в определенной степени выравнивал положение торговых и промышленных предприятий. Дело в том, что в России, в условиях высокой инфляции, больше всего страдают от высоких налогов предприятия с длинным циклом производства. Налог на прибыль, упрощенно говоря, взимается с разницы между выручкой и затратами. Часть затрат, а именно, материальные затраты, учитываются по ценам, действовавшим в момент их осуществления. В результате возникает высокая номинальная сумма налогооблагаемой прибыли (а также большая база для НДС), а затраты нового производственного цикла необходимо осуществить уже по более высоким ценам и при этом они не исключаются из базы налога на прибыль.

Эту проблему может частично уменьшить применение метода LIFO - метода отнесения материальных затрат на себестоимость, - разрешенное Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия", утвержденным Приказом Минфина РФ от 28-июля 1994 года N 100 (необходимая для применения этого порядка инструкция появилась лишь в декабре 1994 года), но не снять полностью. Уменьшение сроков амортизации, необходимое по многим причинам, в данной ситуации тоже полезно, но положения не спасает, так как речь идет не только об основных средствах, но и о сырье и материалах. Определенным выходом могла бы служить индексация затрат, но сложность и большие издержки по применению ограничивают возможности ее использования.

Таким образом, установление для посредников более высоких ставок, чем для предприятий-производителей (у которых эффективная ставка налога на прибыль повышается в зависимости от уровня инфляции), не являлось наилучшим способом обеспечить большую справедливость налогообложения.

Льготы по налогу на прибыль. С 1 января 1994 года Указом Президента № 2270 освобождается от налогообложения прибыль, направленная на финансирование капитальных вложений в порядке долевого участия. Кроме того, тот же Указ освобождает от налогообложения прибыль банков, полученную от предоставления долгосрочных кредитов (на срок более 3 лет) на цели капитальных вложений в развитие собственной производственной базы.

Очевиден прогрессивный характер изменений, с точки зрения повышения нейтральности налоговой системы. Но, возможно, целям стимулирования капиталовложений лучше послужило бы уменьшение сроков амортизации, которые являются завышенными по сравнению с зарубежными странами.

Указом Президента "О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней" № 2270 от 22 декабря 1993 года к списку льгот добавлено освобождение от налога прибыли, направленной на НИОКР в Российские фонды фундаментальных исследований и технологического развития (до 10% налогооблагаемой прибыли), в Фонд поддержки предпринимательства и развития конкуренции, на пополнение страховых резервов на страхование жизни.

Указом № 2270 установлено применение пониженной в 1,5 раза ставки налога банками, предоставляющими не менее 50% кредитов сельскохозяйственным предприятиям и малым предприятиям, кроме торговых и посреднических, а также страховщикам, у которых не менее 50 % взносов получено от указанных предприятий.

Указом список видов деятельности предприятий, на которые распространяется право не платить налог на прибыль в первые два года с момента регистрации, расширен за счет производства лекарств, изделий медицинского назначения и технических средств реабилитации инвалидов. Причем, если выручка от данных видов деятельности превышает 90%, в третий и четвертый год работы налог уплачивается в размере 25% к 50% соответственно.

Срок деятельности малого предприятия, после которого льгота становится необратимой, увеличен с трех до пяти лет.

С 27 октября 1994 года при выполнении ряда условий освобождаются от налога добровольные пожертвования в избирательные фонды кандидатов в депутаты.

Порядок исчислений и сроки уплаты налога. С 1 января 1994 года Указом № 2270 внесение авансовых платежей определено в размере 1/3 квартальной суммы налога до 15 числа каждого месяца

и освобождены от уплаты авансовых взносов малые предприятия, инвестиционные фонды, бюджетные организации и предприятия, добывающие драгоценные металлы.

Динамика поступлений налога на прибыль. Увеличение необлагаемых налогом на прибыль расходов предприятия на оплату труда до шестикратного минимума оплаты труда, расширение льгот и их размеров, а также переоценка основных фондов по состоянию на 1 января 1994 года, увеличившая размер ежемесячных амортизационных отчислений, во многом объясняет снижение доли налога на прибыль в сумме налоговых поступлений до 36,9% в январе 1994 года по сравнению с 42% в 1993 году.

Впрочем, к апрелю 1994 года доля налога на прибыль выросла, составив 39,9% налоговых поступлений. В январе 1994 года поступления налога на прибыль в процентах ВВП составили 7%, практически совпав по величине с показателем 1993 года, но, в отличие от предыдущих лет, дальнейшего существенного роста этой величины не наблюдалось. С апреля по декабрь 1994 года поступления налога на прибыль составляли около 7,7% ВВП, а налоговые поступления в целом выросли с 18-19% в начале года до 23-24% в конце. В результате доля налога на прибыль в структуре налоговых поступлений упала с 36,9% в январе до 27,5% в декабре 1994 года.

Объясняется это, прежде всего, резким падением в 1994 году рентабельности в экономике. По данным Госкомстата РФ прибыль предприятий в процентах ВВП снизилась с 20-25% в 1993 году до 10-11% в 1994 году. Впрочем, такое падение прибыли нам представляется маловероятным. Можно предположить, что в силу трудностей с оценкой показателей ряда секторов экономики, эти данные в некоторой степени искажены и в действительности сокращение прибыли было менее значительным. В Сводном финансовом балансе по территории Российской Федерации на 1996 год, подготовленном Минэкономики России, в составе материалов к проекту бюджета, приводятся данные по прибыли по России за 1994 год - 108 трлн. рублей, а данные Госкомстата содержат значение величины прибыли 71,28 трлн. рублей (сюда в 1994 году не включалась прибыль

банковского сектора, малых предприятий, бюджетных организаций, сельского хозяйства).

Для расчета эффективной ставки налога на прибыль использованы данные по налоговым поступлениям и прибыли предприятий по экономике по итогам за год. В 1992 году и 1993 году прибыль отдельных секторов экономики не включалась в промежуточную (ежемесячную) статистику Госкомстата, но была включена в итоговый результат за год. Поэтому использованы данные по прибыли Госкомстата на 01.01.1993 года и 01.01.1994 года. В 1994 году использованы данные Сводной справки по прибыли по России, отчет за 1994 год из Сводного финансового баланса по территории Российской Федерации на 1996 год.

В результате эффективная ставка налога на прибыль составила 28,6% в 1992 году, 41,1% в 1993 году и 45,1% в 1994 году. Разница в результатах за 1993 и 1994 год может быть объяснена увеличением ставки налога в 1994 году с 32 до 38% с одновременным увеличением нормируемой величины заработной платы и расширением льгот по налогу (Указ Президента № 2270). Сложнее обстоит дело с объяснением низкой эффективной ставки в 1992 году. Во-первых, из-за слабости налоговые инспекции не могли воспрепятствовать большому числу умышленных и неумышленных нарушений в учете. Кроме того, в условиях высокой инфляции (в 26 раз за год) должна была в значительной степени сказаться описанная выше практика неуплаты авансовых платежей по налогу на прибыль.

В целом за 1994 год колебания структуры налоговых поступлений были незначительны. За двенадцать месяцев налоговые поступления в бюджеты России сократились до 24,2% ВВП, т.е. на 0,6% ВВП. Доля налога на прибыль вновь сократилась до 31,8% налоговых поступлений (7,8% ВВП).

4. Налог на прибыль в 1995 году

База налога. Законом "О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" от 25 апреля 1995 года закреплены установленные Указом Президента №

2270 порядок обложения кредитных и страховых организаций налогом на прибыль и порядок обложения налогом с превышения фонда оплаты труда над нормируемой величиной. При этом налог с превышения оплаты труда над нормируемой величиной предусматривается отменить с 1 января 1996 года.

Произведенная по состоянию на 1 января 1995 года переоценка основных фондов уменьшила базу налогообложения за счет увеличения амортизационных отчислений на переоцененные основные средства предприятий.

Письмом Госналогслужбы РФ от 14 апреля 1995 года иностранным юридическим лицам предоставлена отсрочка до 15 сентября 1995 года в уплате налога с превышения оплаты труда над нормируемой величиной за 1994 год.

Ставки налога. Определенные изменения в описанное выше положение с посредническими предприятиями, зафиксированное Указом № 2270, внес федеральный закон от 25 апреля 1995 года, в котором после долгих обсуждений была установлена (в части налога, зачисляемого в бюджеты субъектов федерации) максимальная ставка 22% для предприятий, в том числе иностранных юридических лиц, и 30% для прибыли от посреднических операций и сделок бирж, брокерских контор, банков и страховщиков (то есть предельная ставка для посреднической деятельности становится равной 43%).

Льготы. Указ Президента № 99 от 7 февраля 1995 года предоставляет льготу при перечислении взносов в Фонд 50-летия Победы в пределах 5% налогооблагаемой прибыли в совокупности с другими взносами на благотворительные цели.

Порядок уплаты. В 1995 году Федеральным законом от 25 апреля 1995 года перечень плательщиков расширен за счет филиалов и других подразделений предприятий, имеющих отдельный баланс и расчетный счет. Установлен порядок зачисления налога на прибыль в доходы бюджетов субъектов РФ по месту нахождения структурных подразделений, не имеющих расчетного счета. Доля прибыли, перечисляемая в бюджеты субъектов федерации по месту нахождения

4
з
я
й
у
в
15
№

данных подразделений, определяется пропорционально оплате труда и стоимости основных производственных фондов.

В начале 1995 года уменьшилась доля налога на прибыль в ВВП с 7,7% по итогам 1994 года до 5,08% в январе 1995 года. Аналогичная картина наблюдалась в начале года и в предшествующие периоды. В значительной степени это связано с увеличением амортизационных отчислений после переоценки основных фондов. Кроме того, эту тенденцию могла усилить отмена, начиная с 10 декабря 1994 года, обложения налогом на прибыль курсовых разниц.

В дальнейшем инфляционный рост выручки и остальных затрат постепенно уменьшают влияние переоценки и доля налога в ВВП восстанавливается. По итогам I квартала налог на прибыль составил уже 6,38% ВВП, что составляло 27% налоговых поступлений и 34% доходов консолидированного бюджета.

Некоторое увеличение рентабельности в сравнении с низкорентабельным 1994 годом обусловило в дальнейшем и большее поступление налога на прибыль в долях ВВП, чем в 1994 году. Так, к исходу II квартала доля налога на прибыль в ВВП достигла 8,19%. Во втором квартале 1994 года она составляла 7,7%. При этом важно отметить, что максимально возможная ставка налога для предприятий (исключая посреднические) была снижена с 38% до 35%. В доходах бюджета доля налога на прибыль составила 30%, в налоговых доходах - 32,6%. Это происходило, несмотря на рост недоимок по налогу на прибыль с 5,5% месячного ВВП в январе до 9,41% в июне 1995 года.

В третьем квартале 1995 года рост поступлений по налогу на прибыль прекратился. За первые девять месяцев 1995 года его доля в ВВП составила 7,93%. Рост неналоговых доходов обусловил небольшое снижение доли налога на прибыль в доходах консолидированного бюджета до 28,4% с одновременным ростом его доли в налоговых доходах до 33,8%.

Приложение 3

Ситуационная модель оценки налоговой нагрузки на предприятия

Основываясь на принятой в Российской Федерации системе бухгалтерского учета и составления финансового отчета по основной деятельности хозяйствующего субъекта, мы смоделировали процесс последовательного отражения в бухгалтерском учете и отчетности о результатах хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта нарастающим итогом за период, состоящий из трех следующих друг за другом месяцев. Описание зависимостей, использованных в модели, приводится в Приложении 2.

Полученная в отчетном месяце прибыль облагается налогом по общей ставке и оставшийся после уплаты налога чистый доход в балансе следующего отчетного месяца отражается по статье "Резервы". Здесь следует иметь в виду, что в Российской Федерации бухгалтерская отчетность до 1997 года представлялась в налоговые органы ежеквартально, а не ежемесячно. Ежеквартально производились и расчеты с бюджетом. Вместе с тем расчеты с

бюджетом предполагали ежемесячное внесение авансовых платежей из расчета $1/3$ прогнозируемых поступлений за квартал. Поэтому в разработанной помесечной модели не происходит искажения результатов.

При составлении модели решалась задача формального описания зависимости конечного результата деятельности предприятия (доли чистого дохода предприятия и уплаченных налогов в процентах к инвестициям) от важнейших производственных факторов. Среди них:

- структура капитала предприятия;
- возможности сбыта произведенной продукции, выраженные наличием дебиторской задолженности;
- используемая методика учета затрат (LIFO, FIFO, а также применявшаяся в Российской Федерации на первом этапе реформ методика учета затрат по средневзвешенной величине, сложившейся за отчетный период);
- воздействие на финансовые результаты деятельности предприятия уровня инфляции в экономике. При этом имеется возможность моделирования различных темпов роста цен на материальные запасы и затраты, выпускаемую продукцию, основные фонды, заработную плату.

Модель построена таким образом, чтобы дать возможность оценить последствия проводимой налоговой политики, в первую очередь, изменения налоговых ставок по важнейшим налогам (налогу на прибыль, НДС, социальным налогам, подоходному налогу). Кроме того, модель позволяет оценить не только последствия чисто номинальных изменений налоговых ставок, но и влияние некоторых изменений, вносившихся в порядок уплаты важнейших налогов. С помощью модели можно оценить, например, как повлияла на финансовые результаты переоценка основных фондов, какие последствия будет иметь переход к системе учета реализации продукции по методу начислений вместо преимущественно применяемого в настоящее время кассового метода и т.д.

Учет отраслевой специфики для целей исследования достигается путем внесения изменений в соотношение основных и оборотных средств, т.е. в структуру авансированного капитала, а также путем передвижения во времени сроков возврата авансированных средств, т.е. изменения сроков оборачиваемости вложенного капитала.

Результаты, полученные в процессе моделирования конкретной ситуации, оцениваются путем соотнесения рассчитанных по состоянию на конец трехмесячного периода финансовых результатов с данными, характеризующими базовую модель.

Следует отметить некоторые существенные упрощения, которые произведены нами в целях облегчения процесса моделирования. При встраивании в базовую балансовую модель дополнительных регуляторов, связанных с формализацией заранее заданных параметров исследования, обнаружились технические трудности по совмещению методов списания затрат по методу "LIFO" и "FIFO", или средневзвешенной величине затрат (построенных на последовательной выборке и комплексной переоценке остатков (запасов) и фактически произведенных затрат) с задачей учета в модели фактора образования дебиторской задолженности. Дебиторская задолженность учитывается в модели в процентах от общего количества произведенной и отгруженной в отчетном периоде продукции.

Принимая во внимание указанные технические сложности, а также учитывая, что методы LIFO, FIFO и средневзвешенных затрат сами по себе являются условными методами, применяемыми для реструктуризации некоторой фиксированной суммы вложений в запасы и затраты в течение отчетного периода, мы сочли допустимым применение упрощенных схем LIFO, FIFO и средневзвешенной величины затрат в разработанной модели. Метод LIFO и FIFO в модели применен таким образом, что соответствующие учетные цены применяются к фактическим затратам, осуществленным в течение месяца (отметим, что ежемесячные количественные параметры затрат - в натуральных единицах: тоннах или метрах в модели простого воспроизводства принимаются постоянными). Стоимость входящих запасов ежемесячно переоценивается (в методе FIFO) с отражением

суммы переоценки как в активе, так и в пассиве баланса (счета "Стоимость остатков сырья и материалов" и "Дополнительный капитал" соответственно). В методе LIFO в результате переоценок обнаруживается эффект занижения облагаемой прибыли по сравнению с методом FIFO.

Таким образом, при расчетах по упрощенным методикам LIFO, FIFO и средневзвешенных затрат (примененных в модели), по сравнению с расчетами по стандартным схемам LIFO, FIFO и средневзвешенных затрат, возникает погрешность, которая отражается на величине конкретных цифровых результатов, но не искажает, как показали контрольные расчеты, корректности общих тенденций и выводов, полученных с помощью модели.

По исходному предположению принимаемое для исследования предприятие (базовая модель) сформировано путем внесения учредителями в уставный капитал средств в сумме 1000 руб. Часть этих средств была инвестирована в производство. Для двух предприятий, которые включает базовая модель, структура инвестиций является различной (предприятие А и предприятие Б). Распределение общей суммы инвестиций представлено в таблице 1. Оценка полученных финансовых результатов осуществляется путем соотнесения чистой прибыли предприятий, полученной за 3 месяца, а также всей суммы уплаченных налогов за 3 месяца с суммой инвестиций (т.е. с 279 руб.)

Таблица 1

Характеристики базовых предприятий, рассматриваемых в ситуационной модели

	Предприятие А	Предприятие Б
Всего расходов, в т.ч.	249	249
основные средства	240	219
запасы	3	10
затраты	6	20
Кроме того, кредиторы (заработная плата)	30	30
ИТОГО инвестиции	279	279

Логика функционирования предприятия в построенной модели является следующей. Первоначально средства, внесенные акционерами (1000 руб.), поступили в кассу предприятия, из которой затем были оплачены приобретенные основные средства (в сумме 240 руб. или 219 руб. соответственно). Срок службы основных фондов составляет 10 лет при базовой ставке амортизации в год 10%, т.е. ежемесячно на себестоимость списывается в размере 10%/12.

Кроме того, были произведены затраты на приобретение оборотных средств, потребность в которых определяется исходя из мощности приобретенного оборудования. Допустим, что на приобретенном оборудовании можно изготовить ежемесячно две единицы продукции, а кроме того, для обеспечения непрерывности цикла производства необходимо поддержание переходящего запаса на складе из расчета полумесячной потребности в сырье, т.е. из расчета потребности в сырье на изготовление одной единицы продукции.

Таким образом, при поступлении на склад двух единиц готовой к реализации продукции можно составить первый баланс, в котором в активной части отражены:

- остатки средств в кассе - разница между первоначально внесенным уставным капиталом 1000 руб. и (1) затратами на оплату основных средств 240 руб. или 219 руб., (2) стоимостью приобретенного сырья из расчета месячной потребности на изготовление 2 единиц изделий, которое полностью списывается на себестоимость готовой продукции, (3) переходящими остатками на складе, отражаемыми отдельной строкой "сырье и материалы" из расчета потребности на единицу изделия;

- стоимость приобретенных основных средств с учетом износа;

- стоимость переходящих остатков сырья и материалов;

- произведенная товарная продукция по себестоимости (калькуляция себестоимости товарной продукции приведена в приложении к балансу и включает: 1) начисленную месячную амортизацию; 2) стоимость израсходованного сырья из расчета

произведенных 2 единиц продукции в месяц; 3) стоимости авансированной рабочей силы из расчета 30 руб. в мес.).

В пассиве первого баланса отражаются 1000 руб. уставного капитала и 30 руб. задолженности по начисленной заработной плате за изготовленную продукцию.

При реализации готовой продукции выручка поступает в кассу. Эта операция фиксируется во втором балансе 1-го месяца. Поскольку цена реализации выше себестоимости продукции при зачислении выручки от реализации в кассу предприятия в пассиве баланса возникает доход, который в данном расчете отражается по строке "превышение" (имеется в виду превышение активов над пассивами, что в бухгалтерском учете применительно к данному примеру фактически соответствует прибыли от реализации готовой продукции).

В третьем балансе 1-го месяца отражается конечный результат после проведения всех расчетов. Имеется в виду, что из кассы выплачиваются суммы в погашение задолженности по заработной плате и налоги и, таким образом, в пассиве остается только уставный капитал и фактически полученный результат по осуществленным хозяйственным операциям. Этот результат полностью переносится в 1-й баланс следующего месяца и отражается по строке "резерв (нераспределенная прибыль)".

Описанная базовая балансовая модель является основой для моделирования процессов и оценки результатов, возникающих на микроэкономическом уровне при изменении макроэкономических параметров. В качестве входных изменяемых параметров в модели заложены:

- индекс изменения цен на реализованную продукцию (ежемесячный);
- индекс изменения цен на входящие затраты и запасы (за месяц);
- индекс корректировки амортизационных отчислений (за месяц);
- индекс (за месяц) переоценки стоимости основных фондов (указанные индексы при расчете конечных результатов деятельности

предприятия за отчетный период (в нашем случае - квартал) применяются в форме соответствующих коэффициентов);

- доля товаров отгруженных, но не реализованных в течение отчетного месяца, т.е. уровень дебиторской задолженности (при этом имеется в виду, что дебиторская задолженность, образовавшаяся в предыдущем месяце погашается в последующем месяце);

- индекс изменения заработной платы (за месяц);

- ставки основных налогов (НДС, налог на прибыль, подоходный налог, отчисления в социальные фонды). В модели заложена возможность определения сумм НДС с зачетом НДС уплаченного по приобретенным товарно-материальным ценностям и без такого зачета.

В процессе введения в модель изменяемых параметров возникла необходимость конкретизировать базовую систему балансов дополнительными элементами. Указанные изменения вносились в соответствии с правилами бухгалтерского учета Российской Федерации.

В связи с образованием дебиторской задолженности, предприятие заимствует средства в размере сумм, необходимых для возобновления простого воспроизводства (с учетом средств для уплаты НДС по входящим затратам). В результате в баланс введена статья "Кредиторская задолженность". Причем, в связи с задержкой платежей от покупателей продукции, у предприятия формируется также кредиторская задолженность в части выплаты заработной платы и уплаты социальных налогов (обязательства по социальным налогам в Российской Федерации возникают при начислении заработной платы).

Введение в модель индекса амортизационных отчислений не привело к внесению каких-либо дополнительных изменений в баланс, а повлияло только на размеры затрат, включаемых в себестоимость продукции. Такой подход полностью согласуется с методикой индексации амортизационных отчислений, использовавшейся в Российской Федерации во второй половине 1994 года.

Индексация основных фондов в модели равноценна переоценке их балансовой стоимости. В соответствии с правилами

бухгалтерского учета в Российской Федерации переоценка осуществляется в корреспонденции со счетом "Дополнительный капитал". Этот же подход реализован в модели.

Конечный результат функционирования предприятия формируется под воздействием всех вышеперечисленных условий.

Конечный результат складывается из двух элементов:

- 1) абсолютной суммы полученной чистой прибыли;
- 2) абсолютной суммы уплаченных налогов (в разрезе отдельных видов налогов).

Для целей анализа полученные результаты выражены также в форме относительных величин: соотношения чистого дохода (включая созданные за счет чистого дохода резервы) и сумм уплаченных налогов к первоначально авансированному (вложенному) капиталу.

Таким образом, построенная модель имитирует фактические решения относительно налоговых отчислений в бюджет, принимаемые на микроуровне и учитывающие состояние бухгалтерских балансов, инфляцию, уровень дебиторской задолженности предприятия и др. факторы. Модель исходит из того, что уровень налоговой нагрузки на предприятие является эндогенной переменной и позволяет объяснить его на основе других экономических и технологических переменных. Наш взгляд, такой подход к описанию поведения предприятия имеет определенные преимущества перед стандартными моделями, предполагающими максимизацию фирмой прибыли или дисконтированного кассового потока. В условиях переходной экономики важны не только производственные решения (о численности занятых, загрузке мощностей, инвестициях и т. д.), фигурирующие в большинстве стандартных задач на максимизацию прибыли, но и решения, относящиеся к области финансов и бухгалтерского учета. В данном случае производственная деятельность рассматривается в качестве экзогенного процесса, обуславливающего финансовые решения предприятия.

Ниже в табличном виде мы представляем формальное описание модели расчета финансовых показателей типового предприятия.

Таблица 2.

Параметр	Зависимые переменные
1. Прибыль до налога обложения готовой продукцией	Выручка от реализации - ОС - Амортизация - зарплатная плата - Соц. отчисления - НДС на готовую продукцию + НДС зачету
2. Выручка от реализации продукции (1 вариант)	Текущая цена готовой продукции * Количество
3. ВДГ на готовую продукцию	Ставка налога * Выручка от реализации продукции
4. НДС зачету	НДС по продажам + НДС по затратам
5. Амортизация	Норма амортизации * ОФ
6. Прибыль от реализации	(Цена готовой продукции - Себестоимость изделия) * Количество произведенной продукции
7. Себестоимость единицы изделия	(Амортизация + ОС + Зарплатная плата + Соц. отчисления) / Количество реализованной продукции
8. Цена готовой продукции на данном месяце	Цена готовой продукции на начало квартала * Инфляция на продукцию предприятия с начала квартала
9. Стоимость оборотных средств в производстве (общий вид)	Цена сырья и материалов * Количество сырья, затраченного в данном месяце
10. Цена сырья и материалов	Цена сырья и материалов на конец квартала * Инфляция на сырье с начала квартала
11. Соц. отчисления	Суммарная ставка отчислений на социальные нужды * Фонд заработной платы
12. Налог на прибыль	Ставка налога * Прибыль до налога обложения
13. НДС к уплате в бюджет	ВДГ на готовую продукцию - НДС зачету
14. Налог в всего	Налог на прибыль + НДС к уплате в бюджет + Социальные платежи + Подоходный налог с фонда заработной платы
15. Подоходный налог к уплате предприятием	Сумма начисленных сумм подоходного налога с каждого сотрудника
16. Состояние средств в кассе	Уставный капитал - Приrost основных фондов - Приrost оборотных средств + Приrost кредитной задолженности (в части валютных средств)
17. Дебиторская задолженность	(Отгруженная продукция - Оплаченная продукция) * Цены соответствующих периодов
18. Выручка от реализации (2 вариант)	Количество отгруженной продукции - Дебиторская задолженность
19. Стоимость оборотных средств	Стоимость оборотных средств на начало месяца + Приrost оборотных средств за месяц
20. Стоимость оборотных средств в производстве (при учете FIFO)	Цена запасов, закупленных первыми * Количество сырья, затраченного в данном месяце
21. Стоимость оборотных средств в производстве (при учете LIFO)	Цена запасов, закупленных последними * Количество сырья, затраченного в данном месяце
22. Текущая остаточная стоимость основных фондов	Первоначальная стоимость основных фондов - Сумма накопленной амортизации
23. Стоимость оборотных средств в производстве (при учете среднего значения)	Средневзвешенная цена запасов, закупленных за месяц * Количество сырья, затраченного в данной месяце

$$1. Pr = X - OC - Am - W - Y - VAT_{MP} + VAT_Z$$

$$2. X = P \times N$$

$$3. VAT_{MP} = S_T \times \bar{V}$$

$$4. VAT_Z = VAT_S + VAT_I$$

$$5. Am = N_A \times F$$

$$6. Pr_S = (P - P_1) \times N$$

$$7. P_1 = (Am + OC + W + Y) \times N_S$$

$$8. P_M = P_{Y_{MP}} \times INFL_P$$

$$9. OC = P_{RM} \times N_R$$

$$10. P_{RM} = P_{Y_{RM}} \times INFL_{Y_R}$$

$$11. Y = S_Y \times F_W$$

$$12. T_P = S_T \times Pr$$

$$13. VAT_{B_R} = VAT_{MP_{MD}} - VAT_Z$$

$$14. T_P = T_P + VAT_{B_R} + S_Y$$

$$15. T_R = \sum T_R^i \times Q_E^i$$

$$16. C = C_S - \Delta F - \Delta OC - \Delta D$$

$$17. DD = (PP_L - PP_P) * P_A$$

$$18. X_2 = P \times N - DD$$

$$19. OC = OC_{-1} + \Delta OC$$

$$20. OC_{FIFO} = P_{FIFO} * N_R$$

$$21. OC_{UFO} = P_{LIFO} * N_R$$

$$22. F_R = F - \sum Am$$

$$23. OC_{AV} = P_{AV} * N_R$$

Где :

Am	Амортизация
F	Основные фонды
F_w	Фонд заработной платы
$INFL_p$	Инфляция на продукцию предприятия с начала квартала
$INFL_{yp}$	Инфляция на сырье с начала квартала
N	Количество отгруженной продукции
N_A	Норма амортизации
N_R	Количество сырья, затраченного в данном месяце
N_S	Количество реализованной продукции
OC	Оборотные средства, использованные за месяц
p	Цена готовой продукции
P_1	Себестоимость 1 изделия
P_A	Цена продукции за соответствующий период
P_M	Текущая цена готовой продукции в данном месяце
P_{RM}	Текущая цена сырья и материалов
P_{YMP}	Цена готовой продукции на начало квартала
P_{YRM}	Цена сырья и материалов на начало квартала
Pr	Прибыль до налогообложения
Pr_s	Прибыль от реализации
S_T	Ставка налога
S_Y	Суммарная ставка отчислений на социальные нужды
T_p	Налог на прибыль
VAT_B	НДС к уплате в бюджет
VAT_I	НДС по затратам
VAT_{MP}	НДС на готовую продукцию
VAT_S	НДС по запасам
VAT_Z	НДС к зачету

W	Заработная плата		
X	Выручка от реализации		
Y	Соц. Отчисления		
C	Остатки средств в кассе		
AF	Прирост основных средств		
DOC	Прирост оборотных средств		
DD	Дебиторская задолженность		
OC _{LIFO}	Оборотные средства при учете ЛИФО		
OC _{FIFO}	Оборотные средства при учете ФИФО		
OC _{AV}	Оборотные средства при учете по средней себестоимости		
T	Суммарные налоги		
T _R	Подходный налог		
C _S	Уставной капитал		
P _{AV}	Средневзвешенная цена	цена	запасов,
	закупленных за месяц		

Приложение 4

Основные изменения техники взимания налога на добавленную стоимость в 1992 - 1995 годах

1. НДС в 1992 году

Закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" был принят 6 декабря 1991 года. Плательщиками налога являются в России все юридические лица, а также граждане, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица (в 1992 году, если выручка последних от реализации товаров или услуг превышала 0,5 млн. руб.).

База налога. База налога определялась объемом реализации товаров, работ и услуг, в том числе при реализации внутри предприятий, но не относимой на себестоимость. В промышленности

отчислению в бюджет подлежит разница между суммой налога, полученной от покупателей, и суммой налога, уплаченной поставщикам материальных ресурсов, топлива, работ и услуг, стоимость которых относится на себестоимость продукции.

В 1992 году не разрешалось вычитать из обязательств перед бюджетом налог, уплаченный поставщикам основных средств и нематериальных активов. Таким образом, в промышленности применялся метод исчисления НДС, близкий к фактурному (с той особенностью, что обязательства по налогу возникали по факту оплаты продукции), используемый в большинстве стран, применяющих НДС. В то же время в других секторах имелись свои особенности.

Предприятия розничной торговли уплачивали налог с разницы между ценами их реализации и ценами, по которым они приобрели товары у поставщиков, включая НДС. Иными словами, НДС платился с величины торговой наценки, равной разнице между продажной и покупной ценой. Аналогично, предприятия-посредники платили налог с дохода, представляющего собой надбавки и комиссионные вознаграждения. Строительные организации - со стоимости работ, принятых заказчиками.

Такой порядок серьезно усложнял взимание налога на добавленную стоимость, поскольку ставил расчет налога в зависимость от процедуры расчетов определения валового дохода и прибыли предприятий. Кроме того у предприятий не возникало лага между уплатой налога и получением кредита по НДС, (См.: *Silvani, 1990; Сильвани, 1992*).

Ставки. Стандартная ставка НДС устанавливалась в размере 28%, пониженная ставка на отдельные виды продовольственных товаров и услуг была 15%. Ставки не менялись на протяжении всего 1992 года.

Льготы. Как к Б большинству стран, применяющих НДС, в России финансовые услуги, услуги в области здравоохранения, образования, религии не облагаются налогом. Кроме того, от налога на добавленную стоимость освобождаются:

- товары, экспортируемые предприятиями-изготовителями, экспортируемые услуги и работы;
- услуги городского пассажирского транспорта;
- квартирная плата;
- продукция собственного производства некоторых предприятий общественного питания;
- научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые за счет бюджета;
- товары, производимые и реализуемые предприятиями, в которых инвалиды составляют не менее 50% от общего количества работающих, и некоторые другие товары.

Динамика поступлений налога, В начале 1992 года отмечалось бурное нарастание поступлений НДС с 3,3% ВВП в январе до 5,8% ВВП в марте, его доля в налоговых поступлениях увеличилась, соответственно, с 25,4 до 34,7%.

В мае-июле 1992 года были приняты законы РФ, которые изменили порядок уплаты налога на добавленную стоимость. С 1 января 1993 года был изменен порядок определения кредита по НДС по приобретенным товарам, в частности, было разрешено вычитать НДС по приобретенным капитальным товарам в течение 24 месяцев. Произошли изменения в порядке определения оборота для обложения НДС. Кроме того, был расширен перечень льгот по НДС.

Ускорение темпов роста поступлений НДС в июне по сравнению с динамикой ВВП объясняется изменениями, внесенными в порядок его взимания. Плательщики с платежами более 300 тыс. руб. в предыдущем квартале должны были, начиная с мая, уплачивать подекадно не авансовые платежи, которые ранее занижались, а платежи, исходя из фактических оборотов.

Кроме того, в конце мая предприятиям было запрещено вычитать из своих обязательств по НДС суммы налога по приобретенным материальным ценностям (кредит по НДС) в случае неоплаты соответствующих счетов.

За первую половину 1992 года поступления НДС составили 6,5% ВВП, 30,5% налоговых поступлений. В июле-августе

поступлений НДС выросли, что объясняется установлением более частых сроков уплаты НДС для крупных плательщиков. Сумма авансовых платежей определялась исходя из фактических платежей в первом квартале, увеличенных в 2,5 раза.

За три квартала 1992 года поступления НДС достигли 7,9% ВВП, что составило 34,4% налоговых поступлений. Резкий рост поступлений НДС в октябре вызван рядом факторов, среди которых можно отметить следующие. В октябре поступили средства доначисления по НДС в связи с разрешением включать в кредит по НДС налог не по всем приобретенным материальным ресурсам, а лишь по списанным на издержки производства, а также в связи с учетом в налогооблагаемом обороте всех средств, полученных от поставщиков (прежде распространенным методом уклонения от налога было занижение цен и перечисление поставщику средств в целевые фонды).

По оценке Государственной налоговой службы РФ, это составило около 100 млрд. руб. (23,5% поступлений НДС в октябре). Учет в налогооблагаемой базе средств, полученных от поставщиков формально в виде финансовой помощи, а не как оплата продукции, увеличил поступления налога на прибыль на 40-50 млрд.руб,

Доначисления налога на прибыль и налога на добавленную стоимость по фактическим результатам по сравнению с авансовыми платежами составили, по данным Госналогслужбы РФ, около 200 млрд. руб. (19,5% налоговых поступлений за октябрь).

С октября был ужесточен порядок уплаты авансовых платежей по налогу на добавленную стоимость. Плательщики с оборотом более 100 тыс.руб. в месяц должны уплачивать НДС ежедекадно по фактическим объемам реализации. При этом окончательные размеры налога с учетом кредита по НДС, уплаченного за использованные материальные ресурсы, должны определяться по результатам месяца в целом.

Важным фактором роста поступлений налога было проведение Центральным банком России осенью 1992 года зачета взаимных

долгов предприятий, резко увеличившего объемы реализованной продукции у предприятий-кредиторов.

Результатом проведенных в 1992 году изменений в налоговом законодательстве стало увеличение налоговых поступлений до 28,3% ВВП, в том числе НДС - 11,1% ВВП. На налог на добавленную стоимость в январе-декабре приходилось 37,6% общего объема поступлений в бюджет, на акцизы - около 4%.

Эластичность поступлений налога на добавленную стоимость по ВВП в первом квартале была достаточно высокой. Это объясняется низкими объемами поступлений НДС в начале года и быстрым ростом в феврале и марте, что связано с преодолением организационных трудностей при введении нового для хозяйства налога.

Необходимо учитывать, что в январе поступали платежи только от крупных предприятий (суммы налога свыше 100 тыс. руб.), средние предприятия платили один раз в месяц, а мелкие налогоплательщики (суммы налога менее 50 тыс. руб.) платили налог раз в квартал, т.е. первые поступления от этой категории пришли только в апреле 1992 года.

Во втором квартале резкое снижение темпов роста поступлений акцизов и НДС было вызвано кризисом платежеспособности предприятий и, до некоторой степени, накоплением запасов готовой продукции.

2. Налог на добавленную стоимость в 1993 году

В соответствии с законами, принятыми летом и в декабре 1992 года, существенно изменился порядок исчисления и взимания налога на добавленную стоимость.

Ставки налога. С 1 января 1993 года снижены ставки налога на добавленную стоимость: до 10% по продовольственным товарам

(кроме подакцизных) и товарам для детей; до 20% - по остальным товарам, включая подакцизные продовольственные товары.

Кроме непосредственного ухудшения бюджетной ситуации в 1993 году из-за снижения ставки НДС, предварительное обнародование готовящегося понижения привело к некоторому снижению объемов реализации в IV квартале 1992 года. Желаемого депутатами, принимавшими это решение, антиинфляционного эффекта от снижения ставок НДС, как и в феврале 1992 года (когда были снижены ставки НДС на молочные продукты, растительное масло, муку и ряд других продуктов), не наблюдалось. Очевидно, что это объясняется неодинаковой эластичностью цен по ставке налога при увеличении и снижении ставки, соответственно.

База налога. В 1993 году значительно расширилась база НДС. С 1 января налогом облагаются обороты по реализации предметов залога, а также суммы денежных средств, получаемые предприятиями от своих покупателей за реализуемые им товары в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения или направляемых в счет увеличения прибыли.

Начиная с февраля 1993 года импортные товары также облагаются НДС, причем в налогооблагаемую базу включаются таможенная стоимость, таможенная пошлина, а по подакцизным - к сумма акциза. Освобождались от НДС лишь импортные продовольственные товары, сырье для их производства, оборудование для научной деятельности, изделия медицинского назначения и сырье для их производства.

Налог на добавленную стоимость с 1 января 1993 года перестал быть НДС-брутто, порядок применения которого не позволяет вычитать из налоговых обязательств налог на приобретаемые капитальные ресурсы. Однако он не стал и НДС-нетто, т.к. кредит по НДС, в части налога, уплаченного за основные средства и нематериальные активы, подлежал вычету из сумм налога, вносимого в бюджет, равными долями в течение 2-х лет, начиная с момента ввода в эксплуатацию основных средств и принятия на учет нематериальных активов. В сельском хозяйстве вычет мог осуществляться единовременно с момента принятия активов на учет.

Другой мерой, также весьма усложняющей ведение учета на предприятии и контроль за уплатой налога, является порядок предоставления кредита по НДС на приобретенные товарно-материальные ценности (кроме капитальных) лишь в том случае, если их стоимость фактически отнесена (списана) на издержки производства и обращения.

Льготы по налогу. В 1993 году были сокращены льготы по НДС. Фактически список товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога на добавленную стоимость, с этого времени не менялся вплоть до начала 1995 года. Ниже перечислены основные товары и услуги, не облагаемые НДС:

- товары, экспортируемые непосредственно предприятиями-изготовителями, экспортируемые услуги и работы, услуги по транспортировке экспортируемых товаров, а также ряд импортируемых товаров;

- стоимость выкупаемого в порядке приватизации имущества государственных предприятий, стоимость приобретаемых гражданами жилых помещений;

- операции, связанные с обращением валюты, денег, банкнот за исключением брокерских и иных посреднических услуг;

- продукция собственного производства отдельных предприятий общественного питания;

- услуги в сфере образования, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;

- театральные, спортивные, просветительные, развлекательные мероприятия, услуги религиозных объединений, а также обороты казино, игровых автоматов, выигрыши по ставкам на ипподромах;

- стоимость жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, передаваемых безвозмездно органами государственной власти, работы по строительству жилых домов;

- платные медицинские услуги, лекарственные средства, изделия медицинского назначения, протезно-ортопедические изделия и медицинская техника;

- товары (работы, услуги) за исключением брокерских и иных посреднических услуг, производимые и реализуемые предприятиями, учреждениями и организациями, в которых инвалиды составляют не менее 50% от общего числа работников.

С 1 января изменился порядок исчисления налога для предприятий, осуществляющих сезонную закупку сырья для отдельных отраслей, а также предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера. Сумма налога, полученная при реализации товаров стала уменьшаться на суммы налога, уплаченные поставщикам за приобретаемые товарно-материальные ресурсы.

Динамика поступлений налога. При анализе динамики поступлений НДС в бюджет в 1993 году необходимо учитывать, что высокий уровень изъятий в начале года объясняется тем, что в этот период продолжал поступать налог на добавленную стоимость по ставке 28%, при установленной с 1 января 1993 года ставке 20%, а также из-за введения порядка включения в налогооблагаемый оборот импортных товаров (кроме продуктов питания, оборудования для научных работ и медикаментов).

Произошедшие изменения в ставках и порядке обложения налогом на добавленную стоимость привели к резкому падению поступлений этого налога. Объем поступлений НДС снизился в 1993 году до 6,9% накопленного ВВП по сравнению с 11,1% ВВП в 1992 году. Тенденция к снижению поступлений НДС действовала на протяжении всего 1993 года и была монотонной. В январе налог на добавленную стоимость составил 11,4% ВВП, за первый квартал - 9,5% ВВП, за первое полугодие - 7,9% ВВП, за двенадцать месяцев - 6,9% ВВП. Доля НДС в налоговых поступлениях по итогам года также уменьшилась до 28,2% против 41,3% - в 1992 году.

3. Налог на добавленную стоимость в 1994 году

База налога. В числе крупных изменений можно отметить расширение базы налога из-за включения в оборот, облагаемый НДС, всех средств, полученных от других предприятий (кроме

вкладов в уставные фонды и средств, направляемых на осуществление совместной деятельности), с 1 января 1994 года было отменено взимание налога с оборота у предпринимателей - физических лиц.

Ставки налога. С 1 января был введен специальный налог для финансирования отдельных отраслей народного хозяйства, аналогичный НДС, по ставке 3%. Конкретные направления его расходования определяло Правительство. Упоминание о нем в связи с анализом НДС вызвано тем, что для многих целей специальный налог можно рассматривать просто как увеличение ставки НДС.

Порядок уплаты налога. С января 1994 году произошло сокращение до шести месяцев сроков компенсации сумм НДС, уплаченных при покупке основных средств и нематериальных активов,

Указ "О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году" установил со второго квартала 1994 года ряд нововведений. Были определены единые нормативы отчислений в бюджеты субъектов федерации от налога на добавленную стоимость на уровне 25%. В составе федерального бюджета был организован фонд финансовой поддержки регионов в размере 22% от НДС, поступающего в республиканский бюджет, и предусмотрены единые правила определения размеров финансовой помощи регионам.

Указом Президента РФ от 10 августа 1994 года "Об уточнении действующего порядка взимания налога на прибыль и НДС" был определен механизм реализации продукции по ценам ниже себестоимости и порядок расчета НДС и налога на прибыль в случае обмена продукцией и безвозмездной передачи, а также установлены дополнительные штрафы за нарушение этого порядка.

Декабрьскими Законами "О внесении изменений и дополнений в налог на прибыль предприятий и организаций" и "О внесении изменений и дополнений в Закон о НДС" были уточнены и

формализованы правила определения цен для целей налогообложения в случае такой реализации.

Динамика поступлений налога. Поступления налога на добавленную стоимость в 1994 году составили 5,9% ВВП (24,5% налоговых поступлений), тогда как за 1993 год - 6,9% ВВП (28% налоговых поступлений). Таким образом, наблюдается несколько меньшее снижение величины НДС (на 14%) по сравнению со снижением налога на прибыль за тот же период (на 25%).

В начале 1994 года доля НДС в налоговых поступлениях увеличилась с 28% в 1993 году до 34% в январе 1994 году, что связано с более быстрым падением поступлений налога на прибыль. За двенадцать месяцев налоговые поступления в бюджеты России составили 24,2% ВВП, при этом НДС составил 24,5% налоговых поступлений (5,9% ВВП).

4. Налог на добавленную стоимость в 1995 году

База налога. В базу налога на добавленную стоимость на момент написания работы не было внесено существенных изменений по сравнению с тем, что было описано выше. Некоторые изменения коснулись льгот по налогу, которые описаны ниже.

Ставки налога. В начале 1995 года Федеральным Законом "О специальном налоге с предприятий, учреждений и организаций для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства РФ и обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей" предусматривалось снизить спецналог, введенный Указом Президента РФ в конце 1993 года с 3% до 1,5%, и отменить этот налог с 1 января 1996 года.

Льготы по налогу. Принятый 20 января 1994 года Государственной Думой Федеральный Закон "О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О НДС" был отклонен 8 февраля Советом Федерации. Совет Федерации возражал, во-первых, против отмены

льготы по НДС на строительство жилья в независимости от источника финансирования и, во-вторых, против ограничения списка продовольственных товаров, на которые распространяется льгота по НДС, только основными продуктами питания.

Позиция Комитета по бюджету, налогам, банкам и финансам Государственной Думы заключалась в том, что льгота по НДС на строительство жилья должна быть отменена, поскольку она практически не влияет на цену жилья и лишь увеличивает доход строительных организаций. По оценкам Комитета, потери бюджета от этой льготы составляли около 7 трлн. руб. в год. Кроме того, отмена льготы была учтена в утвержденном законе о бюджете на 1995 год.

После работы Согласительной комиссии Закон, в котором была отменена льгота на строительство жилья и дано право Правительству утвердить список продовольственных товаров, облагаемых по пониженной ставке 10%, был принят Государственной Думой 7 апреля 1995 года и одобрен Советом Федерации 13 апреля 1995 года. Действие налога начиналось с 1 апреля 1995 года. Теперь работы по строительству жилых домов, выполненные после 28 апреля 1995 года, облагались НДС в общеустановленном порядке, независимо от источника финансирования. С авансов, полученных по указанным работам до 28 апреля 1995 года, НДС не взимался.

Другая льгота по обложению продовольствия по пониженной ставке - сильно сокращена. Отечественное продовольствие облагается по стандартной ставке 20%, за исключением ограниченного набора продуктов. Список товаров, облагаемых по пониженной ставке, был утвержден только в июле, и до этого момента налог взимался по стандартной ставке. Импортное продовольствие стало облагаться наравне с отечественным.

Согласно Закону "О внесении дополнений в "Закон о налоге на добавленную стоимость" от 21 июля от налога освобождаются товары, ввозимые в РФ для реализации целевых социально-экономических программ жилищного строительства для военнослужащих, создания, строительства и содержания центров профессиональной переподготовки военнослужащих и лиц, уволенных с военной службы и членов их семей, осуществляемых с

помощью займов, кредитов и безвозмездной финансовой помощи, предоставляемой международными организациями и правительствами иностранных государств, иностранными физическими и юридическими лицами.

Порядок взимания налога. Законом от 6 декабря 1994 года "О внесении изменений и дополнений в Закон о НДС" был уточнен порядок определения цен для целей налогообложения в случае реализации предприятием продукции по ценам ниже себестоимости.

В соответствии с Федеральным законом от 25 апреля 1995 года, начиная с оборотов за май месяц 1995 года, сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет, определяется всеми предприятиями (за исключением предприятий розничной торговли, общественного питания и аукционной продажи товаров) как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщиками товаров и материальных ресурсов (работ, услуг), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

В связи с указанным порядком, заготовительные, снабженческо-сбытовые, оптовые и другие предприятия, занимающиеся продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения, в расчетных документах за реализуемые товары (работы, услуги) сумму НДС, исчисленную по соответствующим ставкам от продажной цены в размере 20 или 10%, указывают отдельной строкой. Исчисление НДС указанными плательщиками производится со всей суммы полученных авансов и предоплат по соответствующим расчетным ставкам. Порядок исчисления налога как разницы между суммами налога, полученными за реализованные товары (работы, услуги) и суммами налога, уплаченными поставщиками, распространяется теперь на все предприятия кроме розничной торговли и общественного питания.

НДС от реализации товаров (работ, услуг), принадлежащих иностранным организациям, должен исчисляться и уплачиваться перечисляющими им средства российскими организациями.

Следующее существенное изменение в налоге на добавленную стоимость, внесенное законом, касается порядка возмещения НДС. Теперь налог, заплаченный поставщику, может учитываться в составе кредита по НДС исходя не из материальных затрат, списанных в отчетном периоде, а из объема всех оплаченных ресурсов, относящихся к списываемым на производство. Это существенно снизит потери от инфляции предприятий с длительным циклом производства, требующим формирования большого запаса сырья, материалов и комплектующих изделий.

Динамика поступлений налога. В начале 1995 года произошел рост поступлений НДС на 0,5% ВВП. Это, разумеется, не связано с отмеченной выше отменой льгот по НДС. По-видимому, здесь сказалось взыскание недоимок по налогу, осуществленное в декабре месяце 1994 года, и другие переходящие с прошлого года поступления.

Несмотря на снижение объема поступлений НДС в период с февраля по июнь по сравнению с январем, поступления налога в первом полугодии выше, чем в 1994 году (5,9% ВВП). Это связано и с отмеченной выше тенденцией роста поступления налога в январе.

Во второй половине 1995 года ситуация с поступлениями налога на добавленную стоимость несколько осложнилась и к концу года составили всего лишь 5,1% ВВП, что составили около 24% от общей величины налоговых поступлений.

Приложение 5

Основные изменения техники взимания подходного налога в 1992 - 1995 годах

1. Подоходный налог в СССР

В СССР подоходный налог с населения был введен на основании Указа Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 года. Его уплачивали граждане СССР, имеющие самостоятельный источник дохода, независимо от места проживания, а также иностранные лица и лица без гражданства, имевшие на территории СССР источники дохода. Техника взимания налога сохранялась практически неизменной вплоть до конца восьмидесятых годов.

Взимание подходного налога производилось у источника. Доходы плательщиков при обложении дифференцировались в зависимости от источников происхождения к размерам. Они подразделялись на: заработную плату; авторские вознаграждения и другие доходы литераторов к работникам искусства; доходы лиц,

занимающихся кустарно - ремесленным промыслом; доходы лиц, занимающихся частной практикой; другие доходы.

Заработная плата рабочих и служащих по месту основной работы, а также заработки граждан, приравненных к ним подлежали налогообложению по совокупному доходу, включающему: основную заработную плату, выплаты за сверхурочную и сдельную работу, премии, выплаты из средств социального страхования при временной нетрудоспособности и т. д. Налог уплачивался ежемесячно по месту основной работы. Для этой категории налогоплательщиков действовал необлагаемый минимум в 70 руб. (редакция Указа Президиума Верховного Совета СССР от 20 октября 1983 года). Размер подоходного налога понижался на 30% для лиц, имеющих на иждивении 4 и более человек. Налог взимался по прогрессивным ставкам. С дохода от 92 до 100 руб. взимался налог в размере 7,12 руб. плюс 12% с суммы свыше 92 руб. Максимальная ставка 13% применялась к доходам свыше 100 руб.

К доходам граждан, полученным не по месту основной работы, применялся тот же порядок, что и для вышеперечисленных групп, но необлагаемый минимум при этом не устанавливался.

Налогообложение доходов до 3000 руб. в год граждан, занимающихся кустарно-ремесленным промыслом, осуществлялось по ставкам, применяемым при налогообложении заработной платы рабочих и служащих по месту основной работы. При этом учитывалась годовая сумма дохода. С доходов свыше 3000 руб. уплачивались более высокие ставки; применялся необлагаемый минимум в 840 руб. в год. Льгота на иждивенцев не предоставлялась.

С остальных доходов подоходный налог взимался по ставкам, которые изменялись от 10% - 15% до 69% - 81% исходя из годового дохода за прошлый год. Облагаемым доходом считалась разница между доходами и расходами, связанными с извлечением этого дохода. Налог уплачивался четыре раза в год на основе деклараций или сведений, предоставленных финансовым органам предприятиями, организациями выплатившими эти доходы.

Р
на
ля
ие
я,
на
га
ца
ка.
ь в
ни
я и
иц,

От подоходного налога освобождались солдаты срочной службы по всем видам денежного довольствия, члены колхозов - по доходам от колхозов, пенсионеры и некоторые категории инвалидов.

В налогооблагаемый доход не включались: выигрыши по облигациям, лотереям; проценты по вкладам в Сбербанк и страховые выплаты; государственные пособия многодетным и малообеспеченным семьям, алименты и материальная помощь; суммы от продажи имущества; суммы, полученные в порядке наследования, дарения.

Закон СССР о подоходном налоге с граждан, принятый в апреле 1990 года, был введен в действие с 1 июля 1990 года.

Наиболее крупная группа налогоплательщиков - это лица, получающие заработки за работу по найму (под ним понималось выполнение работ на основе заключенного договора с предприятиями или отдельными гражданами, если при этом уплачивались взносы на социальное страхование) и приравненные к ним доходы. Она включала: рабочих и служащих, членов производственных кооперативов (кроме колхозов) и лиц, работающих в них по трудовым договорам, работников совместных предприятий с участием иностранного капитала.

Закон РСФСР о порядке применения союзного закона о подоходном налоге с граждан в значительной мере преодолел дискриминационный характер союзного законодательства по отношению к гражданам, занятым в различных по характеру собственности секторах экономики (индивидуальная трудовая деятельность, кооперация и т.п.), а также несколько снизил прогрессивность налогообложения. Был повышен необлагаемый минимум дохода, а предельная ставка на высокие доходы вместо 60% была зафиксирована на уровне 50%.

Как отмечалось выше, изменения системы налогообложения физических лиц в 1991 году, вызванные в основном политическими причинами, практически не отразились на экономическом поведении граждан.

2. Подоходный налог с 1992 году

С 1992 года в России действует следующая схема подоходного налогообложения.

База налога. Включению в валовой доход подлежат доходы, полученные в календарном году от любого вида деятельности: доходы по основному месту работы, доходы от работы по совместительству, доходы от предпринимательской и другой деятельности.

В доход по месту основной работы включаются:

- заработная плата, премии и другие вознаграждения, связанные с трудовыми обязанностями, в том числе по совместительству на данном предприятии;

- суммы, получаемые в виде дивидендов по акциям, и другие доходы, полученные в результате распределения прибыли предприятия;

- суммы материальных и социальных благ, предоставляемых предприятиями своим работникам из прибыли, остающейся в их распоряжении;

- стоимость подарков и призов, полученных в течение года от предприятия, организации в денежной и натуральной форме либо в форме предоставления услуг, в части, превышающей 12-кратный размер минимальной оплаты труда;

- суммы материальной помощи в части, превышающей 12-кратный размер минимальной оплаты труда;

- оплата пособий по временной нетрудоспособности;

- сумма доли имущества, распределяемого в пользу граждан при ликвидации предприятий и организаций по свободным (рыночным) ценам на дату распределения, кроме ранее внесенных гражданами паевых взносов и доходов, получаемых ими от продажной цены имущества предприятий, ликвидируемых в соответствии с Государственной программой приватизации;

- доход в виде распределенной доли имущества предприятия при преобразовании его в иную организационно правовую форму, выплаченный в связи с выбытием гражданина из состава участников

предприятия либо уменьшением его доли, кроме ранее внесенных паев;

- средства предприятия, распределенные в пользу граждан на приобретение товаров, акций, облигаций или направленные в уставные фонды предприятий;

- доходы, выплачиваемые кооперативами, фермерскими хозяйствами;

- заработная плата, премии и другие вознаграждения, связанные с трудовыми обязанностями при работе на территории России в международных объединениях и организациях, иностранных фирмах и официальных зарубежных представительствах;

- доходы от работы в религиозных организациях;

- доходы студентов и учащихся дневной формы обучения;

Доходы, получаемые по месту основной работы, не связанные с исполнением трудовых обязанностей (работа по гражданско-правовым договорам), облагаются налогом по совокупности с основным заработком.

Налог исчисляется и удерживается предприятиями, учреждениями и организациями ежемесячно с суммы совокупного дохода нарастающим итогом с зачетом удержанной в предыдущие месяцы сумм налога.

При налогообложении доходов, получаемых не по месту основной работы, исключение сумм установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда к расходов на содержание детей и иждивенцев не производится.

Доходы от предпринимательской деятельности, подлежащие налогообложению, определяются как сумма валовых доходов, полученных в течение года за вычетом документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением этого дохода. При этом суммы убытков, понесенных в истекшем году, в составе расходов за отчетный год не учитываются.

Налоги на доходы от предпринимательской деятельности уплачиваются авансовыми платежами в сроки с 15 июля, 15 августа и 15 ноября по одной трети годовой суммы налога, исчисленного по

доходам за прошлый год. По истечении года налоговым органом исчисляется налог по совокупному годовому доходу, полученному от всех источников.

В соответствии со статьей 18 Закона "О подоходном налоге с физических лиц" от 7 декабря 1991 года декларировать свои доходы обязаны граждане, имеющие более одного источников дохода и сумму дохода, исчисление налога с которого производится не по минимальной ставке. Не освобождаются от предоставления декларации лица, налогообложение которых осуществляется согласно главы 4 Закона "О подоходном налоге с физических лиц" как получающих доходы от предприятий и учреждений, организаций и физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей, в связи с осуществлением ими любых видов предпринимательской деятельности.

Отдельно от других доходов по ставке 12% (согласно статьи 6) облагаются суммы коэффициентов и суммы надбавок за стаж работы, начисляемых к заработной плате и выплачиваемых в соответствии с законодательством за работу в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в высокогорных, пустынных и безводных районах и других местностях с тяжелыми климатическими условиями, а также суммы коэффициентов, начисляемых на размер пособий по безработице в районах, где к заработку установлены районные коэффициенты.

Подсчет налоговых обязательств за конкретный период начинается с вычета скидок из суммы облагаемого налога, из которого вычитаются: отчисления в Пенсионный фонд РФ в размере 1% от фонда оплаты труда, льготы по подоходному налогу отдельным категориям граждан, суммы кратные минимальной месячной оплате труда, суммы целевых расходов, связанных с получением доходов, доходы, не подлежащие налогообложению.

Закон "О подоходном налоге с физических лиц" определяет различные скидки для определенных категорий налогоплательщиков, уменьшающие налогооблагаемый доход на сумму, не превышающую 3 (5) - кратного размера минимальной оплаты труда, а также уменьшение совокупного дохода на сумму, не превышающую размер

совокупного дохода, облагаемого по минимальной ставке. Кроме того, для всех налогоплательщиков совокупный доход уменьшается на сумму дохода, не превышающего за каждый полный месяц, в течение которого получен доход, установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда.

Среди сумм, подлежащих вычету из налогооблагаемого дохода, можно отметить следующие, среди которых есть как вычеты, уменьшающие базу налогообложения, так и льготы:

- государственные пособия, кроме пособий по временной нетрудоспособности;
- проценты и выигрыши по вкладам в банках и других кредитных учреждениях на территории России, по государственным казначейским обязательствам, лотереям, облигациям и другим ценным бумагам России и бывшего СССР, а также страховые выплаты по страхованию (за исключением страхования за счет предприятия);
- доходы учащихся дневной формы обучения получаемые в связи с учебным процессом;
- выплаты родственникам погибших военнослужащих;
- суммы от продажи имущества, принадлежащего на правах собственности: жилья и других строений, земельных участков (не более 5000- кратного размера минимальной месячной оплаты труда); другого имущества (не более 1000- кратного размера минимальной месячной оплаты труда);
- доходы, полученные в порядке наследования и дарения;
- суммы дивидендов при их инвестировании внутри предприятия на реконструкцию, расширение производства, техническое перевооружение, а также доходы членов фермерского хозяйства от сельскохозяйственной деятельности в течении первых пяти лет;
- суммы денежного довольствия, денежных вознаграждений и других выплат военнослужащим за исполнение обязанностей военной службы;

Среди льгот следует отметить также исключение из налогооблагаемой базы доходов членов избирательных комиссий,

доходов, полученных членами трудовых коллективов за счет льгот при приватизации предприятия и ряд других.

Сумма подоходного налога за прошлый месяц, полученная вычетом из скорректированного валового дохода стандартных скидок, персональных освобождений от уплаты подоходного налога и разнообразных льгот, уплачивается в бюджет предприятием, учреждением, организацией по истечении месяца (не позднее срока получения в банке средств на оплату труда). Подоходный налог перечисляется непосредственно из доходов физических лиц. Уплата налога за счет средств предприятия не допускается.

В Закон "О подоходном налогообложении..." была введена в соответствии с дополнениями от 22 декабря 1992 года норма, которая устанавливает, что в налогооблагаемый доход не включаются суммы, направленные в течение отчетного календарного года на строительство из личных доходов плательщика. Не подлежат включению также суммы, направленные на погашение кредитов, полученных физическими лицами в банках и других кредитных учреждениях на эти цели. Суммы таких вычетов не могут превышать размера совокупного дохода физических лиц за отчетный календарный год. Вместе с тем, уменьшение облагаемого налогом дохода не производится, если оплата данных расходов производится за счет средств предприятия.

Данная льгота предоставляется только по одному объекту строительства в течение трех календарных лет, начиная с года начала строительства. Затраты на строительство, превышающие совокупный доход в отчетном году к зачету в следующем году не принимаются.

Этим же Законом от 22 декабря 1992 года принята норма, в соответствии с которой доход, подлежащий налогообложению, уменьшается на суммы, перечисленные в Пенсионный фонд РФ. Для нерезидентов не действует положение, в соответствии с которым при определении облагаемого налогом дохода из валового дохода исключаются суммы расходов, непосредственно связанных с получением дохода.

Изменилось положение Закона, касающееся налоговой льготы для членов артелей старателей. Раньше члены таких артелей освобождались от уплаты налога по доходам, связанным со старательской деятельностью. Был уточнен статус старательских бригад и перечислены направления деятельности, доходы от которых освобождаются от обложения (добыча золота и т.д.).

Была разъяснена льгота, в соответствии с которой граждане, продающие имущество, принадлежащее им на правах собственности, могут освобождаться от уплаты налога. Раньше нужно было определить, является ли продажа имущества предпринимательской деятельностью. Были изменены критерии, которыми следует пользоваться в таких случаях. Теперь такая процедура связана с определением выручки от продажи собственности и сравнением ее с установленным количеством минимальных зарплат. Введена льгота, согласно которой к обложению подоходным налогом у граждан, направленных на работу за границу, не привлекаются суммы в валюте, получаемые от государственных учреждений и организаций, направивших их, в пределах размеров, установленных законодательством РФ об оплате труда по каждой контрактной должности в соответствующем государстве. Принят ряд льгот для граждан, приватизирующих то или иное имущество. В облагаемый доход не включаются суммы, полученные от продажи приватизационных чеков или от покупки на них имущества.

В апреле 1992 года был принят Закон "О минимальном размере оплаты труда" № 2704-1, в соответствии с которым был установлен минимальный уровень оплаты труда со второго квартала 1992 года в сумме 900 руб. в месяц (с января 1992 года 195 руб.), что составляло 29% от среднемесячной оплаты труда в апреле 1992 года к 5,6% в декабре 1992 года.

Ставки налога. Шкала налогообложения на протяжении 1992 года менялась дважды. На основании Закона РСФСР "О подоходном налоге с физических лиц" от 7.12.1991 предельная ставка налогообложения с 1.01.1992 варьировалась от 12% с совокупного годового дохода в размере 42000 руб. до 60% для дохода выше 420000 руб. 16 июля 1992 года в Закон была внесена поправка, в соответствии с которой предельная ставка налогообложения была установлена на

уровне 12% для доходов до 200000 и 40% для доходов свыше 600000 руб. Данное изменение вводилось в действие с 1 января 1992 года. Вполне реалистично предположить, что должно было произойти уменьшение поступлений подоходного налога, учитывая, что увеличилось число граждан, налогообложение которых осуществляется по минимальной ставке в 12%. Однако в условиях 1992 года, когда среднемесячная заработная плата колебалась от 1400 руб. в январе до 16100 руб. в декабре (соответственно 406 и 609 руб., в ценах декабря 1991 года) данная мера не оказала того действия, которого можно было бы ожидать.

Динамика поступлений налога. Подоходный налог с физических лиц составил за 1992 год 8,45 % поступлений в бюджетную систему России, составив за год 2,39 % ВВП. При этом его сбор отличался высокой стабильностью.

Наибольший рост подоходного налога был отмечен накануне летних отпусков и в конце года (2,30% ВВП и 3,43% ВВП, соответственно), что было связано с разного рода единовременными выплатами. Эластичность подоходного налога по ВВП в 1992 году была близка к единице, что объясняется близкими темпами роста заработной платы и ВВП, а также линейной шкалой налога, взимаемого у источника для большей части населения. По сравнению с 1991 годом в связи с увеличением необлагаемого минимума денежных доходов налоговое изъятие уменьшилось с 12% до 8% фонда оплаты труда. В конце года отмечается рост всех рассматриваемых показателей. По нашей оценке, эффективная ставка подоходного налога, которая подсчитывалась как отношение налога к денежным доходам населения, в 1992 году колебалась вокруг 6,5%.

3. Подоходный налог в 1993 году

База налога. Необлагаемый минимум, который определяется величиной минимальной оплаты труда, изменялся на протяжении 1993 года трижды: с 2250 руб. с 1 января до 4275 руб. с 1 апреля, с 1

июля - до 7740 руб., с 1 декабря - до 14620 руб. Изменение сумм минимальной оплаты труда в процентах от среднемесячной заработной платы составило: за период 1.01.1993 - 1.04.1993 с 14,7% до 9,5%, за период 1.04.1993 - 1.07.1993 с 14% до 9%, за период 1.07.1993 - 1.12.1993 с 13,8% до 7,6%, с 1 декабря - 10,4%. В результате принятия этих решений сбор налога в мае снизился до 2,02%. Летнее повышение необлагаемого минимума не оказало на величину поступления подоходного налога такого действия, так как это влияние было компенсировано другими факторами, в частности, некоторым ростом денежных доходов населения.

Ставки налога. В Законе "О внесении изменений в закон РСФСР "О подоходном налогообложении физических лиц" наряду с многочисленными поправками, касающимися исчисления налогооблагаемого дохода, принципиальным изменением явилась проведенная индексация шкалы налогообложения. В начале года действовала шкала налогообложения, введенная Законом от 16 июля 1992 года. В соответствии с этим законом предельные ставки налогообложения менялись от 12% для доходов до 200 тыс. руб. до 40% для доходов свыше 600 тыс. руб. В соответствии с Законом "О внесении изменений в закон РСФСР "О подоходном налогообложении физических лиц" предельная ставка в 12% применялась к доходам до 1 млн. руб. и 30% к доходам свыше 2 млн. руб., что в условиях высокой инфляции 1993 года было явно недостаточно, если иметь в виду желание Верховного Совета вывести из-под повышенной шкалы преобладающую часть рабочих и служащих. Среднемесячная заработная плата увеличилась с 15300 руб. в январе 1993 года до 141200 руб. в декабре (459,6 и 564,3 руб. в ценах декабря 1991 года соответственно). Данные изменения вводились с 1 января 1993 года. В соответствии с законом от 1 декабря 1993 года облагаемая по повышенной ставке величина была увеличена до 3 млн. руб., причем это изменение вводилось опять-таки с 1 января 1993 года.

Льготы по налогу. Важным моментом является освобождение от налогообложения сумм, направленных на новое строительство или приобретение жилого дома, квартиры, дачки и т.д., а также сумм, направляемых на погашение кредитов, полученных на эти цели.

Была изменена льгота, касающаяся вычета из налогооблагаемого дохода суммы расходов физических лиц, осуществляющих старательскую деятельность, при продолжительности полевого сезона не менее четырех месяцев. Данное изменение, в соответствии с законом РФ от 22.12.92 года, вводилось 1.01.93. Ранее вычету из налогооблагаемого дохода подлежали все суммы от такого рода деятельности.

Динамика поступлений налога. За 1993 год подоходный налог составил 11,01% от поступлений в бюджет, что соответствует примерно 3% ВВП.

4. Подоходный налога 1994 году

База налога. Действовавший в начале 1994 года необлагаемый налогом минимум в размере 14620 руб., установленный Указом Президента от 5 декабря 1993 года, был увеличен до 20500 руб. с 1 июля 1994 года на основании Закона от 22 июня 1994 года. В результате, с 1.01.94 по 1.07.94 доля минимальной оплаты труда в среднемесячной заработной плате колебалась с 10,9% до 7%. С 1.07.94 по конец года от 9,3% до 5,8%.

Ставки налога. Согласно Закону от 28 декабря 1994 года "О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О подоходном налоге с физических лиц" с 1 января 1994 года была изменена шкала обложения. Ранее все доходы до 5 млн. руб. подлежали обложению по ставке 12%, с 5 млн. до 10 млн. - 20%, а с выше 10 млн. - 30%. Теперь же при тех же ставках пределы составляют, соответственно, 10 и 50 млн. руб. Данное изменение не повлияло на декабрьскую величину поступлений подоходного налога. Наблюдаемое увеличение с 2,76 % ВВП в ноябре до 3,35 % ВВП в декабре объясняется другими причинами, среди которых можно отметить расчеты с организациями в конце года и разного рода выплаты по итогам года. Перерасчет сумм налога по итогам года с учетом новой шкалы мог оказать влияние на величину январского поступления налога. В январе 1995 года подоходный налог составил 2,34 % ВВП.

Льготы по налогу. Согласно Закону от 28 декабря 1994 года "О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О подоходном налоге с физических лиц", существенно повысился не облагаемый налогом размер дохода от продажи личного имущества (до 1000 минимальных зарплат), а особенно - при продаже домов, квартир и другой недвижимости (до 5000 минимальных зарплат). В тех же размерах вычитаются затраты на строительство и приобретение жилья или садовых домиков.

В Законе сохранено право исключать из налогооблагаемой базы материальную помощь, оказываемую работнику предприятием в пределах 12 - кратного размера минимальной оплаты труда в год, которое было отменено Указом Президента № 2129 от 11 декабря 1993 года.

Была изменена льгота, касающаяся освобождения от уплаты налога со страховых возмещений. Ранее льготы предоставлялись по любым страховым выплатам, за исключением тех, которые выплачивались по договорам накопительного страхования, взносы по которым осуществлялись за счет средств предприятий. Теперь такая льгота не распространяется на любые договора добровольного страхования, взносы по которым осуществляются за счет средств предприятия, учреждения, организации, а также других работодателей.

Динамика поступлений налога. За 1994 год поступления подоходного налога составили 11,48 % от всех налоговых поступлений, или около 3% ВВП. Некоторый рост объемов поступлений подоходного налога с физических лиц вызван соответствующей динамикой денежных доходов населения. Кроме того, в начале года поступал подоходный налог, пересчитанный на основе представленных в налоговые инспекции деклараций о доходах за предыдущий год с учетом новой шкалы налогообложения.

Эффективная ставка подоходного налога в 1994 году несколько снизилась по сравнению с предыдущими годами и колебалась от 4,3% в январе, до 5,6% в декабре.

5. Подоходный налог в 1995 году

Ставки. В 1995 году действовали ставки налогообложения, введенные Законом от 28 декабря 1994 года "О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О подоходном налоге с физических лиц". Доходы до 10 млн. руб. подлежат обложению по ставке 12%, с 10 млн. до 50 млн. - 20%, а с выше 50 млн. - 30%.

База. В 1995 году серьезных изменений в налогооблагаемой базе по сравнению с тем, что было описано выше, не произошло. Минимальный уровень оплаты труда составлял с 1.01.1995 - 20500 руб. и колебался от 6,77% в январе до 5,67% в марте от среднемесячной заработной платы, в апреле это составило 8,9%) и с мая по июнь - от 10,2% до 8,45%.

Техника взимания. На протяжении 1992-1994 годов существовала практика, когда налоговые органы требовали от организаций определения сроков получения средств на оплату труда по согласованию с банком. Таким образом, в ряде случаев возникала ситуация, когда с предприятий взыскивались пени, если налог перечислялся в день фактической выплаты зарплаты, но позднее этого установленного срока. В статью 9 Закона "О подоходном налоге с физических лиц" была внесена поправка 20 июля 1995 года, в соответствии с которой налог должен вноситься в бюджет не позднее дня фактического получения в банке средств на оплату труда.

Льготы. Федеральным Законом "О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О подоходном налоге с физических лиц" от 15 июня 1995 года были добавлены льготы, касающиеся исключения из налогооблагаемого дохода сумм денежной помощи, выплачиваемой инвалидам и участникам ВОВ, родственникам военнослужащих, погибших при защите СССР, РФ, а также стоимости подарков, вручаемых данным категориям военнослужащих.

Динамика налоговых поступлений. Сравнивая динамику подоходного налога за 1995 год с 1994 годом можно отметить уменьшение доли подоходного налога как в долях ВВП, так и в долях

налоговых поступлений. Так, за 1994 год подоходный налог составил 2,8% ВВП или 11,48% от всех налоговых поступлений против 2,36% ВВП и 9,76%, соответственно, за 6 месяцев 1995 года. Однако при сравнении динамики налога следует опираться не на годовые данные, а на данные за первое полугодие 1994 года. В противном случае можно преувеличить величину отмеченного падения вследствие того, что подоходный налог уплачивается с накопленного дохода с вычетом ранее удержанной суммы. Вполне естественно, что при прочих равных условиях, поступления во втором полугодии окажутся больше, чем в первом. По сравнению с первым полугодием 1994 года поступления подоходного налога уменьшились с 2,5% до 2,36% ВВП и с 11,43% до 9,4% от налоговых доходов бюджета. Данное уменьшение может быть объяснено как ростом доли минимальной оплаты труда, к которой привязано большинство льгот по подоходному налогу, так и тем, что была изменена шкала налогообложения. Так, если в течение всего 1994 года прогрессивность шкалы налога начиналась с 5 млн. руб., то в 1995 году эта сумма была увеличена вдвое. Это изменение было введено в конце 1994 года и подоходный налог подлежал перерасчету по итогам года.

Кроме того, на падение поступлений подоходного налога оказало влияние снижение реальных денежных доходов населения по сравнению с 1994 годом. В мае, июне, июле 1995 года этот показатель составлял лишь 97%, 89% и 85,6% от соответствующего показателя 1994 года. Негативное влияние продолжала оказывать и продолжающаяся практика уклонения от уплаты подоходного налога различными путями, рассмотренными выше.

Во втором полугодии 1995 года поступления подоходного налога незначительно сократились до 2,1-2,2% ВВП. В целом за 1995 год, поступления подоходного налога установилось на уровне 2,2% ВВП, что составило 10,1% от общей величины налоговых поступлений.

Приложение 6

Результаты статистического анализа зависимостей налоговых поступлений от основных макроэкономических параметров

Таблица 2.3.

Результаты регрессионных уравнений (объясняемая переменная - налоговые поступления)														
Номер уравнения	1*	11	2**	2**	3*	3!	4**	4**	5*	5*	6*	6*	7*	7*
Временной интервал	1992-1993	1992-1993	1992-1993	1992-1993	1992-1995	1992-1995	1992-1995	1992-1995	1993-1995	1993-1995	1994-1995	1994-1995	1994-1995 (II)	1994-1995 (II)
Количество наблюдений	24	24	24	24	48	48	47	47	36	36	24	24	23	23
Свободный член	32,5 (7,98)	13,45 (6,89)	22,6 (0,89)	9,8 (1,64)	28,8 (9,64)	13,06 (8,9)	7,88 (0,7)	8,87 (1,71)	19,9 (3,93)	7,2 (0,62)	10,4 (0,5)	13,56 (0,74)	-16 (0,8)	-6,34 (-0,35)
Индекс цен	-5,5 (-1,87)	-0,39 (-0,16)	2,68 (0,13)	5,68 (0,58)	-3,8 (-1,58)	-0,14 (-0,07)	14,5 (1,48)	8,25 (1,06)	19,7 (1,66)	9,44 (0,48)	11,8 (0,6)	3,3 (0,14)	36,1 (2,0)	29,7 (1,27)
Dummy	19,2 (2,89)		19,4 (2,84)		21,0 (3,67)		20,1 (3,6)		19,9 (3,93)					
R2	0.61	0.04	0.54	0.13	0.51	0.01	0.52	0.16	0.62	0.08	0.12	0.03	0.44	0.31
R2 adjusted	0.55	0.03	0.48	0.11	0.46	0.01	0.47	0.13	0.57	0.07	0.10	0.02	0.36	0.27
F-stat	6.21	0.03	4.04	0.3	8.01	0.005	8.09	1.13	10.3	0.24	0.35	0.02	3.85	1.6
DW	0.98		0.95		1.04		1.13		1.05		1.39		1.44	

Продолжение. Результаты регрессионных уравнений														
Номер уравнения	8*	8**	9	10	11	12	13	14	15	15	16	16	18	18
Временной интервал	1992-1994	1992-1994	1993-1995	1994-1995	1993-1994	1993-1995	1994-1995	1993-1994	1992-1995	1992-1995	1992-1995	1992-1995	1993-1995	1993-1995
Количество наблюдений	36	35	36	24	24	36	24	24	48	48	48	48	36	36
Свободный член	30,9 (9,21)	17,2 (1,13)	21,5 (3,5)	0,05 (0,00)	25,7 (4,07)	3,75 (0,4)	-2,3 (-0,29)	2,41 (4,99)	40,7 (8,0)	25,6 (5,4)	17,5 (18,4)	18,5 (11,9)	29,99 (13,9)	18,65 (8,05)
Дефлированные к ВВП						0,15 (2,53)	0,05 (0,48)	0,08 (0,87)						
Курс доллара											-0,002 (-3,23)	-0,003 (-2,42)		
Доля М0 в М2									-43,1 (-2,75)	-59,9 (-2,31)				
Дефлированный курс доллара США														
Индекс цен	-4,8 (-1,86)	6,9 (0,53)												
Дефлированная дебиторская задолженность			0,02 (0,6)	0,14 (3,69)	0,01 (0,26)	0,03 (0,92)	0,12 (2,22)	0,02 (0,51)						
Дефлированные 2 недоимки													-0,24 (-2,44)	-0,36 (-1,87)
Dummy 1	20,1 (3,33)	19,8 (3,27)	16,7 (3,0)		14,3 (2,57)	14,2 (2,72)		20,86 (3,67)	18,8 (2,4)		31,41 (8,4)		13,19 (2,5)	
Dummy 2			22,4 (4,02)		20,0 (3,6)	22,9 (4,5)		13,58 (2,4)					19,46 (3,74)	
R2	0,56	0,51	0,66	0,62	0,7	0,73	0,62	0,71	0,49	0,33	0,53	0,34	0,72	0,31
R2 adjusted	0,50	0,45	0,59	0,56	0,62	0,61	0,55	0,64	0,44	0,30	0,47	0,30	0,65	0,28
F-stat	7,39	5,58	8,1	13,6	6,26	8,7	6,7	4,8	7,05	5,36	8,68	5,86	11,34	3,5
DW	1,08	1,1	0,97	1,93	0,96	1,14	1,88	1,04	1,07		1,12		1,11	
* Налоговые поступления в % от ВВП														
** Без января 1992 г.														

Таблица 3.4.

Результаты регрессионных уравнений (объясняемая переменная - поступления налога на прибыль в дефлированном выражении)								
Номер уравнения	Номер уравнения							
	1	1	2	3	3	4	5	6
Временной интервал	1992-1995	1992-1995	1992 (II)-1995	1993-1995	1993-1995	1994-1995	1992-1993	1992 (II)-1993
Количество наблюдений	48	47	47	36	35	24	24	23
Свободный член	9,72 (4,597)	8,18 (1,493)	-10,46 (-1,362)	-18,75 (-2,105)	-7,14 (-0,53)	16,99 (1,83)	14,86 (5,66)	19,12 (1,16)
индекс цен	0,149 (0,088)	1,586 (0,326)	17,810 (2,664)	25,026 (3,174)	14,820 (1,222)	-8,589 (-1,007)	-2,083 (-1,092)	-5,621 (-0,411)
R2	0,000	0,002	0,136	0,229	0,043	0,044	0,051	0,008
R2 adjusted	-0,022	-0,020	0,117	0,206	0,014	0,001	0,008	-0,039
F	0,008	0,106	7,096	10,071	1,493	1,014	1,193	0,169

DW	1,195	1,431	1,053	1,332	1,876	1,382		
Продолжение. Результаты регрессионных уравнений								
Номер уравнения	7	3	9	9	10	10	И	11
Временной интервал	1992-1994	1992 (II)-1994	1993-1994	1993-1994	1992 (VI)-1995	1992 (VI)-1995	1993-1995	1993-1995
Количество наблюдений	36	35	24	23	43	42	36	35
Свободный член	12,029 (5,344)	-1,895 (-0,189)	-13,671 (-1,096)	-2,104 (-0,114)	11,294 (3,827)	13,279 (2,825)	15,732 (3,857)	10,442 (1,539)
Дефлированная накопленная дебиторская задолженность					-0,009 (-0,529)	-0,022 (-0,758)	-0,041 (-1,556)	-0,007 (-0,160)
Индекс цен	-0,396 (-0,514)	11,029 (1,290)	21,182 (1,962)	11,293 (0,701)				
R2	0,008	0,048	0,149	0,023	0,007	0,014	0,067	0,001
R2 adjusted	-0,021	0,019	0,110	-0,024	-0,017	-0,011	0,039	-0,030
F	0,265	1,663	3,350	0,492	0,280	0,574	2,422	0,026
DW	1,465	1,621	1,098		1,071		0,720	
Продолжение. Результаты регрессионных уравнений								
Номер уравнения	12	13	14	14	15	15	16	16
Временной интервал	1994-1995	1992 (VI)-1993	1992 (VI)-1994	1992 (VI)-1994	1993-1994	1993-1994	1992-1995	1992 (II)-1995
Количество наблюдений	24	19	31	30	24	23	48	47
Свободный член	0,453 (0,174)	15,520 (4,237)	14,542 (4,689)	15,225 (3,45)	18,306 (4,478)	16,245 (2,439)	-1,269 (-0,363)	-4,589 (-1,081)
Месячный дефлированный ВВП							0Д (3,229)	0,13 (3,480)
Дефлированная накопленная дебиторская задолженность	0,044 (2,786)	-0,019 (-0,876)	-0,022 (-1,206)	-0,03 (-0,98)	-0,049 (-1,874)	-0,035 (-0,832)		
R2	0,261	0,043	0,048	0,033	0,138	0,032	0,185	0,212
R2 adjusted	0,227	-0,013	0,015	-0,001	0,098	-0,014	0,167	0,195
F	7,759	0,767	1,455	0,959	3,513	0,692	10,428	12,113
DW	1,735	1,757	1,353		0,913		1,245	
Продолжение. Результаты регрессионных уравнений								
Номер уравнения	17	17	18	18	19	19	20	20
Временной интервал	1992-1995	1992 (II)-1995	1992 (VI)-1995	1992 (VII)-1995	1992 (VI)-1995	1992 (VII)-1995	1992-1995	1992 (II)-1995
Количество наблюдений	48	47	43	42	43	42	48	47
Свободный член	2,253 (0,536)	-2,90 (-0,598)	-1,18 (-0,306)	-3,68 (-0,664)	1,99 (0,474)	-1,51 (-0,28)	-2,15 (-0,59)	-5,03 (-1,17)
Месячный дефлированный ВВП			0,131 (4,215)	0,166 (4,503)				
Месячный дефлированный ВВП * ставка налога	0,202 (1,334)	0,341 (2,688)			0,363 (3,235)	0,505 (4,207)		
Месячный дефлированный ВВП с учетом НДС							0,133 (3,380)	0,166 (3,531)
Дефлированная накопленная дебиторская задолженность			-0,022 (-1,45)	-0,031 (-1,27)				
Дефлированная накопленная дебиторская задолженность * ставка налога					-0,109 (-2,415)	-0,145 (-2,090)		
R2	0,068	0,138	0,312	0,352	0,239	0,332	0,199	0,217

R2 adjusted	0,048	0,119	0,278	0,319	0,200	0,298	0,181	0,200
F	3,364	7,228	9,080	10,613	6,265	9,690	11,421	12,468
DW	1,121		1,020		0,942		1,247	
Продолжение. Результаты регрессионных уравнений								
Номер уравнения	21	21	22	22	23	23	24	24
Временной интервал	1992-1995	1992 (II)-1995	1992 (VI)-1995	1992 (VII)-1995	1992 (VI)-1995	1992 (VII)-1995	1993-1995	1993 (II)-1995
Количество наблюдений	48	47	43	42	43	42	36	35
Свободный член	1,876 (0,434)	-3,15 (-0,641)	-2,56 (-0,598)	-4,86 (-0,823)	1,86 (0,412)	-2,10 (-0,370)	-2,76 (-0,647)	-3,81 (-0,811)
Месячный дефлированный ВВП							0,114 (2,89)	0,123 (2,93)
Месячный дефлированный ВВП с учетом НДС			0,165 (4,259)	0,207 (4,488)				
Месячный дефлированный ВВП с учетом НДС * ставка налога	0,261 (1,873)	0,428 (2,705)			0,439 (3,147)	0,625 (4,168)		
Дефлированная накопленная дебиторская задолженность с учетом НДС			-0,020 (-0,973)	-0,031 (-0,979)				
Дефлированная накопленная дебиторская задолженность с учетом НДС * ставка налога					-0,126 (-2,202)	-0,169 (-1,916)		
R2	0,071	0,140	0,317	0,351	0,233	0,328	0,197	0,206
R2 adjusted	0,051	0,121	0,283	0,317	0,195	0,294	0,173	0,182
F	3,509	7,318	9,297	10,535	6,090	9,524	8,326	8,578
DW	1,113		1,032		0,945		0,634	
Продолжение. Результаты регрессионных уравнений								
Номер уравнения	25	25	26	26	27	27	28	28
Временной интервал	1993 (VI)-1995	1993 (VI)-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993 (II)-1998	1993-1995	1993 (II)-1999
Количество наблюдений	31	30	36	35	36	35	36	35
Свободный член	-3,352 (-1,406)	-2,535 (-0,847)	-1,535 (-0,578)	-0,471 (-0,145)	-1,058 (-0,402)	0,4991 (0,158)	2,289 (0,749)	3,2271 5 (0,920)
Месячный дефлированный ВВП	0,111 (5,038)	0,102 (0,102)	0,097 (3,914)	0,087 (2,895)	0,092 (3,771)	0,078 (2,674)		
Месячный дефлированный ВВП * ставка налога							0,174 (2,142)	0,151 (1,629)
Dummy 1			9,901 (4,592)	7,962 3,952	11,587 (7,567)	9,715 (5,999)	12,384 (7,263)	9,506 (5,742)
Dummy 2			13,207 (6,248)	10,972 5,767				
R2	0,467	0,323	0,717	0,640	0,706	0,624	0,631	0,562
R2 adjusted	0,448	0,299	0,691	0,605	0,688	0,600	0,609	0,535
F	25,38	13,348	27,043	18,339	39,679	26,548	28,222	20,527
DW	1,327		1,245		1,287		1,016	
В уравнениях 25,26,27 значения критерия Лагранжа равны соответственно 4,44; 5,98; 4,86, критическое значение - 3,84								
Продолжение. Результаты регрессионных уравнений								
Номер уравнения	29	29	30	30	31	31	32	32
Временной интервал	1993-02.1993	1993-02.1993	1993-02.1993	1993-02.1993	1993-02.1993	1993-02.1993	1993-02.1993	1993-02.1993

Кол
Сво
Мес
Мес
Мес
Мес
Мес
Деф
Деф
Деф
нал
Du
R2
R2
F
DW
* Б
зна
П
Но
Вр
Ко
Сво
Ме
Ме
ста
Ме
уче
Ме
уче
Де
Деф
Де
Деф
Де
Де
Де
Де
R2
R2

	1995	- 2000	1995	- 2001	1995	- 2002	1995	2003
Количество наблюдений	36	35	36	35	36	35	36	35
Свободный член	1,588 (0,426)	2,74298 (0,602)	4,404 (1,507)	5,48359 (1,527)	-2,933 (-0,723)	0,33963 (0,113)	1,539 (0,515)	2,69917 (0,785)
Месячный дефлированный ВВП	0,089 (3,642)	0,078 (2,652)						
Месячный дефлированный ВВП * ставка налога			0,249 (3,111)	0,207 (2,206)				
Месячный дефлированный ВВП с учетом НДС					0,140 (3,104)	0,097 (2,867)		
Месячный дефлированный ВВП с учетом НДС * ставка налога							0,237 (2,445)	0,202 (1,817)
Дефлированная накопленная дебиторская задолженность	-0,015 (-1,003)	-0,014 (-0,701)						
Дефлированная накопленная дебиторская задолженность * ставка налога			-0,091 (-2,642)	-0,080 (-1,671)				
Dummy	11,346 (7,320)	9,649 (5,879)	11,495 (7,164)	9,632 (5,775)	11,450 (7,586)	9,679 (6,037)	12,296 (7,348)	9,523 (5,777)
R2	0,715	0,632	0,697	0,610	0,221	0,635	0,644	0,572
R2 adjusted	0,689	0,597	0,669	0,573	0,198	0,612	0,623	0,545
F	26,793	17,774	24,552	16,191	9,637	27,820	29,879	21,347
DW	1,308		1,242		0,649	1,722	1,052	

* В уравнениях 29,30 значения критерия Лагранжа равны соответственно 4,57; 5,72; критическое значение 3,84

Продолжение. Результаты регрессионных уравнений

Номер уравнения	33	33	34	34	35	36	37	38
Временной интервал	1993-1995	02.1993-2004	1993-1995	02.1993-2005	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995
Количество наблюдений	36	35	36	35	36	36	36	36
Свободный член	0,981 (0,262)	1,95931 (0,428)	4,035 (1,363)	5,01194 (1,379)	0,518 (0,189)	0,925 (0,248)	2,726 (0,952)	0,549 (0,208)
Месячный дефлированный ВВП					0,089 (3,710)	0,088 (3,632)		
Месячный дефлированный ВВП * ставка налога							0,215 (2,752)	
Месячный дефлированный ВВП с учетом НДС	0,109 (3,818)	0,096 (2,813)						0,107 (3,859)
Месячный дефлированный ВВП с учетом НДС * ставка налога			0,306 (3,237)	0,258 (2,323)				
Дефлированная накопленная дебиторская задолженность						-0,003 (-0,164)		
Дефлированная накопленная дебиторская задолженность с учетом НДС	-0,014 (-0,710)	-0,012 (-0,478)						
Дефлированная накопленная дебиторская задолженность с учетом НДС * ставка налога			-0,104 (-2,457)	-0,091 (-1,549)				
Дефлированная величина недоимок по налогу					-0,196 (-1,634)	-0,183 (-1,261)	-0,314 (-2,379)	-0,182 (-1,531)
Dummy	11,301 (7,361)	9,632 (5,911)	11,482 (7,204)	9,634 (5,798)	11,151 (7,348)	11,134 (7,206)	11,673 (7,189)	11,057 (7,364)
R2	0,720	0,639	0,701	0,615	0,729	0,729	0,687	0,735
R2 adjusted	0,694	0,604	0,673	0,577	0,703	0,694	0,657	0,711

F	27,488	18,275	24,970	16,489	28,680	20,862	23,360	29,648
DW	1,317		1,251		1,532	1,518	1,439	1,533

* В уравнениях 33,34,35,36,37,38 значения критерия Лагранжа равны соответственно 4,42; 5,54; 2,11; 2,23; 3,08; 2,09, критическое значение - 3,84

Продолжение. Результаты регрессионных уравнений

Номер уравнения	39	40	40	41	41	42	42	43
Временной интервал	1993- 1995	1993- 1995	1993- 1995	1993- 1995	1993- 1995	1993- 1995	1993- 1995	1993- 1995
Количество наблюдений	36	36	35	36	35	36	35	36
Свободный член	2,196 (0,782)	-1,336 (-0,542)	0,313 (0,107)	1,371 (0,394)	2,563 (0,607)	2,130 (0,730)	3,040 (0,948)	-1,268 (-0,546)
Месячный дефлированный ВВП		0,092 (4,024)	0,078 (2,882)	0,089 (3,896)	0,077 (2,860)			
Месячный дефлированный ВВП * ставка налога						0,171 (2,198)	0,153 (1,776)	
Месячный дефлированный ВВП с учетом НДС								0,111 (4,250)
Месячный дефлированный ВВП с учетом НДС * ставка налога	0,277 (3,008)							
Дефлированная накопленная дебиторская задолженность				-0,016 (-1,100)	-0,015 (-0,753)			
Дефлированные недоимки по налогу	-0,306 (-2,380)							
Прирост дефлированных недоимок по налогу		0,438 (2,376)	0,406 (2,791)	0,440 (2,395)	0,407 (2,764)	0,430 (2,036)	0,394 (2,853)	0,436 (2,411)
Dummy	11,582 (7,261)	10,897 (7,449)	8,708 (5,790)	10,647 (7,215)	8,644 (5,673)	11,705 (7,039)	8,430 (5,542)	10,764 (7,483)
R2	0,698	0,750	0,694	0,760	0,700	0,673	0,650	0,760
R2 adjusted	0,669	0,727	0,664	0,729	0,660	0,643	0,617	0,737
F	24,625	32,058	23,395	24,503	17,533	21,989	19,219	33,718
DW	1,477	1,227		1,246		0,943		1,245

* В уравнениях 39,40,41,42,43 значения критерия Лагранжа равны соответственно 2,69; 27,64; 5,63; 10,87; 5,61, критическое значение - 3,84

Продолжение. Результаты регрессионных уравнений

Номер уравнения	43	44	44
Временной интервал	1993- 1995	1993- 1995	1993- 1995
Количество наблюдений	35	36	35
Свободный член	0,177 (0,064)	1,396 (0,490)	2,575 (0,818)
Месячный дефлированный ВВП с учетом НДС	0,096 (3,079)		
Месячный дефлированный ВВП с учетом НДС * ставка налога		0,232 (2,514)	0,198 (1,958)
Прирост дефлированных недоимок по налогу	0,405 (2,804)	0,427 (2,064)	0,394 (2,835)
Dummy	8,679 (5,833)	11,623 (7,133)	8,458 (5,574)
R2	0,703	0,686	0,657
R2 adjusted	0,674	0,657	0,623
F	24,404	23,309	19,752
DW		0,980	

* В уравнениях 43 44 значения критерия Лагранжа равны соответственно 5,61; 10,19, критическое значение - 3,84

Pe
пр
Но
Вр
Ко
Св
И
R2
R2
F
DW
П
Но
Вр
Ко
Св
И
R2
R2
F
DW
П
Но
Вр
Ко

Таблица 3.5

Результаты регрессионных уравнений. Меслчные поступления налога на прибыль (% ВВП)								
Номер уравнения	1	1	2	2	3	3	4	4
Временной интервал	1992-1995	1992-1995	1992 (II)-1995	1992 (II)-1995	1993-1995	1993-1995	1994-1995	1994-1995
Количество наблюдений	48	47	47	46	36	35	24	23
Свободный член	28,612 (11,207)	26,867 (8,626)	6,996 (0,742)	28,108 (3,382)	-22,327 (-2,158)	33,201 (2,714)	30,196 (2,802)	21,347 (2,06)
Индекс цен	-3,732 (-1,814)	-1,082 (-1,066)	35,186 (1,849)	-2,524 (-0,343)	42,007 (4,584)	-8,682 (-0,785)	-7,078 (-0,714)	1,32 (0,19)
R2	0,067	0,025	0,071	0,003	0,382	0,018	0,023	0,002
R2 adjusted	0,046	0,003	0,050	-0,020	0,364	-0,011	-0,022	-0,046
F	3,290	1,137	3,420	0,117	21,013	0,616	0,510	0,035
DW	0,180		0,260		0,423		0,475	
Продолжение. Результаты регрессионных уравнений.								
Номер уравнения	5	5	6	6	7	7	8	8
Временной интервал	1992-1993	1992-1993	1992 (II)-1993	1992 (II)-1993	1992-1994	1992-1994	1992 (II)-1994	1992 (II)-1994
Количество наблюдений	24	23	23	22	36	35	35	34
Свободный член	33,393 (9,232)	29,826 (8,521)	30,037 (1,318)	30,715 (2,665)	29,963 (9,814)	28,696 (7,631)	7,994 (0,594)	30,927 (3,179)
Индекс цен	-5,831 (-2,219)	-0,554 (-0,486)	-3,045 (-0,161)	0,093 (0,010)	-4,365 (-1,846)	-0,965 (-0,880)	14,450 (1,260)	-3,358 (-0,406)
R2	0,183	0,011	0,001	0,000	0,091	0,023	0,046	0,005
R2 adjusted	0,146	-0,036	-0,046	-0,050	0,064	-0,007	0,017	-0,026
F	4,925	0,237	0,026	0,000	3,409	0,774	1,587	0,165
DW	0,242		0,151		0,184		0,233	
Продолжение. Результаты регрессионных уравнений.								
Номер уравнения	9	9	10	10	11	11	12	12
Временной интервал	1993-1994	1993-1994	1992 (VI)-1995	1992 (VI)-1995	1993-1995	1993-1995	1994-1995	1994-1995
Количество наблюдений	24	23	43	42	36	35	24	23
Свободный член	-32,244 (-2,052)	35,678 (2,116)	34,635 (11,349)	26,761 (8,579)	35,310 (8,959)	22,437 (5,515)	17,760 (3,693)	28,427 (8,019)
Накопленная дебиторская задолженность (% ВВП)			-6,619 (-3,266)	-1,268 (-0,76)	-7,120 (-2,66)	0,304 (0,14)	2,948 (0,99)	-3,183 (-1,52)
Индекс цен	50,545 (3,718)	-9,616 (-0,652)						
R2	0,386	0,020	0,206	0,014	0,172	0,001	0,043	0,099
R2 adjusted	0,358	-0,027	0,187	-0,011	0,148	-0,030	-0,001	0,057
F	13,821	0,425	10,667	0,573	7,080	0,020	0,981	2,318
DW	0,454		0,276		0,252		0,571	
Продолжение. Результаты регрессионных уравнений.								
Номер уравнения	13	13	14	14	15	15	16	17
Временной интервал	1992 (VI)-1993	1992 (VI)-1993	1992 (VI)-1994	1992 (VI)-1994	1993-1994	1993-1994	1993-1995	1993-1995
Количество наблюдений	19	18	31	30	24	23	36	36

Свободный член	33,554 (8,125)	28,363 (6,208)	34,901 (9,896)	27,627 (7,377)	35,237 (7,203)	21,626 (4,109)	9,695 (5,112)	9,182 (11,303)
Накопленная дебиторская задолженность (% ВВП)	-4,349 (-1,427)	0,959 (0,419)	-6,443 (-2,700)	-0,765 (-0,397)	-6,623 (-1,921)	1,288 (0,485)	-0,010 (-0,809)	
Накопленные недоимки по налогу на прибыль (% ВВП)								-0,168 (-1,356)
Dummy							10,157 (6,528)	10,015 (6,570)
R2	0,107	0,011	0,201	0,006	0,144	0,011	0,591	0,605
R2 adjusted	0,055	-0,051	0,173	-0,030	0,105	-0,036	0,566	0,581
F	2,038	0,175	7,291	0,158	3,690	0,236	23,830	25,251
DW	0,237		0,268		0,235		1,404	1,533

* В уравнениях 16,17 значения критерия Лагранжа равны соответственно 3,25; 1,91, критическое значение - 3,84

Продолжение. Результаты регрессионных уравнений.

Номер уравнения	18	19	20	21	22	23	24	25	26
Временной интервал	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995
Количество наблюдений	36	36	36	36	36	36	36	36	36
Свободный член	-5,528 (-0,618)	-2,151 (-0,392)	16,994 (4,561)	16,395 (4,711)	-5,221 (-0,471)	15,996 (4,420)	-4,055 (-0,808)	16,545 (5,221)	11,252 (7,944)
Накопленная дебиторская задолженность (% ВВП)	0,008 (0,481)		-0,006 (-0,491)						
Накопленные недоимки по налогу на прибыль (% ВВП)					0,071 (0,320)	-0,063 (-0,479)			
Прирост накопленных недоимок по налогу на прибыль (% ВВП)							0,506 (2,847)	0,483 (2,795)	
Индекс цен	11,203 (1,739)	9,208 (1,890)			11,570 (1,303)		10,622 (2,388)		
Поля МО в М2			-0,214 (-2,234)	-0,221 (-2,369)		-0,200 (-1,929)		-0,233 (-2,742)	
Поля убыточных предприятий									-11,563 (-2,226)
Dummy	9,819 (6,448)	9,761 (6,506)	8,602 (5,290)	8,699 (5,453)	9,762 (6,418)	8,708 (5,394)	8,969 (6,457)	7,945 (5,378)	9,546 (6,428)
R2	0,626	0,624	0,646	0,643	0,625	0,646	0,700	0,713	0,637
R2 adjusted	0,591	0,601	0,613	0,622	0,590	0,613	0,671	0,686	0,615
F	17,870	27,325	19,472	29,772	17,755	19,461	24,838	26,547	28,988
DW	1,509	1,507	1,565	1,536	1,484	1,599	1,624	1,608	1,474

* В уравнениях 18,19,20,21,22,23,26 значения критерия Лагранжа равны соответственно 2,29; 2,18; 2,24; 2,45; 2,56; 2,05; 2,46, критическое значение - 3,84

Таблица 3.6

Результаты регрессионных уравнений.									
Налог на прибыль начисленный (% ВВП)									
Номер уравнения	1	1	2	3	4	5	6	6	
Временной интервал	1993-1995	1992(II)-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1992(II)-1995
Количество наблюдений	36	35	36	36	36	36	36	36	36

Свободный член	9,357 (5,042)	9,191 (3,676)	-7,466 (-0,362)	16,477 (4,528)	-5,541 (-1,035)	15,371 (4,477)	9,993 (6,985)	6,603 (9,890)
Накопленная дебиторская задолженность (% ВВП)	-0,015 (-1,222)	-0,014 (-0,833)	0,004 (0,285)	-0,011 (-0,932)				
Индекс цен			12,374 (1,985)		11,238 (2,377)			
Доля МО а М2				-0,209 (-2,232)		-0,222 (-2,41)		
Доля убыточных предприятий							-10,744 (-2,073)	-10,168 (-1,502)
Dummy 1	10,467 (6,338)	9,307 (5,765)	10,067 (6,808)	8,942 (5,599)	10,033 (6,907)	9,137 (5,782)	10,064 (6,767)	9,331 (6,014)
Dummy 2	5,239 (7,18)	5,082 (8,28)	5,355 (7,64)	5,271 (7,66)	5,361 (7,77)	5,206 (7,621)	5,150 (7,391)	4,979 (8,199)
R2	0,782	0,781	0,806	0,812	0,806	0,807	0,799	0,790
R2 adjusted	0,761	0,759	0,781	0,788	0,788	0,789	0,780	0,770
F	38,205	36,744	32,270	33,463	44,271	44,509	42,298	38,945
DW	1,266		1,509	1,551	1,489	1,525	1,335	

* В уравнениях 1,2,3,4,5,6 значения критерия Лагранжа равны соответственно 5,16; 2,30; 2,0; 2,48; 2,22; 4,31, критическое значение - 3,84

Таблица 4.1

Результаты регрессионных уравнений.									
Поступления налога на добавленную стоимость (дефлированные)									
Номер уравнения	1	1	2	2	3	3	4	5	5
Временной интервал	1/92- 12/95	2/92- 12/95	1/92- 2/94	2/92- 2/94	1/93- 12/95	1/93- 12/95	3/94- 12/95	1/93- 12/95	2/93- 12/95
Количество наблюдений	48	48	26	26	36	36	22	36	36
Свободный член	-4,29 (-1,33)	-0,78 (-0,97)	-2,19 (-0,37)	-0,89 (-0,77)	-15,7 (-3,45)	0,03 (0,02)	-22,1 (-3,33)	8,58 (2,63)	6,63 (2,68)
ВВП	0,14 (4,82)	0,12 (4,39)	0,14 (2,79)	0,14 (3,68)	0,005 (0,22)	0,02 (1,29)	0,07 (3,22)	0,05 (3,28)	0,04 (2,57)
Индекс цен	-2,58 (-1,76)	-1,44 (-1,04)	-3,46 (-1,82)	-1,49 (-0,85)	20,06 (4,64)	3,07 (0,57)	20,25 (3,79)		
Прирост недоимки по НДС								-0,15 (-2,62)	-0,17 (-2,87)
Доля МО в М2								-0,31 (-5,48)	-0,21 (-3,20)
R2	0,34	0,31	0,28	0,38	0,44	0,05	0,51	0,8	0,65
R ² adjusted	0,31	0,28	0,22	0,33	0,41	0	0,46	0,78	0,60
F	11,6	9,82	4,58	6,86	13,0	0,95	9,97	31,7	13,75
DW	0,48		0,46		0,65		1,73	1,57	
Продолжение. Результаты регрессионных уравнений									
Номер уравнений	6 ***	6	7	8	8	9 ***	9	10 ***	
Временной интервал	1/93- 12/95	1/93- 12/95	1/93- 12/95	1/92- 12/95	2/92- 12/95	1/93- 12/95	2/93- 12/95	1/93- 12/95	
Количество наблюдений	36	36	36	48	48	36	36	36	
Свободный член	16,21 (5,82)	6,79 (3,58)	16,64 (6,84)	12,5 (1,57)	0,72 (0,25)	-8,3 (-2,27)	0,22 (0,23)	-3,31 (-0,67)	
ВВП	0,03 (1,64)	0,02 (1,05)	0,04 (2,40)	0,11 (4,05)	0,11 (4,36)	0,05 (2,51)	0,03 (1,84)	0,045 (2,08)	
Индекс цен				-4,46 (-3,26)	0,72 (0,45)				

Накопленные недоимки по НДС	-0,16 (-2,16)	-0,18 (-2,08)	-0,20 (-3,07)					
Темпы роста курса доллара						9,37 (3,91)	2,82 (2,29)	4,94 (2,90)
Доля М0 в М2	-0,30 (-4,15)	-0,14 (-1,54)	-0,35 (-5,45)	-0,28 (-3,14)	-0,33 (-2,87)			-0,35 (-5,58)
Ставка НДС**				-0,08 (-0,40)	0,20 (0,90)			0,62 (2,99)
R ²	0,60	0,30	0,73	0,52	0,48	0,37	0,18	0,76
R ² adjusted	0,56	0,24	0,71	0,47	0,43	0,33	0,13	0,72
F	15,86	4,60	29,47	11,5	9,75	9,65	3,57	19,2
DW	1,01		1,74	0,72		0,79		1,72
* ВВП, с учетом ставки НДС								
** ВВП с учетом ставки спецналога								
*** Дефлированные ежемесячные поступления НДС и спецналога								
Продолжение. Результаты регрессионных уравнений								
Номер уравнения	11***		П		12	13****		13
Временной интервал	1/93-12/95		1/93-12/95		1/93-12/95	1/93-12/95		2/93-12/95
Количество наблюдений	36		36		36	36		36
Свободный член	15,6 (5,33)		4,24 (2,40)		8,69(2,61)	-0,32 (-5,16)		-0,05 (-2,31)
ВВП	0,05 (3,00)		0,03 (1,60)		0,053 (3,38)			
Индекс цен						0,29 (6,55)		0,14 (2,74)
Накопленные недоимки по НДС					-0,14 (-2,43)			
Прирост недоимок по НДС					5,13 (3,13)			
Темпы роста курса доллара	-0,38 (-5,76)		-0,13 (-1,36)		-0,32 (-5,75)			
Накопленная дебиторская задолженность (% ВВП)						0,039 (3,47)		0,04 (3,33)
R ²	0,54		0,1		0,8	0,57		0,30
R ² adjusted	0,51		0,04		0,77	0,55		0,25
F	19,3		1,80		30,7	22,1		6,73
DW	0,99				1,57	0,68		
*** Дефлированные ежемесячные поступления НДС и спецналога								
**** НДС и дебиторская задолженность представлены в % ВВП								

Таблица 4.2

Результаты регрессионных уравнений.															
Поступления налога на добавленную стоимость (% ВВП)															
Номер уравнения	1	1	2	2	3	3	4	5	5	6	6	7	7	8	8
Временной интервал	2/92-12/95	3/92-12/95	1/92-12/95	2/92-12/95	1/93-12/95	1/93-12/95	1/94-12/95	2/92-12/94	3/92-12/94	1/92-12/94	2/92-12/94	1/92-12/93	2/92-12/93	2/92-12/93	3/92-12/93
Количество наблюдений	47	47	48	48	36	36	24	35	35	36	36	24	24	23	23
Свободный член	-0,14 (-2,77)	-0,02 (-1,34)	0,08 (5,14)	0,01 (4,97)	-0,15 (-3,44)	-0,01 (-0,44)	-0,09 (-2,28)	-0,1 (-1,38)	-0,01 (-0,69)	0,09 (5,51)	0,02 (4,83)	0,11 (5,73)	0,02 (4,43)	0,006 (0,05)	-0,01 (-0,50)
Индекс цен	0,18 (4,25)	0,14 (2,48)	-0,01 (-0,44)	-0,01 (-1,15)	0,19 (4,92)	0,08 (1,41)	0,13 (3,78)	0,15 (2,51)	0,12 (1,74)	-0,01 (-0,99)	-0,01 (-0,97)	-0,02 (-1,54)	-0,01 (-0,69)	0,07 (0,67)	0,12 (1,39)
R ²	0,29	0,12	0,004	0,03	0,42	0,06	0,30	0,16	0,09	0,33	0,03	0,10	0,02	0,02	0,09
R ² adjusted	0,27	0,10	-	0,01	0,40	0,03	0,37	0,14	0,06	0,26	0,00	0,06	-	-	0,04
F	18,07	6,17	0,20	1,32	24,2	2,00	14,29	6,32	3,03	5,13	0,94	2,38	0,48	0,44	1,92
DW	0,43		0,30		0,59		1,82	0,40		0,33		0,39		0,36	

Таблица 4.3

Результаты регрессионных уравнений. Поступления налога на добавленную стоимость									
Номер уравнений	1	1	2	2	3	4	4	5	6****
Временной интервал	1/93-12/95	2/93-12/95	1/93-12/94	2/93-12/94	1/94-12/95	1/93-12/95	2/93-12/95	1/94-12/95	1/94-12/95
Количество наблюдений	36	36	24	24	24	36	36	24	24
Свободный член	10,29 (3,96)	0,26 (0,59)	11,82 (4,52)	0,73 (1,25)	0,67 (0,47)	4,32 (1,08)	0,17 (0,32)	0,71 (0,39)	0,90 (0,60)
Накопленная дебиторская задолженность	-0,02 (-1,32)	0,02 (1,05)	-0,03 (-1,55)	0,01 (0,54)	0,03 (3,60)	-0,02 (-1,12)	0,02 (0,89)	0,03 (2,51)	0,04 (4,31)
ВВП						0,05 (1,90)	0,01 (0,32)	-0,001 (-0,05)	-0,02 (-0,95)
R ²	0,05	0,03	0,10	0,01	0,37	0,14	0,05	0,37	0,56
R ² adjusted	0,02	0,00	0,06	-	0,34	0,09	-	0,31	0,52
F	1,74	1,10	2,40	0,29	12,92	2,75	0,35	6,17	13,62
DW	0,23		0,34		1,58	0,31		1,53	1,88

**** Дебиторская задолженность с лагом в 1 месяц

Таблица 5.3.

Результаты регрессионных уравнений. Поступления подоходного налога.							
Номер уравнения	1	2	3	4	5	6	7
Временной интервал	1/92-12/94	1/92-12/94	1/92-12/94	1/93-12/95	1/93-12/95	1/93-12/95	1/93-12/95
Количество наблюдений	36	36	36	36	36	36	36
Заработная плата		0,007 (5,55)				0,006 (12,2)	0,006 (10,49)
Доходы домашних хозяйств	0,04 (6,00)		0,046 (6,06)	0,052 (5,35)	0,046 (4,52)		
Задолженность по заработной плате				-0,15 (-2,00)	-0,105 (-1,37)	-0,28 (-6,02)	-0,28 (-6,50)
Доля МО в М2			-2,34 (-1,49)				
DUMMY					0,416 (1,41)	0,33 (3,09)	
Свободный член	0,45 (2,52)	-0,20 (-0,68)	0,66 (2,86)	-0,045 (-0,30)	-0,014 (-0,102)	0,141 (0,67)	0,07 (0,41)
R ²	0,51	0,48	0,55	0,72	0,75	0,876	0,85
R ² средний	0,5	0,46	0,52	0,71	0,72	0,85	0,84
DW	1,98	1,86	2,19	2,01	2,07	1,38	1,98
F	36,07	30,78	20,06	43	31,2	75,1	93,4

Продолжение. Результаты регрессионных уравнений

Номер уравнения	8	9	10	11	12	13	14
Временной интервал	1/93-12/95	1/93-12/95	1/92-12/95	1/92-12/95	1/93-12/95	1/93-12/95	1/92-12/95
Заработная плата	0,006 (12,08)		0,007 (7,98)			0,007 (6,90)	
Доходы домашних хозяйств				0,049 (6,76)	0,049 (6,37)		0,053 (6,97)
Задолженность по заработной плате	-0,29 (-5,94)	-0,41 (-5,49)					
Доля МО в М2	-0,69 (-0,68)						-1,86 (-0,84)
DUMMY	0,29 (2,22)						

Свободный член	-0,118 (-0,27)	0,78 (11,43)	-0,19 (-0,68)	0,069 (0,46)	-0,009 (-0,06)	-0,24 (-0,87)	0,17 (0,75)
Количество наблюдений	36	36	48	48	36	36	48
R ²	0,88	0,47	0,58	0,5	0,54	0,58	0,54
R ² средний	0,86	0,45	0,57	0,49	0,53	0,57	0,52
DW	1,43	1,84	1,87	1,77	1,75	1,95	2,06
F	55,52	30,2	63,8	45,7	40,77	47,5	26,9

СТ
МСТ
И

аг

ст

ф

ал

РА

пе

Кс

СТ

Библиография

• Айвазян С.А., Енюков И.С., Мешалкин Л.Д. Прикладная статистика. Основы моделирования и первичная обработка данных. М.: "Финансы и статистика", 1983, 471с.

Айвазян С.А., Енюков И.С., Мешалкин Л.Д. Прикладная статистика. Классификация и снижение размерности. М.: Финансы и статистика, 1989, 607с.

Артемьев Р. Налоговый рубеж // Коммерсантъ-DAILY, №64, 16 апр. 1996.

Афанасьев А., Бите О. Инфляция издержек и финансовая стабилизация // Вопросы экономики, № 3, 1995, стр. 35-43.

Афанасьев М. Будущие неплатежи закладываются сегодня // Финансовые известия №89 (218), 17 ноября 1995.

Баренбойм П. Правовые основы банкротства. М.: "Белые альфы", 1995, 199с.

Богомолов О.Т. Восточная Европа после социализма. // Вестник РАН №11, 1993.

Богомолов О.Т. Рыночные преобразования в России: анализ и перспективы. // Предпринимательство №1, 1993, стр. 12-21.

Бойко Б. "Смелый проект" не взял первого барьера // Коммерсантъ-DAILY №171, 10 окт. 1996.

Бунич П.Г. Новые ценности. М.:»Наука», 1989, 265с.

Гайдар Е.Т. Экономические реформы и иерархические структуры. М.: Наука, 1990, 224с.

Гайдар Е.Т. Логика реформ // Вопросы экономики, №3. 1993, стр.27-41.

Гайдар Е. Новый курс? М.: Начала-пресс, 1994, 21с.

Гайдар Е.Т. Государство и эволюция. М.: Евразия, 1995, 206с.

Гайдар Е.Т. Аномалии экономического роста. М.: Евразия, 1997, 215 с.

Глазьев С. Перспективы экономического роста в 1996 году // Вопросы экономики, № 5, 1996, стр. 41-61.

Глискн Ф., Яковлев А. Пятая часть наличного оборота в промышленности оказывается нелегальной // Финансовые известия, № 63 (303) 9 июля 1996.

Горский И.В. Налоги в рыночной экономике. М.:АНКИЛ, 1992, 95с.

Государственный бюджет. Под ред. Павловой Л.П. М.: "Финансы и статистика", 1987, 107с. (а)

Государственный бюджет СССР 1981-1985 // Статистический сборник. М.: "Финансы и статистика", 1987, 213с.

Гражданский кодекс Российской Федерации (по состоянию на 15 марта 1995 г.). М.: "Акалис", 1995, 315с.

Дамбровский М. Уроки реформ. Различные стратегии перехода к рыночной экономике: как они осуществляются на практике? М.: Экспертный институт, 1995, 57с.

Дамбровский М. Фискальный кризис в период трансформации: динамика процесса к некоторые концептуальные проблемы. Варшава, CASE, 1996, 43с.

Дедков Е.П. Бюджетный учет. М.: "Финансы к статистика", 1983, 231с.

гла
№9

фи
199

бю
199

На

Эк

пл
СТ

бю

тес

«Д

СТ
7Л:

Е

Дмитриева О. Налоговая и военная реформы остаются главными проблемами российского бюджета // Финансовые известия, №90 (324) 19 сент. 1996.

Дмитриев М. Бюджетная политика России в условиях финансовой стабилизации. М.: Доклад, Московский центр Карнеги, 1996, 64с.

Долан Э. Дж., Кэмпбелл К. Д., Кэмпбелл Р. Дж. Деньги, банковское дело и денежно-кредитная политика. Санкт-Петербург 1994, 496с.

Дьяченко В.П., ред. Вопросы теории финансов. М.: 1957.

Дьяченко В.П. История финансов СССР (1917-1950 гг.). М.: Наука. 1978. - 493 с.

Иванеев А. Недобор налогов - динамит для бюджета // Экономика и жизнь, №25, июнь 1996.

Илларионов А. Теория "денежного дефицита" как отражение платежного кризиса в экономике // Вопросы экономики, № 12, 1996, стр. 40-60.

Кириллов Д. Обложение ТЭКа новой данью сократит доходы в бюджет // Финансовые известия, №43 (277), 19 апр. 1996.

Козырина Ф.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993, 123с.

Кулагин М.И. Предпринимательство и право: опыт Запада. М.: «Дело», 1992, 144с.

Ле Уеру Ф. Инвестиционная политика в России. Исследование стран с переходной экономикой. Вашингтон: Всемирный Банк, 1995, 73с.

Львов Д.С. Закономерности технико-экономического развития и их деформации // Вопросы экономики, № 10, 1992.

Дмитриева О. Налоговая и военная реформы остаются главными проблемами российского бюджета // Финансовые известия, №90 (324) 19 сент. 1996.

Дмитриев М. Бюджетная политика России в условиях финансовой стабилизации. М.: Доклад, Московский центр Карнеги, 1996, 64с.

Долан Э. Дж., Кэмпбелл К. Д., Кэмпбелл Р. Дж, Деньги, банковское дело и денежно-кредитная политика. Санкт-Петербург: 1994, 496с.

Дьяченко В.П., ред. Вопросы теории финансов. М.: 1957.

Дьяченко В.П. История финансов СССР (1917-1950 гг.). М.: Наука. 1978. - 493 с.

Иванеев А. Недобор налогов - динамит для бюджета // Экономика и жизнь, №25, июнь 1996.

Илларионов А. Теория "денежного дефицита" как отражение платежного кризиса в экономике // Вопросы экономики, № 12, 1996, стр. 40-60.

Кириллов Д. Обложение ТЭКа новой данью сократит доходы в бюджет // Финансовые известия, №43 (277), 19 апр. 1996.

Козырина Ф.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993, 123с.

Кулагин М.И. Предпринимательство и право: опыт Запада. М.: «Дело», 1992, 144с.

Ле Уеру Ф. Инвестиционная политика в России. Исследование стран с переходной экономикой. Вашингтон: Всемирный Банк, 1995, 73с.

Львов Д.С. Закономерности технико-экономического развития и их деформации // Вопросы экономики, № 10, 1992.

Львов Д и др. Экономическая наука и практическое реформирование // Российский экономический журнал, №3, 1993, стр. 14-32.

пер

Львов Д. и др. Рыночная экономика и политика. // Журнал для акционеров. №5-6, 1993, стр. 19-27.

(а).

Львов Д. и др. Теория и практика экономических реформ. // Экономист №7, 1993, стр. 56-71.

(б).

Львов Д. Альтернативный курс экономической политики // Проблемы теории и практики управления, №2 1996.

кол

Чер

Рос

Львов Д., Гребенников В., Дементьев В. Путь российских реформ - доклад ЦЭМИ РАН // Вопросы экономики № 5, 1996.

Ми

Маршалл А. Принципы политической экономии т.1, 415с., т.2, 310с., т.3, 351с., М.: "Прогресс", 1983, 415с.

(пр

фи

Мау В.А. У истоков товарного дефицита // Вопросы экономики, №3. 1979, 48-61с.

Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). М.: Фонд "Правовая культура", 1995, 240с.

(оп

По

Милль Дж.С. Основы политической экономии т. 1, 480с., т.2, 495с. М.: «Прогресс», 1980.

Моторин М. Льготы: быть или не быть? // Экономика и жизнь, № 37, сент. 1996.

Ау

Налог на добавленную стоимость: Сборник нормативных документов. Составитель ВТ. Пансков. - 4-е изд. М.: Издательский дом "Консультант", 1995, 215с.

199

Налоги в развитых странах. Под ред. Русаковой И.Г. М.: Финансы к статистика, 1991, 285с.

«Э

экс

Налога Российской Федерации. М.: "Финансы". 1993, 283с.

Налогово-бюджетная политика в странах с экономикой переходного периода. Под ред. В. Танзи. Вашингтон: МВФ, 1993, 414с.

Налоговый вестник. М.: "Налоговый вестник", 1995, №1, 133с.
(а).

Налоговый вестник. М.: "Налоговый вестник" 1995. №2, 120с.
(б).

Налоговый кодекс Российской Федерации. Проект. Авторский коллектив: Ватолин А.А., Воробьев Л.Н., Серков Д.А., Фролов В.Н., Чернавин П.Ф., Ярков В.В. Екатеринбург: Ассоциация "Налоги России" ноябрь 1994, 76с.

Налоговый кодекс Российской Федерации. Проект. М.: Министерство финансов РФ, февраль 1996, 367с.

Налоговый кодекс Российской Федерации. Общая часть (проект). Комментарии С.Д.Шаталова. - М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1996, 656с.

Налоговое планирование на предприятиях и в организациях (оптимизация и минимизация налогообложения). Учебное пособие. Под ред. Б.А. Рагозина. 1994, 114с.

Переход к рынку. М.: Политиздат, 1990, 386с.

Пепеляев С.Г. Подоходный налог - принципы и структура. М.: Аудиторская фирма «Контакт», 1993, 87с.

Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. М.: СВЕА, 1995, 64с.

Петраков Н.Я. Демократизация хозяйственного механизма. М.: «Экономика», 1988, 270с.

Петраков Н. Кризис экономических реформ в России // Вопросы экономики. №2, 1993, стр. 68-86.

Петраков Н.Я. и др. Результаты реформ почувствовать можно, а понять?.. // Народный депутат. №10, 1993.

Фе

Петров Ю. Бюджетно-налоговая реформа: от фискального прессинга к необходимому оптимуму // Российский экономический журнал, № 11, 1995.

ред

Петров Ю., Афолина С. и др. Коллизии налоговой системы и налоговый кодекс // Российский экономический журнал, № 5-6, 1996.

"К

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению. М.: "Финансы и статистика", 1992, 169с.

нес

199

Плотников К.Н. Бюджет социалистического государства. М., Госфиниздат, тип. им. Котлякова, 1948, 375с.

М.

Плотников К.Н. Очерки истории бюджета Советского государства. М.: Госфиниздат, 1955. - 556 с.

ме

Плотников К.Н. Финансы к кредит СССР. Учеб. пособие. Под общ. ред. К.Н. Плотникова. М., Мысль, 1967, 262 с.

Са

Плотников К.Н. Бюджет социалистического государства. М., Госфиниздат, тип. им. Котлякова в Лгр, 1948, 375с.

эф

пс

Ва

Плотников К.Н. к др. Государственный бюджет СССР: Учебник для студентов вузов, обучающихся по спец. "Финансы и кредит". 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1981, 408 с.

18

Починок А. Налоговый кодекс: главные дебаты еще впереди // Экономика и жизнь, №23, июнь 1996.

пе

М

Пигу А. Экономическая теория благосостояния, М.: «Прогресс», 1985, 512с.

эк

Российские экономические реформы: Потерянный год. М: Институт экономического анализа, 1994. 92с.

В:

Россия в цифрах. М.: Государственный комитет Российской Федерации по статистике, 1995, 354с.

Россия и проблемы бюджетно-налогового федерализма. Под ред. Валлих К. М.: Известия, 1993, 207с.

Рыжков Н.И. Десять лет великих потрясений. М.: Ассоциация "Книга. Просвещение. Милосердие.", 1995, 185с.

Рылько П. Инвестор вынужден платить налог с несуществующей прибыли // Финансовые известия, №86 (320) 5 сент. 1996г.

Синельников С. Бюджетный кризис в России: 1985-1995 годы. М.: "Евразия", 1995, 316с. Sinelnikov S.

Статистика государственных финансов // Краткое описание методологии // Международный валютный фонд, 1992, 24с.

Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ. Санкт-Петербург: 1994, 272с.

Танзи В., де Ханчером М.К. Вопросы взимания налога, эффективности и справедливости при условно - расчетных методах подоходного налогообложения. Вашингтон: Международный Валютный Фонд, Управление по бюджетным вопросам, 17 авг. 1987, 18с.

Танзи В. Налогово-бюджетная политика и экономическая перестройка стран, переходящих к рыночному хозяйству. Вашингтон: Международный валютный фонд, март 1993, 24с (а).

Танзи В. (ред.) Налогово-бюджетная политика в странах с экономикой переходного периода. Вашингтон: МВФ, 1993 (б), 587 с.

Тейт А. Введение налогов на добавленную стоимость. Вашингтон: МВФ, 1992, 33с.

Федоренко Н.П. (ред.) Введение в теорию и методологию системы оптимального функционирования социалистической экономики. М.: Наука, 1983, 367с.

Финансы в Российской Федерации в 1992 году. Госкомстат России. М.: Республиканский информационно - издательский центр, 1994, 81с.

Финансы капиталистических стран. Под ред. Болдырева Б.Г. М.: "Финансы", 1971, 391с.

Хасси У.М., Любик Д.С. Основы мирового налогового кодекса // Проект, финансируемый Международной налоговой программой Гарвардского университета // Предварительное издание. Изд. "Такс Аналисте", 1993, 289с.

Шаталин С.С. (ред.) Оптимизация функционирования социалистической экономики. М.: Изд-во МГУ, 1980, 288с.

Шмелев Н. Налоговая основа бюджета - 1997 уязвима // Экономика и жизнь, № 38, сент. 1996.

Явлинский Г.А. О новой политике правительства. // Вопросы экономики. №2, 1993, стр. 23-37.

Adam J. Economic Reforms in the Soviet Union and Eastern Europe since the 1960s, Macmillan, 1989.

Adamec S. Fiscal Policy in the Slovak Republic. Warsaw: Centre for Social & Economic Research, 1995, 64 p.

Andreff W. Crise, régulation et réforme dans les économies socialistes // Revue d'économie politique, 1&2, 1990.

Andreff W. ed. Réforme et échanges extérieurs dans les pays de l'Est. L. Harmattan, 1990.

Andreff W. Quand la Stabilisation Dure... L'hypothèse d'une inflation inertielle en Europe centrale et orientale // AFSE, 1993, 23p.

Andreff.W. La crise des économies socialistes: la rupture d un systeme Grenoble: Presses Universitaires de Grenoble, 1993, 448 p.

Antczak M., Bratkowski A., Dabrowski M., Luczynski M., Polomski K. Poland: Country Monography, Warsaw, 1995, 37 p.

Arnott R., Stiglitz J. Moral hazard and optimal commodity taxation // Economics, 1986, 156p.

Arrow K.I., Hahn F.H. General Competitive Analysis, Oliver and Boyd, Edinburgh, 1971, 487p.

Aschauer D. Is Public Expenditure Productive? // Journal of Monetary Economics. Vol. 23 (March 1989) 177-200 pp.

Aslund A. Gorbachev's Struggle for Economic Reform, Pinter, 1991, 136p.

Atkinson A.B., Stiglitz J.E. The Structure of Indirect Taxation and economic efficiency // Journal of Public Economics, 1972, 97-119 pp.

Atkinson A.B., Stiglitz J.E., The design of tax structure: direct versus indirect taxation // Journal of Public Economics, 1976, pp 55-75.

Atkinson A.B. Housing allowances, income maintenance and income taxation // The Economics of Public Services, M.S. Feldstem and R.P. Inman (eds), London, Macmillan, 1977.

Atkinson A.B., Stiglitz J. E. Lectures on Public Economics. London: McGraw-Hill, 1980, 619p.

Atkinson A.B., Sandmo A. Welfare Implications of the Taxation of Savings // Economic Journal, 1980, pp. 529-549.

Auerbach A. J. Corporate Taxation in the United States No 2 // Brooking Papers on Economic Activity, 1983, pp. 47-59.

Auerbach A. J. The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation // In: Handbook of Public Economics, Vol. 1, North-Holland, 1985, pp. 61 - 128.

Auerbach A., Kotlikoff L. Dynamic Fiscal Policy, Cambridge: Cambridge University Press, 1987.

Bahl R.W. A regression approach to tax effort and tax ratio analysis // IMF Staff Papers, mars 1972, pp. 87-124.

Barbone L. Transition and the Fiscal Crisis in Central Europe // Center for Social & Economic Research. Warsaw, 1995, 34p.

Barlow R., Sparks G.R. A note on progression and leisure // American Economic Review, 1964, pp 372-377.

Barro R. Economic Growth in Cross Section of Countries // Quarterly Journal of Economics. Vol. 106 (1991) pp. 40-43.

Begg D., Portes R. Enterprise Debt and Economic Transformation: Financial Restructuring in Central and Eastern Europe. Cambridge University Press, 1992, 52p.

Birman I. The Imbalance of the Soviet Economy // Soviet Studies, 2, 1988, pp. 87-89.

Bishop, R.L. The effects of specific and ad valorem taxes // Quarterly Journal of Economics, 1968, pp. 198-218.

Blachard O., Dornbusch R., Krugman P., Lyard R., Summers L. Reform in Eastern Europe, Boston: The MIT Press, 1991, 380p.

Blanchard O., Froot K., Sachs J. (eds.) The Transition in Eastern. Chicago: National Bureau of Economic Research. University of Chicago Press, 1994, Europe Vol. I, 232p, - Vol. II, 198p.

Blanchard O. Theoretical Aspects of Transition // AEA Papers and Proceedings, vol. 86, № 2, May 1996, pp. 177-122.

Blommenstein H., Marrese M., eds., Transformation des économies planifiées: Reforme du droit de propriété et stabilité macroéconomique, OCDE, Paris, 1991, 202p.

Boettke Peter J. Why Perestroika Failed. London, New York: Routledge, 1993. 420p.

Brachet B. Le système Fiscal Français. LGDJ, 1990, 201p.

Brand D. Vers l'économie de marché: les étapes nécessaires // Problèmes économiques, n° 2.189, 5 septembre 1990.

Brennan C., Buchanan J. The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution. Cambridge: Cambridge University Press, 1980, 271 p.

Brid R. The Administrative Dimension of Tax Reform in Developing Countries. Tax Reform in Developing Countries ed. by Gillis M. Duke University Press. Durham, 1989, 145p.

Brid R., Oldman O. Taxation in Developing Countries. Washington: IMF, 1990, 36p.

Brochier H., Llau P., Michalet Ch.-A. Economie financière. Thémis. Sciences économiques. Paris: Presses Universitaires de France, 1975, 620 p.

Bruno M., Sachs J. The Economics of Worldwide Stagflation. Cambridge, Mass: Harvard University Press. 1985, 478p.

Brus W. Histoire économique de l'Europe de l'Est (1945-1985), La Découverte, 1986, 653p.

Buchanan J. The Pure Theory of Government Finance: A Suggested Approach // Journal of Political Economy Vol. 57 December 1949, pp. 496-505.

Callatay (de) E. Fondements et évaluation de l'intervention publique // Problèmes économiques n° 2.291, 16 septembre 1992, pp. 24-28

Cass D., Stiglitz J.E., Risk aversion and wealth effects on portfolios with many assets//, Review of Economic Studies, 1972, pp 331-354.

Caves R.E., R.W. Jones , World Trade and Payment, Boston, Little, Brown, 1977.

Chenery H., Syrquin M. Patterns of Development, 1950-1970, London, 1975;

Chenery H., Robinson S., Syrquin M. Industrialization and Growth. New York. 1986,221p.

Chelliah R.J. Trends in Taxation in Developing Countries. // IMF Staff Papers, juill. 1972, pp. 254-331.

Colin P., Gervaise G. Fiscalité Pratique de Affaires. Centre de Librairie et d'Éditions Techniques, 1986, 473p.

Commander S. Ed. Managing Inflation in Socialist Economies in Transition. Washington: World Bank 1991, 276p.

Csaba L. Ed., Systemic Change and Stabilization in Eastern Europe, Dartmouth, 1991, 123p.

Cshin P. Government Spending, Taxes and Economic Growth // IMF Staff Papers. Vol. 32 N 2 (July 1995). pp. 237-269;

Dalton H., Principles of Public Finance, London, Routledge and Kegan Paul, 1954, 351 p.

Dambrowski M. Western Aid Conditionality and the Post-Communist Transition, Center for Social & Economic Research. Warsaw: 1995, 27p.

Diamond P., Mirrless J. Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency // American Economic Review, Vol. 61, No 1 (March), 1971, (a).

Diamond P., Mirrless J. Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules // American Economic Review, Vol. 61, No 2 (June), 1971, pp. 361-374.(6)

Diamond P.A., Stiglitz J.E., Increases in risk and in risk aversion// Journal of Economic Theory, 1974, pp. 337-360.

Dornbusch R, Strategies and Priorities for Reform // Marer P. Zecchini.S eds., The Transition to a Market Economy, 2 vol., OCDE, Paris, 1991

Drach D. La crise dans les pays de l'Est, La Découverte, 1984

Dugger W. M. Underground Economics: A Decade of Institutionalism Dissert. New York: M.E.Sharpe, Inc., 1991, 369p.

Easterly W., Rebelo S. Fiscal Policy and Economic Growth // Journal of Monetary Economics. Vol. 32 (1993). P. 417-58.

Edgeworth F.Y. // Papers Relating to Political Economy. Volume II. Royal Economic Society, London, Macmillan, 1925.

Ellman M., Kontorovich V. The Disintegration of the Soviet Economic System. London, New York: Routledge, 1992. 567 p.

Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 1993-1997. Washington: U.S. Government Printing Office, 1992, 56p.

Etats-Unis. Guide fiscal, Dossiers internationaux Francis Lefevre, 3-e édition, 1986, 98p.

Euzeby A., Herschtel M.-L. Finance publiques. Une approche économique. Paris: 1991, 225p.

Fakin B. Patterns of Government Expenditure and Taxation in Transition Economies. Warsaw: Center for Social & Economic Research, 1995, 42p.

Feige E.L. How Big Is the Irregular Economy // Challenge, vol. 22, 1979, pp. 5-13

Feldstein M.S. On the theory of tax reform // Journal of Public Economics, 1976, pp. 77-104.

Feldstein M. Inflation, Income Taxes and the Rate of Interest: A Theoretical Analysis // American Economic Review, Vol. 66. No 5, 1974, pp. 809-820.

Feldstein M.S., Taxing consumption // The New Republic, 28 February, 1976.

Financial Statistics Monthly. Paris: OECD, 1995, №1-12.

Fisher R. State and Local Public Finance, Ill: Scott Foresmen and Co. Glenvicio, 1988, 219p.

Fiscal Policies in Economies in Transition. Washington: IMF, 1992, 402p.

Fiscalită și petites entreprises. Paris: Organisation de coopération et de développement économiques, 1994, 144p.

Fitoussi J.-P. Des économies en Transition. Paris: Presses de la Fondation Nationale des Sciences Politiques, 1990, 404p.

Fitoussi J.-P., Atkinson A.B., Blanchard O.E., Fleming J.S., Malinvaud E., Phelps E.S., Solow R.M. Competitive Disinflation. The mark and Budgetary Polities in Europe. Oxford University Press. New York: 1993, 62p.

Gerard-Varet L.-A. Théorie des incitations et analyse des procédures de la décentralisation // Problèmes économiques n° 2.406, 11 Janvier 1995, pp. 18-24.

Gilbert G., Guengant A. La Fiscalité Locale en Question. Paris, 1990, 86 p.

Gintis H. Repenser la politique économique à l'aide de la théorie de l'agence // *Problèmes économiques* N2.313, 24 fev. 1993, pp. 8-14.

Goldman M. A. *What Went Wrong with Perestroika*. New York, London: W.W. Norton and Co, 1991. 415 p.

Goldman M. A. *Lost Opportunity*. New York, London: W.W. Norton and Co., 1994. 365 p.

Goode R. *The Individual Income Tax*. Washington: The Brookings Institution, 1976, 194 p.

Government Statistics Yearbook. Washington, D.C.: IMF, 1995, 682p.

Gray C. *Tax systems in the Reforming Socialist Economies of Europe*. Working paper WPS 501. Washington: World Bank, 1990, 24p.

Green H.A.J., *Consumer Theory* (2nd edn), Macmillan, London, 1976.

Guttman P. M. *Subterranean Economy* // *Financial Analysts Journal*, vol. 33, 1977, pp. 26-34

Hansen B. *The Economic Theory of Fiscal Policy*, London, Allen and Unwin, 1958, 381p.

Harris M., Raviv A. *The Theory of Capital Structure* // *The Journal of Finance* Vol. XLVI, N1, March 1991, pp. 297-355

Head J.G.. *A note on progression and leisure: comment* // *American Economic Review*, 1966, pp 172-179.

Hellwing M. *Some Recent Developments in the Theory of Competition in Markets with Adverse Selection* // *European Economic Review* Vol. 31 1987, pp. 319-325

Hinrichs H.H. *A general Theory of Tax Structure Change During Development*. Cambridge 1966.

Houerou P., Gold E., Katash S. Budget Coverage and Government Finance in the Russian Federation. Washington: The World Bank, 1994, 24p.

International Financial Statistics Yearbook. Washington, D.C.: IMF, 1995, 814p.

Johansen L. Economie Publique. Paris: Librairie Armand Colin 1975, 276 p.

Kaldor N. An Expenditure Tax. London 1955, 142p.

Kay J. Tax Policy: A Survey. The Economic Journal, 1990, pp. 37-51.

King M. Taxation, Corporate Financial Policy and the Cost of Capital: A Comment // Journal of Public Economics, vol. 4, 1975, pp. 271-279.

King M. A., Fullerton D. The Taxation of Income from Capital // A Comparative Study of the United States, the United Kingdom, Sweden, and West Germany. Chicago: The University of Chicago Press, 1984, pp. 65-78.

Khight M., Loayza H., Villanueva D. Testing the Neoclassical Theory of Economic Growth // IMF Staff Papers. Vol. 40 (N 3) (September 1993) p. 512-541;

Kornai J. The Road to a Free Economy. New York: Norton, 1990, 224p.

Kravis L, Heston A., Summers R. World Product and Income. International Comparisons of Real Gross Product. The Johns Hopkins University Press, 1982

L'imposition des bénéfices dans une économie globale - Questions nationales et internationales. Paris: OCDE, 1991, 498p.

Lavigne M. Les économies socialistes soviétiques et européennes. Paris: A. Colin, 1970, 181p.

Lavigne M., Andreff W, eds., La réalité socialiste, Economica, 1985, 211p.

Lauré M. La taxe sur la valeur ajoutée. Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1953, 134p.

Lauré M. Science Fiscale. Paris: Presse Universitaires de France, 1993, 415p.

Le Cacheux J., Smith S. Quelle réforme pour la fiscalité locale? // Observations et diagnostics économiques, Lettre de l'OFCE n°74, 1990, pp. 1-3.

Le contrôle fiscal en France // Problèmes économiques n° 2.263, 19 février 1992, pp. 17-23.

Le Rôle de la Réforme fiscale dans les économies d'Europe Centrale et Orientale. Paris: OCDE, 1991, 264p.

Lin S. Government Spendings and Economic Growth // Applied Economics. Vol. 26 (1994). P. 83-94;

Liptin D., Sachs J. Creating a Market Economy in Eastern Europe: The Case for Poland. Brookings Paper on Economic Activity. Washington: The Brookings Institution, 1990, 59 p.

Lotz J.R., Mores E.R. Measuring tax effort in developing countries, IMF Staff Papers, vol. XIV, 1967, pp. 478-499, pp. 87-124.

Lukacs J. VAT in Hungary // Economies in Transition: The Role of Tax Reform in Central and Eastern European Countries . IMF/OECD, Paris, 1991, pp. 38-52.

Madison Q. Phases of Capitalist Development. Oxford: Oxford University Press, 1982, 497p.

Malinvaud E. Lectures on Microeconomic Theory, Amsterdam, North-Holland, 1972, 431p.

Masden K. Links between Taxes and Economic Growth: Some Empirical Evidence // World Bank Working Papers 605 (Washington. 1983);

Martin A., Lewis W.A. Patterns of public revenue and expenditure / / The Manchester school of economic and social studies, 1956, vol. XXIV, pp. 203-244

McKinnon R. The Order of Economic Liberalisation: Financial Control in the Transition to a Market Economy. Baltimore, London: John Hopkins University Press, 1991. 316 p.

Mirrlees J.A. An exploration in the theory of optimum income taxation // Review of Economic Studies, 1971, pp.175-208.

Mirrlees J.A. Optimal commodity taxation in a two-class economy / / Journal of Public Economics, 1975, pp. 27-33.

Mirrlees J.A. The theory of optimal taxation // Handbook of Mathematical Economics, Arrow K.J., Intriligator N.D. (eds), North-Holland, Amsterdam, 1979.

Modigliani R, Miller M. H. // The cost of capital, corporation finance, and the theory of investment // American Economic Review, 1958, pp. 261-297.

Musgrave R., Warren N., Peacock R. Classics in the Theory of Public Finance. London: Macmillan, 1957, 342p.

Musgrave R.A. The Theory of Public Finance, McGraw-Hill, New York, 1959, 480p.

Musgrave R., Musgrave P. Public Finance in Theory and Practice, fifth edition, 1989, 627p.

Nagano A. Japan. Comment by Keimei Kaizuka // World Tax Reform. A Progress Report. Washington: The Brookings Institution, 1988, pp. 154-161.

Nove A. Studies in Economics and Russia, Macmillan, 1991, 231p.

Nozick R. *Anarchy, State and Utopia*. Basil Blackwell, Oxford, 1974

Nuti D.M. *Stabilization and Reform Sequencing in the Soviet Economy* // *Recherches économiques de Louvain*, vol. 56, 2 1990

Oates W.E. *Fiscal Federalism*. New York: Harcourt Brace Jovanovitch, 1972.

OECD *Economic Surveys. The Russian Federation*. Paris: Organisation for Economic Cooperation and Development, 1995, 183p.

Pechman J. A. *Federal Tax Policy*. Washington: The Brookings Institution, 1966

Pechman A. *World Tax Reform. A Progress Report*. Washington: The Brookings Institution, 1988, 294p.

Percebois J. *Economie des finances publiques*. Paris: Armand Colin, 1992, 146p.

Perkins D., Syrquin M.. *Large Countries: the Influence of Size* // *Handbook of Development Economics*. Vol. II ed. By H.Chenevy, T.Srivaneson. Amsterdam: North Holland, 1988, pp. 1692-1753.

Perotti E. *Inertia and Arrears in Transition Economies* // *University of Amsterdam*, 1995, 45p.

Phelps E. *Inflation in the Theory of Public Finance* // *The Swedish Journal of Economics*, Vol. 75, 1973, pp. 489-506.

Pigou A. *A Study in the Public Finance*. London: Macmillan, 1947, 176p.

Poterba J., Rotemberg J. *Inflation and Taxation with Optimizing Government* // *Journal of Money, Credit and Banking*, Vol. 22, No. 1 (Feb.), 1990, pp. 320-339.

Premchand A. *Government Budgeting and Expenditure Controls: Theory and Practice*. Washington: IMF, 1983, 34p.

Projector D.S. Neiss G.S. Survey of Financial Characteristics of Consumers, Board of Governors of the Federal Reserve System, Washington, DC, 1966. // I

Ramsey F.P. A contribution to the theory of taxation // Economic Journal, 1927, pp. 47-61. 19

Roland G. The Political Economy of Transition in the Soviet Union // Centre for Economic Policy Research, Discussion Paper Series, n° 628, January 1992 W

Rostowski J. Inter-enterprise Arrears in Post-communist Economies. London: 1993, 24p. en oc

Russian Economic Reform. Crossing the Threshold of Structural Change. World Bank, 1992, 73p. J.

Sachs J.D. Economic Transition and the Exchange-Rate Regime // AEA Papers and Proceedings, vol. 86, № 2, May 1996, pp. 147-152. TH Ec 39

Salin P. Les impôts Locaux Contre les Impôts d'Etat // Revue Française de Finances Publiques, N29, 1990, pp. 121-131. 19

Samuelson P. A. Foundation of economic analysis. Cambridge: Harvard University Press, 1947, 412 p. BI

Sandmo A. Optimal Taxation-An Introduction to the Literature // Journal of Public Economics, July-August 1976, pp. 37-54. Ex Jo

Sen O. Collective Choice and Social Welfare, Edinburg: Holden-Day, 1970, 307p. /E Et

Sigogne P. L'ère des réformes fiscales. Observations et diagnostics économiques // Lettre de l'OFCEN67, 1989, pp. 1-3. In

Silvani C., de Jantscher C. Guidelines for Administering a VAT // International VAT Monitor, 1990, 34p.

Solow R.M. Note on Uzawa's two-sector model of economic growth // Review of Economic Studies, 1961, pp. 48-50.

Statistiques des recettes publiques des pays membres de l'OCDE. 1965 - 1993. Paris: OCDE, 1994, 255p.

Stepanek P. Fiscal Policy in the Czech Republic under Transition. Warsaw: Center for Social & Economic Research, 1995, 70p.

Sterdyniak H. Le Choix des ménages entre consommation et épargne en France de 1966 à 1986 // Observations et diagnostics économiques, octobre, 1987.

Sterdyniak H., Blonde M.-H., Cornilleau G., Le Cacheux J., Le Dem J. Vers une fiscalité européenne *Economica*. Paris: 1991, 392p.

Stern N. From the Static to the Dynamic: Same Problems in the Theory of Taxation // Tax Policy and Planning in Developing Countries. Edited by A. Bagchi, N. Stern. Delhi: Oxford University Press, 1994, pp. 393-438.

Stiglitz J. Economics of the Public Sector. W.W. Norton & Company, 1986, 697p.

Stiglitz J. Arnold H. The Economic Role of the State. Oxford: Basil Blackwell, 1989, 254p.

Summers R., Heston A. The Penn World Table (Mark 5): An Expanded Set of International Comparisons, 1950-1988 // The quarterly Journal of Economics 1991, pp. 327-367.

Tait A. Designing a VAT in Eastern Europe: Issues of Base and Rates // Economies in Transition: The Role of Tax Reform in Central and Eastern Europe. IMF/OECD, 1991, pp. 167-184.

Tanzi V. The Individual Income Tax and Economic Growth: an International Comparison. Baltimore, John Hopkins Press, 1969.

Tanzi V. Inflation, délais dans la perception, et valeur réelle de recettes fiscales. Washington: IMF, 1976, 15p.

Tanzi V. Inflation and the Personal Income Tax: An International Perspective. Cambridge: Cambridge University Press, 1980, 56p. (A)

Tanzi V. Inflationary Expectations, Economic Activity, Taxes and Interest Rate // American Economic Review, Vol. 70, No 2, 1980, pp. 41-57.

Tanzi V. Underground Economy in United States: Estimates Abroad. Lexington: Lexington Books 1982, 297p.

Tanzi V. The Underground Economy // Finance and Development, Dec. 1983. pp. 7-14.

Tanzi V. La réforme fiscale et la transition vers une économie de marché: Présentation des principales questions // La Rôle de la Réforme fiscale dans les économies d' Europe Central et Orientale. Paris: OCDE, 1991, pp. 89-106. (a)

Tanzi V. Public Finance in Developing Countries. 1991, 132p. (b)

Tanzi V. (ed.) Fiscal Policies in Economies in Transition. Washington: IMF, 1992, 418, (a).

Tanzi V. Fiscal Policy and the Economic Restructuring of Economies in Transition. Washington: IMF, March 1993, 27p.

Tanzi V. Transition to Market. Studies in Fiscal Reform. Washington: IMF, 1993, 387p.

Tanzi V., Shome P. A Primer on Tax Evasion // Staff papers. IMF, Vol. 40, N 4, December, 1993, pp. 807 - 828.

Tanzi V. Government Role and the Efficiency of Policy Instruments // IMF Working Paper, October 1995, 17p.

Taxation in Developed Countries. Paris: OECD, 1987, 264p.

Taxing Consumption. Paris: OECD, 1988, 382p.

Taxpayers' Rights and Obligations. A survey of the Legal Situation in OCDE Countries. Paris: OECD, 1990, 296p.

The IMF's Statistical Systems in Context of the United Nation's A System of National Accounts. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1991, 599p.

The Role of Tax Reform in Central and Eastern European Economies. Paris: Organisation for economic cooperation and development, 1991, 459p.

Transition to Market // Studies in Fiscal Reform, IMF: 1993, 388p.

Wagner A.H. Finanzwissenschaft. Leipzig: C.F.Winter, Bd I 1877, Bd II 1890

Wanniski J. Taxes, Revenues, and the "LafferCurve" // The Public Interest, Winter 1978, pp. 3-16.

Williason J. Economic Consequences of Soviet Disintegration. Washington, D.C.: Institute for International Economics, 1993, p. 32-33

Uzava, H. On a two-sector model of economic growth // Review of Economic Studies, 1961, 40-47.

Содержание

ГЛАВА 1

Предпосылки налоговой политики в период экономических реформ 3

1.1. Основные фискальные проблемы в период распада СССР 4

1.2. Альтернативы экономической реформы и налоговой политики 11

 1.2.1. *Варианты экономической реформы в России* 11

 1.2.2. *Возможные направления финансовой политики в контексте радикальной экономической реформы* 16

 1.2.3. *Оценка некоторых вариантов налоговой реформы* 25

ГЛАВА 2

Проблемы развития налоговой реформы 41

2.1. Изменение характера фискального кризиса в России в 1995 - 1996 годах 43

2.2. Анализ налоговой политики и основных факторов динамики налоговых поступлений 50

 2.2.1. *Макроэкономические факторы налоговых поступлений: теоретические гипотезы* 50

 2.2.2. *Макроэкономические факторы налоговых поступлений: статистический анализ* 64

2.3. Главные направления совершенствования налоговой системы России 74

ГЛАВА 3

Налог на прибыль	92
3.1. Общая характеристика налога на прибыль в России	93
3.2. Статистический анализ динамики налога на прибыль	101
3.2.1. Воздействие инфляции на поступления налога на прибыль	107
3.2.2. Влияние дебиторской задолженности на поступления налога	114
3.2.3. Недоимки по налогу на прибыль, анализ интенсивности уклонения от уплаты налога	120
3.3. Оценка последствий для предприятий изменения некоторых макроэкономических факторов и техники взимания налога на прибыль	129
3.4. Проблемы налогообложения прибыли предприятий	144

ГЛАВА 4

Налог на добавленную стоимость	161
4.1. Анализ воздействия отдельных макроэкономических факторов на поступление НДС	164
4.1.1. Инфляция	165
4.1.2. Дебиторская задолженность предприятий	169
4.1.3. Недоимки по налогу на добавленную стоимость и уклонение от налога на добавленную стоимость	172
4.2. Оценка последствий изменения некоторых макроэкономических факторов и техники взимания НДС на микроэкономическом уровне	176
4.3. Проблемы обложения налогом на добавленную стоимость	196

ГЛАВА 5

Подоходный налог	204
5.1. Основные черты системы подоходного налогообложения в России	205
5.2. Статистический анализ воздействия отдельных макроэкономических факторов на поступление подоходного налога	213
5.2.1. База подоходного налога	217
5.2.2. Задолженность предприятий работникам	218
5.3. Проблемы подоходного налогообложения физических лиц	220
Приложение 1	
Зависимость налоговых доходов бюджета от душевого ВВП	239
Приложение 2	
Основные изменения техники взимания налога на прибыль в 1992 - 1995 годах	241
Приложение 3	
Ситуационная модель оценки налоговой нагрузки на предприятия	267
Приложение 4	
Основные изменения техники взимания налога ка добавленную стоимость в 1992 - 1995 годах	279
Приложение 5	
Основные изменения техники взимания подоходного налога в 1992 - 1995 годах	292
Приложение 6	
Результаты статистического анализа зависимостей налоговых поступлений от основных макроэкономических параметров	307
Библиография	319

Лицензия на издательскую деятельность
ЛР № 020361 от 17 января 1992 г.
Издательство "Евразия" (111 издание).
Москва, Тверская, 20
Тел/факс 209 5672

Отпечатано
в ЗАО "Красногорская типография".
143400 г. Красногорск, Коммунальный кв. д. 2
Заказ № 254 Тираж 2 000 экз.