

ISSN 0424-7388



· НАУКА ·

# **ЭКОНОМИКА И МАТЕМАТИЧЕСКИЕ МЕТОДЫ**

Том 32

**2**

1996

## НАРОДНОХОЗЯЙСТВЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ

### ОЦЕНКА ПОЛНОЙ СТАВКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ В РОССИИ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

© 1996 г. Егорова Е.Н., Петров Ю.А.

(Москва)

Вводится понятие полной ставки налогообложения добавленной стоимости и дается описание модели для ее расчета. Проводится сравнительный анализ этой ставки в России и зарубежных странах.

Одной из причин кризисного положения российской экономики, на наш взгляд, является слишком высокая доля налогов (включая сборы, пошлины, обязательные отчисления в социальные фонды и все прочие обязательные, неэквивалентные и регулярные платежи, производимые физическими лицами и предприятиями в пользу государственных финансовых институтов – бюджетов и внебюджетных фондов всех уровней) в добавленной стоимости. Это не позволяет предприятиям инвестировать прибыль, сужает налоговую базу и вместо увеличения реальных доходов бюджета и внебюджетных фондов приводит к их снижению. Однако в защиту складывающейся в России системы налогообложения выдвигается тезис о том, что она не более тяжела для предприятий, чем налоговые системы развитых капиталистических стран. Для доказательства проводится прямое сопоставление ставок по отдельным налогам. По нашему мнению, такое сопоставление необходимо, но не показательно, так как по одним налогам ставки одни, по другим – другие. Наряду с этим имеются отличия в методологии определения налогооблагаемой базы. Поэтому сравнение ставок отдельных налогов не дает представления о тяжести общего налогового бремени в различных странах и не позволяет оценить влияние системы налогов и платежей на хозяйственную активность населения. В то же время необходимость международных сопоставлений налоговых систем – задача важная не только с теоретической, но с практической точки зрения, поскольку вопрос о рациональных ставках налогов является одним из наиболее дискуссионных при определении направлений проведения налоговой реформы. Его актуальность повысилась по следующим причинам.

Во-первых, вследствие более чем двукратного роста цен за 1995 г. произошло фактическое увеличение ставок налога на доходы физических лиц и назрела очередная корректировка соответствующих порогов шкалы. Весьма значительные различия между шкалами подоходного налога в разных странах и в разные периоды времени свидетельствуют о том, что существует большая свобода выбора при определении его ставок. При этом необходимо налог на доходы физических лиц рассматривать не изолированно, а как элемент налоговой системы, поскольку между налогами существует и дополняемость, и замещаемость.

Это объясняется тем, что все конечные доходы физических лиц – работников и акционеров предприятий, вкладчиков банков и индивидуальных предпринимателей – представляют собой лишь различные элементы стоимости конечного продукта, создаваемой на разных фазах его производства. Поэтому ставку подоходного налога можно снизить за счет повышения ставок налогов на фонд оплаты труда (ФОТ), акцизов и

налога на добавленную стоимость (НДС) и наоборот. В частности, в связи с отменой с 1 января 1996 г. налога на прибыль с части ФОТ, превышающей шесть размеров минимальной оплаты труда, не прекращаются попытки чем-нибудь его заменить, например "штрафными санкциями" на прирост ФОТ сверх некоторого норматива, или повышением ставок налога на доходы физических лиц. Первое предлагалось Правительством, но не было принято Федеральным Собранием. Взамен бюджетным комитетом Государственной Думы был предложен законопроект, предусматривающий повышение ставок налога на доходы физических лиц по сравнению с действующей шкалой. С учетом усиления налогообложения доходов в реальном выражении вследствие инфляции это означает существенное перераспределение налогового бремени с предприятий на физические лица. Следовало бы убедиться в разумности подобного шага.

Во-вторых, в связи с подготовкой проекта Налогового кодекса Российской Федерации необходимо сформулировать перечень налогов, цели, ставки (шкалы), процедуры их установления и взимания, место и роль каждого налога в налоговой системе. Их невозможно обосновать без наличия теоретически разработанной и практически реализуемой концепции налоговой реформы. Однако до настоящего времени установление различных налогов осуществлялось без должного учета их влияния на общую тяжесть налогового бремени для разных категорий налогоплательщиков или видов доходов. Более того, не учитывается даже влияние изменения ставок одних налогов на изменение облагаемой базы для других. В то же время необходимость такого учета очевидна. Так, для товаров, спрос на которые насыщен и высокоэластичен по цене, повышение, например, ставки акциза вовсе не приводит к пропорциональному росту цен конечного потребления. Вполне возможна противоположная ситуация, когда цена конечного потребления сохраняется на прежнем уровне, но введение акциза ведет к уменьшению прибыли и налога на нее или ФОТ и налогов на него. Особенно очевидно наличие такой зависимости для импортзамещающих товаров, цены на которые регулируются обменным курсом рубля, контрактными ценами внешнего рынка, величиной ввозных пошлин и транспортных тарифов. Поэтому при заданной цене конечного потребления можно варьировать доли разных налогов в общей сумме налоговых поступлений, но не собственно эту общую величину.

Попытки повысить ставки действующих налогов или ввести новые без учета их взаимосвязей приводят не к росту доходов государства, а лишь к усилению экономического спада, развитию теневой экономики и возрастанию недоимок. В случае низкой эластичности спроса от цены возможно возникновение обратной ситуации, когда увеличение, например, ставок подоходного налога при сохранении привычного уровня чистой (т.е. после уплаты налогов) заработной платы приведет к резкому росту налоговых поступлений главным образом не от налога на доходы физических лиц, а от акцизов или налога на добавленную стоимость. Аналогичный эффект возникает при повышении налогов на себестоимость, прибыль, оплату труда или имущество, землю и ресурсных платежей, поскольку НДС и акцизы начисляются не только на дивиденды и заработную плату, но и на налоги. Такое усиление налогового бремени также может оказаться непосильным для налогоплательщика и приведет к сокращению легальной экономической активности и налоговых поступлений. Поэтому для формирования рациональной налоговой системы представляется необходимым анализ взаимосвязей между ее элементами и создание методического инструментария для оценки совокупного налогообложения.

В настоящей работе предпринята попытка разработки такого инструментария и его применения для исследования изменения полных ставок налогообложения (ПСН) элементов добавленной стоимости, связанные с различными видами конечных доходов — оплаты труда и дивидендов, выплачиваемых предприятиями (акционерными обществами) собственникам (акционерам).

Для определения ПСН добавленной стоимости мы предлагаем следующую схему. Рассмотрим замкнутую модель экономики, в которой имеются предприятия, взаимодействующие по поводу поставок продукции друг другу, принадлежащие членам одной

семьи, составляющим их персонал. Они же выступают на рынке покупателями продукции. Государство взимает налоги на всех фазах движения общественного продукта. Фактически оно забирает себе часть добавленной стоимости на данных предприятиях. Для измерения налогового бремени используем ПСН, под которой будем понимать отношение общей суммы налогов и платежей, внесенных предприятием, работниками и акционерами, к добавленной стоимости в процессе производства и реализации товаров и услуг. ПСН показывает, какая часть добавленной стоимости изымается в госбюджет. Под госбюджетом мы понимаем сумму бюджетов всех уровней, внебюджетных государственных фондов, бюджетов государственных банков и иных финансовых институтов, по обязательствам которых отвечает государство (например, Сбербанк).

Для наиболее общей оценки налогового бремени целесообразно определять ПСН для средних условий производства при отсутствии льгот и повышенных изъятий дохода. Необходимо также провести факторный анализ ПСН путем изменения соотношения различных факторов производства, поскольку ПСН различна для элементов добавленной стоимости, связанных с амортизацией, материальными затратами, экзогенными налогами (налогами-факторами, взимаемыми независимо от доходов), заработной платой, дивидендами, выплачиваемыми юридическим или физическим лицам, реинвестируемой прибылью или прибылью, направляемой на пополнение оборотных фондов прочими налогами.

Статическая модель оценки ПСН на уровне предприятия основана на следующих предположениях: отсутствие налоговых льгот, нарушений по налогам и платежам, повышенных налогов и платежей по специфическим видам деятельности и товарам, например акцизов и добавочных налогов на продажу, на экспорт и импорт, НДС по повышенным ставкам и других, отсутствие внешнеэкономической деятельности; распределение всей прибыли в виде дивидендов; отсутствие доходов, отличных от выручки от реализации продукции, и затрат, не связанных с производством, реализацией продукции и внесением налогов; отсутствие дебиторской и кредиторской задолженности: равномерное распределение выплаченного заработка между работниками (для расчета индивидуального подоходного налога); исключение из расчета налогов с населения, не связанных с доходами от занятости и хозяйственных активов; оценка обязательств по налогам и платежам в целом за год (поэтому авансовые платежи и удерживаемые налоги не учитываются). В настоящей работе не приняты во внимание одноразовые и незначительные по размеру местные налоги и сборы, а также экологические налоги и ресурсные платежи, вызванные специфическими видами деятельности. Другими словами, сравнивается налогообложение предприятия обрабатывающей промышленности, производящего продукцию на внутренний рынок. Очевидно, что действительное налоговое бремя на предприятие топливной или ликероводочной промышленности будет значительно выше.

Расчет величины налогов и обязательных платежей осуществляется в соответствии с законодательством различных стран по налогам. В России и в зарубежных странах взимаются:

- 1) налоги на доходы граждан и корпораций: корпорационный и индивидуальный подоходный, местные промысловые налоги;
- 2) отчисления на социальную защиту (далее – социальные платежи);
- 3) налоги на чистое и недвижимое имущество;
- 4) на товары и услуги: налог с оборота или с продаж, НДС;
- 5) прочие налоги, сборы и пошлины.

Расчеты по западноевропейским странам проводились по состоянию на 1991 г. [1], по Гонконгу и Сингапуру – на 1993 г. [2], Польше – на 1994 г. [3], США – на 1992 г. [4], Финляндии на 1991 г. [1] и 1995 г. [5], России – 1992–1995 гг. [6, 7]. Дополнительное налоговое бремя на дивиденды рассчитано по тем же источникам с учетом применяемых льгот. Характеристика перечисленных налогов, ставки, схемы определения базы налогов и анализ налоговой статистики даны в [8].

В качестве сопоставимых условий нами выбраны фактические данные о затратах и

прибыли на одном из российских предприятий легкой промышленности за 1994 г. Заметим, что речь идет не о "перемещении" российского предприятия в другие страны, а о том, как изменилось бы его финансовое положение в случае принятия в нашей стране законодательства, подобного существующему за рубежом. Отечественное предприятие тем самым "погружается в налоговую среду" других стран.

Исходными для модели являются: число месяцев в периоде, табельная среднегодовая численность, выручка от реализации продукции без НДС и спецналога, материальные затраты, амортизация, начисленный ФОТ, имущество, ставки налогов и платежей (см. [8]), вычеты при расчете налогов и платежей (для работника с учетом одного иждивенца).

Под материальными затратами понимается стоимость приобретенных ценностей, использованных при производстве и реализации продукции.

Итоговые показатели модели характеризуют налоговое бремя и чистый доход работников, предприятия и собственников соответственно: ПСН (доля налогов в добавленной стоимости); доля налогов в валовой выручке, т.е. выручке с учетом НДС и спецналога; доля чистой заработной платы (за вычетом внесенных налогов и платежей) в добавленной стоимости; доля амортизации в добавленной стоимости; доля чистых дивидендов (без внесенных налогов) в добавленной стоимости.

В зарубежных странах применяются льготы участия для крупных акционеров, которые оказывают влияние на полную ставку. Поэтому расчеты проводятся по следующим вариантам:

1. Собственник имеет право на льготу участия (см. табл. 1 в [8]).
2. Собственник не имеет права на льготу участия.
3. Ставка налога на дивиденды равна нулю.

В связи с отсутствием льготы участия для России расчеты проводятся по двум вариантам:

1. С учетом налога на дивиденды (1,2)\*.
2. Без учета налога на дивиденды (3).

Налоговым законодательством различных стран предусмотрены существенные вычеты из облагаемого дохода граждан (см. [8, 9]), поэтому налог на низкую заработную плату на российском предприятии для большинства стран будет равен нулю. Для оценки ПСН по зарубежным странам при более реалистичных размерах доходов физических лиц проводился расчет еще по трем вариантам: 1а, 2а, 3а (см. табл. 1), соответствующим вариантам 1, 2, 3, но с начислением индивидуального подоходного налога по минимальной ставке без вычитания необлагаемого минимума.

В процессе факторного анализа ПСН выручка от реализации продукции без НДС распределяется так: амортизация; заработная плата; налоги-факторы, не зависящие от результатов деятельности предприятия: на землю, имущество, рентные платежи; прибыль соответственно направлению использования: на выплату дивидендов, пополнение собственных оборотных средств, инвестиции; материальные затраты, если от них зависят какие-либо налоги (Россия, Сингапур, Финляндия – 1991, США). Выручка от реализации без НДС (в России – также спецналога) в базовом варианте будет равна сумме, полученной по каждому фактору, которая кроме прибыли рассчитывается как сумма величины этого фактора и начисленных налогов и платежей при равенстве нулю всех других факторов. Выручка по фактору "прибыль" равна разности между соответствующими показателями базового варианта и всех остальных факторов. Если налоги на материальные затраты не начисляются, выручка по этому фактору равна материальным затратам.

В табл. 1, 2 приведены формулы и исходные данные за 1994 г. для расчета показателей модели оценки ПСН для России и факторный анализ. Для зарубежных стран большинство формул проще, поскольку число налогов меньше.

\* В скобках указаны соответствующие варианты по зарубежным странам. Последний вариант предназначен для оценки эффективной ставки до распределения дивидендов.

Показатель	Обозначение	Формулы и исходные данные
Число месяцев в периоде	$n$	12
Табельная численность, чел.	ТЧ	3588
Выручка от реализации, млн. руб.	ВР	76962
Материальные затраты, млн. руб.	МЗ	38618
Амортизация, млн. руб.	АМ	1229
Начисленный ФОТ, млн. руб.	ФОТ	11557
Отчисления в пенсионный фонд		
ставка	$S_{\text{ОПФ}}$	28%
сумма	ОПФ	$\text{ФОТ} \cdot S_{\text{ОПФ}}$
Отчисления в фонд социального страхования		
ставка	$S_{\text{ОФС}}$	5,4%
сумма	ОФС	$\text{ФОТ} \cdot S_{\text{ОФС}}$
Отчисления в фонд медицинского страхования		
ставка	$S_{\text{ОМС}}$	3,6%
сумма	ОМС	$\text{ФОТ} \cdot S_{\text{ОМС}}$
Отчисления в фонд занятости		
ставка	$S_{\text{ОФЗ}}$	2%
сумма	ОФЗ	$\text{ФОТ} \cdot S_{\text{ОФЗ}}$
Транспортный налог		
ставка	$S_{\text{ТН}}$	1%
сумма	ТН	$\text{ФОТ} \cdot S_{\text{ТН}}$
Сбор на нужды образования		
ставка	$S_{\text{СНО}}$	1%
сумма	СНО	$\text{ФОТ} \cdot S_{\text{СНО}}$
Сбор на содержание правоохранительных органов		
ставка	$S_{\text{СПО}}$	3%
сумма	СПО	$r3\text{Пmin} \cdot S_{\text{СПО}}$
Начисления на ФОТ, всего	ОСФП	$\text{ОПФ} + \text{ОФС} + \text{ОМС} + \text{ОФЗ} + \text{ТН} + \text{СНО} + \text{СПО}$
ФОТ с начислениями	ФОТН	$\text{ФОТ} + \text{ОСФП}$
Минимальная годовая заработная плата, млн. руб.	$r3\text{Пmin}$	211,2
Имущество, млн. руб.	И	17870
Облагаемое имущество		
доля	$D_{\text{ОИ}}$	100%
сумма	ОИ	$D_{\text{ОИ}} \cdot \text{И}$
Налог на имущество		
ставка	$S_{\text{НИ}}$	2%
сумма	НИ	$S_{\text{НИ}} \cdot \text{ОИ}$
Плата за землю, млн. руб.	ПЗ	69
Отчисления в дорожные фонды		
ставка	$S_{\text{ОДФ}}$	1,5%
сумма	ОДФ	$S_{\text{ОДФ}} \cdot \text{ВР}$
Налог на жилищное строительство и содержание объектов социально-культурной сферы		
ставка	$S_{\text{НЖС}}$	1,5%
сумма	НЖС	$S_{\text{НЖС}} \cdot \text{ВР}$
Налоги в издержках производства, всего	НИП	$\text{ОСФП} + \text{НИ} + \text{ПЗ} + \text{ОДФ} + \text{НЖС}$
Издержки производства	ИП	$\text{МЗ} + \text{АМ} + \text{ФОТ} + \text{НИП}$
Валовая прибыль	ВП	$\text{ВР} - \text{ИП}$
Облагаемая прибыль		
доля	$D_{\text{ОП}}$	100%
сумма	ОП	$D_{\text{ОП}} \cdot \text{ВП}$
Налог на прибыль		
ставка	$S_{\text{НП}}$	35%
сумма	НП	$S_{\text{НП}} \cdot \text{ОП}$

Показатель	Обозначение	Формулы и исходные данные
Прочие налоги и платежи из прибыли		
ставка	$S_{\text{ПНП}}$	0%
сумма	ПНП	$S_{\text{ПНП}} \cdot \text{ОП}$
Нормативный годовой ФОТ		
норма	$N_{\text{ОТ}}$	6
сумма	НФОТ	$N_{\text{ОТ}} \cdot T4 \cdot rM3_{\text{min}}$
Сверхнормативный ФОТ	СФОТ	$\max\{\text{ФОТ} - \text{НФОТ}; 0\}$
Налог на сверхнормативный ФОТ		
ставка	$S_{\text{НСФОТ}}$	35%
сумма	НСФОТ	$S_{\text{НСФОТ}} \cdot \text{СФОТ}$
Чистая прибыль	ЧП	$\text{ВП} - \text{НП} - \text{ПНП} - \text{НСФОТ}$
Дивиденды в чистой прибыли		
доля	$D_{\text{Д}}$	100%
сумма	Д	$\text{ЧП} \cdot D_{\text{Д}}$
Налог на дивиденды		
ставка	$S_{\text{НД}}$	15%
сумма	НД	$\text{Д} \cdot S_{\text{НД}}$
Чистые дивиденды	ЧД	$\text{Д} - \text{НД}$
Налог на добавленную стоимость		
ставка	$S_{\text{НДС}}$	20%
на оборот	НДСО	$\text{ВР} \cdot S_{\text{НДС}}$
на материальные затраты	НДСМЗ	$\text{МЗ} \cdot S_{\text{НДС}}$
к уплате	НДС	$\text{НДСО} - \text{НДСМЗ}$
Спецналог на добавленную стоимость		
ставка	$S_{\text{СНДС}}$	3%
на оборот	СНДСО	$\text{ВР} \cdot S_{\text{СНДС}}$
на материальные затраты	СНДСМЗ	$\text{МЗ} \cdot S_{\text{СНДС}}$
к уплате	СННДС	$\text{СНДСО} - \text{СНДСМЗ}$
Валовая выручка	ВВ	$\text{ВР} + \text{НДСО} + \text{СНДСО}$
Добавленная стоимость	ДС	$\max\{\text{ВВ} - \text{НДСМЗ} - \text{СНДСМЗ} - \text{МЗ}, 0,001\}$
Среднемесячная заработная плата	СМЗП	$\text{ФОТ}/(\text{ТЧ} \cdot n)$
Среднегодовая заработная плата	СГЗП	$\text{ФОТ}/\text{ТЧ}$
Отчисления от заработной платы в пенсионный фонд		
ставка	$S_{\text{ОЗПФ}}$	1%
сумма	ОЗПФ	$S_{\text{ОЗПФ}} \cdot \text{ФОТ}$
Облагаемая среднегодовая заработная плата	ОСГЗП	$\text{СГЗП} - \text{ОЗПФ}/\text{ТЧ}$
Подходящий налог с заработной платы, млн. руб.	ПНЗП	$T4 \cdot [\max\{(\text{ОСГЗП} - p_1)c_1, 0 + \max\{\text{ОСГЗП} - p_2\} \times (c_2 - c_1), 0\} + \max\{(\text{ОСГЗП} - p_3)(c_3 - c_2), 0\} \dots \max\{(\text{ОСГЗП} - p_n)(c_n - c_{(n-1)}), 0\}]$
порог	$p_1$	0,4
ставка	$c_1$	12%
порог	$p_2$	10
ставка	$c_2$	20%
порог	$p_3$	50
ставка	$c_3$	30%
...		
...		
порог	$p_n$	
ставка	$c_n$	
Чистая заработная плата	ЧЗП	$\text{ФОТ} - \text{ОЗПФ} - \text{ПНЗП}$
Налоги, всего	НПВ	$\text{НИП} + \text{НП} + \text{ПНП} + \text{НД} + \text{НДС} + \text{СННДС} + \text{ОЗПФ} + \text{ПНЗП} + \text{НСФОТ}$

в том числе

Показатель	Обозначение	Формулы и исходные данные
в бюджеты	НПБ	НИ + НП + ПНП + НД + + НДС + СННДС + ПНЗП + + ТН + СПО + СНО + НЖС + + ПЗ + НСФОТ
во внебюджетные фонды	НПВФ	ОПФ + ОФС + ОМС + ОФЗ + + ОДФ + ОЗПФ
Доля налогов в добавленной стоимости в том числе	$D_{\text{НДС}}$	НПВ/ДС
в бюджеты	$D_{\text{НДСБ}}$	НПБ/ДС
во внебюджетные фонды	$D_{\text{НДСВФ}}$	НПВФ/ДС
Доля налогов в валовой выручке	$D_{\text{НВВ}}$	(НПВ + НДСМЗ + + СНДСМЗ)/ВВ
в том числе		
в бюджеты	$D_{\text{НВВБ}}$	(НПБ + НДСМЗ + + СНДСМЗ)/ВВ
во внебюджетные фонды	$D_{\text{НВВВФ}}$	НПВФ/ВВ
Доля чистого заработка в добавленной стоимости	$D_{\text{ЧЗПДС}}$	ЧЗП/ДС
Доля чистых дивидендов в добавленной стоимости	$D_{\text{ЧДДС}}$	ЧД/ДС
Доля амортизации в добавленной стоимости	$D_{\text{АМДС}}$	АМ/ДС

Таблица 2

## Факторный анализ

Фактор	Обозначение	Выручка от реализации (не включая НДС и спецналог)
Материальные затраты	ВМЗ	$MЗ/(1 - (S_{\text{НЖС}} + S_{\text{ОДФ}}))$
Амортизация	ВАМ	$АМ/(1 - (S_{\text{НЖС}} + S_{\text{ОДФ}}))$
Заработная плата	ВЗП	$(\text{ФОТН} \cdot S_{\text{НП}} + \text{СФОТ} \cdot S_{\text{НП}})/(1 - (S_{\text{НЖС}} + S_{\text{ОДФ}}))$
Фиксированные налоги	ВФН	$(\text{НИ} + \text{ПЗ})/(1 - (S_{\text{НЖС}} + S_{\text{ОДФ}}))$
Прибыль	ВП	$ВР - ВМЗ - ВАМ - ВЗП - ВФН$

Описанная модель реализована в виде совокупности электронных таблиц при помощи пакета MS EXCEL версии 5.0. Ниже приводятся результаты сравнительного анализа системы налогов в России и 20 зарубежных странах в целом и по элементам добавленной стоимости (см. табл. 3). Однозначного ответа на вопрос о том, какое значение ПСН является слишком высоким, нет. Зарубежные исследования (см., например, результат Леффера [10]), показывают, что изъятие у производителей более 35–40% добавленной стоимости делает инвестиции и расширение производства невыгодными. Такую ситуацию будем называть "налоговой ловушкой".

В целях упрощения описания результатов расчетов далее используем название страны для обозначения типа налоговой системы. Самой низкой ПСН при расчетах по варианту 1 (с учетом льготы участия) оказалась в Гонконге – 20,5%. По остальным странам ПСН выше 34%. Невысокие ПСН в Сингапуре, Соединенном королевстве, Люксембурге, США, Дании, Нидерландах, превышающие уровень "налоговой ловушки" – в Италии, Греции, Германии, Финляндии, Польше. По средним ставкам для Западной Европы ПСН равна 42,7%. Это ниже итогов по варианту 2 (без учета льготы участия) на 9%, т.е. льгота участия позволяет заметно уменьшить ПСН для крупных инвесторов и выйти из "налоговой ловушки". Той же цели служат налоговые льготы.

В целом в европейских странах, кроме Великобритании и Испании, налоговое бремя довольно высокое и больше, чем в США, Гонконге и Сингапуре. Это наглядно показывают результаты расчетов по вариантам 1а–3а, где более полно учтен личный подоходный налог с работников. В Дании, Нидерландах, Норвегии, Швеции, Люксем-



Полные ставки налогообложения по различным странам (доли налогов (платежей) в добавленной стоимости, %

Страна	Варианты расчета полной ставки налогообложения добавленной стоимости						Факторный анализ доли налогов (платежей) в различных элементах добавленной стоимости (с начисляемыми налогами)		
	с необлагаемым минимумом			без необлагаемого минимума					
	индивидуального дохода						амортизации	зарботной платы	дивидендов
	1 – с учетом льгот участия	2 – без учета льгот участия	3 – с нулевой ставкой налога на дивиденды	1а – с учетом льгот участия	2а – без учета льгот участия	3а – с нулевой ставкой налога на дивиденды			
Гонконг	20,5	20,5	20,5	20,5	20,5	20,5	0,0	26,1	17,5
Сингапур	29,1	29,1	29,1	29,7	29,7	29,7	0,0	33,5	27,0
Великобритания	34,7	39,6	34,7	41,1	46,0	41,1	13,0	18,8	42,5
Испания	39,3	40,9	39,3	45,9	47,5	45,9	10,7	37,8	42,0
Дания	41,1	49,1	41,1	52,8	60,9	52,8	19,7	19,7	51,8
Нидерланды	41,7	53,8	41,7	49,1	61,2	49,1	15,6	37,6	45,2
Швеция	41,9	51,2	41,9	49,1	58,5	49,1	19,0	41,7	43,3
<i>Средняя по Западной Европе</i>	42,8	47,3	42,4	47,9	52,5	47,5	15,7	37,2	47,5
Соединенные Штаты Америки	42,4	42,4	42,4	46,0	46,0	46,0	7,4	27,1	44,2
Люксембург	41,3	52,4	41,3	43,8	54,9	43,8	10,7	33,0	47,5
Португалия	44,6	52,1	43,0	45,2	52,7	43,6	14,5	41,1	48,4
Норвегия	44,8	44,8	33,4	50,4	50,4	39,1	16,7	30,2	53,7
Ирландия	45,1	51,3	45,1	53,0	59,2	53,0	18,0	32,5	53,3
Франция	45,4	46,0	44,8	46,2	46,8	45,7	15,7	44,4	47,9
Австрия	45,7	53,3	45,7	47,9	55,4	47,9	16,7	40,9	49,5
Бельгия	46,0	46,0	44,8	51,5	51,5	50,3	16,0	41,1	50,7
Италия	47,3	47,3	47,3	48,7	48,7	48,7	16,0	50,8	46,2
Греция	47,5	47,5	47,3	52,0	52,0	52,0	13,8	40,1	53,4
Германия	47,7	47,7	53,8	51,8	51,8	57,9	12,3	39,8	53,9
Финляндия (1991)	53,5	53,5	53,5	58,7	58,7	58,7	17,0	35,6	50,2
Финляндия (1995)	39,1	39,1	39,1	45,0	45,0	45,0	18,0	40,7	38,5
Польша (1994)	56,2	56,2	51,1	57,2	57,2	52,1	18,0	53,8	60,7
Россия (1994)	58,9	58,9	56,0	58,9	58,9	56,0	21,1	59,8	56,4
Россия (1995)	58,4	58,4	55,4	58,4	58,4	55,4	20,2	59,3	55,9

ПСН в России по крайней мере до уровня большинства этих стран (40–45%). Это может быть достигнуто при отмене спецналога на добавленную стоимость, налога на сверхнормативную заработную плату, отмене налогов на жилищное строительство и содержание объектов социально-культурной сферы, отчислений в дорожный фонд от валовой выручки, установлении следующих ставок налогов: НДС – 15–18%, суммарных начислений на заработную плату – 25–35%, налога на прибыль 25–30%. Для создания же в России льготных условий развития производства необходимо дальнейшее снижение каждой из этих ставок на 5–10% пунктов. Ставки налогов на имущество и на дивиденды можно оставить на том же уровне. Подробное обсуждение проблем и направлений налоговой реформы не входит в задачи настоящей статьи (детальное их изложение см., например, в [11–13]). Отметим лишь, что ограничения на суммарное налогообложение доходов необходимо ввести законодательно – в общей части Налогового кодекса, поскольку при определении ставок по одним налогам невозможно обеспечить учет ставок по другим без установления общего ограничения. Другими словами, нужно утвердить верхние границы суммарной налоговой ставки на доходы работников предприятий, уплачивающих все общие налоги на выручку, доход и оплату труда при максимальной и минимальной ставках подоходного налога. Они могли бы составить соответственно 50 и 40% с дальнейшим понижением до 30 и 20%. Аналогичные границы следует установить для суммарных ставок налогообложения прибыли предприятий согласно направлениям ее использования: 1) на выплату дивидендов и процентов по облигациям физическим лицам (при максимальной и минимальной ставках подоходного налога); 2) на выплату дивидендов юридическим лицам; 3) на инвестиции в развитие производства на территории Российской Федерации; 4) на пополнение оборотных средств; 5) на прочие цели.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. European Tax Handbook. Amsterdam: IEBF, 1990.
2. World Tax Handbook. Amsterdam: IEBF, 1994.
3. Wszystko o podatках. Wydanie specjalnie Rzeczpospolita. Warszawa, 1993, 1994.
4. Мещерякова О.В. Налоговая система развитых стран мира. М.: Фонд правовой культуры, 1995.
5. Taxation in Finland. Helsinki: Ministry of Finance, 1995.
6. Налоговый портфель. М.: СОМИНТЕК, 1993.
7. Налоги и налоговое планирование. 1995, № 1, 2.
8. Егорова Е.Н., Петров Ю.А. Сравнительный анализ эффективной ставки налогов в России и зарубежных странах // Налоговый вестник. 1995. № 11.
9. Егорова Е.Н. Исследование налоговых систем стран Западной Европы, России и Польши. М.: ЦЭМИ РАН, 1994.
10. Макконел К.Р., Брю С.А. Экономикс. Т. 1, 2. М.: Республика, 1992.
11. Петров Ю.А. Налоговая система России // ЭКО. 1994. № 11.
12. Петров Ю.А. Бюджетно-налоговая реформа: от фискального прессинга к налогообложению ренты // Российский экономический журнал. 1995. № 11.
13. Петров Ю.А. Налог на доходы физических лиц // Налоговый вестник. 1995. № 12.

Поступила в редакцию  
20 IX 1995