

НОВАЯ РЕВОЛЮЦИЯ В РОССИИ?*

В начале 2001 г. в России произошло существенное снижение ставок подоходного налога с физических лиц за счет введения единой ставки в размере 13%. В тот же год поступления от подоходного налога резко увеличились, что позволило сторонникам реформы утверждать, что снижение ставок окупило себя с избытком. Но действительно ли снижение ставок привело к увеличению налоговых поступлений? Пракаш Лунгани, обозреватель «IMF Survey», взял интервью у Майкла Кина и Анны Ивановой, экономистов Международного валютного фонда, которые совместно с Александром Клеммом провели одно из первых исследований в попытке ответить на этот вопрос.

Лунгани: Почему вы назвали реформу в России, «возможно, наиболее важной налоговой реформой последнего десятилетия»?

Кин: Всякий раз, когда вслед за снижением налоговых ставок происходит увеличение налоговых поступлений, это привлекает огромное внимание. Подобная ситуация говорит в пользу программы введения плоского налога, наиболее ярые сторонники которой – в Соединенных Штатах и других странах – утверждают, что увеличить налоговые поступления можно путем сокращения налоговых ставок. Принимая во внимание ведущую роль России среди стран с переходной экономикой, неудивительно, что аналогичную реформу провели и многие другие страны, например Украина, Словакия, Грузия и Румыния.

Лунгани: Почему российское правительство решило ввести единую ставку подоходного налога в размере 13%?

Иванова: В России широкое распространение получило уклонение от уплаты налогов. Как следствие, налоговая система была не слишком справедливой, поскольку налоги честно уплачивались налогоплательщиками с низким уровнем дохода, но богатым налогоплательщикам удавалось их не платить. Вводя плоский налог, правительство надеялось, что те, кто уклонялся от исполнения налоговых обязательств, получат больше стимулов платить налоги, в результате чего налоговая система станет действительно более справедливой. Повышение налоговой дисциплины было одной из основных задач реформы.

Лунгани: Каким образом вы исследовали последствия данной реформы?

* Loungani, P., Keen, M., and Ivanova, A. (2005) The New Russian Revolution? *IMF Survey*, 34, 3, February 21, 42–43.
© International Monetary Fund, 2005

Кин: На основе опроса более 3500 россиян были получены панельные данные об их доходах после уплаты налогов до и после проведения реформы. Мы использовали эти отчетные данные о доходах с тем, чтобы определить сумму налогов, которую заплатили бы индивиды в 2000 г., то есть до реформы, и в 2001 г., через год после ее проведения. Безусловно, использование подобных условных – а не фактических – данных о налоговых платежах является существенным ограничением. Однако успокаивает то, что основные характеристики наших данных практически полностью соответствуют официальным агрегированным величинам. Средняя заработная плата по данным опроса соответствует средней заработной плате населения России согласно официальным статистическим данным. И, что удивительно, рассчитанное нами увеличение поступлений от подоходного налога фактически идентично увеличению, зафиксированному российскими налоговыми органами для всей экономики. Это указывает на то, что наша выборка, по всей видимости, вполне адекватно отражает ситуацию, складывающуюся в стране в целом.

Лунгани: Какую методику вы использовали для определения последствий налоговой реформы?

Иванова: Мы использовали подход «разница в разнице» – методику, аналогичную методу деления на исследуемую и контрольную группы, который используется для выявления эффективности нового лекарства. После реформы налоговые ставки для индивидов, находящихся в нижней части шкалы распределения доходов, по сути, остались неизменными. Следовательно, какие-либо изменения налоговых платежей от данной группы не могут быть обусловлены налоговой реформой. Эти индивиды составили контрольную группу. Налоговые ставки для налогоплательщиков, находящихся в верхней части шкалы распределения доходов, после реформы значительно снизились. Эти индивиды вошли в исследуемую группу. Затем мы оценили, насколько после реформы изменились налоговые платежи, доход и количество отработанного времени в исследуемой группе по сравнению с контрольной группой.

Лунгани: И что вы обнаружили?

Кин: Мы обнаружили прямо противоположное тому, что предсказывали наиболее ярые сторонники введения плоского налога: налоговые платежи увеличились намного сильнее в контрольной группе, чем в исследуемой группе. Для нас это явилось достаточно убедительным доказательством того, что резкое увеличение налоговых поступлений в России произошло не вследствие налоговой реформы, а по какой-то иной причине. Почему налоговые поступления увеличились в контрольной группе, для которой налоговые ставки если и изменились, то весьма незначительно?

Лунгани: Привела ли реформа к повышению налоговой дисциплины, на что надеялось правительство?

Кин: Да, мы обнаружили некоторые косвенные признаки того, что это так. Наши оценки налоговой дисциплины базируются на сопоставлении дохода и потребления на основе отчетных данных. Если потребление – в количестве, заявленном людьми, – превышает указанный ими доход, то, вероятно, они имеют некоторые источники дохода, о которых не сообщают. Таким образом, мы используем потребление как более предпочтительный показатель фактического дохода по сравнению с суммой, которую в силу определенных причин индивиды указывают в ходе опроса как доход. Если разница между доходом и потреблением сокращается, мы рассматриваем это как признак повышения налоговой дисциплины. Мы обнаружили, что после реформы эта разница сократилась в гораздо большей степени в исследуемой группе, чем в контрольной. Для нас это служит косвенным признаком повышения налоговой дисциплины в исследуемой группе – то есть среди индивидов с высоким уровнем дохода. Но даже после того, как мы учли указанное повышение налоговой дисциплины, наш основной вывод не изменился: по-прежнему нет никаких свидетельств того, что налоговые поступления увеличились в большей степени в исследуемой группе по сравнению с контрольной группой.

Иванова: Кроме того, повышение налоговой дисциплины могло быть связано не с сокращением налоговых ставок как таковых, а с происшедшими одновременно с этим изменениями других частей Налогового кодекса, а также с административными изменениями, направленными на повышение эффективности работы налоговых органов и налоговой дисциплины.

Лунгани: Хорошо, значительное увеличение налоговых поступлений было зафиксировано как в исследуемой группе, так и в контрольной? Если это увеличение не было результатом налоговой реформы, то за счет чего оно произошло?

Иванова: Мы не ставили перед собой цели получить ответ на этот вопрос, однако полагаем, что зафиксированное значительное увеличение налоговых поступлений отражает лишь общий экономический рост и, возможно, определенные изменения на рынке труда. Если вы посмотрите на макроэкономические данные, то увидите, что заработная плата всех групп населения росла весьма быстрыми темпами, как и заработная плата людей, входящих в нашу выборку. Кроме того, мы обнаружили, что в тот год увеличились размеры практически всех источников налоговых поступлений, а не только поступлений от подоходного налога с физических лиц, что также указывает на наличие общей причины. Очевидно, основной причиной всех этих изменений явилось повышение цен на нефть и газ, происшедшее приблизительно в то же время. Более высокие цены на

нефть способствовали общему росту экономики, что и может послужить объяснением, почему росла заработная плата и увеличивались налоговые поступления.

Лунгани: Была ли какая-либо реакция со стороны российских чиновников на ваше исследование?

Кин: Я полагаю, что они знают о нашей работе, однако какой-либо реакции с их стороны пока не последовало.

Иванова: Я думаю, что правительство считает реформу успешной, и, как мы отметили ранее, другие страны осуществили аналогичные реформы, по всей видимости, потому, что они тоже восприняли ее как успешную. В то же время интересно, что, по сообщениям, российское правительство рассматривает возможность отказа от плоского налога и возврата к более прогрессивной налоговой системе.

РЕФОРМА ПОДОХОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИИ*

Анна Иванова, Майкл Кин, Александр Клемм**

Резюме

В 2001 г. в России произошло существенное снижение максимальных ставок подоходного налога с физических лиц за счет введения единой предельной ставки, установленной на низком уровне, равном 13%. В следующем году реальные поступления от подоходного налога увеличились почти на 26%. Подобный опыт введения «плоского налога» привлек значительное внимание политиков и экономистов, примеру России последовали другие страны, что сделало эту реформу, возможно, наиболее важной налоговой реформой последних лет. Однако российский опыт был изучен недостаточно. В данной статье путем использования макроэкономических данных и, в особенности, микроэкономических данных о положении индивидов и домашних хозяйств, затронутых реформой в разной степени, рассматривается, явилось ли значительное увеличение налоговых поступлений результатом этой реформы. Основной вывод статьи заключается в том, что нет никаких свидетельств существенного воздействия реформы на предложение. В то же время налоговая дисциплина повысилась весьма значительно – согласно нашим оценкам, почти на треть, – хотя по-прежнему не ясно, произошло ли это в результате осуществления реформы или же явилось следствием сопутствующих изменений в налоговом администрировании.

Классификация JEL: H24, H26, H31

Ключевые слова: налоговая реформа, плоский налог, уклонение от уплаты налогов

1. ВВЕДЕНИЕ

В начале 2001 г. Россия заменила несколько предельных ставок подоходного налога с физических лиц – равных 12, 20 и 30% – плоской ставкой в

* Ivanova, A., Keen, M., and Klemm, A. (2005) The Russian Flat Tax Reform, *IMF Working Paper*, WP/05/16, January.

© International Monetary Fund, 2005

** Анна Иванова – экономист Департамента стран Ближнего Востока и Центральной Азии Международного валютного фонда (МВФ) (г. Вашингтон, США), e-mail: aivanova@imf.org; Майкл Кин – экономист Департамента по бюджетным вопросам МВФ, e-mail: mkeen@imf.org; Александр Клемм – старший научный сотрудник Научно-исследовательского института фискальной политики (г. Лондон, Великобритания), e-mail: a.klemm@ifs.org.uk. Авторы выражают благодарность Ричарду Бланделлу, Дэйлу Чуа, Гохуну Куону, Виктории Перри, Яну Престону, Джону Одлингу-Сми, Дэвиду Оуэну, Карлосу Сильвани, Стэфену Смиту, Антонио Спилемберго и Виктору Туроньи за комментарии и предложения, высказанные по данной статье. Взгляды, выраженные в статье, принадлежат исключительно авторам и необязательно отражают взгляды или политику Международного валютного фонда. Международный валютный фонд не несет никакой ответственности за качество перевода.

размере 13%.¹ В следующем году поступления от подоходного налога увеличились почти на 46%, в реальном выражении – на 26%. Удельный вес поступлений от подоходного налога в ВВП увеличился примерно на 1/5. Подобное существенное увеличение налоговых поступлений, последовавшее за значительным снижением предельных налоговых ставок, быстро привлекло внимание; примеру России последовали некоторые республики бывшего Советского Союза, а в последнее время – и другие страны. «Плоские налоги», то есть подоходный налог с единой положительной предельной налоговой ставкой, установленной на относительно низком уровне – 12 и 19% соответственно, ввели Украина и Словакия. Возможность проведения аналогичных реформ рассматривалась в Беларуси, Грузии, Гватемале, Кыргызстане, Сальвадоре, Парагвае и Польше.² Таким образом, российская реформа оказала чрезвычайно большое влияние на другие страны³ – и стала, возможно, наиболее важной налоговой реформой последнего десятилетия.

Принимая во внимание значение данной реформы не только для самой России, но и для многих стран, предпринявших или намеревающихся предпринять аналогичные меры, важно оценить этот опыт и извлечь из него соответствующие уроки. Действительно ли реформа оказала значительное положительное влияние на налоговую дисциплину и/или предложение труда (в особенности на налоговую дисциплину), как это утверждают ее сторонники? Было ли это влияние настолько сильным, что более низкие налоговые ставки «окупили себя»?

Цель данной статьи заключается в том, чтобы рассмотреть эти и некоторые другие вопросы путем анализа макроэкономических данных об изменении в этот период различных источников налоговых поступлений и, в особенности, панельных данных на уровне индивидов и домашних хозяйств, имеющихся в настоящее время в Мониторинге экономического положения и здоровья населения России и охватывающих период до и после проведения реформы, а также дать точную оценку воздействия реформы на налоговые поступления, предложение труда, ставки заработной платы и налоговую дисциплину налогоплательщиков.

Несмотря на многочисленные комментарии и восторженные отзывы, российский опыт не был подвергнут сколько-нибудь серьезному эмпири-

¹ Заметим, что это не плоский налог в понимании Хола и Рабушки, который, по сути, является налогом на расходы, взимаемым с дохода в форме заработной платы и потока денежных средств фирм по одинаковой ставке (Hall, Rabushka (1995)). Несмотря на это, Рабушка положительно отозвался о российской реформе (Rabushka (2003)).

² Одним из вариантов является реформа в Армении, где прогрессивная структура ставок подоходного налога и регрессивная структура отчислений на социальное страхование были изменены таким образом, чтобы их комбинация представляла собой единую положительную предельную ставку.

³ Хотя опыт России по введению плоского налога и оказал наибольшее влияние на другие страны, в действительности это был не первый пример такого рода: в Боливии единая ставка подоходного налога существует с 1986 г.; Эстония ввела подобную ставку в 1994 г., а Латвия – в 1995 г.

ческому анализу.⁴ Единственный эконометрический анализ, о котором нам было известно, представлен в ряде работ Института экономики переходного периода.

Стратегия проведения эмпирического исследования в этих работах (см., например, Синельников-Мурылев (2003)⁵) заключалась в использовании данных Мониторинга экономического положения и здоровья населения России с целью оценки ситуации на уровне российских регионов и выявления того, увеличилась ли предполагаемая база подоходного налога в большей степени в тех регионах, где произошло наибольшее снижение средневзвешенной предельной налоговой ставки. Полученный вывод заключается в том, что значительный эффект подобного рода действительно имел место, и авторы, в конечном счете, увязывают около половины прироста налоговых поступлений со снижением предельных ставок. Однако эти поразительные результаты требуют ряда оговорок. Например, вполне могло оказаться, что регионы, в которых удельный вес населения с доходом, облагаемым по более высоким налоговым ставкам, до реформы был выше, одновременно были регионами, где в силу определенных причин произошло наибольшее увеличение доходов населения, для которого предельная налоговая ставка до и после реформы, по сути, осталась неизменной (и, следовательно, произошло наибольшее увеличение налоговой базы). Чтобы оценить подобную возможность, необходимо иметь и использовать микроэкономические панельные данные, тем самым обеспечивая наилучший базис для выявления последствий реформы. Это как раз тот подход, который использовался в данной работе.

Следует отметить, что основное внимание в представленном здесь анализе уделяется исключительно позитивным аспектам реформы с точки зрения ее воздействия на налоговые поступления, налоговую дисциплину и предложение труда; мы не пытаемся измерить, в какой степени увеличилась экономическая эффективность или благосостояние, или оценить распределительные последствия реформы.⁶

Структура статьи следующая. Во втором разделе приводится описание подоходного налога с физических лиц и соответствующей налоговой реформы 2001 г. (что важно для понимания ее последствий). В третьем разделе кратко рассматриваются теоретические выводы, касающиеся возможных последствий реформы. В четвертом разделе производится оценка реформы на макроэкономическом уровне. Основная часть анализа, базирующегося на микроэкономических панельных данных, представлена в

⁴ Неофициальную оценку см. в IMF (2002) и Chua (2003).

⁵ См. также главу 4 работы ИЭПП (2003).

⁶ В работе Синельников-Мурылев и др. (2003) утверждается, что сокращение масштабов уклонения от уплаты налогов (и, следовательно, увеличение налоговых платежей) со стороны налогоплательщиков с высоким уровнем дохода фактически привело к повышению эффективной прогрессивности подоходного налога в части дохода в форме заработной платы (в то же время каких-либо убедительных доказательств его прогрессивности в части совокупного дохода обнаружено не было).

пятом разделе, где описываются используемые данные и методология, и шестом разделе, в котором отражены полученные результаты. Седьмой раздел является заключительным.

2. ПОДОХОДНЫЙ НАЛОГ С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ И НАЛОГОВАЯ РЕФОРМА 2001 ГОДА

Изменения структуры ставок подоходного налога с физических лиц, вступившие в силу 1 января 2001 г., представлены в табл. 1.

Таблица 1

Структура ставок подоходного налога до и после реформы

До реформы, 2000 г.		После реформы, 2001 г.	
Налогооблагаемый доход, руб.	Предельная налоговая ставка, %	Налогооблагаемый доход, руб.	Предельная налоговая ставка, %
До 3168	0	До 4800	0
3168–50000	12	Свыше 4800	13
50000–150000	20		
Свыше 150000	30		

Источник: Налоговый кодекс Российской Федерации, часть II.

До реформы пороговый уровень налогооблагаемого дохода, при превышении которого начинали применяться более высокие ставки, был достаточно высоким: в 2000 г. он составлял около 187% средней заработной платы. Следует также отметить, что, несмотря на увеличение необлагаемого минимума дохода на 30% в реальном выражении в 2000–2001 гг., в относительном выражении он оставался практически неизменным (на уровне около 12% средней заработной платы).⁷

Строго говоря, после реформы подоходный налог с физических лиц не приобрел единой ставки, поскольку определенные виды дохода – выигрыши и призы, некоторые страховые выплаты, суммы материальной выгоды от использования заемных средств по ставкам ниже рыночных и процентные доходы по банковским вкладам с процентной ставкой, превышающей установленный уровень⁸, – по-прежнему облагаются по более высокой ставке, равной 35%, с целью устранения возможностей использования разнообразных схем уклонения от уплаты налогов (некоторые из них

⁷ И до, и после реформы размер данной налоговой льготы дискретно снижался при достижении более высоких уровней дохода (описание см. в приложении). Данный факт в полной мере учтен в представленном ниже эмпирическом анализе, но с целью упрощения мы игнорируем его в последующей дискуссии, а также при построении табл. 1 и рис. 4.

⁸ Процентные доходы по вкладам в банках облагаются подоходным налогом в части превышения сумм, рассчитанных исходя из 75% действующей ставки рефинансирования Центрального банка по рублевым вкладам и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте. Поскольку большинство депозитов приносит меньший доход, то процентный доход, как правило, подоходным налогом не облагается.

свидетельствуют об огромной изобретательности налогоплательщиков⁹). Дивиденды облагаются по ставке 30% (15% в 2000 г.).

В 2001 г. также произошли определенные изменения базы подоходного налога, в том числе были ликвидированы различные налоговые льготы для военнослужащих и эмигрантов (такие как компенсация расходов на аренду жилья и деловые поездки) и введена упрощенная система налоговых вычетов (стандартных, социальных, имущественных и профессиональных). Кроме того, был изменен механизм распределения поступлений от подоходного налога между федеральным и региональными бюджетами: в 2000 г. региональные бюджеты получали лишь 80% поступлений от подоходного налога, с 2001 г. они получают 100%. Данная мера направлена на повышение заинтересованности региональных органов власти в сборе налогов.

Однако указанные изменения структуры подоходного налога с физических лиц не были единственными компонентами налоговой реформы 2001 г. Для нашего анализа наиболее важно то, что вступление в силу части II нового Налогового кодекса также привело к значительному изменению структуры отчислений на социальное страхование (см. табл. 2). До реформы отдельные платежи производились в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Фонд обязательного медицинского страхования и Фонд занятости, при этом вне зависимости от уровня дохода общая ставка составляла 38.5% для работодателя и 1% для работника (деньги, уплаченные работником, перечислялись в Пенсионный фонд). После реформы был введен один «единый социальный налог», взимаемый с работодателя, – его уплачивают фирмы, удовлетворяющие различным дополнительным критериям¹⁰, – с предельными ставками, понижающимися с 35.6 до 5%; минимальная предельная ставка применяется к заработной плате, превышающей (очень высокий уровень в) 600000 рублей.¹¹ При заработной плате меньше 100000 рублей (около 254% средней заработной платы) предельная и средняя ставки налога на социальное страхование уменьшаются на 7.3 процентного пункта. Для индивидов, первоначально

⁹ Например, в рамках одной из схем предприятие покупало страховку на случай, вероятность наступления которого была очень низкой (и осуществляло вычет страховых взносов из базы налога на прибыль). В то же время, работники данного предприятия заключали с этой же компанией договор, наступление страхового случая по которому было очень высоким. В результате, работники получали заработную плату в форме страховых выплат, которые не подлежали обложению подоходным налогом.

¹⁰ Для применения регрессивной ставки необходимо, чтобы средняя заработная плата не превышала установленный пороговый уровень (в 2001 г. – 2500 руб.), притом что определенное число работников с наибольшими доходами в расчетах не учитывается. Очевидно, данная мера направлена на повышение всеобщей налоговой дисциплины путем устранения преимуществ для фирм, указывающих в отчетности лишь несколько высокооплачиваемых работников. Кроме того, с целью недопущения изменения формы доходов в 2001 г. регрессивная шкала социального налога могла быть применена лишь на основе данных о средней заработной плате за 2000 г.

¹¹ С 2002 г. она была вновь снижена до 2%.

плативших подоходный налог по минимальной ставке в 12%, непосредственным эффектом реформы 2001 г. явилось снижение совокупной предельной ставки подоходного налога и отчислений на социальное страхование примерно на 1.3 процентного пункта.¹²

Таблица 2
Структура ставок социальных налогов до и после реформы¹

	До реформы, 2000 г.		После реформы, 2001 г.	
	Доход, руб.	Предельная налоговая ставка, %	Доход, руб.	Предельная налоговая ставка, %
Работник	Любой	1	Любой	0
Работодатель	Любой	38.5 ²	До 100000	35.6
			100000–300000	20
			300000–600000	10
			Свыше 600000	5 (с 2002 г. – 2)

¹ В отношении работников, занятых в сельском хозяйстве, юристов и индивидуальных предпринимателей применяются разные налоговые ставки. В некоторых регионах взимаются дополнительные сборы, например в Москве – сбор на финансирование образования в размере 1%.

² Включает отчисления в Пенсионный фонд (28%), Фонд социального страхования (5.4%), Фонд занятости (1.5%) и Фонд обязательного медицинского страхования (3.6%).

Источник: Налоговый кодекс Российской Федерации, часть II.

В начале 2001 г. вступили в силу и некоторые другие изменения налогового законодательства.

- Несмотря на то что совокупная ставка федерального и регионального налогов на прибыль осталась на уровне 30%¹³, местные органы власти получили право вводить дополнительный налог на прибыль в размере до 5% (и этим правом воспользовались). Таким образом, совокупная максимальная налоговая ставка увеличилась до 35%.¹⁴
- Как было отмечено выше, ставка налога на дивиденды выросла, однако при этом суммы налога на прибыль, уплачиваемые с распределяемых доходов акционерных обществ, стали засчитываться в счет обязательств по подоходному налогу.¹⁵

¹² Поскольку ставка социальных налогов представляет собой соотношение суммы налога и налогооблагаемого дохода, данный показатель рассчитывается как разница между $(0.12 + 0.01 + 0.385)/(1.385)$ и $(0.13 + 0.356)/(1.356)$.

¹³ Ставка федерального налога, равная 11%, плюс ставка регионального налога в размере до 19%.

¹⁴ Произошла также определенная унификация базы налога на прибыль, взимаемого на трех уровнях государственной власти. В 2002 г. максимальная ставка налога на прибыль была снижена до 24% (включает федеральный налог в размере 7.5%, региональный налог со ставкой 10.5–14.5% и местный налог до 2%). В том же году были отменены инвестиционные налоговые льготы (о чем было объявлено в 2001 г.), их заменили режимом ускоренной амортизации, а также ввели менее строгий режим вычета расходов по уплате процентов (по кредитам, взятым на покупку капитального оборудования) и других расходов и увеличили срок, на который можно переносить убытки, с 5 до 10 лет.

¹⁵ В 2002 г. ставка налога на дивиденды была снижена до 6%, а уплачиваемый с распределяемых доходов акционерных обществ налог на прибыль перестал засчитываться в счет обязательств по подоходному налогу.

- Был отменен налог на содержание социальной инфраструктуры, являвшийся, по сути, налогом с оборота со ставкой 1.5%, а ставка налога с пользователей автомобильных дорог, еще одного налога с оборота, снижена с 2.5 до 1.5%.¹⁶ Каких-либо изменений ставок налога на добавленную стоимость не произошло¹⁷, однако был пересмотрен ряд налоговых льгот (в том числе уменьшена налоговая льгота в отношении медицинской продукции), а с середины года осуществлен переход от использования принципа страны происхождения к принципу страны назначения при торговле со странами СНГ (за исключением торговли с Беларусью и торговли энергоносителями). Кроме того, были приняты меры по сокращению издержек уплаты налога на добавленную стоимость для малого бизнеса.¹⁸

В период реформы подоходного налогообложения физических лиц существенные изменения претерпело также налоговое администрирование (см. Чуа (2003)). Часть I нового Налогового кодекса, вступившая в силу 1 января 1999 г., во многих отношениях расширила возможности налоговых органов, главным образом, за счет введения единого идентификационного номера налогоплательщика и использования в определенных случаях косвенной оценки налоговых обязательств.¹⁹ Были расширены полномочия Федеральной налоговой службы, в частности, при оценке обоснованности распределения доходов, налоговых вычетов и налоговых кредитов среди связанных друг с другом налогоплательщиков, а также при обеспечении погашения задолженности ликвидированных компаний. Важно и то, что с принятием части I был отменен предельный уровень процентных ставок за пользование отсрочкой по уплате налогов. В то же время некоторые положения нового Налогового кодекса имели прямо противоположный эффект: например, теперь налоговые обязательства считаются выполненными после предоставления налогоплательщиком банковского платежного поручения, что позволяет ему говорить о выполнении обязательств без фактической уплаты каких-либо налогов. Несмотря на это, в целом реформа привела к расширению полномочий налоговых органов (дополнительные меры, имевшие подобный эффект, были приняты

¹⁶ Отменен в начале 2003 г.

¹⁷ Стандартная ставка налога осталась на уровне 20%, пониженная ставка в размере 10% применяется к основным продуктам питания, товарам для детей и некоторым другим товарам.

¹⁸ Сюда относится введение минимального размера выручки в 1 млн руб. (за предыдущий месяц), при превышении которого экономические субъекты обязаны зарегистрироваться в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость.

¹⁹ Согласно пункту 3 главы 91 части I Налогового кодекса, налоговый орган вправе самостоятельно определять суммы налогов, подлежащих уплате, на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии при воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на используемые для осуществления предпринимательской деятельности территории или помещения налогоплательщика.

в 2002 г.)²⁰. В то же время трудно сказать, в какой степени указанная реформа правовых рамок действительно способствовала реализации изменений на практике.

Таким образом, в начале 2001 г. произошло значительно больше изменений, коснувшихся не только ставок подоходного налога с физических лиц. Из этого следует важный вывод о том, что рассмотреть последствия реформы подоходного налогообложения в отдельности от других изменений весьма трудно. В частности, можно ожидать, что снижение налогов на социальное страхование будет иметь практически такое же воздействие на поведение, как и снижение ставок подоходного налога, что делает особенно трудным разделение последствий этих двух изменений.

3. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПРОГНОЗЫ

Для формализации подхода к рассмотрению сути реформы 2001 г. запишем поступления от подоходного налога с физических лиц R как $\tau\lambda wL$, где τ – налоговая ставка (рассчитываемая как соотношение суммы налога и налогооблагаемого дохода); λ – соотношение задекларированного налогооблагаемого дохода и фактического налогооблагаемого дохода (тем самым, данный показатель отражает степень соблюдения налогового законодательства, где $\lambda = 1$ соответствует полному раскрытию доходов); w – начисленная заработная плата и L – уровень занятости (с целью упрощения в данной ситуации мы абстрагируемся от компонентов базы подоходного налога, связанных с доходами от капитала). Затем, обозначив пропорциональные изменения «крышками», воздействие какой-либо реформы на налоговые поступления можно приблизительно записать как:

$$\hat{R} \approx \hat{\tau} + \hat{\lambda} + \hat{w} + \hat{L}. \quad (1)$$

Несмотря на то что некоторые меры, предпринятые в рамках реформы подоходного налогообложения физических лиц 2001 г., способствовали увеличению налоговых поступлений, даже если они не затрагивали поведение налогоплательщиков, таких мер было относительно немного (наиболее важной, вероятно, является отмена налоговых льгот для военнослужащих). Таким образом, результатом реформы для индивидов, первоначально плативших подоходный налог по более высокой ставке, явилось значительное снижение τ , подкрепленное снижением налогов на социальное страхование. Вопрос заключается в том, могли ли три типа реакций на реформу, представленные в правой части уравнения (1), привести к

²⁰ В частности, налоговой полиции было предоставлено право проводить налоговые проверки при наличии достаточных оснований подозревать налогоплательщика в неуплате налогов, а также выявлять экономические преступления, не связанные с налогообложением, такие как отмывание денег.

такому увеличению налоговой базы, которое во многом обусловило бы значительное увеличение поступлений от подоходного налога, произошедшее после реформы. В данном разделе последовательно рассматривается каждый тип реакции, а также возможность того, что реформа приведет к определенному изменению формы доходов – сокращению доходов, облагаемых налогом на прибыль предприятий, и увеличению доходов, облагаемых подоходным налогом с физических лиц.

3.1. Начисленная заработная плата

В официальном секторе экономики (тот, в котором определенные налоги все же уплачиваются) можно ожидать снижения начисленной заработной платы w в результате уменьшения налогового «клина» (отражающего подоходный налог и социальные налоги), что обуславливает непосредственное воздействие снижения ставок на налоговые поступления.²¹ Если перевести данное утверждение в термины представленного ниже эмпирического исследования, то из этого следует, что начисленная заработная плата индивидов, в наибольшей степени затронутых реформой, сократится по сравнению с начисленной заработной платой тех индивидов, которых реформа затронула в меньшей степени. В неофициальном секторе экономики начисленная заработная плата по понятным причинам могла увеличиться (с тем, чтобы величина чистой заработной платы соответствовала уровню, сложившемуся в официальном секторе); однако на налоговые поступления это не оказало бы непосредственного воздействия.

²¹ Рассмотрим, например, обычный случай конкурентного рынка труда, характеризуемого равенством между спросом на труд $D(w)$ и предложением труда $S[w(1 - \lambda\tau)]$ (которое зависит от величины заработной платы за вычетом фактически уплаченных налогов; с целью упрощения мы игнорируем риски, связанные с несоблюдением налогового законодательства). Затем, обозначив эластичность спроса на труд и предложения труда как e^D и e^S (определенные таким образом, чтобы их значения были положительными числами),

несложно показать, что $\hat{w} = \left(\frac{e^S}{e^S + e^D} \right) \left(\frac{\lambda\tau}{1 - \lambda\tau} \right) (\hat{\tau} + \hat{\lambda})$. Иначе говоря, если налоговая дисциплина не повышается, начисленная заработная плата снижается в большей степени, чем налоговая ставка. Исходя из данной взаимосвязи (и игнорируя в данном случае – в противовес фактам, но для простоты – социальные налоги, которые также влияют на величину чистой заработной платы и, следовательно, предложение труда), легко показать, что в этой простой ситуации общий эффект, оказываемый на поступления от подоходного

налога, равен $\hat{R} = \left[\left(\frac{e^S(1 - e^D)}{e^S + e^D} \right) \left(\frac{\lambda\tau}{1 - \lambda\tau} \right) + 1 \right] (\hat{\tau} + \hat{\lambda})$. Тем самым, рост налоговых поступле-

ний тем более вероятен (притом что $\hat{\tau} + \hat{\lambda} < 0$), чем выше эластичность спроса на труд (в действительности необходимое условие роста налоговых поступлений заключается в превышении коэффициентом эластичности единицы), эластичность предложения труда, налоговая ставка и первоначальный уровень налоговой дисциплины.

3.2. Предложение труда

Можно ожидать, что налоговые поступления зависят от изменения начисленной заработной платы, а также от изменения параметров подоходного и социального налогов. Первый эффект, как правило, зависит от эластичности предложения труда, поэтому предметом нашего рассмотрения является второй эффект.

С целью упрощения предположим, что при проведении реформы налогооблагаемый минимум дохода и минимальная предельная налоговая ставка остаются неизменными, однако (единственная) максимальная ставка снижается до этого же уровня. (Фактически, как было рассмотрено выше, минимальная предельная налоговая ставка – с учетом отчислений на социальное страхование – сократилась на 1.3 процентного пункта, при этом изменения при более высокой ставке были разнообразнее.) Как показано на рис. 1, при снижении более высокой предельной налоговой ставки до уровня стандартной ставки результатом реформы является вращение линии бюджетного ограничения, отражающей доход до и после уплаты налогов, против часовой стрелки вокруг точки перегиба (расположенной на уровне дохода, при котором первоначально применялась данная более высокая ставка) вплоть до момента, когда линия бюджетного ограничения становится прямой линией. На левом графике, изображенном на рис. 1, показано воздействие данного изменения на налогоплательщика, платившего до реформы подоходный налог не по стандартной, а по более высокой ставке. Эффект замещения в результате проведения реформы выделен путем сопоставления первоначального выбора в точке *a* с выбором, который был бы сделан при гипотетическом бюджетном ограничении, представленном пунктирной линией, проходящей через точку *a* и при этом параллельной новому бюджетному ограничению. Он состоит в увеличении дохода до уплаты налогов до точки, такой как *b* (и, следовательно, в расширении налоговой базы), что является следствием снижения предельной налоговой ставки. В то же время в противоположном направлении действует эффект дохода, представленный путем сопоставления точки

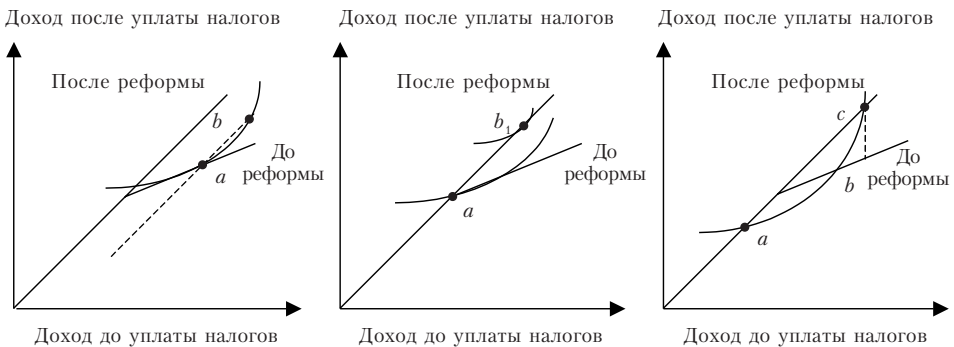


Рис. 1. Предложение труда до и после реформы

b и выбора, который был бы сделан при послереформенном бюджетном ограничении. Он обусловлен не только увеличением предельной заработной платы, но и повышением чистого дохода вследствие уменьшения налогообложения интрамаржинального дохода, который первоначально облагался по более высокой ставке. При стандартном предположении о том, что досуг является нормальным благом, это, как правило, ведет к уменьшению предложения труда и, следовательно, налоговой базы.

Очевидно, что в случае индивида, который до реформы выбирал точку, расположенную внутри сегмента линии бюджетного ограничения, соответствующего стандартной ставке, реформа попросту не оказала никакого воздействия на предложение труда и, следовательно, налоговую базу (на рисунке это не показано). Существует, однако, и другая значимая возможность. На среднем графике показана ситуация, когда до реформы индивид выбирал точку перегиба, после которой начинала применяться более высокая налоговая ставка. В этом случае результатом реформы является лишь эффект замещения, и при переходе из точки a в такую точку, как b , предложение труда увеличивается. Это может показаться крайним случаем – хотя, в принципе, можно ожидать определенного «скопления» налогоплательщиков в подобных точках перегиба, – но он указывает на наличие возможности, имеющей определенное значение для нашего эмпирического исследования. Предположим, что индивиды осуществляют выбор не между множеством возможностей, представленных непрерывной линией бюджетного ограничения, как это до сих пор неявно подразумевалось при построении графиков, а между различными альтернативами, представленными точками, дискретно расположенными вдоль линии бюджетного ограничения. Рассмотрим, например, ситуацию, изображенную на правом графике, когда индивид может выбирать уровень валового дохода, соответствующий лишь точкам a и b . До реформы наиболее предпочтительным вариантом была точка a : индивид платил налог по стандартной ставке. Однако после реформы контракт, в рамках которого предлагается более высокий уровень валового дохода – чистый доход при этом теперь увеличивается до c , – становится более привлекательным вариантом из двух имеющихся. В этом случае реформа приводит к увеличению предложения труда даже тем индивидом, который до реформы платил налог по более низкой ставке. Аналогичный эффект может иметь место, и это легко показать, когда индивиды просто допускают ошибки при оптимизации своего поведения. Признание данной возможности – возможности того, что реформа могла привести к увеличению предложения труда теми индивидами, которых она непосредственно не затронула, – имеет большое значение для последующего эмпирического исследования.²²

²² Существует еще одна ситуация, при которой реформа могла привести к увеличению предложения труда: в результате ее проведения работники, сталкивающиеся с определенными постоянными издержками своей работы, переходят от бездействия к достижению уровня дохода до уплаты налогов, превышающий тот, при достижении которого ранее начинала

3.3. Налоговая дисциплина

В рамках представленного выше анализа предполагалось, что при решении налоговых вопросов индивиды всегда сообщают правдивую информацию. Второй основной путь, посредством которого реформа могла повлиять на размер налоговой базы, заключается в воздействии на налоговую дисциплину.²³ Фактически именно на нем делается акцент при положительной оценке рассматриваемой реформы.

Однако, согласно теории, во многих случаях снижение налоговой ставки в действительности ведет к *снижению* налоговой дисциплины. В классической модели уклонения от уплаты налогов как рискованного предприятия снижение налога приводит к снижению налоговой дисциплины при условии, что размер штрафа при сокрытии доходов пропорционален неуплаченной сумме налога (Allingham, Sandmo (1972)).²⁴ Интуитивное объяснение этого достаточно простое: снижение налоговой ставки приводит к увеличению дохода после уплаты налогов при любом первоначальном масштабе уклонения от уплаты налогов, что, как правило, способствует более рискованному поведению при формировании портфеля (достаточным условием здесь является стандартная предпосылка уменьшения абсолютного неприятия риска); это означает увеличение удельного веса скрываемого дохода. В других моделях также предполагается, что снижение налоговой ставки приведет к увеличению масштабов уклонения от уплаты налогов (или, по крайней мере, не приведет к снижению). Следует

применяться более высокая налоговая ставка. (Приступить к работе при более низком уровне дохода не является оптимальным решением, поскольку данный вариант возможен, но был отклонен еще до реформы.) Маловероятно, чтобы данная ситуация имела практическое значение, если учесть очень высокий уровень дохода, при достижении которого начинали применяться более высокие ставки.

²³ В принципе, решения о предложении труда и соблюдении налогового законодательства являются взаимосвязанными. Однако анализ данного совместного решения является достаточно сложным, и с точки зрения целей настоящей статьи он лишь немногим дополняет выводы, полученные при рассмотрении каждого решения в отдельности (обсуждение см., например, в работе Slemrod, Yitzhaki (2002)).

²⁴ Данный результат был получен в работе Yitzhaki (1974). Предположение, что размер штрафных санкций пропорционален неуплаченной сумме налога (или, что встречается чаще, увеличивается с ее ростом) имеет ключевое значение. Если, как это предполагается в оригинальной работе Allingham, Sandmo (1972), размер платежа в случае обнаружения нарушений налогового законодательства зависит от суммы скрываемого дохода, а не от неуплаченной суммы налога, то воздействие изменения налоговой ставки на масштабы уклонения от уплаты налогов теоретически является неопределенным. В российской ситуации вполне разумно сделать предположение, что размер штрафных санкций по меньшей мере пропорционален неуплаченной сумме налога. Например, результатом частичной уплаты налогов посредством занижения налоговой базы или неправильной оценки является наложение штрафных санкций в размере 20% неуплаченной суммы налогов, если ошибка была непреднамеренной, и 40% – в случае умышленной. Кроме того, фактический размер штрафных санкций увеличивается с ростом неуплаченной суммы налогов в той степени, в какой процентная ставка, взимаемая с просроченных платежей, превышает издержки налогоплательщика по привлечению капитала.

ожидать, что это будет справедливо и в случае, когда, например, размер налоговых платежей определяется в ходе переговоров между налогоплательщиком и коррумпированным налоговым инспектором (проявляющими нейтральное отношение к риску). До тех пор пока такие переговоры являются эффективными, их проведение будет максимизировать суммарный излишек двух сторон, представляющий собой чистый доход налогоплательщика за вычетом суммы ожидаемых налоговых платежей и штрафных санкций. При предположении, что размер штрафных санкций пропорционален неуплаченной сумме налога, данная ситуация будет означать наличие углового равновесия, при котором – в зависимости от вероятности быть пойманным и величины штрафа, но не от размера налоговой ставки – весь доход или абсолютно открыто декларируется, или же полностью скрывается.²⁵ Если предельный размер штрафных санкций возрастает вместе с увеличением неуплаченной суммы налога, то фактические масштабы уклонения от уплаты налогов опять-таки будут *расти* по мере снижения налоговой ставки.²⁶

Тем не менее существует ряд аспектов, указывающих на воздействие в противоположном направлении: результатом сокращения налоговых ставок является более четкое соблюдение налогового законодательства.²⁷ На-

²⁵ В формализованном виде излишек равен $Y - (1 - p)\tau(Y - e) - p(\tau Y + F(\tau e))$, где Y – фактический доход; e – скрытый доход; p – вероятность обнаружения нарушения; $F(e, \tau)$ – суммарные штрафные санкции, налагаемые на налогоплательщика и налогового инспектора в случае выявления нарушения законодательства с их стороны. Необходимым условием является $(1 - p) = pF'(\tau e)$, так что величина e определяется угловым решением или же уменьшается при увеличении размера штрафа.

²⁶ Чтобы понять, почему снижение масштабов уклонения от уплаты налогов при увеличении налоговой ставки является достаточно распространенным эффектом, рассмотрим общий случай, когда сумма скрываемого дохода e определяется таким образом, чтобы максимизировать некоторую функцию $W(e, \tau)$, где τ – налоговая ставка. Форма функции $W(\cdot)$ может отражать, например, влияние уклонения от уплаты налогов на вероятность обнаружения нарушений налогового законодательства или размер информационных и иных издержек, связанных с уклонением от уплаты налогов (нас не интересует объяснение, каким образом строится данная функция). Имеет смысл предположить, что увеличение налоговой ставки ведет к ухудшению положения частного сектора, так что (если обозначить производные индексами) $W'_\tau(e, \tau) < 0$. Кроме того, вполне разумно предположить – до тех пор пока размер штрафных санкций увеличивается с ростом налоговой ставки, – что повышение налоговой ставки самым негативным образом сказывается на тех, кто больше других уклонялся от уплаты налогов. Если их действия обнаружены, к ним применяются более высокие штрафы, однако, поскольку данные налогоплательщики в любом случае декларируют относительно небольшую часть своего дохода, они получают лишь небольшой выигрыш от уменьшения налоговых платежей. Таким образом, $W'_e(e, \tau) < 0$. В этом случае, исходя из условия первого порядка $W'_\tau(e(\tau), \tau) = 0$, отражающего взаимосвязь между неуплаченной суммой налога и налоговой ставкой, следует, что $e'(\tau) = -W''_{\tau e} / W''_{ee} < 0$, то есть увеличение налоговой ставки ведет к уменьшению масштабов уклонения от уплаты налогов.

²⁷ Отметим также, что масштабы какого-либо воздействия сократятся, если принять во внимание тот факт, что теоретические выводы, как правило, делаются исходя из изменения средней, а не предельной налоговой ставки. Для индивидов, которых затронула российс-

пример, в работе Engel, Hines (1999) показано, что увеличение налоговых ставок может привести к активизации уклонения от уплаты налогов, если индивидам известно о том, что в случае проверки из архива будут подняты их прежние декларации. Кроме того, возможно сокращение налоговой базы не только вследствие незаконного уклонения от уплаты налогов, но и по причине ухода от уплаты налогов на вполне законных основаниях. Несмотря на то что разделительная линия между этими двумя понятиями является несколько размытой, характер наказания в случае обнаружения нарушений, по всей видимости, существенно различается. Хотя законный уход от уплаты налогов также может быть рискованным и, возможно, дорогостоящим предприятием, потери в случае неудачи (в дополнение к необходимости уплатить налог), по-видимому, не зависят от налоговой ставки. Поскольку, как было отмечено выше, подобная зависимость является ключевым элементом прогноза относительно увеличения масштабов незаконного уклонения от уплаты налогов при снижении налоговой ставки, вполне может оказаться, что масштабы законного ухода от уплаты налогов при снижении налоговой ставки сократятся. Предположим, например, что издержки, которые несет налогоплательщик при сокрытии дохода, зависят только от скрываемой суммы.²⁸ Интуитивно можно предположить, что уход от уплаты налогов на законных основаниях будет в таком случае продолжаться вплоть до момента, когда предельные издержки законного уменьшения налоговой базы на 1 долл. не сравняются с частной выгодой, представляющей собой предельную налоговую ставку. Поскольку предельные издержки законного ухода от уплаты налогов увеличиваются с ростом суммы, которая не будет облагаться налогом, то в результате повышение налоговой ставки приведет к увеличению суммы дохода, исключаемой из налоговой базы.

Таким образом, взаимосвязь между размером налогового бремени и налоговой дисциплиной является более сложной, чем это может показаться на первый взгляд, притом что даже направление их взаимного влияния в принципе остается неясным. Эконометрические исследования также не привели к какому-либо четкому выводу по поводу направления этого влияния на практике: в обзоре, представленном в работе Andreoni, Erard, and Feinstein (1999), показано, что эмпирические результаты являются неоднозначными. То же самое можно сказать и в отношении более новых работ: так, Шнайдер и Энст пришли к выводу, что высокие налоговые ставки способствуют

кая налоговая реформа, предельная ставка была гораздо меньше средней, поскольку минимальная предельная налоговая ставка, по сути, осталась неизменной. Таким образом, воздействие реформы на масштабы уклонения от уплаты налогов будет более слабым, чем это предполагает простое сопоставление предельных ставок до и после реформы. В действительности, применительно к индивидам, которые до реформы в значительной степени уклонялись от уплаты налогов, декларируя лишь доход, облагаемый по минимальной ставке (которая практически не изменилась), прогноз состоит в отсутствии изменений масштабов уклонения от уплаты налогов.

²⁸ Это особый случай модели, представленной в работе Slemrod (2001).

уходу бизнеса в тень (Schneider, Enste (2000)), а Фридман и др. обнаружили прямо противоположное явление (Friedman et al (2000)).

3.4. Изменение формы доходов

Наряду с воздействием на стимулы и налоговую дисциплину существует еще один путь – в дополнение к представленным в уравнении (1), – посредством которого реформа влияет на базу подоходного налога. Этот путь заключается в побуждении к изменению формы доходов – увеличению доходов физических лиц и сокращению прибыли юридических лиц – посредством или непосредственного изменения организационной формы бизнеса, или выплаты доходов индивидам, владеющим частью собственности (или связанным с ними лицам), в виде жалованья или в иной форме, такой как пенсия или процентный доход, которые подлежат вычету из базы налога на прибыль предприятий, но облагаются подоходным налогом с физических лиц.²⁹ С учетом того, что в начале 2001 г. максимальная ставка налога на прибыль и ставка налогообложения дивидендов были увеличены, а ставки подоходного и социального налогов, применяемые к высоким доходам, снижены, могло показаться, что осуществление выплат в форме личного дохода, а не в форме нераспределенной прибыли, действительно стало более привлекательным. Однако два фактора, по-видимому, сгладили данное воздействие налоговой реформы. Первым является принятие в 2001 г. положения, согласно которому суммы налога на прибыль, уплачиваемые с распределяемых доходов акционерных обществ, стали засчитываться в счет обязательств по подоходному налогу, что привело к снижению эффективной ставки налогообложения дивидендов с $40.5 (= 1 - (1 - 0.15)(1 - 0.3))$ до 35% (указанные суммы налога возмещению не подлежали). Во-вторых, в то время как наиболее значительное снижение ставок подоходного налога и отчислений на социальное страхование пришлось исключительно на доходы, превышающие пороговый уровень, соответствовавший до реформы более высоким ставкам, данное снижение ставки налогообложения дивидендов относилось, по сути, ко всей прибыли. Таким образом, выигрыш от снижения налогообложения доходов физических лиц не столь большой, как это кажется на первый взгляд. Тем самым, априори неясно, способствовала ли реформа повсеместному изменению формы доходов.

4. РЕФОРМА ПОДОХОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В БОЛЕЕ ШИРОКОМ КОНТЕКСТЕ

Прежде чем перейти к следующему разделу, обратившись к фактам воздействия реформы на поведение индивидов и домашних хозяйств, полезно

²⁹ В работах Gordon, Mackie-Mason (1994) и Gordon, Slemrod (1998) было показано, что подобное изменение формы доходов в определенной степени имело место в Соединенных Штатах.

рассмотреть, какие выводы можно сделать о последствиях реформы исходя из имеющихся макроэкономических данных. С этой целью мы анализируем официальные данные об изменении агрегированных показателей, определяющих поступления от подоходного налога, но вначале рассматриваем изменение поступлений от других налогов за аналогичный период.

4.1. Изменение налоговых поступлений

В более широком контексте, в рамках которого дается оценка реформе, уровень и структура доходов консолидированного бюджета, то есть бюджета, формируемого на всех уровнях государственной власти, за период до и после реформы 2001 г. показаны в табл. 3.

Таблица 3
Доходы консолидированного бюджета, 1994–2003 гг., % от ВВП

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	20
Всего доходов	34.6	36.8	35.8	39.3	34.4	33.6	36.9	37.4	37.6	36
– Подоходный налог с физических лиц	2.9	2.6	2.8	3.2	2.7	2.4	2.4	2.9	3.3	3
– Налог на прибыль	8.0	8.2	4.9	4.4	3.7	4.5	5.5	5.8	4.3	4
– Налог на добавленную стоимость	7.0	6.9	7.6	7.3	6.4	5.9	6.3	7.2	6.9	6
– Акцизы	1.2	1.7	2.8	2.7	2.7	2.2	2.3	2.7	2.4	2
– Налоги на внешнюю торговлю	1.0	1.7	1.1	1.2	1.3	1.8	3.1	3.7	3.0	3
– Налоги, взимаемые с фонда заработной платы ¹	8.9	8.1	8.2	9.7	8.4	7.7	7.7	7.3	8.0	7
– Налоги на добычу полезных ископаемых	0.0	0.9	1.1	1.5	0.9	0.9	1.1	1.4	3.1	3
– Другие налоговые доходы	5.1	3.4	3.6	4.9	3.6	2.9	2.8	2.4	2.8	2
– Неналоговые доходы	0.0	1.5	1.2	1.2	1.5	1.7	1.8	2.3	2.5	2
– Доходы бюджетных фондов ²	0.5	1.9	2.4	3.2	3.1	3.4	4.0	1.8	1.3	0

¹ Налоги, взимаемые с фонда заработной платы, включают ежегодные отчисления на финансирование государственной пенсионной системы.

² Бюджетные фонды включают бюджетные и внебюджетные региональные дорожные фонды.
Источники: Министерство финансов, Центральный банк России, Госкомстат и оценки сотрудников Международного валютного фонда.

Удельный вес поступлений от подоходного налога в ВВП увеличился почти на 20%³⁰; в номинальном выражении поступления возросли почти на 46%, в реальном выражении – примерно на четверть. Однако в то же время удивление вызывает то, что (за исключением трех случаев, к которым мы еще вернемся) в 2001 г. значительно увеличился удельный вес в ВВП поступлений не только от подоходного налога, но и от всех остальных источников. В наибольшей степени возросли поступления от подоходного налога, но поступления от косвенных налогов и налогов на внешнюю торговлю также увеличились примерно на такую же величину. Подобные масштабы роста налоговых поступлений, которые позволили практически достичь уровня до кризиса 1998 г., указывают на то, что в его основе лежит некая общая причина.

³⁰ Данные об официальном ВВП в России, используемые в данной статье, включают оценку незарегистрированной деятельности (которая составляет порядка 25% отчетного ВВП).

Наиболее очевидной причиной является рост цен на энергоносители, начавшийся в конце 2000 г. Цены на природный газ достигли максимального значения в 2001 г., снизились в 2002 г., а затем вновь увеличились в 2003 г.; цены на нефть достигли максимального значения несколько ранее. Налоговые поступления, связанные с нефтяными доходами, обеспечивали в то время около одной трети доходов федерального бюджета, поэтому – принимая во внимание более широкое потенциальное воздействие на экономику на макроуровне – вполне можно было ожидать значительного увеличения поступлений, обусловленного этим фактором. Так, по оценкам Куона, около 80% прироста поступлений после кризиса явилось следствием увеличения доходов в нефтегазовом секторе (который обеспечивает около 20% от ВВП) (Kuon (2003)). Как и следовало ожидать, поступления от налогов на добычу полезных ископаемых, акцизов и налогов на внешнюю торговлю в значительной степени зависят от изменения цен на энергоносители. Вероятное воздействие на поступления от налога на прибыль является не столь очевидным, поскольку выгоды, получаемые непосредственно данным сектором, и снижение рентабельности потребителей нефти и газа влияют на налоговые поступления противоположным образом.

В то же время связь между ценами на энергоносители и поступлениями от подоходного налога является не столь очевидной. Позитивное воздействие вследствие увеличения занятости могло быть весьма ограниченным, поскольку уровень занятости вырос к концу 2001 г. лишь на 1.3% (а среднегодовой уровень занятости – всего на 0.3%) и главным образом за счет малого бизнеса, где работает около одной трети всего занятого населения. Кроме того, вызывает удивление, что увеличение поступлений от подоходного налога продолжилось и в 2003 г., тогда как поступления от других источников сократились, что указывает на то, что причиной изменения налоговых поступлений были не только высокие цены на энергоносители. Таким образом, едва ли резкое увеличение поступлений от подоходного налога можно объяснить исключительно ростом цен на энергоносители.

Как уже отмечалось, удельный вес в ВВП поступлений от трех источников в период 2000–2001 гг. действительно снизился. Сокращение доходов бюджетных фондов было обусловлено главным образом снижением налога с оборота; в то же время одного очевидного объяснения сокращения «других налоговых поступлений», включающих налоги с малого бизнеса, налоги на собственность и многие другие небольшие налоги, не существует. Для целей нашего анализа наиболее интересно то, что поступления от налогов, взимаемых с фонда заработной платы, база которых аналогична базе подоходного налога, сократились примерно на 5% от ВВП (или увеличились в номинальном выражении лишь на 16%), в то время как поступления от подоходного налога росли весьма быстрыми темпами. Данный факт, по-видимому, отражает значительное снижение совокупной ставки социального налога, которая, в отличие от ставки подоходного налога, снизилась на всех налоговых интервалах. Тем не менее поступления от данного источника сократились в меньшей степени, чем

можно было ожидать, если бы реальные доходы остались неизменными.³¹ Как и в случае с резким увеличением поступлений от подоходного налога, это указывает на расширение – правда, менее значительное – налоговой базы.

Еще одна особенность, которая бросается в глаза при изучении табл. 3, – это относительно низкие темпы роста поступлений от налога на прибыль в 2001 г. и последующее снижение поступлений, в то время как поступления от подоходного налога продолжали расти. Это трудно объяснить, учитывая наличие множества возможных разнонаправленных факторов, действовавших в тот период. Так, повышение цен на энергоносители способствовало увеличению налоговых поступлений от нефтегазовых компаний и снижению поступлений от потребителей энергоресурсов; повышение максимальной ставки налога на прибыль с 30 до 35% способствовало увеличению поступлений; расширение некоторых налоговых льгот имело прямо противоположный эффект; также некоторые предприятия могли перенести осуществление инвестиций на более ранний срок в ожидании запланированного на 2002 г. сокращения налоговых льгот. Все это затрудняет какую-либо четкую оценку возможности того, что налоговая реформа могла привести к изменению доходов (уменьшению прибыли юридических лиц и увеличению доходов физических лиц) – ситуации, рассмотренной в предыдущем разделе. Тем не менее тот факт, что значительный рост поступлений от подоходного налога продолжился и в 2002–2003 гг., несмотря на существенное снижение ставок налогообложения прибыли и дивидендов (при том что структура подоходного налога осталась неизменной), свидетельствует о том, что какое-либо изменение формы доходов большого значения не имело.

4.2. Изменение заработной платы

В России, как и в других странах, основная часть поступлений от подоходного налога с физических лиц обусловлена налогообложением заработной платы и жалованья, поэтому именно их следует рассмотреть в первую очередь с тем, чтобы понять причины изменения поступлений от подоходного налога.³² В первых пяти строках табл. 4 представлены официальные оценки задекларированного и сокрытого доходов, а также официальные данные о поступлениях от подоходного и социального налогов. Эти оценки указывают на то, что средняя эффективная ставка подоходного налога (как было отмечено выше) увеличилась незначительно – с 11.2 до 11.8%. Таким образом, увеличение на один процентный пункт ставки подоходного налога для налогоплательщиков с низким уровнем доходов наряду с расширением налоговой базы вследствие отмены ряда налого-

³¹ Данный вывод останется справедливым, даже если принять во внимание тот факт, что в 2001 г. задолженность составляла 7% поступлений от единого социального налога.

³² В России налоги, взимаемые с дивидендов, учитываются в составе налога на прибыль.

вых льгот³³ с избытком компенсировало изменение поступлений вследствие снижения ставки для налогоплательщиков с высоким уровнем доходов. Средняя эффективная ставка социальных налогов значительно сократилась – с 35.8 до 30%, что отражает снижение законодательно установленной ставки, применяемой ко всем уровням доходов. В целом, средняя эффективная налоговая ставка с учетом налогов, уплачиваемых работодателем, снизилась лишь на 2.5 процентного пункта, несмотря на значительное снижение предельных налоговых ставок. Тем самым, хотя непосредственные последствия налоговой реформы для индивидов с высоким уровнем доходов были весьма значительными, снижение средней налоговой ставки оказалось достаточно умеренным.

Таблица 4

Анализ официальных данных об уровне доходов и налоговых поступлениях

	1999	2000	2001	2002
Млрд руб.				
Начисленная заработная плата ¹	1934	2937	3819	4995
– Задекларированная	1408	2126	2826	3749
– Сокрытая	526	811	993	1246
Поступления от подоходного налога	117	175	256	658
Поступления от единого социального налога	373	561	652	865
Задекларированная налоговая база в форме заработной платы ²	1035	1565	2175	2883
Чистая заработная плата	918	1390	1919	2525
Средняя эффективная ставка подоходного налога	11.3	11.2	11.8	12.4
Средняя эффективная ставка единого социального налога	36.0	35.8	30.0	30.0
Средняя эффективная налоговая ставка ³	34.8	34.6	32.1	32.6
Налоговая дисциплина ⁴	72.8	72.4	74.0	75.1
Изменение, %				
Начисленная заработная плата ¹	52.9	51.8	30.0	30.8
– Задекларированная	41.7	50.9	32.9	32.6
– Сокрытая	94.1	54.2	22.4	25.5
Поступления от подоходного налога	64.5	49.3	46.3	40.1
Поступления от единого социального налога	67.9	50.4	16.2	32.8
Задекларированная налоговая база в форме заработной платы ²	34.2	51.1	39.0	32.6
Чистая заработная плата	31.1	51.4	38.0	31.6
Средняя эффективная ставка подоходного налога	22.6	-1.2	5.3	5.7
Средняя эффективная ставка единого социального налога	25.1	-0.5	-16.4	0.2
Средняя эффективная налоговая ставка ³	17.9	-0.5	-7.2	1.7
Налоговая дисциплина ⁴	-7.3	-0.6	2.2	1.4

¹ С учетом налогов, уплаченных работодателем и работником.

² Рассчитана без учета накопленной задолженности, которая в 2001 г. составила 7% поступлений от единого социального налога.

³ С учетом социальных налогов.

⁴ Рассчитана как соотношение задекларированной и совокупной заработной платы.

Источник: Госкомстат и оценки авторов.

Официальные российские статистические данные включают также оценку сокрытой заработной платы, что позволяет оценить степень соблюдения налогового законодательства. Несмотря на то что источник и

³³ Синельников-Мурылев и др. оценивают эффект ликвидации данной налоговой льготы в размере 2% общего прироста поступлений от подоходного налога (Sinelnikov-Mourylev et al. (2003)), что согласуется с фактами, представленными в данном разделе.

достоверность оценки сокрытой заработной платы вызывают сомнение, если их принять всерьез, очевидно, что в 2000 г. в налоговых органах было официально задекларировано 72.4% совокупной заработной платы, в 2001 г. – 74%: прирост составил около 2%.

Выводы относительно структуры прироста поступлений от подоходного налога на основе официальных данных могут быть получены путем выражения налоговых поступлений как $R = \tau_{PIG}(1 + \tau_{UST})^{-1}\lambda I$, где индексы указывают на ставки подоходного и единого социального налогов; $I \equiv wL$ обозначает валовой доход (с учетом подоходного и единого социального налогов). Приблизительные расчеты³⁴ (как в представленном выше уравнении (1)) на основе официальных данных показывают, что около 13% прироста поступлений от подоходного налога обусловлено увеличением эффективной ставки самого этого налога, около 10% является следствием уменьшения ставки отчислений на социальное страхование (которое способствовало увеличению базы подоходного налога при любом значении валового дохода), около 5% отражает повышение налоговой дисциплины и значительная часть – свыше 70% – обусловлена ростом валового дохода. Незначительное увеличение поступлений от единого социального налога обусловлено тем, что эффект роста валового дохода превысил эффект значительного снижения средней эффективной налоговой ставки.

Таким образом, изменение поступлений от подоходного налога (и социального налога) во многом объясняется изменением заработной платы. Темпы роста реальной заработной платы в этот период действительно были весьма высокими, как это видно на рис. 2.³⁵ Реальная чистая заработная плата выросла в 2001 г. на 18.5%, тогда как реальная начисленная заработная плата росла более медленно (лишь на 11.6%), что явилось следствием снижения налоговых ставок. Тем не менее темпы роста как начисленной, так и чистой заработной платы превысили темпы роста ВВП, составившие 5.1%, а также темпы роста средней производительности труда, которая в 2001 г. увеличилась лишь на 2.3%. Как следствие, удельный вес заработной платы в национальном доходе в этом году увеличился.³⁶

Изменение удельного веса заработной платы и чистой прибыли в ВВП с середины 1990-х гг. показано на рис. 3. Очевидно, что, несмотря на значительное увеличение удельного веса заработной платы в ВВП в пе-

³⁴ Если быть более точными, то прирост поступлений от подоходного налога примерно равен $\hat{\tau}_{PIG} - (\tau_{UST} / (1 + \tau_{UST}))\hat{\tau}_{UST} + \hat{\lambda} + \hat{I}$.

³⁵ В 2001 г. минимальная заработная плата выросла на 127% (в номинальном выражении). В то же время начиная с 2000 г. изменение заработной платы в государственном секторе перестало определяться изменениями минимальной заработной платы, так что непосредственное влияние данного повышения на величину заработной платы, вероятно, было весьма ограниченным.

³⁶ Удельный вес заработной платы (в национальном доходе) рассчитывается как соотношение реальной начисленной заработной платы и средней производительности труда.

риод налоговой реформы, данный рост фактически позволил лишь достичь уровня, существовавшего до кризиса 1998 г. Рисунок также показывает, что колебания удельного веса заработной платы были обусловлены главным образом изменением задекларированной заработной платы, в то время как величина сокрытой заработной платы оставалась практически неизменной и составляла около 10% от ВВП. Подобная динамика указывает на то, что в период кризиса 1998 г. оплата труда, по-видимому, сократилась в наибольшей степени по сравнению с оплатой других факторов производства, но быстрее росла в период последующего восстановления экономики. Хотя подобное процикличное изменение удельного веса заработной платы является нетипичным для других стран, оно все же соответствует тенденции, ранее наблюдавшейся в России, когда темпы роста реальной заработной платы, как правило, превышали темпы роста реального ВВП.³⁷ При относительно небольших изменениях уровня занятости в этот период, как можно увидеть на рис. 2 (темпы роста средней производительности труда практически полностью соответствовали темпам роста реального ВВП), корректировка заработной платы в России, по-видимому, была более значительной, чем корректировка уровня занятости. Однако объяснение причин подобной ситуации не является целью данной статьи.

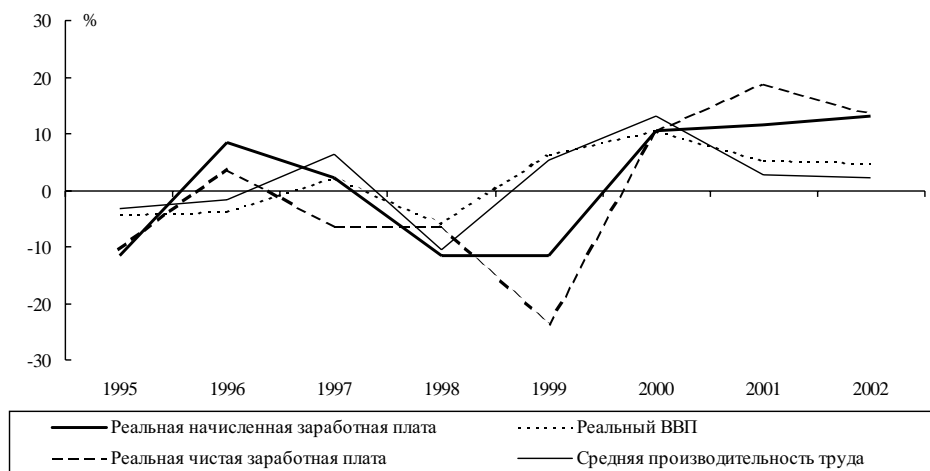


Рис. 2. Изменение средней производительности труда, объема выпуска и заработной платы

Таким образом, эти данные формируют достаточно ясную картину: увеличение поступлений от подоходного налога было обусловлено главным образом значительным ростом валового дохода в период 2000–2001 гг., в то время как повышение налоговой дисциплины было весьма умерен-

³⁷ См., например, Konings, Lehmann (2002).

ным. Агрегированные данные, аналогичные рассмотренным, указывают лишь на вероятные последствия реформы, поскольку – даже без учета проблемы недостоверности данных, включая измерение сокрытой заработной платы, – они не могут пролить свет на изменение поведения индивидов в результате осуществления реформы. Так, эти данные оставляют открытым вопрос, явилось ли повышение заработной платы следствием воздействия реформы на стимулы. Неясно также, насколько надежными являются официальные данные о величине сокрытой заработной платы. Для более четкого рассмотрения данных ключевых вопросов необходимо проанализировать данные на уровне индивидов или домашних хозяйств, и именно к этому мы сейчас переходим.

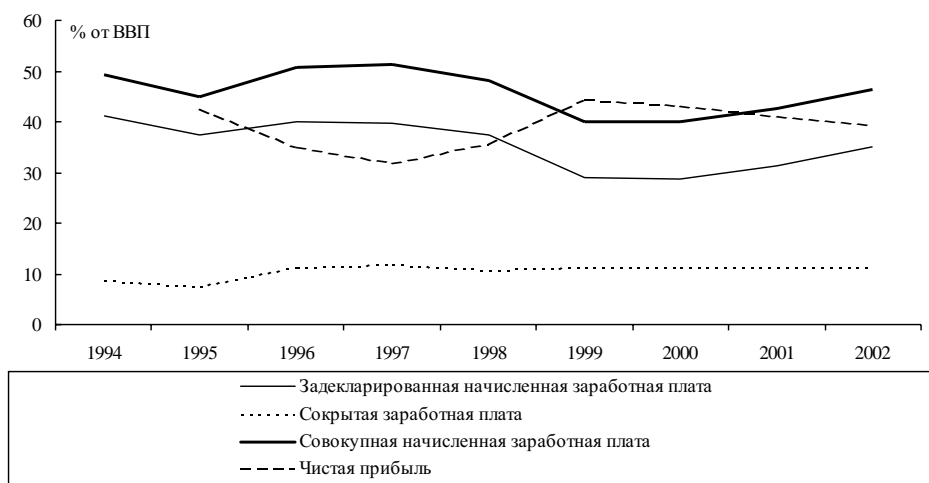


Рис. 3. Удельный вес заработной платы и чистой прибыли в ВВП

5. МИКРОЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ: ДАННЫЕ, МЕТОДОЛОГИЯ И ГИПОТЕЗЫ

В данном разделе описываются используемые нами панельные данные Мониторинга экономического положения и здоровья населения России, а также методология анализа. Полученные результаты представлены в следующем разделе.

5.1. Данные

Базой данных, наиболее подходящей для анализа реакции на налоговую реформу на микроуровне, является Мониторинг экономического положения и здоровья населения России, публикуемый Каролинским центром изучения народонаселения при Университете Северной Каролины (опи-

сание мониторинга дано в приложении). В нем представлена информация о доходах и других показателях, характеризующих около 3500 человек совершеннолетнего возраста, за каждый год (за исключением 1997 и 1999 гг.) периода 1994–2002 гг. В данной статье мы используем данные только за 2000 и 2001 гг.

Набор данных не содержит всех переменных, которые нам хотелось бы иметь в идеале. Что наиболее важно, в нем отсутствуют данные о налоговых платежах или доходах до уплаты налогов, так что эти показатели необходимо рассчитывать на основе представленных данных о доходах после уплаты налогов. Это требует использования определенных предположений относительно того, действительно ли индивид заплатил все налоги и обо всех ли доходах (официальном, а также незадекларированном) он сообщил в ходе проведения опроса. Эти предположения, очевидно, имеют ключевое значение с учетом важности эффектов соблюдения налогового законодательства при оценке реформы. Кроме того, опрос не дает достаточной информации для расчета всех налоговых вычетов. Еще одной, более серьезной проблемой, общей для всех опросов, проводимых на добровольной основе и затрагивающих финансовые аспекты, является то, что индивиды, находящиеся как в наилучшем, так и в наихудшем положении, не являются репрезентативными. Обычно первые особенно неохотно раскрывают информацию о своих доходах (возможно, по причине боязни проведения проверок) или просто слишком высоко ценят свое время, чтобы отвечать на все вопросы анкеты; последние могут не попасть в выборку ввиду отсутствия жилья (в рамках мониторинга опрашиваются только индивиды, проживающие по определенному адресу).

В Мониторинге экономического положения и здоровья населения России есть несколько переменных, характеризующих уровень доходов. Переменная, на которой мы акцентируем внимание, представляет собой ответ на вопрос: «Какова была Ваша среднемесячная заработная плата после уплаты налогов по основному месту работы за последние 12 месяцев вне зависимости от того, выплачивалась ли она вовремя или нет?» Некоторые респонденты отвечали на этот вопрос до проведения реформы, однако маловероятно, что это существенно исказит полученные результаты: все интервью проводились в последнем квартале календарного (фискального) года, так что предреформенные месяцы представляют собой небольшую часть рассматриваемого периода. В ходе опроса задается также следующий вопрос: «Сколько денег вы получили после уплаты налогов по основному месту работы за последние 30 дней?» Однако данный вопрос задается не всегда, и ответы на него малопригодны для расчета суммы уплаченных налогов (см. приложение). В любом случае результаты, полученные путем использования обеих переменных, характеризующих уровень доходов, по сути, являются одинаковыми. Кроме того, есть вопросы относительно дохода, получаемого не по месту основной работы, а также от совместительства. Ответы на эти вопросы не учитывались в рамках анализа, представленного в данной статье, поскольку не совсем понятно,

облагаются ли эти доходы налогами: как бы то ни было, полученные нами результаты опять-таки в целом не зависят от такого выбора.

Прежде чем использовать эти данные, мы проводим определенную корректировку. Данные относительно индивидов в возрасте от 20 до 60 лет за 2000 и 2001 г. сохраняются; все индивиды, не указывающие, сколько часов они работают; утверждающие, что работают более 84 часов в неделю, но не указывающие никакого дохода по основному месту работы³⁸, и/или индивиды, занимающиеся собственным бизнесом, исключаются. Хотя последняя группа представляет особый интерес, поскольку эти индивиды, вероятно, располагают большими возможностями по уклонению от уплаты налогов, но их слишком мало в выборке (17 в 2000 г.), чтобы подобный анализ имел смысл. После проведения всех этих корректировок остается 3722 индивидов. В дальнейшем при построении регрессий это число становится еще меньшим, поскольку мы оставляем лишь тех индивидов, данные о которых имеются за оба года, а также имеется переменная из левой части уравнения.

Несмотря на все эти недостатки, основные характеристики выборки Мониторинга экономического положения и здоровья населения России практически в полной мере соответствуют официальным агрегированным показателям, что показано в табл. 5. Среднее жалование весьма близко к соответствующему среднему показателю для всего населения. Еще более удивительно то, что полученный по выборочным данным 45.2%-й рост платежей по подоходному налогу с физических лиц в год после проведения налоговой реформы, который мы рассчитали путем использования налоговой шкалы и указанных в ходе опроса доходов после уплаты налогов (более подробное описание см. ниже), практически полностью соответствует показателю для всего населения. Отметим, что официальные данные, представленные в табл. 5, не учитывают какие-либо оценки доходов, полученных в теневом секторе экономики. Близость оценок, полученных на основе выборочных данных и данных по всему населению, указывает на то, что при ответе на вопросы относительно уровня доходов в рамках Мониторинга экономического положения и здоровья населения России респонденты, как правило, скрывают информацию о своих доходах от неофициальной деятельности и указывают только чистые доходы, налоги по которым уплачиваются в полном объеме. Конечно же, для подобной интерпретации требуются более весомые доказательства, однако какие-либо другие доказательства, которые можно было бы использовать, отсутствуют. В любом случае именно этой интерпретации мы будем придерживаться в дальнейшем.

Более подробная информация об используемых в статье данных и методологии расчета переменных приведена в приложении.

³⁸ На данном этапе индивиды не исключаются, если они указывают положительный доход, полученный по крайней мере в одном месяце. Впоследствии, если требуемый показатель не указывается, они исключаются.

Таблица 5

Сопоставление выборочных данных Мониторинга экономического положения и здоровья населения России и официальных данных

	Год	Оценка	Официальные данные
Средняя заработная плата/жалованье, руб.	1998	1092	1051
	2000	2174	2223
	2001	3310	3282
	2002	4332	4426
Номинальный рост поступлений от подоходного налога с физических лиц, %	2000/2001	42.5	46.3

Примечание. В данной ситуации средняя заработная плата – это начисленная заработная плата с учетом подоходного налога, но за вычетом социальных налогов, уплачиваемых работодателем. Источник официальных данных о заработной плате – Госкомстат (сайт), данных о налогах – Федеральная налоговая служба Российской Федерации. Оценки основаны на выборочных данных Мониторинга экономического положения и здоровья населения России, скорректированных в соответствии с процедурой, описанной в тексте; платежи по подоходному налогу рассчитаны на основе указанного в опросе среднего дохода за последние 12 месяцев (pjraut).
Источник: расчеты авторов.

5.2. Методология

Принятый нами подход к использованию этих панельных данных заключается в том, чтобы сопоставить положение индивидов, затронутых реформой, с положением тех, кого реформа не затронула (или затронула в гораздо меньшей степени). Подобная методология расчета «разницы в разнице» использовалась в работах Feldstein (1995) и Eissa (1995) для изучения Закона США о налоговой реформе 1986 г. и в сочетании со структурным подходом в работе Blundell et al. (1998) для изучения последствий налоговой реформы в Великобритании. Указанная методология особенно актуальна в контексте российской реформы, поскольку содержание данной реформы таково, что существуют налогоплательщики, которых реформа затронула в значительной степени, являющиеся тем самым естественными кандидатами на включение в «исследуемую группу» (все налогоплательщики, которые до реформы платили подоходный налог по ставкам, превышающим минимальную), и которых реформа в целом не затронула, претендующие на включение в «контрольную группу» (налогоплательщики, платившие налог по минимальной ставке, которые, как было показано выше, столкнулись с повышением предельной ставки подоходного налога на один процентный пункт и снижением совокупной предельной ставки подоходного налога и налогов на социальное страхование на 1.3 процентного пункта).

Поскольку налоги на социальное страхование были изменены одновременно с подоходным налогом с физических лиц, их также необходимо принимать во внимание при анализе реформы подоходного налогообложения. Формально, социальные налоги в России взимаются с работодателей³⁹, однако это, конечно же, ничего не говорит о распределении налого-

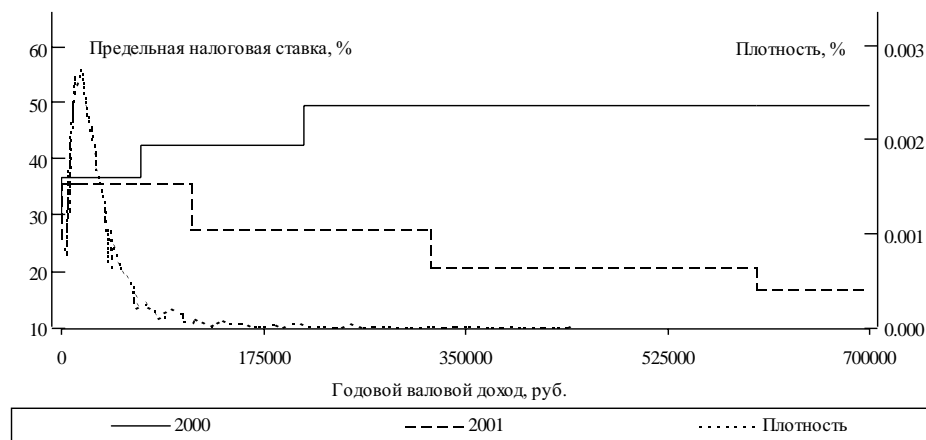
³⁹ Без учета 1%-го сбора в фонд, о котором было упомянуто выше.

вого бремени среди экономических субъектов: предполагается, что, по крайней мере в долгосрочном периоде, фактическое распределение налогового бремени не зависит от установленного законом распределения налоговых обязательств. Кроме того, и подоходный налог, и социальные налоги, как правило, взимаются у источника, и работодатель несет соответствующую ответственность за надлежащую уплату налогов. В краткосрочном периоде вполне может оказаться, что решения о предложении труда будут в большей степени зависеть от налогов, взимаемых с работника, если в контрактах указывается номинальная заработная плата, выплачиваемая после вычета социального налога, но до уплаты подоходного налога. Таким образом, для получения соответствующих выводов достаточно рассмотреть лишь налоги, взимаемые с работника. Однако эти выводы будут неубедительными, поскольку нет серьезных оснований полагать, что заработная плата в России является достаточно жесткой, а также в силу того, что данные в любом случае собирались в последнем квартале года, что давало достаточно времени для корректировки трудовых контрактов в ответ на реформу. Кроме того, в той степени, в какой решения об уклонении от уплаты налогов принимаются совместно работодателем и работником, каждый налог будет затрагивать их одинаковым образом. Следовательно, хотя мы приводим результаты, касающиеся поступлений от подоходного налога, а также общих поступлений от подоходного налога и налогов на социальное страхование, мы не пытаемся разделить поведенческие эффекты, обусловленные одновременным проведением реформы подоходного налогообложения и социального страхования.

Воздействие реформы на величину предельных налоговых ставок (подоходного налога и социальных налогов вместе взятых) показано на рис. 4. Глядя на него, может показаться, что конструирование групп индивидов, практически не затронутых, в небольшой и в значительной степени затронутых реформой, является достаточно простым делом. Однако фактическое распределение доходов в выборке (см. рис. 4) таково, что заметное снижение предельных налоговых ставок коснулось небольшого количества людей. Более высокие налоговые ставки (до реформы) и более низкие ставки социального налога (после реформы) не имеют отношения к большинству индивидов, а некоторую их часть реформа затронула лишь в незначительной степени. В то время как около 10% респондентов из выборки платили подоходный налог до реформы по более высокой ставке⁴⁰, всего лишь один индивид столкнулся после реформы с минимальной ставкой налога на социальное страхование в размере 5% и таким образом получил максимально возможный выигрыш от реформы. С учетом этих примеров становится очевидным, что при проведении эмпирического ис-

⁴⁰ Официальные данные о количестве (или доходах) налогоплательщиков, плативших подоходный налог до реформы по различным ставкам, по всей видимости, отсутствуют. Тем не менее есть все основания полагать, что подавляющее большинство населения платило подоходный налог до реформы по минимальной ставке.

следования в состав исследуемой группы необходимо включать индивидов, которые ранее платили подоходный налог по более высокой ставке. Поэтому вопрос о том, учитывать или нет социальные налоги в данном анализе, не влияет на определение исследуемой и контрольной групп. Единственное различие заключается в том, что с учетом социальных налогов общее снижение налогов имеет место даже в контрольной группе. Но поскольку это снижение гораздо меньше, чем в исследуемой группе (на 1.3 процентного пункта по сравнению с 7.1–33 процентными пунктами), по-прежнему следует ожидать различной реакции на реформу.



Примечание. В данной ситуации показатель плотности отражает распределение валового дохода в 2000 г. Один индивид, сообщивший о доходах в размере 2353564 руб., был исключен из выборки с целью улучшения восприятия рисунка. Поскольку данный индивид не принимал участия в опросе 2001 г., он или она также не учитывался при проведении регрессионного анализа.

Источник: расчеты авторов.

Рис. 4. Предельные налоговые ставки (с учетом социальных налогов) до и после реформы

Помимо налоговых ставок, различное воздействие на контрольную и исследуемую группы оказывает небольшое увеличение необлагаемого минимума дохода. Причиной является то, что увеличение необлагаемого минимума дохода имеет пропорционально большее значение для менее обеспеченных налогоплательщиков. Кроме того, ценность необлагаемого минимума при увеличении доходов после реформы стала уменьшаться с большей скоростью. Поэтому данная налоговая льгота, вероятно, имеет более важное значение для контрольной группы.⁴¹ Однако любой из этих

⁴¹ Вследствие того что значение необлагаемого минимума в России снижается по мере увеличения дохода, ценность данной льготы (необлагаемый минимум дохода, умноженный на налоговую ставку) является убывающей функцией от валового дохода, хотя и не моно-

эффектов будет небольшим, поскольку необлагаемый минимум дохода является очень низким: хотя он и мог составлять до реформы до двух минимальных заработных плат, сама минимальная заработная плата была очень низкой, выступая скорее в качестве расчетной единицы, а не фактического минимума дохода, необходимого для удовлетворения насущных потребностей.

После определения состава исследуемой и контрольной групп нашу методологию можно использовать для изучения не только платежей по подоходному налогу, но и различных компонентов уравнения (1). Она позволяет выяснить, имела ли место какая-либо реакция и насколько сильной она была в сравнении с другими группами. Однако данная методология малопригодна для оценки безвозвратных потерь, обусловленных налогообложением, и, кроме того, имеет недостаток, заключающийся в наличии предположения о том, что относительное изменение доходов в обеих группах будет таким же, как если бы никаких реформ не проводилось. Это создает определенные проблемы с учетом того, что динамика изменения доходов сравниваемых индивидов с высоким и низким уровнем доходов может быть разной. Данная проблема, однако, широко распространена в литературе. Типичной альтернативной предпосылкой является допущение о постоянной траектории роста доходов в отсутствие реформы. Однако данная предпосылка выглядит еще менее привлекательной, поскольку существует множество причин, почему траектория роста может меняться, притом что не все эти причины могут быть учтены.

Формально анализ включает регрессии следующего вида:

$$y_{it} = \beta_0 + \beta_1 T_i + \beta_2 P_t + \beta_3 (T_i \times P_t) + u_{it}, \quad (2)$$

где y_{it} – интересующая нас эндогенная переменная (такая как уплаченный подоходный налог) для i -го индивида/домашнего хозяйства в момент времени t ; T_i – фиктивная переменная, принимающая значение, равное единице, для исследуемой группы; P_t – фиктивная переменная, указывающая на послереформенный период; u_{it} – случайное возмущение (которое может быть гетероскедастичным). β_0 – β_3 – оцененные коэффициенты: β_0 – константа; β_1 показывает, насколько увеличилась эндогенная переменная в ходе реформы; β_2 показывает, насколько эндогенная переменная больше для исследуемой группы; β_3 – оценка разницы в разнице, показывающая, насколько *сильнее* увеличилась эндогенная переменная для исследуемой группы⁴².

тонной. Для индивидов, переходящих на следующий интервал шкалы подоходного налога, ценность необлагаемого минимума незначительно увеличивается вследствие более высокой налоговой ставки, но затем вновь начинает снижаться по мере дальнейшего увеличения дохода.

⁴² Коэффициент β_3 может быть также оценен на основе более простой регрессии $\Delta y_{it} = \beta_0 + \beta_3 T_i + e_{it}$, если другие коэффициенты не представляют интереса.

Мы также рассматриваем регрессии, выраженные в темпах роста:

$$\dot{y}_i = \gamma_0 + \gamma_1 T_i + u_i. \quad (3)$$

Они оцениваются с использованием как метода наименьших квадратов, допускающего наличие гетероскедастичности, так и медианной регрессии (также известной как модель наименьшего абсолютного значения). Преимущество последнего метода заключается в маловероятности воздействия на медиану выбросов, которые особенно часто возникают при использовании в качестве переменной темпов роста (например, если в первый год уровень близок к нулю).

5.3. Исследуемая нулевая гипотеза

Основной интересующий нас вопрос заключается в том, способствовала ли реформа 2001 г. значительному увеличению поступлений от подоходного налога. Как было сказано выше, реформа, по-видимому, должна была повлиять на величину начисленной заработной платы, предложение труда и налоговую дисциплину. Однако для того, чтобы сделать вывод о том, что резкое увеличение налоговых поступлений было обусловлено введением плоской налоговой ставки, необходимо, чтобы платежи по подоходному налогу в исследуемой группе росли быстрее, чем платежи в контрольной группе. Следовательно, нулевая гипотеза имеет следующий вид:

$$H_{L0}^R : \Delta R_T > \Delta R_C, \quad (4)$$

где R – сумма уплаченного налога; индексы T и C соответствуют исследуемой и контрольной группам; индекс L показывает, что сопоставление ведется с точки зрения уровней. Если гипотеза H_{L0}^R отвергается, то причиной значительного увеличения налоговых поступлений было не введение плоской ставки налога, а что-то иное. Мы также рассматриваем аналогичную гипотезу, касающуюся относительных темпов роста платежей по подоходному налогу в исследуемой и контрольной группах:

$$H_{G0}^R : \hat{R}_T > \hat{R}_C, \quad (5)$$

где индекс G указывает на спецификацию с точки зрения темпов роста. Интерес представляют обе спецификации – и с точки зрения уровней, и с точки зрения темпов роста. Спецификация с точки зрения темпов роста делает сопоставление двух групп более прозрачным, хотя, как было отмечено выше, данной спецификации необходимо уделять особое внимание с тем, чтобы не получить результаты, испорченные выбросами.

Заметим, что τ в приведенных выше нулевых гипотезах может отражать как поступления исключительно подоходного налога, так и общие

поступления подоходного налога и налогов на социальное страхование. Именно первый показатель является объектом нашего внимания. Тем не менее, поскольку подоходный налог и налоги на социальное страхование были изменены одновременно и при этом они, по всей видимости, привели к одинаковому распределению налогового бремени, интерес представляет также исследование одновременного воздействия на поступления от подоходного налога и налогов на социальное страхование.

При рассмотрении этих гипотез важно помнить, что реформа также привела к незначительному снижению налоговых ставок в контрольной группе. Если гипотезы отвергаются, то может оказаться, что более высокие темпы роста общих налоговых поступлений явились следствием воздействия реформы на контрольную группу. Тем не менее отклонение гипотезы по-прежнему означает, что рост налоговых поступлений произошел благодаря гораздо большему снижению более высоких налоговых ставок.

Очевидно также, что отклонение нулевых гипотез относительно налоговых поступлений не означает, что реформа не имела никаких важных последствий. Она все же могла привести к значительному увеличению предложения труда или повышению налоговой дисциплины. Однако эти эффекты или уравновесили друг друга, или оказались недостаточными для того, чтобы нейтрализовать воздействие снижения налоговых ставок. В более общем плане, даже если приведенные выше нулевые гипотезы отвергаются, по-прежнему остается много аспектов, которые можно проанализировать, чтобы понять суть последствий налоговой реформы.

Первый аспект связан с тем, увеличивался ли задекларированный доход более высокими темпами в исследуемой группе:

$$H_{L0}^{I\lambda} : \Delta(I_T \lambda_T) > \Delta(I_C \lambda_C), \quad (6)$$

где $I \equiv w.L$ обозначает указанный в ходе опроса доход. (И снова мы рассматриваем гипотезу с точки зрения темпов роста ($H_{G0}^{I\lambda}$) – как это мы будем делать при проверке всех последующих гипотез.) Если данная гипотеза отвергается, то реформа не только не способствовала увеличению налогооблагаемого дохода, достаточному для компенсации снижения налоговых ставок, а вообще не привела к его увеличению.

Далее, независимо от того, отвергается ли гипотеза $H_0^{I\lambda}$ или нет, интересно проверить воздействие реформы на фактический валовой доход до уплаты налогов и, в особенности, на налоговую дисциплину:

$$\begin{aligned} H_{L0}^I &: \Delta I_T > \Delta I_C \\ H_{L0}^\lambda &: \Delta \lambda_T > \Delta \lambda_C. \end{aligned}$$

Вопрос о том, способствовала ли реформа, в частности, повышению налоговой дисциплины, имеет важное значение для оценки реформы (как и

для прояснения общих вопросов, касающихся связи между налоговыми ставками и налоговой дисциплиной). Кроме того, ключевое значение для дискуссий о плоском налоге имеет направление и масштаб каких-либо эффектов со стороны предложения, поэтому мы отдельно анализируем величину почасовой начисленной заработной платы, а также количество отработанного времени на основе соответствующих нулевых гипотез H_0^w и H_0^L .

Непосредственная и важнейшая трудность проверки этих гипотез заключается в том, что Мониторинг экономического положения и здоровья населения России не содержит данных о налоговых платежах, налоговой дисциплине или даже декларируемом валовом доходе. В нем представлены лишь данные о чистом доходе, однако мы не знаем, что именно они отражают и, в частности, в какой степени они учитывают доходы, которые не облагались налогами. Основным предположением представленного ниже эмпирического анализа является то, что чистый доход, указанный респондентами в ходе опроса (N), связан с доходом, который фактически был задекларирован для целей налогообложения. То есть:

$$N = I\lambda - \tau(I\lambda), \quad (7)$$

где $\tau(Y)$ – налоговая функция. Это выглядит разумной интерпретацией, поскольку именно такой ответ дали бы индивиды, если бы отвечали на вопрос о размере дохода при заполнении последней налоговой декларации (в реальности или нет). Безусловно, вполне разумно предположить, что указанная в опросе величина чистого дохода, как правило, не включает незадекларированные доходы, поскольку индивиды не до конца уверены в анонимности опроса и поэтому предпочитают не раскрывать информацию о каких-либо доходах, по которым налог не был уплачен. Но даже если бы они поверили в анонимность, то имели бы стратегический стимул не раскрывать незаконные доходы с тем, чтобы не допустить обнаружения этого явления и принятия соответствующих мер. Более того, подобная интерпретация не противоречит практически полному соответствию между оценками, полученными по выборочным данным на основе уравнения (7), и показателями, рассчитанными для всего населения, которые были представлены выше в табл. 5. Если данные о доходах, указанных в ходе опроса, все же включали неофициальные доходы, тогда следует ожидать, что доходы и налоговые платежи будут гораздо большими по сравнению с приведенными в таблице официальными данными, которые не включают доходы, полученные в теневой экономике. Обозначив функцию чистого дохода как функцию валового дохода $n(Y) \equiv Y - \tau(Y)$ и используя предположение из уравнения (7), можно рассчитать величину указанного респондентом валового дохода как $I\lambda = n^{-1}(N)$ и величину налоговых платежей как $\tau(n^{-1}(N))$.

Эти оценки позволяют проверить гипотезы H_0^R и H_0^{IL} . Для проверки других гипотез мы используем данные опроса относительно потребления,

используя предпосылку, что эти данные соответствуют реальным данным о чистом доходе:

$$c = I - \tau(I\lambda). \quad (8)$$

Несмотря на то что допущение о нулевом уровне сбережений является весьма строгим, оно может быть достаточно близким к реальной ситуации применительно ко многим индивидам, входящим в выборку. В любом случае такой подход, по-видимому, является единственным способом достижения дальнейшего прогресса в исследовании. Исходя из данной предпосылки, валовой доход и налоговая дисциплина оцениваются следующим образом:

$$I = c + \tau(I\lambda)$$

$$\lambda = \frac{n^{-1}(N)}{I}. \quad (9)$$

Поскольку информация об общем отработанном времени указывается непосредственно респондентами, гипотезу относительно предложения труда легко проверяется; кроме того, разделив валовой доход на количество отработанного времени, можно также проверить гипотезы относительно ставки заработной платы.

6. РЕЗУЛЬТАТЫ, ПОЛУЧЕННЫЕ НА ОСНОВЕ АНАЛИЗА ПАНЕЛЬНЫХ ДАННЫХ

Ключевым моментом проверки приведенных выше гипотез является определение состава исследуемой и контрольной групп. Чтобы получить четкие и корректные результаты, мы используем вначале предположение о том, что налоги полностью уплачиваются в соответствии с законодательством ($\lambda = 1$), так что индивиды могут быть распределены по группам исключительно на основе размера дохода, указанного при проведении опроса. Затем мы переходим к более общему случаю, когда имеет место сокрытие части доходов от налоговых органов.

6.1. Результаты, полученные на основе предположения о полном соблюдении налогового законодательства

Мы рассмотрим несколько способов деления налогоплательщиков на группы. Первый из них – в соответствии с предельной ставкой, по которой индивиды платили налог до реформы; данный способ соответствует подходу, избранному Фелдстейном и др. (Feldstein (1995)). Результаты, отражающие платежи по подоходному налогу, приведены в табл. 6.

В первой строке показано количество налогоплательщиков в каждой группе. Как было упомянуто выше, до реформы количество индивидов, плативших налог по более высоким ставкам – и в особенности по макси-

мальной ставке, – было небольшим. Количество индивидов, имевших доход менее необлагаемого минимума, также было относительно небольшим, поскольку, как было отмечено выше, данный минимум очень низок. Вторая строка показывает, сколько налогов, включая социальный налог, в среднем платили индивиды из каждой группы (в ценах 1995 г.). В третьей строке показано, насколько изменились налоговые платежи в период между 2000 и 2001 гг. На удивление, размер налоговых платежей сократился во всех группах за исключением индивидов, первоначально плативших налог по низким ставкам. Группы, для которых налоговые ставки снизились в наибольшей степени, наиболее значительно сократили налоговые платежи.⁴³

Таблица 6

**Платежи по подоходному налогу на уровне индивидов,
классифицированных в соответствии с первоначальной предельной
налоговой ставкой**

Предельная налоговая ставка, 2000 г., %		0	12	20	30
Уровень	Количество налогоплательщиков	100	2130	173	11
	До реформы	0	373.1	2355.0	7621.1
	Изменение	80.6	165.6	-104.3	-3961.0
Темп роста, %	Количество налогоплательщиков	0	2130	173	11
	Среднее значение	–	104.3	-0.4	-45.6
	Медианное значение	–	34.0	-6.3	-35.1

Примечание. Данные в ценах 1995 г.

Источник: расчеты авторов.

В других строках табл. 6 представлены результаты аналогичного анализа, показывающие темпы роста платежей по подоходному налогу. Поскольку на средние темпы роста вполне могут повлиять выбросы, мы также приводим данные о медианных темпах роста для каждой группы. Заметим, что рассчитать темпы роста для индивидов, зарабатывающих меньше необлагаемого минимума дохода, невозможно, поскольку налоговая база является нулевой. И снова мы обнаруживаем, что чем выше первоначальная налоговая ставка (и, следовательно, чем больше ее снижение), тем в меньшей степени увеличиваются налоговые платежи.⁴⁴

⁴³ Существует ряд возможных вариантов «разницы в разнице» уровней, которые могут быть подвергнуты анализу. При сопоставлении каждой группы с группой, уплачивающей налог по следующей более низкой ставке (тех, кто платит налог по ставке 30%, и тех, кто платит налог по ставке 20%, и т.д.), все различия являются статистически значимыми. Это указывает на большее увеличение платежей по подоходному налогу в группах, уплачивающих налог по более низким предельным ставкам – за исключением ситуации, когда сопоставляются индивиды, которые платили налог по ставке 12%, и те, для которых предельная налоговая ставка равнялась нулю.

⁴⁴ Так же, как это было показано в предыдущей сноске, можно проанализировать «разницу в разнице» темпов роста. При построении регрессий на основе метода наименьших квадратов вся разница в темпах роста является значимой; при построении медианных регрессий разница между индивидами, которые получали доход, облагаемый по ставкам 30 и 20%, становится незначимой, несмотря на то что индивиды в обеих группах имеют значительно более низкие темпы роста платежей по подоходному налогу, чем индивиды, платившие налог по ставке 12%.

Второй способ деления выборки – на индивидов, которые платили налог до реформы по ставке, не превышающей минимальную, и тех, которые платили налог по более высоким ставкам. Преимущество подобного деления заключается в том, что здесь исключены очень малые по размеру группы, как это было ранее. Результаты показаны в табл. 7. Кроме данных об уровнях, изменениях и темпах роста, в таблице приведены оценки «разницы в разнице», полученные на основе регрессионного анализа, описанного в предыдущем разделе.

Таблица 7

Платежи по подоходному налогу на уровне индивидов, разделенных на тех, кто платил налог по более низкой и более высокой ставкам

		Контрольная группа (налоговая ставка от 0 до 12%)	Исследуемая группа (налоговая ставка от 20 до 30%)	Разница в разнице
Уровень	Количество налогоплательщиков	2230	184	
	До реформы	356.4	2669.9	
	Изменение	161.8	-334.9	-496.7*** (160.7)
Темп роста, %	Количество налогоплательщиков	2130	184	
	Среднее значение	104.3	-3.2	-107.4*** (12.5)
	Медианное значение	34.0	-8.7	-41.9*** (7.0)

Примечание. В скобках приведены устойчивые к гетероскедастичности стандартные ошибки, за исключением медианного значения, где показаны результаты построения медианной регрессии.

Источник: расчеты авторов.

Результаты показывают, что налоговые платежи в исследуемой группе сократились, тогда как в контрольной группе выросли, причем как с точки зрения уровней, так и с точки зрения темпов роста, что требует отклонения гипотезы H_0^R .

В то же время, как было подчеркнуто в разделе 3, в отсутствие полного набора трудовых договоров реформа затрагивает даже тех индивидов, которые уплачивают налог по более низкой ставке. Чтобы учесть данную возможность, мы делим выборку, включая в состав исследуемой группы всех индивидов, зарабатывавших до реформы более 75% дохода, соответствующего налоговому интервалу для более высоких налоговых ставок (что, вероятно, способствует ошибочному включению в исследуемую группу слишком большого количества индивидов). Результаты, представленные в табл. 8, позволяют нам сделать точно такой же вывод, как и прежде: реформа не была причиной увеличения поступлений от подоходного налога.

Вернемся к воздействию реформы на другие интересующие нас переменные. В табл. 9 представлены результаты, отражающие совокупные платежи по подоходному налогу и социальному страхованию, а также результаты, отражающие валовой доход, при использовании подхода к определению состава исследуемой и контрольной групп, аналогичного табл. 7, а также при

несколько иных подходах, таких как в табл. 8 (в состав исследуемой группы включаются те, кто имеет доход, равный по меньшей мере 50% дохода, соответствующего налоговому интервалу для более высокой ставки). Для удобства показаны лишь оценки разницы в разнице уровней и темпов роста.

Таблица 8
Платежи по подоходному налогу на уровне индивидов в случае расширенного определения исследуемой группы

		Контрольная группа	Исследуемая группа	Разница в разнице
Уровень	Количество налогоплательщиков	2076	338	
	До реформы	306.3	1923.1	
	Изменение	156.5	-75.8	-232.3** (104.2)
Темп роста, %	Количество налогоплательщиков	1976	338	
	Среднее значение	110.6	8.7	-102.0***
	Медианное значение	35.8	3.0	-32.9*** (5.1)

Примечание. В скобках приведены устойчивые к гетероскедастичности стандартные ошибки, за исключением медианного значения, где показаны результаты построения медианной регрессии. Расширение состава исследуемой группы осуществляется за счет включения всех индивидов, зарабатывающих по меньшей мере 75% дохода, соответствующего налоговому интервалу для более высокой ставки.

Источник: расчеты авторов.

Таблица 9
Оценки «разницы в разнице» платежей по подоходному налогу, совокупных налоговых платежей и валового дохода на уровне индивидов

		Разница в разнице, исследуемая группа: налоговая ставка от 20 до 30%	Разница в разнице, расширенное определение исследуемой группы
Уровень	Изменение платежей по подоходному налогу	-496.7*** (160.7)	-232.3** (104.2)
	Изменение совокупных налоговых платежей	-1860.2*** (452)	-1110.0*** (303.9)
	Изменение валового дохода	-158.8 (100.9)	-100.9 (67.6)
Темп роста, %	Среднее значение, платежи по подоходному налогу	-107.4*** (125.3)	-102.0*** (13.2)
	Среднее значение, совокупные налоговые платежи	-51.1*** (3.8)	-47.2*** (3.4)
	Среднее значение, валовой доход	-41.9*** (3.9)	-41.2*** (3.3)
	Медианное значение, подоходный налог	-41.9*** (7.0)	-32.9*** (5.1)
	Медианное значение, совокупные налоговые платежи	-28.3*** (4.7)	-24.2*** (3.1)
	Медианное значение, валовой доход	-26.0*** (5.7)	-25.5*** (3.5)

Примечание. В скобках приведены устойчивые к гетероскедастичности стандартные ошибки, за исключением медианного значения, где показаны результаты построения медианной регрессии. Все регрессии построены на основе данных о 2414 индивидах. Данные по совокупным налоговым платежам и подоходному налогу являются годовыми, данные по валовому доходу – месячными. Валовой доход – это доход с учетом подоходного и социального налогов. Расширение состава

исследуемой группы осуществляется за счет включения всех индивидов, зарабатывающих по меньшей мере 75% дохода, соответствующего налоговому интервалу для более высокой ставки. *Источник:* расчеты авторов.

В первой и четвертой строках показаны результаты, отражающие платежи по подоходному налогу, которые повторяют результаты, приведенные в табл. 7 и 8. В следующей строке показаны результаты для совокупных платежей по подоходному налогу и социальному страхованию. Затем в следующей строке даны результаты для валового дохода. В последующих строках рассматриваются те же самые переменные, но с точки зрения темпов роста.

Результаты показывают, что по сравнению с контрольной группой в исследуемой группе сократились не только платежи по подоходному налогу, но и сумма платежей по подоходному налогу и социальному страхованию. Таким образом, гипотеза H_0^R применительно к совокупным налоговым платежам отклоняется. Аналогичным образом отклоняется и гипотеза о том, что увеличение валового дохода в исследуемой группе было большим по сравнению с контрольной группой (H_0^L), что в принципе не так очевидно при построении регрессий с точки зрения уровней. Интересно, что это прямо противоречит результатам для Соединенных Штатов, полученным Фелдстейном (Feldstein (1995)), который обнаружил, что после налоговой реформы 1986 г. налоговая ставка и валовой доход были связаны обратно пропорциональной зависимостью.

Таблица 10

Оценки «разницы в разнице» количества отработанного времени и заработной платы на уровне индивидов

		Разница в разнице, исследуемая группа: налоговая ставка от 20 до 30%	Разница в разнице, расширенное определение исследуемой группы
Уровень	Изменение количества отработанного времени	-2.155** (1.174)	-2.135*** (0.811)
	Изменение ставки заработной платы	-0.491 (0.564)	-0.280 (0.367)
Темп роста, %	Среднее значение, количество отработанного времени	-5.6*** (1.5)	-5.9*** (1.2)
	Среднее значение, ставка заработной платы	-37.7*** (5.5)	-38.1*** (4.4)
	Медианное значение, количество отработанного времени	0 (2.4)	0 (1.8)
	Медианное значение, ставка заработной платы	-22.4*** (5.4)	-23.4*** (3.8)

Примечание. В скобках приведены устойчивые к гетероскедастичности стандартные ошибки, за исключением медианного значения, где показаны результаты построения медианной регрессии. Все регрессии построены на основе данных о 2414 индивидах. Данные по совокупным налоговым платежам и подоходному налогу являются годовыми, данные по валовому доходу – месячными. Ставка заработной платы – это заработная плата с учетом подоходного и социального налогов. Расширение состава исследуемой группы осуществляется за счет включения всех индивидов, зарабатывающих по меньшей мере 75% дохода, соответствующего налоговому интервалу для более высокой ставки.

Источник: расчеты авторов.

Обнаружив, что валовой доход, как правило, растет медленнее в исследуемой группе по сравнению с контрольной группой, необходимо ответить на вопрос, является ли это следствием того, что исследуемая группа сократила предложение труда и/или того, что начисленная заработная плата этих индивидов снизилась (в обоих случаях по сравнению с контрольной группой). В табл. 10 дан ответ на этот вопрос. Представленные результаты показывают, что (относительное) снижение заработной платы и предложения труда играет существенную роль в объяснении относительного сокращения валовых доходов исследуемой группы.

Данные результаты сохраняют силу и при введении дополнительных условий, в том числе при использовании различных определений дохода (с учетом дохода от вторичной занятости и случайных доходов) и экспериментировании путем исключения индивидов, работающих недостаточное время (менее 10 часов в неделю). Для краткости данные результаты здесь не приводятся.

Однако все это предполагает, что респонденты, участвующие в опросе, полностью соблюдали налоговое законодательство. В следующем разделе мы отказываемся от этого смелого предположения.

6.2. Учет уклонения от уплаты налогов и сокрытия доходов

При наличии уклонения от уплаты налогов разделение индивидов на контрольную и исследуемую группы становится более сложным. Одна из проблем заключается в том, что получить валовой доход на основе указанного в рамках опроса чистого дохода нельзя, поскольку неизвестно, какая часть этого дохода получена за счет деятельности, с которой выплачивались налоги. Однако даже при наличии данных о валовом доходе, возникает вопрос, к какой из групп – исследуемой или контрольной – следует отнести индивида, чей фактический доход больше порогового уровня для более высокой налоговой ставки, но который скрывает его и в результате платит налог по более низкой ставке. Если такие индивиды продолжают уклоняться от уплаты налогов и после реформы, то может оказаться, что налоговая реформа их не затронула. Тем не менее налоговая реформа фактически повлияет на их поведение, поскольку выгоды и издержки сокрытия доходов изменились. По этой причине мы включаем их в исследуемую группу.⁴⁵

Еще одна проблема заключается в том, как в этом случае оценить фактический валовой доход. Как было описано выше, это можно сделать путем использования данных о потреблении в качестве показателя, отражающего фактический совокупный чистый доход, сокрытие которого в ходе опроса является менее вероятным. В действительности мы обнару-

⁴⁵ Данное положение аналогично тому, которое привело нас к выводу, что реформа затронула также индивидов, имеющих доход, близкий к пороговому уровню: несмотря на то что эти индивиды не столкнулись с более высокими налоговыми ставками, снижение налогов все же оказывает на них воздействие вследствие изменения издержек уклонения от уплаты более высоких налогов.

жили, что потребление, даже ограниченное товарами кратковременного пользования, для многих семей, принимавших участие в опросе, значительно превышает доход. Однако в отличие от данных о доходе, в Мониторинге экономического положения и здоровья населения России данные о потреблении доступны лишь на уровне семей. Индивидуальные данные о потреблении позволили бы продолжить анализ на уровне индивидов, однако данные о потреблении семей более надежны, поскольку индивид, предоставляющий информацию о потреблении домашнего хозяйства, предположительно осведомлен о большей части основных расходов, осуществляемых домашним хозяйством, хотя и необязательно о доходах, с помощью которых финансируются потребительские расходы. Таким образом, для домашнего хозяйства j , включающего I индивидов, мы оцениваем валовой доход семьи с помощью выражения $I_j = c_j + \sum_i \tau_i(I\lambda)$.

Использование данных о потреблении обеспечивает еще одно преимущество: этот показатель гораздо лучше отражает постоянный доход, чем даже абсолютно достоверно указанный текущий доход. Причина заключается в том, что на текущий доход могут оказывать влияние временные шоки. Индивидов, доход которых в силу действия внешних факторов увеличился (снизился), неправильно относить к исследуемой (контрольной) группе, искажая результаты путем повышения вероятности падения доходов в исследуемой группе (и увеличения доходов в контрольной группе). Чтобы избежать возникновения аналогичных эффектов при покупке дорогостоящих товаров длительного пользования, используемая здесь переменная потребления включает только расходы на товары кратковременного пользования.

Менее понятно, каким образом составить исследуемую и контрольную группы, проводя исследование на уровне домашних хозяйств, а не на уровне индивидов. Используемый нами подход состоит в том, чтобы принять в качестве исследуемой группы те семьи, чей валовой семейный трудовой доход (то есть валовой доход, оцененный так, как это было описано выше, за вычетом всех пенсионных выплат или пособий по безработице) в расчете на одного работающего взрослого таков, что один индивид платил бы налог по более высоким ставкам, если бы их доходы полностью облагались налогами. В свою очередь, мы полагаем, что такая ситуация имеет место, когда валовой трудовой доход в расчете на одного взрослого работающего равен или превышает пороговый уровень дохода, после которого до реформы применялась более высокая ставка. Безусловно, такой подход приведет к исключению некоторых семей, которые платили бы налог по более высокой ставке, поскольку даже в случае относительно небольших доходов налоговые ставки будут более высокими, если доходы распределены неравномерно среди взрослых трудоспособного возраста.

Чтобы проверить, не являются ли какие-либо отличия от результатов, полученных в предыдущем разделе, следствием перехода от индивидуальных данных к данным относительно домашних хозяйств, в табл. 11 приводятся результаты регрессионного анализа для ситуации, когда исследуемая группа состоит из семей, которые (при допущении о полном соблюде-

нии налогового законодательства) включают по меньшей мере одного индивида с доходом, облагавшимся до реформы по более высоким ставкам. Таким образом, единственное отличие между табл. 11 и 7 заключается в том, что состав групп определен исходя из одного и того же критерия на уровне индивидов и домашних хозяйств. Результаты показывают, что одного лишь перехода к данным на уровне домашних хозяйств недостаточно для получения качественно иных результатов относительно того, что увеличение платежей по подоходному налогу является значительно большим в контрольной группе по сравнению с исследуемой группой.

Таблица 11

Изменение платежей по подоходному налогу на уровне домашних хозяйств при определении состава исследуемой и контрольной групп на основе указанного дохода

		Контрольная группа: ни одного индивида с доходом, облагав- шимся по более вы- соким ставкам	Исследуемая группа: по меньшей мере один индивид с дохо- дом, облагавшимся по более высоким ставкам	Разница в разнице
Уровень	Число семей	1016	122	
	До реформы	44.0	287.8	
	Изменение совокупных на- логовых платежей	23.7	-20.7	-44.4* (24.0)
Темп роста, %	Число семей	985	122	
	Среднее значение	148.3	0.5	-147.8*** (23.9)
	Медианное значение	39.0	-2.4	-41.2*** (7.7)

Примечание. В скобках приведены устойчивые к гетероскедастичности стандартные ошибки, за исключением медианного значения, где показаны результаты построения медианной регрессии. Данные об уровнях являются месячными данными о налоговых платежах, выраженных в ценах 1995 г. Исследуемая группа включает все семьи, в которых имеется по меньшей мере один индивид с доходом, облагаемым по более высоким ставкам, при этом оценка осуществляется на основе доходов, указанных индивидами.

Источник: расчеты авторов.

В табл. 12 представлены результаты, полученные при использовании критерия распределения домашних хозяйств по группам, не зависящего от масштабов уклонения от уплаты налогов. Интересно, что при использовании данного критерия размер исследуемой группы практически удваивается. Уже одно это указывает на значительный масштаб сокрытия доходов, принимая во внимание тот факт, что определение состава исследуемой группы на основе уровня потребления позволяет установить минимальное количество семей, в которых по меньшей мере один индивид был затронут налоговой реформой.

Полученные результаты убедительно доказывают, что даже с учетом уклонения от уплаты налогов и сокрытия доходов мы можем отклонить гипотезу H_{G0}^R , но не можем этого сделать в отношении гипотезы H_{L0}^R . В этом смысле результаты являются неоднозначными, хотя очевидно, что убедительные доказательства более значительного увеличения поступле-

ний от подоходного налога в исследуемой группе по сравнению с контрольной группой отсутствуют.

Таблица 12

Изменение платежей по подоходному налогу на уровне домашних хозяйств при определении состава исследуемой и контрольной групп на основе оценки валового дохода исходя из объема потребления

		Контрольная группа	Исследуемая группа	Разница в разнице
Уровень	Число семей	946	192	
	До реформы	52.7	156.0	
	Изменение совокупных налоговых платежей	21.7	5.4	-16.3 (19.0)
Темп роста, %	Число семей	918	189	
	Среднее значение	143.4	76.4	-67.0** (29.8)
	Медианное значение	36.7	18.5	-18.3*** (3.7)

Примечание. В скобках приведены устойчивые к гетероскедастичности стандартные ошибки, за исключением медианного значения, где показаны результаты построения медианной регрессии. Составы контрольной и исследуемой групп определены на основе объема потребления.

Источник: расчеты авторов.

В табл. 13 представлены результаты аналогичного анализа для совокупных платежей по подоходному налогу и социальному страхованию, а также для валового дохода. Выводы, полученные для спецификаций с точки зрения уровней, аналогичны представленным в табл. 12 в том смысле, что ни один из них не указывает на какие-либо значительные различия в уровнях. Однако с точки зрения темпов роста мы обнаружили, что оценка «разницы в разнице» является последовательно статистически значимой лишь для платежей по подоходному налогу.

Основное внимание при оценке реформы 2001 г. должно быть уделено характеру и масштабам ее влияния на налоговую дисциплину. Принятый в данной статье подход позволяет выразить это влияние количественно. Как показано в табл. 14, это предполагает, что до реформы индивиды из исследуемой группы декларировали в среднем лишь 52% доходов, тогда как индивиды из контрольной группы декларировали 74% (что само по себе указывает на то, что более высокие налоговые ставки связаны с более низкой налоговой дисциплиной). Реформа не оказывает практически никакого влияния на налоговую дисциплину в рамках контрольной группы, однако в исследуемой группе показатель, отражающий степень соблюдения налогового законодательства, увеличивается на 16 процентных пунктов и достигает 68%. Средневзвешенный темп роста степени соблюдения налогового законодательства составляет, таким образом, около одной трети. Среднее и медианное значения темпов роста, равные 101 и 34% соответственно, существенно отличаются, что указывает на весьма асимметричное распределение. В то же время все подходы дают очень высокие оценки степени улучшения налоговой дисциплины в исследуемой группе. Безусловно, предпосылки, на которых базируются эти оценки, неизбежно являются достаточно строгими (и, в частности, вероятно оказывают влияние на результаты с точки зрения уровней). Более того, вполне может быть, что определенное

улучшение налоговой дисциплины произошло не вследствие особенностей налоговой реформы, а по причине одновременного повышения эффективности налогового администрирования. Тем не менее потенциальные масштабы улучшения налоговой дисциплины поразительны.

Таблица 13

Оценки «разницы в разнице» платежей по подоходному налогу, совокупных налоговых платежей и задекларированного дохода на уровне домашних хозяйств

		Разница в разнице
Уровень	Изменение платежей по подоходному налогу	-16.3 (19.0)
	Изменение совокупных налоговых платежей	-63.3 (61.4)
	Изменение задекларированного дохода	-20.9 (167.9)
Темп роста, %	Среднее значения, платежи по подоходному налогу	-67.0** (29.8)
	Среднее значение, совокупные налоговые платежи	-10.2 (13.1)
	Среднее значение, задекларированный доход	-8.5 (11.6)
	Медианное значение, платежи по подоходному налогу	-18.3*** (3.7)
	Медианное значение, совокупные налоговые платежи	-9.4** (4.0)
	Медианное значение, задекларированный доход	-8.2* (4.6)

Примечание. В скобках приведены устойчивые к гетероскедастичности стандартные ошибки, за исключением медианного значения, где показаны результаты построения медианной регрессии. Задекларированный доход – это доход с учетом подоходного и социального налогов. Составы контрольной и исследуемой групп определены на основе объема потребления.

Источник: расчеты авторов.

Таблица 14

Оценка «разницы в разнице» налоговой дисциплины на уровне домашних хозяйств

		Контрольная группа	Исследуемая группа	Разница в разнице
Уровень	Число семей	946	192	
	До реформы	73.8	52.0	
	Изменение	-0.9	16.4	17.3*** (4.4)
Темп роста, %	Среднее значение	22.0	123.3	101.3*** (24.8)
	Медианное значение	1.1	33.0	34.3*** (5.6)

Примечание. В скобках приведены устойчивые к гетероскедастичности стандартные ошибки, за исключением медианного значения, где показаны результаты построения медианной регрессии. Составы контрольной и исследуемой групп определены на основе объема потребления.

Источник: расчеты авторов.

Табл. 15 показывает, что в исследуемой группе относительный валовой доход снизился. Чтобы определить, произошло ли это вследствие уменьшения предложения труда или сокращения заработной платы, в табл. 16

отдельно рассматриваются начисленная почасовая заработная плата и количество отработанного времени. Результаты показывают, что уменьшение валового дохода явилось следствием исключительно сокращения начисленной заработной платы. Как говорилось в разделе 3, подобное снижение в точности соответствует прогнозам на основе теории. Предложение труда, относительно которого теория не дает четкого прогноза, изменилось в разных группах одинаковым образом.

Таблица 15

**Оценки «разницы в разнице» валового дохода
на уровне домашних хозяйств**

		Контрольная группа	Исследуемая группа	Разница в разнице
Уровень	Число семей	946	192	
	До реформы	975.0	3124.8	
	Изменение	320.6	-556.7	-877.3*** (214.7)
Темп роста, %	Среднее значение	52.2	-2.0	-54.3*** (5.9)
	Медианное значение	27.4	-13.9	-41.1*** (5.0)

Примечание. В скобках приведены устойчивые к гетероскедастичности стандартные ошибки, за исключением медианного значения, где показаны результаты построения медианной регрессии. Валовой доход – это доход с учетом подоходного и социального налогов. Составы контрольной и исследуемой групп определены на основе объема потребления.

Источник: расчеты авторов.

Таблица 16

**Оценки «разницы в разнице» количества отработанного времени
и заработной платы на уровне домашних хозяйств**

		Разница в разнице
Уровень	Изменение количества отработанного времени	1.66 (3.99)
		-12.8*** (3.1)
Темп роста, %	Среднее значение, количество отработанного времени	4.2 (4.4)
		-56.8*** (7.6)
	Медианное значение, количество отработанного времени	0 (0.2)
		-38.8*** (7.0)

Примечание. В скобках приведены устойчивые к гетероскедастичности стандартные ошибки, за исключением медианного значения, где показаны результаты построения медианной регрессии. Валовой доход – это доход с учетом подоходного и социального налогов. Составы контрольной и исследуемой групп определены на основе объема потребления.

Источник: расчеты авторов.

6.3. Основные результаты

Независимо от того, принимать или нет во внимание уклонение от уплаты налогов и неверное отражение фактических доходов в представ-

ленных данных, факты указывают на то, что реформа 2001 г. привела к уменьшению налоговых поступлений от индивидов, которых она затронула, и это свидетельствует о том, что сама по себе реформа не послужила причиной последующего резкого увеличения налоговых поступлений. При дальнейшем исследовании воздействия реформы на доходы мы обнаружили, что, несмотря на то что она вызвала уменьшение начисленной заработной платы и не оказала какого-либо значимого влияния на предложение труда, она способствовала значительному повышению налоговой дисциплины.

7. ЗАКЛЮЧЕНИЕ И ВЫВОДЫ

Введение плоской ставки подоходного налога, произошедшее в России в 2001 г., является одной из наиболее важных и являющихся образцом для подражания налоговых реформ последних лет. Примеру России последовали многие другие страны. Однако, принимая во внимание не только ограниченность данных – панельные данные, которые мы использовали, не включают непосредственные данные о налоговых платежах или фактическом валовом доходе, – но и многочисленные налоговые и другие изменения, произошедшие в то время, разобраться в ее последствиях не просто. В частности, одновременное значительное снижение ставок отчислений на социальное страхование означает, что в 2001 г. изменение структуры подоходного налога с физических лиц не было единственным крупным изменением налогообложения труда, так что изменение поступлений от подоходного налога, а также других представляющих интерес количественных показателей, таких как предложение труда и величина заработной платы, не может быть обусловлено изменением исключительно подоходного налогообложения. Тем не менее представленный здесь анализ позволяет достаточно четко уяснить некоторые последствия реформы подоходного налогообложения.

Наиболее важно то, что едва ли возможно объяснить значительное увеличение поступлений от подоходного налога, произошедшее после реформы, налоговой реформой как таковой. Данный вывод вытекает из анализа как разнообразных макроэкономических, так и, что удивительно, микроэкономических данных. Факты, полученные на основе микроэкономического анализа, особенно убедительны в контексте российской налоговой реформы, которая оказала незначительное влияние на многих индивидов и домашние хозяйства (и в этом состоит ее специфика). Поэтому к изучению данной реформы был применен анализ «разницы в разнице», в рамках которого сопоставляются изменения в контрольной группе, состоящей из индивидов, затронутых реформой в незначительной степени, и исследуемой группе, которая состоит из индивидов, значительно затронутых реформой. И данный анализ практически неизменно показывает, что наибольшее увеличение платежей по подоходному налогу имело место в группе, включающей индивидов, которых реформа затронула в незначи-

тельной степени. Это, в частности, справедливо вне зависимости от того, насколько правдиво указывают фактический располагаемый доход респонденты, принимающие участие в опросе, и от того, какая из стратегий проведения эмпирических исследований используется. Кроме того, отсутствуют и какие-либо четкие свидетельства того, что увеличение поступлений от подоходного налога произошло вследствие широкомасштабного перевода доходов из корпоративного сектора в частный. Короче говоря, какие-либо убедительные доказательства того, что причиной резкого увеличения поступлений от подоходного налога явилась непосредственно налоговая реформа, отсутствуют.

Отсутствуют также и какие-либо свидетельства того, что снижение ставок оказало значительное воздействие на стимулы: предложение труда за этот период изменилось практически одинаковым образом как со стороны тех, кого реформа затронула, так и тех, кого она не коснулась. Однако можно обнаружить, что относительная начисленная заработная плата индивидов, которых реформа затронула в наибольшей степени, существенно снизилась. Все это соответствует ситуации, когда, например, эластичность предложения труда высокооплачиваемых работников является относительно низкой по сравнению с эластичностью спроса на труд.

Однако это не значит, что реформа не оказала значительного влияния на поведение индивидов. Факты указывают на существенное повышение налоговой дисциплины, произошедшее после реформы: удельный вес доходов, задекларированных индивидами, которых затронула реформа, увеличился почти на 16 процентных пунктов. Хотя данная оценка должна трактоваться с большой осторожностью, она все же вполне определенно свидетельствует о наличии существенного эффекта.

В то же время нельзя с полной уверенностью приписать улучшение налоговой дисциплины особенностям самой налоговой реформы. Оно могло отражать усилия, направленные на повышение эффективности налогового администрирования и предпринятые российскими властями примерно в то же самое время. Однако мы не располагаем способом проверки этого возможного объяснения на основе имеющихся у нас данных. Можно было бы попытаться сделать оценку на основе выявления различий в изменениях, произошедших в области налогового администрирования (изменение частоты налоговых проверок и т.п.) в разных регионах (что позволяет провести дальнейшую дифференциацию), однако мы не смогли найти информацию подобного рода. Несмотря на это, какой бы ни была причина, практически не вызывает сомнений то, что значительное улучшение налоговой дисциплины действительно имело место почти одновременно с проведением реформы подоходного налогообложения, и оно, по меньшей мере, несколько компенсировало потери налоговых поступлений, непосредственно обусловленные особенностями реформы.

Какие уроки могут быть извлечены другими странами, рассматривающими возможность проведения аналогичных реформ? Мы не ставили цель объяснить причины резкого увеличения поступлений от подоходного налога, а лишь попытались ответить на вопрос, может ли оно непосредственно быть обусловлено данной реформой. Учитывая, что наш ответ, по сути, является отрицательным, основной урок состоит в том, что от реформ подобного типа, направленных на сокращение налогов, не следует ждать самоокупаемости за счет увеличения предложения труда и повышения налоговой дисциплины. Проведенный нами анализ свидетельствует о том, что движущей силой увеличения поступлений от подоходного налога в России в этот период был не связанный с реформой рост реальной заработной платы. Он мог быть обусловлен повышением цен на энергоносители, широкомасштабными структурными реформами или просто возвратом на более адекватный уровень доходов. В любом случае, понимание всех причин требует учета специфики российского рынка труда. Подобные структурные различия частично объясняют разницу между полученными в данной статье результатами применительно к России и выводами о значительном воздействии налоговой реформы в Соединенных Штатах, представленными в работе Feldstein (1995). Многие из этих структурных особенностей и примеров негибкости будут иметь место и в других странах с переходной экономикой, по крайней мере в тех странах, где реформы идут медленно, и таким образом они, по всей видимости, будут также оказывать влияние на результаты проводимых там аналогичных реформ. В той степени, в какой очевидное улучшение налоговой дисциплины в России обусловлено изначально высоким уровнем несоблюдения налогового законодательства в этой стране, можно ожидать, что аналогичный эффект будет иметь место и в других странах со схожей ситуацией в области налоговой дисциплины. Разброс оценок размера теневой экономики⁴⁶, представленных в табл. 17, весьма значителен, однако данные оценки указывают на то, что ситуация в России не является уникальной. Таким образом, российский опыт, по всей видимости, должен быть актуальным для некоторых из этих стран, и основной урок из представленного здесь анализа – какой бы ни была причина резкого увеличения поступлений от подоходного налога, она все же лежит в области, отличной от поведенческих реакций на саму реформу подоходного налогообложения, – служит серьезным предостережением для потенциальных последователей.

⁴⁶ Большинство оценок, применяемых в странах с переходной экономикой, рассчитаны исходя из показателя использования электроэнергии. Основная идея данного подхода заключается в том, чтобы использовать для установления размера теневой экономики разницу в темпах роста потребления электроэнергии (в качестве показателя, отражающего функционирование реальной экономики) и официального ВВП. Существуют, однако, и другие методы, кратко описанные в работе Eilat, Zinnes (2000), 17–20. Следует отметить, что все методы в большей степени подходят для определения изменений масштаба теневой экономики, а не ее абсолютного размера.

Таблица 17

Оценки размера теневой экономики в переходных странах

Страна	EZ	JKZ	L	FU	Среднее значение
Россия	33	41	28	35	34
Средний показатель по другим странам	32	29	27	38	32
Армения				37	37
Азербайджан	48	59	33	55	49
Беларусь	20	19	31	28	25
Болгария	28	33	26		29
Хорватия	25		28		26
Чехия	19	15	19		18
Эстония	41	19	27	31	29
Грузия	55	63	38	55	53
Венгрия	26	29	24		26
Казахстан	28	34	28	30	30
Кыргызстан	67		27	59	51
Латвия	26	35	30	25	29
Литва	29	25	32	24	28
Македония	50		32		41
Молдова	56	38		47	47
Польша	14	14	21		16
Румыния	11	18	24		17
Словакия	12	11	23		15
Словения	25		19		22
Таджикистан	52				52
Туркменистан	11			24.6	18
Украина	46	47	35	47.2	44
Узбекистан	8	8	22	34	18

Примечание. Приведенные цифры представляют собой оценки удельного веса теневой экономики в совокупной экономической деятельности. Указанные оценки являются усредненными показателями за 1994–1995 гг., за исключением оценки FU, полученной на основе данных за 1989–2001 гг.

Источники: показатели EZ, JKZ и L даны по работе Eilat, Zinnes (2000), где EZ – оценки Эйлата и Циннеса; EZ – оценки Джонсона, Кауфманна и Цойдо-Лобатона (Johnson, Kaufmann, and Zoido-Lobaton (1998)); L – оценки Лако (Lacko (1999)). Эйлат и Циннес приводят соотношение теневой и официальной экономик, исходя из которого мы рассчитали удельный вес теневой экономики в совокупной экономической деятельности. В работе Фэйга и Урбана представлены результаты, полученные на основе различных спецификаций (Feige, Urban (2003)); их оценки обозначены в работе как GLS.

ЛИТЕРАТУРА

ИЭПП (2003) *Налоговая реформа в России: проблемы и решения*, Москва, Институт экономики переходного периода, <http://www.iet.ru/papers/67/>.

Синельников-Мурылев С., Баткибеков С., Кадочников П., Некипелов Д. (2003) Оценка результатов реформы подоходного налога в Российской Федерации, *Научные труды Института экономики переходного периода*, 52Р, <http://www.iet.ru/papers/52/index.htm>.

Allingham, M., Sandmo, A. (1972) Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics*, 1, 323–338.

Andreoni, J., Erard, B., and Feinstein, J. (1999) Tax Compliance, *Journal of Economic Literature*, 36, 818–860.

Blundell, R., Duncan, A., and Meghir, C. (1998) Estimating Labor Supply Responses Using Tax Reforms, *Econometrica*, 66, 827–862.

Carolina Population Center (2004) *Russian Longitudinal Monitoring Survey*, University of North Carolina, Carolina Population Center.

Chua, D. (2003) Tax Reform in Russia, D. Owen, D. Robinson (eds), *Russia Rebounds*, Washington, International Monetary Fund.

Eilat, Y., Zinnes, C. (2000) The Evolution of the Shadow Economy in Transition Countries: Consequences for Economic Growth and Donor Assistance, *CAER II Discussion Paper*, 83.

Eissa, N. (1995) Taxation and Labor Supply of Married Women: The Tax Reform Act of 1986 as a Natural Experiment, *NBER Working Paper*, 5023.

Engel, E.E., Hines, J.R., Jr. (1999) Understanding Tax Evasion Dynamics, *NBER Working Paper*, 6903.

Feige, E.L., Urban, I. (2003) Estimating the Size and Growth of Unrecorded Economic Activity in Transition Countries: A Reevaluation of Electric Consumption Method Estimates and Their Implications, *WDI Working Paper*, 636.

Feldstein, M. (1995) The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act, *Journal of Political Economy*, 103, 551–572.

Friedman, E., Johnson, S., Kaufman, D., and Zoido-Lobaton, P. (2000) Dodging the Grabbing Hand: The Determinants of Unofficial Activity in 69 Countries, *Journal of Public Economics*, 76, 459–493.

Gordon, R., Mackie-Mason, J. (1994) Tax Distortions to the Choice of Organizational Form, *Journal of Public Economics*, 55, 297–306.

Gordon, R., Slemrod, J. (1998) Are 'Real' Responses to Taxes Simply Income Shifting between Corporate and Personal Tax Bases? *NBER Working Paper*, 6576.

Hall, R.E., Rabushka, A. (1995) *The Flat Tax*, Stanford, Hoover Institution Press.

IMF (2002) Russian Federation: Selected Issues and Statistical Appendix, *IMF Country Report*, 02/75, April.

Johnson, S., Kaufmann, D., and Zoido-Lobaton, P. (1998) Regulatory Discretion and the Unofficial Economy, *American Economic Review*, 88, 2, 387–432.

Konings, J., Lehmann, H. (2002) Marshall and Labor Demand in Russia: Going Back to Basics, *Journal of Comparative Economics*, 30, 134–159.

Kwon, G. (2003) Post-Crisis Fiscal Revenue Developments in Russia: From an Oil Perspective, *Public Finance and Management*, 3, 503–530.

Lacko, M. (1996) Hidden Economy – An Unknown Quantity? Comparative Analysis of Hidden Economies in Transition Countries in 1989–1995, *Working Paper of the University of Linz*, 9905.

Rabushka, A. (2003) The Flat Tax in Russia and the New Europe, *Brief of the National Center for Policy Analysis*, 2003.

Schneider, F., Enste, D. (2000) Shadow Economies: Sizes, Causes, and Consequences, *Journal of Economic Literature*, 38, 77–114.

Slemrod, J. (2001) A General Model of the Behavioral Response to Taxation, *International Tax and Public Finance*, 8, 119–128.

Slemrod, J., Yitzhaki, S. (2002) Tax Avoidance, Evasion, and Administration, A. Auerbach, M. Feldstein (eds), *Handbook of Public Economics*, Amsterdam, North-Holland, 1423–1470.

Yitzhaki, S. (1974) A Note on 'Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis', *Journal of Public Economics*, 3, 201–202.

ПРИЛОЖЕНИЕ. ДАННЫЕ

1. Источники данных

Панельные данные: Мониторинг экономического положения и здоровья населения России.

Дефлятор ВВП: IMF World Economic Outlook.

2. Мониторинг экономического положения и здоровья населения России

Источником информации по индивидам и домашним хозяйствам, которая использовалась при анализе панельных данных, является Мониторинг экономического положения и здоровья населения России, публикуемый Каролинским центром изучения народонаселения при Университете Северной Каролины. Исходные данные охватывают 10975 (12121) индивидов и 4006 (4528) домашних хозяйств за 2000 г. (2001 г.). Имеются также данные за 1994–1996, 1998 и 2002 гг., однако они не используются в данной статье.

Данные включают сотни показателей. Наибольший интерес для целей настоящей статьи представляют следующие показатели:

Данные по индивидам:

pjraut	Среднемесячная заработная плата после уплаты налогов по основному месту работы за последние 12 месяцев.
wagelm	Деньги, полученные после уплаты налогов, за последние 30 дней по основному месту работы.
otjwag	Деньги, полученные после уплаты налогов, за последние 30 дней по дополнительному месту работы.
inciea	Деньги или денежный эквивалент дохода от дополнительной занятости.
pwrkwh	Количество часов, отработанных в течение недели по основному месту работы.
owrkwh	Количество часов, отработанных в течение недели по дополнительному месту работы.
hrsiearpw	Количество часов, отработанных по дополнительному месту работы в течение последних 30 дней.
ownent	Является ли респондент владельцем или совладельцем предприятия.

Данные по домашним хозяйствам:

alcoholn, breadn, dairyn, eatoutn, eggsn, fatn, fishn, fruitsn, meatn, ofoodn, potaton, sugarn, vegetn	Номинальные расходы на различные продовольственные товары.
--	--

fuelaun, clothn, fuelgsn, fuelwdn,
paymntn, rentun, servicn, tobacn,
assistn, luxurn

ncat1 – ncat6

Номинальные расходы на различные непродовольственные товары кратковременного пользования.

Количество индивидов, относящихся к следующим категориям: 1) дети младше 7 лет; 2) дети в возрасте от 7 до 18 лет; 3) мужчины трудоспособного возраста; 4) женщины трудоспособного возраста; 5) мужчины пенсионного возраста; 6) женщины пенсионного возраста.

3. Расчет налоговых платежей

При расчете налоговых поступлений и доходов до уплаты налогов необходимо правильно учитывать необлагаемый минимум дохода, на который имеют право индивиды. Это осложняется тем фактом, что совокупный годовой необлагаемый минимум дохода зависит от динамики изменения дохода по месяцам. Например, в 2000 г. индивид имел право на ежемесячный необлагаемый минимум дохода в размере 264 руб. вплоть до месяца, в котором его совокупный годовой доход превышал 20000 руб. Начиная с этого месяца, необлагаемый минимум дохода составлял 132 руб. вплоть до месяца, когда совокупный годовой доход достигал 50000 руб., после чего индивид терял право на необлагаемый минимум дохода. Чтобы рассчитать годовой необлагаемый минимум дохода, необходимо сделать предположение о распределении заработной платы в течение года. Мы исходим из того, что одинаковая номинальная заработная плата равномерно выплачивается на протяжении года, несмотря на то что теоретически существует стимул откладывать ее выплату на последние месяцы года с тем, чтобы получить максимально возможный выигрыш от необлагаемого минимума дохода. В то же время с учетом низкого уровня необлагаемого минимума дохода маловероятно, что данный стимул является сильным. Все дополнительные налоговые льготы, такие как вычеты на ребенка или в случае нетрудоспособности, во внимание не принимаются.

После оценки необлагаемого минимума дохода все остальные расчеты базируются непосредственно на опубликованных данных о налоговых ставках и интервалах. Поскольку налоги оцениваются на уровне индивидов, никаких дополнительных трудностей при расчете налогов на уровне домашних хозяйств, которые представляют собой просто сумму индивидуальных налогов, не возникает.

4. Корректировка данных

4.1. Данные по индивидам

Исходные данные включают 23096 наблюдений, в том числе 10975 за 2000 г. и 12121 за 2001 г. В представленной ниже таблице показано, сколько наблюдений теряется в результате корректировки данных по каждому из приведенных в списке критериев. Отметим, что общее количество потерянных наблюдений меньше, чем сумма для каждого отдельного критерия, поскольку индивиды могут удовлетворять более чем одному критерию. Например, по данным за 2000 г. исключение индивидов, которые занимаются собственным бизнесом, дополнительно ведет к потере лишь 17 индивидов, после того как была осуществлена корректировка на основе предыдущих критериев.

Статистические данные, представленные в статье, основаны на данных, скорректированных только исходя из критериев, представленных в верхней половине таблицы (7913 наблюдения). Регрессии, как правило, построены на основе сбалансированных панельных данных с использованием переменной «*rjraut*» (4828 наблюдения или 2414 индивида).

Таблица 18

Корректировка данных по индивидам

Критерий	Количество исключенных (оставшихся) наблюдений
Наблюдение остается, если в 2000–2001 г. индивиду было 20–60 лет	10400
Наблюдение исключается, если индивид не указывает, сколько времени он работает, или утверждает, что работает более 84 часов в неделю	4516
Наблюдение исключается, если индивид не указывает каких-либо доходов, полученных по основному месту работы	14131
Наблюдение исключается, если индивид занимается собственным бизнесом	63
Все вышеперечисленные критерии	15183 (7913)
Дополнительно	
– наблюдение остается, если индивид указывает « <i>wagelm</i> » (показатель, необходимый для построения табл. 5)	1117 (6796)
– наблюдение остается, если индивид указывает « <i>rjraut</i> »	704 (7209)
– наблюдение остается, если индивид указывает данные за 2000 и 2001 гг.	2437 (5476)
– наблюдение остается, если индивид указывает данные за 2000 и 2001 гг., а также указывает « <i>wagelm</i> »	3637 (4276)
– наблюдение остается, если индивид указывает данные за 2000 и 2001 гг., а также указывает « <i>rjraut</i> » (показатель, необходимый для построения регрессий, приведенных в табл. 6 и далее)	3085 (4828)

Источник: расчеты авторов.

4.2. Данные по домашним хозяйствам

Исходные данные включают 8534 наблюдения, в том числе 4006 за 2000 г. и 4528 за 2001 г. В представленной ниже таблице отражено число наблюдений, потерянных в результате корректировки данных.

Таблица 19

Корректировка данных по домашним хозяйствам

Критерий	Количество исключенных (оставшихся) наблюдений
Наблюдение остается, если данные о домашнем хозяйстве могут быть увязаны с индивидуальными данными, в случае разделения семьи учитываются данные о большей части семьи	1267 (7267)
Дополнительно	
– наблюдение остается, если в домашнем хозяйстве есть по меньшей мере один взрослый трудоспособного возраста	1860 (5407)
– наблюдение остается, если домашнее хозяйство указывает «frayut» по меньшей мере для одного члена домашнего хозяйства	2771 (4496)
– оба вышеперечисленных критерия	2989 (4278)
Дополнительно	
– наблюдение остается, если домашнее хозяйство указывает данные за 2000 и 2001 гг. и объем потребления домашнего хозяйства не меняется	2002 (2776)

Источник: расчеты авторов.