

О НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Налоги в СССР

Трудно говорить о налоговой системе, когда речь идет о распределительной экономике. Тем не менее формально в СССР существовали налоговые ставки. Более 90% общей суммы доходов бюджета составляли денежные платежи государственных предприятий. Основных видов таких платежей было два — налог с оборота и платежи из прибыли.

Налог с оборота был главным источником бюджетных поступлений. Ставки этого налога исчислялись как добавленная стоимость за вычетом производственных и накладных расходов, то есть налог реально предназначался для изъятия прибыли предприятий. Но ставки налогообложения определялись для групп товаров, исходя из розничных цен, и пересматривались при изменении этих цен. При этом групповые ставки налога с оборота для разных товаров определялись разными инстанциями (в зависимости от того, какая инстанция определяла розничные цены на ту или иную группу товаров¹). Эта система сохранялась в неизменном виде в течение 60 лет — с 1930 по 1990 г.

В 1980-е гг. введены нормативные платежи из прибыли в виде платы за производственные фонды, за трудовые ресурсы. Фактически это был налог на прибыль, ставка которого произвольно определялась плановыми органами; в 1990-м году ставка налога на прибыль равнялась 17%.

Граждане СССР платили подоходный налог по твердой ставке 13%. Налог с зарплаты выплачивался автоматически, через счет предприятия. Кроме того, с фонда зарплаты предприятие вносило за работников взносы в пенсионный фонд по ставке 20,6%. Кроме того, у работающих граждан из зарплаты автоматически вычитались профсоюзные взносы, которые также фактически были налогом с зарплаты.

Также существовал налог на холостяков, одиноких и малосемейных, введенный еще в 1941 году с целью стимуляции рождаемости.

В конце 80-х годов, в условиях нарастания бюджетного дефицита, был предпринят ряд попыток увеличить государственные доходы, в том числе и за счет налоговых поступлений. Наиболее громкой неудачей этих попыток стало введение с 4-го квартала 1989 года прогрессивного налога на прирост фонда оплаты труда, сделавший для предприятий невыгодным расширение производства.

С 1-го квартала 1990 года были введены также специальный налог с продаж, отчисления с себестоимости продукции в фонд занятости; однако управляемость экономики была в значительной степени потеряна, и новые налоги не дали ожидаемого эффекта. Так, уже в ходе 1990 года в порядок исчисления налога с продаж вносились многочисленные изменения; по ряду товаров и услуг этот налог был отменен. С 1991 года были введены акцизные сборы с ряда товаров.

Республиканские и местные власти также получили право вводить свои налоги (налог на служебные автомобили; налог на деятельность игорных заведений; налог на рекламу; налоги на продажу отдельных товаров по ставкам до 5 процентов от объема их реализации, кроме перечня товаров, утверждаемого Советом Министров РСФСР; налог на перепродажу автомобилей в размере 10 процентов от стоимости сделки по автомобилям отечественного производства и 20 процентов по автомобилям зарубежного производства, а также в размере 25 процентов от перепродажи вычислительной техники и персональных компьютеров).

¹ Из “положения о налоге с оборота”:

III. Порядок утверждения ставок налога с оборота

5. Утверждение групповых ставок налога с оборота на товары (продукцию), реализуемые по государственным розничным ценам производится: по номенклатуре товаров, розничные цены на которые устанавливаются союзными органами — Министерством финансов РСФСР по согласованию с Министерством финансов СССР; по номенклатуре товаров, розничные цены на которые устанавливаются республиканскими (РСФСР) органами — Министерством финансов РСФСР; по остальным товарам — министерствами финансов республик, входящих в состав РСФСР, финансовыми управлениями крайисполкомов и облисполкомов, финансовыми отделами исполкомов Советов народных депутатов автономных областей и автономных округов, главными финансовыми управлениями Московского облисполкома, Московского и Ленинградского горисполкомов. При утверждении групповых ставок налога с оборота на товары, реализуемые по государственным ценам, рентабельность производства этих товаров (прибыль в процентах к себестоимости) принимается, как правило, не выше 25 процентов. Ставки налога с оборота пересматриваются при изменении в установленном порядке цен и тарифов.

Налоги	С чего взимается	До 90г.										
			1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
НДС	С добав- ленной стоимости			28	28	20	20	20	20	20	20	20
Спец налог	С добав- ленной стоимости			-	-	-	3	1.5				
На прибыль	С прибыли		17	17	32	32	До 38*	До 35*	До 35*	До 35*	До 35*	30
На имущест- во	С оценоч- ной стои- мости им- ва											До 2
Транспорт- ный	С выручки (оборота)											2.5
Налог с про- даж	С реализа- ции	-	-	5	-	-	-	-	-	-		До 5** *
Платежи в пенсионный фонд (платит предпринима- тель)	С фонда зарплаты		-	20.6	28	28	28	28	28	28	28	28
Соц. страхо- вание	С фонда зарплаты		-	-	-	5.4	5.4	5.4	5.4	5.4	5.4	5.4
Фонд занято- сти	С фонда зарплаты	-	-	-	2	2	2	2	1.5	1.5	1.5	1.5
Фонд обяз. мед. страхо- вания	С фонда зарплаты	-	-	-		3.6	3.6	3.6	3.6	3.6	3.6	3.6
фонд стаби- лизации эконо- мики	С фонда зарплаты	-	-	11	-	-	-	-	-	-	-	-
Подходный налог (мин. Ставка)	С дохода	13* *	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
Платежи в пенсионный фонд (платит работник)	С зарплаты			1		1	1	1	1	1	1	1

* С 1994 года 13% налога на прибыль идет в федеральный бюджет, а местные органы могут определять свою ставку налога на прибыль, но не более 25% (с 95 года — не более 22%).

** Твердая ставка без прогрессивной шкалы.

*** Имеют право вводить местные власти.

1991 – 1993 годы – это годы стихийной бюджетной децентрализации; субъекты Федерации боролись за право самостоятельно назначать налоги; кроме того, шел торг между федеральным центром и местными властями за нормативы бюджетных отчислений, то есть за то, в какой пропорции будут делиться налоговые поступления между центром и субъектом Федерации. Этот процесс получил название “парад суверенитетов”, так как лидерами децентрализации явились автономные республики, использовавшие лозунги национального самоопределения как аргумент в борьбе за кусок бюджетного пирога. Наиболее сильные субъекты Федерации явочным порядком устанавливали для себя особый налоговый режим, более слабые вели административный торг за более приемлемые нормативы отчислений. В результате абсолютно все субъекты Федерации имели различный объем фискального суверенитета и, что важно для нашей темы, различную налоговую систему.

В декабре 1993 года указом Президента было отменено положение, по которому местные власти могут вводить только те местные налоги, которые предусмотрены законом от 91 года. В результате местные власти начали вводить самые экзотические налоги: на падение производства предприятия; на ввоз или вывоз с территории субъекта Федерации товаров; собственные акцизы и т.д.

После кризиса конца 1993 года укрепляя центральная власть использовала административный ресурс для того, чтобы упорядочить отношения с субъектами Федерации; однако реально унифицировать налоговую систему не удалось. Федеральный центр, в соответствии с новой конституцией 1993 года, пошел на подписание отдельного соглашения с каждым субъектом Федерации о разграничении полномочий; сложившаяся в резуль-

тате система получила название “системы налогового федерализма”. Суть ее в том, что права и обязанности в налоговой сфере каждого субъекта Федерации закреплены юридически (что исключает возможность появления новых фискальных импровизаций явочным порядком), но они сильно различаются между разными субъектами Федерации, особенно между национальными автономиями и областями. В результате те субъекты Федерации, которые на момент подписания договоров о разграничении полномочий имели мощный административный ресурс, получили гораздо больше свободы в формировании налогового климата, чем остальные, и налоговые системы в них существенно различаются как от среднего российского уровня, так и между собой (достаточно упомянуть Калмыкию и Татарстан).

В 1994 – 95 годах обострилась проблема налогового бремени. Ставки налогообложения с самого начала были непосильными для предприятий; однако в 1992-93 годах слишком высокий номинальный уровень платежей в значительной степени смягчался галопирующей инфляцией. После того, как инфляция перестала “съедать” львиную долю начисленных налогов до их уплаты, предприятия ощутили тяжесть налогового бремени. Кроме того, в первые годы реформ налоговые органы просто еще не научились взимать налоги; фискальное законодательство и практика были полны лазеек. В дальнейшем система сбора налогов (не путать с налоговой системой как таковой) непрерывно совершенствовалась, уклонение от уплаты обходилось налогоплательщикам с каждым годом все дороже.

Налогоплательщики, однако, также искали пути уменьшения налогового бремени. В условиях слабости власти не только субъекты Федерации, но и отдельные фирмы занимались административным торгом с властью с целью добиться особых налоговых условий, списания налогов, трансфертов и т.д. Часто аргументом в борьбе за списание налогов становился “социальный протест” трудового коллектива предприятия, выступавшего единым фронтом с администрацией против властей. Разумеется, практиковался и закулисный торг, и разнообразные коррупционные механизмы.

Таким образом, при номинальных ставках налогообложения, по некоторым оценкам “зашкаливавших” за 100%, реальное налоговое бремя, распределенное крайне неравномерно, все же оставалось не столь высоким.

Вместе с тем на протяжении всего пореформенного периода налоговые сборы не покрывали потребностей государства в денежных средствах. Это естественно: социальные обязательства государства оставались практически такими же, как в дореформенное время; между тем, если советское государство располагало практически всей прибылью экономики для распределения (хотя и оно не могло действительно полностью выполнить все свои социальные обязательства), то в постсоветской России реальный уровень налогообложения не превосходил 41% ВВП (см. таблицу 1).

Таблица 2²

Динамика бюджета расширенного правительства
(консолидированный бюджет плюс государственные внебюджетные фонды)
России в 1992 — 1999 гг. (в % ВВП)

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Доходы	40,4	40,6	36,3	35,8	36,7	36,5	35,0	36,2
Расходы	65,1	48,6	47,5	41,1	43,0	43,1	38,2	36,6
Дефицит	-24,7	-8,0	-11,2	-5,3	-6,3	-6,6	-3,2	-0,4
Внутреннее финансирование	13,7	6,1	10,3	3,8	4,8	4,5	0,4	-0,7
Внешнее финансирование	11,0	1,9	0,9	1,5	1,5	2,1	2,8	1,1

Источник: Минфин РФ.

В 1994 году, пользуясь приобретенным после кризиса 1993 года усилением исполнительной власти, Президент Ельцин предпринял попытку ужесточения налоговой дисциплины. Наряду с описанным выше упорядочением межбюджетных отношений были приняты некоторые законодательные акты, направленные на сокращение налоговых недоимок.

Так, 2 июня 1994 был подписан Указ “О продаже государственных предприятий-должников”, главной целью которого было создать базу для борьбы с налоговыми неплатежами государственных предприятий (главных на тот момент неплательщиков). Фактически этот указ не достиг своей цели, однако некоторый психологический эффект воспоследовал.

Во второй половине 90-х годов дефицит бюджетных средств приобрел новую остроту – вот как этот процесс выглядел в изложении А. Улюкаева: “В 1997 — 98 гг. возник дополнительный (кроме исторически

² Таблица взята из: Улюкаев А. “Российские экономические реформы во второй половине 90-х годов: политические и финансово-экономические проблемы”. М., ИЭПП, 1999.

сложившихся социальных обязательств государства и экономического спада – Э.П.) *фактор обострения кризиса государственных финансов — расхождение между жесткостью денежной политики и мягкостью бюджетной политики, в основе которой мощное противодействие влиятельных лоббистских групп попыткам рационализировать бюджетную политику, зависимость системы принятия политических решений от этих лоббистов. Противоречие состояло, прежде всего, в том, что жесткость денежной политики в краткосрочном плане препятствовала увеличению налогооблагаемой базы, а мягкость бюджетных обязательств требовала роста налоговых усилий, которые наткнулись на ограниченность налогооблагаемой базы*³. В 1997 году дело дошло до секвестра бюджета, а в 1998 – привело к финансовому кризису.

Постоянная нужда государства в оперативном получении денежных средств сослужила плохую службу налоговой системе России: за все время реформ так и не удалось реально заставить налоговую систему выполнять свою главную — регулирующую — функцию. Подавляющее большинство решений, принимавшихся в сфере налогообложения, преследовали своей целью скорейшее, часто разовое, получение “живых” денег в казну; возможности считаться с долгосрочными последствиями фискальных решений у правительства не было. Фактически, подавляющее большинство принятых в 1992-1998 изменений налогового законодательства были “управлением по отклонениям” и имели целью в лучшем случае упростить налоговым органам сбор налогов, заткнуть наиболее зияющие “лазейки” для уклонения, а в худшем – собрать как можно больше налогов с тех субъектов экономики, которым труднее уклониться от поборов, не слишком считаясь с тем, какие структурные изменения провоцирует такой порядок.

Неравенство перед налоговым законодательством имеет тот результат, что фирмы, “защищенные” административным ресурсом, имеют намного большую, чем “незащищенные”, возможность манкировать своими обязанностями налогоплательщика⁴. В частности, это проявляется в отраслевом дисбалансе недоимок. Так, в 1997 году совокупная недоимка по налогам сельскохозяйственных предприятий составляла около 24% всех налоговых обязательств отрасли за год, промышленности – около 14%, а сферы услуг – представленной в основном небольшими предприятиями – около 4%⁵ (речь здесь идет об официальной недоимке, в которую не входят суммы уклонения от налогов. Имеется в виду, что предприятия указывают в отчетности свои обязательства, но не вносят платежи).

Постоянная нехватка оперативных средств в бюджете привела к тому, что после фискального кризиса конца 1996 года в 1996-1997 годах в практику прочно вошли индивидуальные переговоры с крупнейшими налогоплательщиками о размере налогообложения. В октябре 1996 года была создана комиссия с грозным названием ВЧК, целью которой было давление на отдельных крупных налогоплательщиков с целью сокращения налоговой задолженности. Комиссии действительно удалось путем жесткого силового давления заставить неплательщиков увеличить платежи “живыми деньгами”; были подписаны соглашения о реструктуризации налоговой задолженности и условиях ее погашения с рядом крупных компаний. Таким образом, практически на официальном уровне было признано неравенство перед налоговым законодательством разных субъектов налогообложения.

Кроме того, из-за нехватки “живых” денег в бюджете в этот период практиковались такие финансовые инструменты, как налоговые освобождения (ценные бумаги, которыми бюджет расплачивался с предприятиями; впоследствии эти бумаги можно было использовать для уплаты налогов); проводились взаимозачеты. В результате к концу 1998 года уже более 40% налоговых поступлений приходились на неденежные формы.

С другой стороны, примерно к концу 1997 года, наряду с окончательным отказом от использования налогов как средства регулирования экономики, государственные фискальные органы начали ужесточать сам процесс взимания налогов. Количество внесенных “по отклонениям” поправок перешло в качество, и возможностей для уклонения от налогов становилось все меньше и меньше. То есть правительство окончательно перестало рассматривать, даже теоретически, налоговую систему как инструмент управления, и стали смотреть на нее только как на источник средств; эту одну простую функцию налоговые органы выполняли все лучше и лучше. Во-первых, за прошедшие 5-6 лет были закрыты наиболее вопиющие пробелы в законодательстве; во-вторых, была наработана практика; и, наконец, в-третьих, постоянная нужда в быстром получении оперативных средств научила налоговые органы соизмерять в краткосрочном периоде усилия на получение платежей с их размерами. Налоговые органы, ориентированные валовой размер сборов и абсолютно не ответственные за налоговую дисциплину фирм как таковую, научились собирать налоги там, где их собрать технически легко и “политически” безопасно.

Однако этих усилий было явно недостаточно. Процедура банкротства неплательщиков так и не заработала; неравенство плательщиков стимулировало их к уклонению от налогов как путем сокрытия налогов, так и путем административного торга; различия в налоговой политике регионов давало также много возможностей

³ Улюкаев А. “Российские экономические реформы во второй половине 90-х годов: политические и финансово-экономические проблемы”. М., ИЭПП, 1999.

⁴ “Незащищенные” добирают свое, укрывая доходы от налогообложения, но эта тема выходит за рамки данной статьи, посвященной официальной налоговой системе.

⁵ Рассчитано на основании материалов В. Трунина, опубликованных в: И. Трунин. “Оценка налогового потенциала субъектов Федерации и разработка методики распределения Фонда финансовой поддержки регионов на 2000 год”.

для уклонения от налогообложения (достаточно вспомнить “налоговый рай” в Ингушетии). В таком состоянии фискальная система подошла к кризису 1998 года.

1999 год

Августовский кризис 1998 года дал возможность резко уменьшить денежные обязательства государства в силу целого ряда причин (дефолт по ГКО, уменьшение долгов в результате инфляции, такое же уменьшение в силу инфляции социальных обязательств, привязанных к курсу рубля; психологическая возможность “урезать” социальные обязательства перед населением, которые не зависели от курса рубля; политическая возможность урезать традиционно наиболее защищенные административным ресурсом статьи расходов). Одновременно, подъем экономики, продолжавшийся в течение всего года, увеличил налоговые поступления. Собираемость налогов росла вместе с ростом экономики. Тем не менее, хотя бюджетный дефицит практически отсутствовал, налоги по-прежнему остаются лишь средством пополнения бюджета; налоговая система так и не начала играть роль экономического регулятора.

Так, в разгар экономического роста, с третьего квартала 1999 года во многих регионах РФ был введен 5%-ный налог с продаж. Это стало яркой иллюстрацией того факта, что экономический рост воспринимается властями (в данном случае местными) однозначно как повод для увеличения налоговых поступлений; задача стимуляции роста не рассматривается.

Номинальное налоговое бремя в 1999 году в целом несколько снизилось, в первую очередь за счет снижения налога на прибыль с 35% до 30%⁶. Одновременно произошло перераспределение налогов от местных к федеральному бюджету (в 1997 году доля федерального бюджета в доходах консолидированного бюджета составляла 47%, в 1998 году — 46%, в 1999 году — уже 51,2%).

С 1999 года распределение налоговых платежей между бюджетами разных уровней проводят не региональные налоговые органы, а федеральное казначейство; видимо, эта мера должна способствовать унификации распределения налоговых поступлений между центром и разными субъектами Федерации.

В 1998 году была принята первая часть Налогового Кодекса РФ, вступившая в действие с начала 1999 года. В нем существенно уточняются многие технические моменты налогообложения, что, с одной стороны, закрывает ряд налоговых лазеек, с другой — устраняет некоторые возможности произвола налоговых органов. Так, в Кодексе наконец закреплена норма, в соответствии с которой подзаконные акты, издаваемые налоговыми органами, не являются частью налогового законодательства и обязательны к исполнению только для нижестоящих подразделений этих органов, а не для налогоплательщиков.

Существенно увеличены права налоговых органов по вмешательству в дела налогоплательщика. Они теперь вправе контролировать крупные расходы любого гражданина (это положение вступило в действие только с 2000 года). Также им дано право удерживать налоговые платежи не только из денежного, но и из любого другого имущества неплательщика. Более того, они имеют право приостанавливать операции по счетам организаций практически на произвольный срок — до вынесения решения о возобновлении операций (раньше срок был ограничен 3 месяцами, чего, впрочем, было совершенно достаточно, чтобы разорить почти любую фирму). Банки теперь обязаны сообщать налоговым органам по их запросу все сведения о движении средств по счетам клиентов.

Чрезвычайно важным представляется запрет на установление индивидуальных льгот для отдельных налогоплательщиков.

Одним из первых реальных результатов вступления в силу Налогового Кодекса стало фактическое прекращение федеральным бюджетом налоговых зачетов, запрещенных новым кодексом. Однако местные бюджеты продолжают практику зачетов, невзирая ни на закон, ни на то, что сейчас гораздо легче, чем раньше, собрать налоги “живыми” деньгами.

Нужно сказать, что, хотя новый Налоговый Кодекс не имеет многих недостатков старого налогового законодательства, принятие его не решило одну из ключевых проблем — проблему нестабильности налоговой системы. Так, уже через 3 месяца после вступления в силу первой части Кодекса 30 марта 1999 года Федеральным законом приостановлено действие одного из ключевых положений этого кодекса, по которому налоговые законы могут быть введены в силу только с начала нового финансового года. Фактически это означает продолжение практики введения налоговых законов задним числом (то есть обращения их действия на налоговую базу, образовавшуюся до их введения), делающей невозможным налоговое планирование.

Заключение

Основные проблемы налоговой системы России — ее нестабильность и сложность. В России существует более 40 одних только видов налогов и сборов. Изменения в налоговое законодательство вносятся постоянно (так, в течение первого полугодия 1999 года в только что вступивший в силу Налоговый Кодекс было внесено несколько важных поправок). Анализ регулярных обзоров правовых новелл показал, что изменения в правовые акты, регулирующие налогообложение, вносятся чаще, чем раз в неделю (!), то есть в каждом еженедельном

⁶ Закон РФ "О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций"" от 31 марта 1999 года.

обзоре присутствует хотя бы один акт, касающийся порядка взимания или ставок налогов⁷. Например, изменения порядка уплаты НДС происходят практически ежеквартально; каждый год в порядок начисления этого налога вносятся серьезные, значимые для всей экономики изменения.

В целом можно констатировать, что развитие налогового законодательства и особенно фискальной практики России с 1992 года идет по пути совершенствования фискальной функции налоговой системы за счет отказа от ее регулирующей функции.

⁷ Анализировались еженедельные обзоры законодательства РФ и Санкт-Петербурга, рассылаемые фирмой “Кодекс”, а также еженедельные обзоры российского законодательства фирмы “Гарант”.