

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

ШАТАЛОВА С.С., КОРЫТИН А.В., ЗАХАРЕНКОВА Е.В.

**АНАЛИЗ ПОДХОДОВ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ УРОВНЯ
НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В ЭКОНОМИКЕ**

Москва 2017

Аннотация. Налоговая нагрузка, будучи ключевым индикатором качества налоговой системы, представляет огромный интерес для ее исследования как понятия и как количественного показателя. В работе систематизированы концептуальные представления об экономическом содержании налоговой нагрузки, показаны широко используемые методики ее оценки, представлены рекомендации для получения объективных и сопоставимых данных о величине нагрузки по налоговым платежам в Российской Федерации, дана оценка налоговой нагрузки на российскую экономику.

Abstract. The tax burden, being a key indicator of the tax system quality, is of great interest to be analyzed as a concept and a measure. The working paper summarizes conceptual understanding of the economic nature of tax burden, shows commonly used methods of its measurement, provides recommendations for achieving objective and comparable data on the burden of tax payments in the Russian Federation, presents results of the tax burden measurement.

Шаталова С.С. старший научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Корытин А.В. младший научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Захаренкова Е.В. научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2016 год.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
1 НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА: ПОНЯТИЕ, ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ И ФОРМИРОВАНИЕ ЕЕ ВЕЛИЧИНЫ В ЭКОНОМИКЕ	5
1.1 ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ И ЕЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ КАК КОЛИЧЕСТВЕННОГО ПОКАЗАТЕЛЯ	5
1.2 МОДЕЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ С ПОЗИЦИЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ТЕОРИИ	11
2 ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ УРОВНЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В ЭКОНОМИКЕ	20
2.1 ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПО МЕТОДИКЕ ВСЕМИРНОГО БАНКА	20
2.2 ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПО МЕТОДИКЕ МЕЖДУНАРОДНОГО ВАЛЮТНОГО ФОНДА	22
2.3 ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В ОСНОВНЫХ НАПРАВЛЕНИЯХ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ РФ	33
2.4 ОБЗОР АЛЬТЕРНАТИВНЫХ СПОСОБОВ ИЗМЕРЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ.....	34
2.5 ПРИМЕР РАСЧЕТА ПОКАЗАТЕЛЕЙ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПО ОТРАСЛЯМ ЭКОНОМИКИ И ФАКТОРАМ ПРОИЗВОДСТВА.....	43
3 УЧЕТ НЕНАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ПРИ РАСЧЕТЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ	56
3.1 УЧЕТ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ	56
3.2 УЧЕТ ВЗНОСОВ НА СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ (ОБЕСПЕЧЕНИЕ)	59
3.3 УЧЕТ ПРОЧИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ НЕНАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ	61
3.4 РАСЧЕТ ИТОГОВОГО ЗНАЧЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ.....	69
4 ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ЭКОНОМИКУ РФ	73
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	76
СПИСОК ИСТОЧНИКОВ	78

ВВЕДЕНИЕ

Показатель налоговой нагрузки является ключевым индикатором эффективности функционирования налоговой системы и имеет широкий спектр применения на практике. Для планирования вектора развития российской налоговой системы, принятия экономически взвешенных решений в области налогообложения и внесения изменений в законодательство о налогах и сборах необходимым условием является наличие объективных и сопоставимых данных об уровне налоговой нагрузки, на основе которых можно делать выводы о положении государства в системе международной налоговой конкуренции, привлекательности осуществления инвестиций – как российских, так и зарубежных, – и удобстве осуществления предпринимательской деятельности.

Однако на сегодняшний день в России нет официально принятой методики оценки налоговой нагрузки на экономику, равно как и официального определения для самой нагрузки, что создает риски снижения точности и надежности получаемых при оценке данных. Ключевым вопросом остается порядок формирования перечня учитываемых в качестве налогов платежей, поскольку система фискальных платежей шире состава налогов и сборов, при этом часть платежей, взимаемых вне налоговой системы, имеет сходства с налогами.

Несмотря на то, что в основных направлениях налоговой политики приводятся результаты расчетов налоговой нагрузки, основной акцент сделан на анализе этих результатов, сравнении значения нагрузки с показателями других стран, в то время как не менее важное значение имеет концепция оценки рассчитываемого показателя, включая принципы определения платежей, являющихся источниками налоговых доходов в Российской Федерации. Она необходима для обоснования не только проводимых расчетов, в которых налоговые доходы не совпадают с перечнем действующих налогов, но и предложений о повышении, понижении или сохранении уровня налоговой нагрузки в России.

Необходимость решения в совокупности теоретических и практических задач, связанных с расчетом налоговой нагрузки, определила научную задачу – исследовать различные методики оценки налоговой нагрузки и на этой основе сформировать рекомендации по расчету данного показателя в Российской Федерации.

1 НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА: ПОНЯТИЕ, ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ И ФОРМИРОВАНИЕ ЕЕ ВЕЛИЧИНЫ В ЭКОНОМИКЕ

1.1 ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ И ЕЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ КАК КОЛИЧЕСТВЕННОГО ПОКАЗАТЕЛЯ

Проведение эффективной налоговой политики неразрывно связано с исследованием налоговой нагрузки, которая относится к числу важнейших показателей качества налоговой системы и степени благоприятности налогового климата.

Показатель налоговой нагрузки является ключевым при принятии решений об изменениях в налогообложении, является ориентиром при планировании налоговой политики государства, определяет степень конкурентоспособности налоговой системы, оказывая влияние на региональное и отраслевое развитие, деловую активность и инвестиционные решения частных лиц, включая зарубежных инвесторов. Исходя из уровня налоговой нагрузки формируются прогнозные показатели налоговых доходов государства. Данные о налоговой нагрузке позволяют делать выводы об условиях осуществления деятельности в государстве, степени их благоприятности. На основе налоговой нагрузки можно судить о соответствии проводимой государством налоговой политики фискальным задачам обеспечения налоговых доходов, необходимых для управления им, при условии справедливого взимания налогов [1].

Налоговая нагрузка нередко обозначается как налоговое бремя, налоговый гнет, налоговый пресс (и другими аналогичными по смыслу терминами), но в каждом случае имеется в виду уровень экономических ограничений, возникающих в связи с отчислением средств на уплату налогов [2]. В общем случае этот уровень определяется составом взимаемых государством налогов и налоговыми ставками.

Налоговая нагрузка находится на стыке интересов государства и налогоплательщиков. Государство заинтересовано в достижении высоких значений налоговых доходов и темпах их роста, что в свою очередь обусловлено наличием возложенных на государство обязательств, для исполнения которых необходим достаточный объем бюджетных средств. В свою очередь налогоплательщики в лице организаций, предпринимателей и домохозяйств не имеют склонности к уплате налогов; наоборот, у них есть прямой интерес заплатить меньше налогов, поскольку налоги сокращают покупательную способность их доходов и ухудшают финансовое положение и уровень материального благосостояния.

При несбалансированности интересов государства и налогоплательщиков приемлемый уровень налоговой нагрузки не достигается, что на практике проявляется в расхождении той суммы налогов, которую государство ожидает получить, установив налоговые ставки на определенном уровне, и той суммой, которая фактически поступает в бюджетную систему от налогоплательщиков. Так, при чрезмерно завышенной нагрузке налогоплательщики утрачивают финансовые возможности полностью исполнять возложенные на них налоговые обязательства, развивается теневая экономика, увеличиваются масштабы уклонения от уплаты налогов. В свою очередь при заниженной нагрузке возникает дефицит бюджета ввиду недопоступлений налогов, и, как следствие, создается ситуация нехватки средств для полноценной поддержки экономического развития и предоставления общественных благ населению в полном объеме.

В системе отношений «государство-налогоплательщик», связанных с созданием и предоставлением общественных благ, налог становится ценой этих благ, которую количественно выражает налоговая нагрузка. Понятие налоговой нагрузки восходит к теории налогов как цены, которую монопольно устанавливает государство за те услуги, которые предоставляет всему обществу. На практике это проявляется в процессе формирования и исполнения бюджета, в который закладываются доходы, основную часть которых составляют налоговые платежи, и расходы государства. Государственные расходы олицетворяют собой стоимость общественных благ, их ценность для налогоплательщиков, при этом цена на эти услуги устанавливается посредством введения налогов, в особенностях взимания которых определяется конкретный уровень налоговой нагрузки.

Налоговая нагрузка как монопольная цена на общественные блага может регулироваться государством через проводимую им налоговую политику. Опираясь на регулирующие возможности налогов, в целях социальной поддержки населения, создания условий для экономического роста и воздействия на его структуру могут приниматься адресные меры по снижению уровня обложения отдельных групп физических лиц или организаций на фоне стандартного уровня налоговой нагрузки для остальных лиц.

Налоговая нагрузка, охватывая различные сферы экономики, является многоплановым показателем, практическая область применения которого очень широка. Как количественный показатель она может оцениваться как на макро-, так и микроуровне. В первом случае оценке подлежит уровень обременения налогами в

масштабе всей экономики, и на основе данных об этом уровне можно судить о том, насколько созданные в стране налоговые условия являются удобными для налогоплательщиков и зарубежных инвесторов. Во втором случае оценивается тяжесть налогов на частное лицо (домохозяйство, предпринимателя или организацию), и налоговая нагрузка фиксирует бремя по уплате налогов исходя из тех платежей, которые обязано платить это лицо исходя из масштабов, вида и иных особенностей осуществляемой им деятельности. Отсюда следует, что одним из неотъемлемых признаков налоговой нагрузки как количественного показателя является высокая степень информативности. Другим признаком является ее универсальность, так как налоговая нагрузка может быть посчитана в разрезе видов экономической деятельности и территорий, групп (видов) налогов и категорий налогоплательщиков, а также по отдельным налогам и для конкретных лиц.

Одним из ключевых направлений использования данных о налоговой нагрузке является сравнение значений этого показателя между странами. Изначально потребность в таком использовании показателя налоговой нагрузки проявилась после Первой мировой войны, когда стало необходимым производить расчеты в отношении репарационных платежей и межсоюзнической задолженности [3]. В настоящее время оценка налоговой нагрузки на экономику позволяет объективно сравнивать условия деятельности в отдельных странах даже при наличии существенных отличий как в составе, так и порядке взимания налогов, не говоря о разном уровне экономического развития и государственного устройства той или иной страны. Иными словами, еще одним признаком показателя налоговой нагрузки является сопоставимость получаемых при ее оценке данных. Однако сопоставимость не достигается сама собой, а создается в рамках единообразия расчетов, т.е. при последовательном применении той или иной методики.

Подход к определению уровня налоговой нагрузки нередко закладывается в саму трактовку данного понятия. Например, определяя налоговое бремя, Пансков В.Г. отмечает, что это показатель совокупного воздействия налогов на экономику страны в целом, отдельный хозяйствующий субъект или иного плательщика, определяемый как доля их доходов, уплачиваемая государству в форме налогов и платежей налогового характера [4]. Однако существуют и противоположные по смыслу трактовки, которые приравнивают значение налоговой нагрузки с суммой уплаченных налогов. Так, в зарубежном словаре инвестиционных терминов под налоговой нагрузкой, обозначаемой как *tax burden*, понимается величина (сумма)

налогов на доходы, имущество или с продаж, взимаемых с физических лиц и организаций [5]. Эти определения выводят к двум видам показателей налоговой нагрузки: абсолютным и относительным.

Абсолютный показатель предполагает оценку налоговой нагрузки на основе простого суммирования налогов как средств налогоплательщика, изымаемых в форме налогов в пользу государства. Он используется в том случае, когда необходимо оценить тяжесть налогов по их фактической сумме, без привязки к значениям иных показателей. Однако надежно оценить тяжесть налогов таким образом невозможно. И хотя нельзя отрицать, что налоговая нагрузка обусловлена уплатой обязательных платежей и рассчитывается на основе их суммы, абсолютное значение уплаченных налогов мало что говорит о самой нагрузке. Можно платить много налогов, но нагрузка не будет высокой, поэтому наряду с определением абсолютного значения налоговой нагрузки обычно используются относительные показатели, в расчет которых закладывается соотношение суммы налогов с каким-либо экономическим показателем, который выбирается в зависимости от целей расчета. Например, по мнению Паскачева А.Б., налоговая нагрузка представляет собой «отношение налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему и внебюджетные фонды по России к валовому внутреннему продукту (ВВП), а по региону – к валовому региональному продукту (ВРП)» [6].

При оценке налоговой нагрузки на экономику в качестве показателя, с которым соотносится сумма налогов, обычно используется значение ВВП. Это связано с тем, что налоговая нагрузка на макроуровне отражает часть валового внутреннего продукта, произведенного обществом, в сумме налоговых доходов, поступивших в пользу государства. Государство стремится к снижению этой доли для повышения конкурентных позиций национальной экономики в мире, поскольку высокая доля налогов говорит о плохом налоговом климате и большой тяжести налогов. Однако и чрезмерно низкая доля является свидетельством низкой собираемости налогов либо недостаточном уровне налогообложения.

В силу многообразия налогов, различий в порядке их уплаты, наличия неналоговых платежей, сходных с налогами, наиболее актуальным становится порядок формирования перечня платежей, соотносимых с ВВП. В настоящее время оценка налоговой нагрузки только по налоговой системе не является гарантией получения надежных данных с точки зрения их полноты.

Если говорить о налоговой нагрузке как о степени тяжести именно налогов, то в расчет должны приниматься сугубо только те платежи, которые официально признаны налогами и образуют состав налоговой системы, а их поступления формируют налоговые доходы государства. Однако в этом случае часть платежей, уплачиваемых налогоплательщиками наряду с налогами, не будет учтена, хотя нагрузка по ним может быть значимой, а экономическая природа и роль в бюджетной системе – сравнима с налогами. Это исказит реальную картину о функционировании всей системы обязательных платежей и создаст риски принятия шагов по изменению нагрузки по налогам без учета существенности иных платежей.

Акцент на правовую природу платежа в этом смысле важнее, потому что достижение низких значений налоговой нагрузки, оцениваемой без учета других платежей, обладающих признаками налогов, не дает существенных выгод государству. Во-первых, официально принятая квалификация того или иного платежа со временем может меняться, однако оценка налоговой нагрузки должна обеспечивать сопоставимость данных во времени, чего нельзя достичь, если определять уровень нагрузки по формальным признакам (в том числе названию, наличию или отсутствию в налоговой системе). Во-вторых, получение низких значений нагрузки не является доказательством того, что она действительно низкая. И, в-третьих, заниженная оценка искажает представление о реальных экономических условиях, созданных в стране.

При наличии формальных различий между налогами и сходными с ними иными обязательными платежами показатель налоговой нагрузки, рассчитываемый исключительно по налоговой системе, перестает отражать то бремя, которое действительно складывается в экономике государства. Поэтому для его определения нередко используется другой, более емкий показатель – показатель фискальной нагрузки, который отличается от налоговой нагрузки на сумму платежей, взимаемых в обязательном порядке и обладающих такой же фискальной функцией, как и налоги, но не входящих в состав налоговой системы. Разница формируется преимущественно из таких платежей, как: взносы на обязательное государственное социальное страхование, государственная пошлина, экологические платежи, платежи за пользование недрами, таможенные пошлины и сборы [7].

В условиях, когда система фискальных платежей, взимаемых государством, не совпадает с налоговой системой, наиболее оптимальным способом получения объективных данных становится использование общепризнанной методики оценки

(например, ОЭСР, Всемирного банка, МВФ). Благодаря ей становится возможным не только сделать результаты расчетов сопоставимыми, но и преодолеть ряд сложностей, обусловленных неоднозначной трактовкой природы отдельных платежей (например, таможенных пошлин и страховых взносов), а также обеспечить согласованность между перечнем налоговых доходов и источниками их финансирования (т.е. избежать противоречий, когда поступления неналоговых платежей признаются налоговыми доходами, и наоборот).

На сегодняшний день в России налоговая нагрузка не является прямой характеристикой налоговой системы, потому что в основных направлениях налоговой политики рассчитывается с учетом, в том числе таможенных пошлин и страховых взносов, которые налогами не признаются на уровне законодательства. Такой подход позволяет оценивать налоговую нагрузку по совокупности обязательных платежей независимо от их официальной трактовки, но на основе их правовой природы. Его можно описать следующим определением: налоговая нагрузка – это совокупность исчисленных в денежном выражении налогов, сборов и иных обладающих признаками налога или сбора платежей, обязанность уплаты которых возложена действующим законодательством на налогоплательщика [8].

Вместе с тем, если для целей расчетов налоговой нагрузки платеж требуется учитывать в качестве налога, отдельно должен быть проанализирован вопрос о целесообразности его взимания за рамками налоговой системы и возможной переквалификации в налог на уровне законодательства.

С другой стороны, оценка налоговой нагрузки, включаемая в основные направления налоговой политики, основывается на некоторых принципах методики ОЭСР, согласно которой и отчисления на социальные нужды, и таможенные пошлины признаются налогами и учитываются при расчете доли налогов в ВВП. Это объясняет, почему для оценки доли поступлений неналоговых платежей используется показатель налоговой, а не фискальной нагрузки. В этой методике заранее predetermined состав платежей, которые квалифицируются в качестве налогов (исходя из природы платежа), а налоговая нагрузка определяется по доле совокупной суммы уплаченных в государстве налогов за фискальный год [9].

Таким образом, налоговая нагрузка должна быть характеристикой либо налоговой системы, и тогда неналоговые платежи объединяются с налогами в показателе фискальной нагрузки; либо налоговых платежей, состав которых определяется по классификации, заложенной в общепризнанную методику оценки,

используемую для сравнения налоговой нагрузки между странами. В этом случае платеж может быть учтен как налог при условии его соответствия установленным признакам налога независимо от того, является ли он частью налоговой системы.

1.2 МОДЕЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ С ПОЗИЦИЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ТЕОРИИ

В экономической теории налогообложение является предметом изучения экономики общественного сектора и публичных финансов. Для наиболее полного рассмотрения вопросов налоговой нагрузки и, что особенно важно, её значения для экономики страны следует обратиться к основным теоретическим подходам, в рамках которых моделируются влияние налогового бремени на поведение экономических агентов.

Метод экономики общественного сектора показывает, как под действием государственных мероприятий, в том числе в сфере налогового законодательства, изменяют свои решения потребители, фирмы, работники и инвесторы. В результате этого благосостояние различных типов экономических агентов меняется, а экономическая система начинает работать, с определенной политической точки зрения, более или менее эффективно. Экономическая модель с заданными предпосылками о характере экономики и взаимодействии агентов предоставляет способ измерения налогового бремени для разных групп населения и позволяет обосновать некоторый приемлемый уровень налогов, а также их распределение.

Чтобы перейти к моделированию налоговой нагрузки, необходимо краткое введение в теорию, объясняющую, в каких случаях требуется вмешательство государства в экономику и каким оно должно быть.

Обоснование налогообложения

Микроэкономисты показывают, что конкурентные рынки достигают эффективного производства и распределения благ без постороннего вмешательства (т.е. справедлив тезис о «невидимой руке» [10]). Однако для этого должен выполняться ряд жестких условий (включающих требования к совершенству рынков и предпочтениям потребителей), а также индивидов не должен волновать вопрос справедливости (не связанной с эффективностью по Парето) распределения благ в обществе. Не нужно быть пророком, чтобы утверждать, что данные предположения в общем случае могут не выполняться.

В определенных случаях (например, в предоставлении таких неконкурентных благ как национальная оборона) рыночный механизм иногда не может функционировать, а в других – отклоняется от эффективного решения. К последнему приводит рыночное распределение благ, обладающих положительными или отрицательными внешними эффектами, т.е. благ, потребление которых одними индивидами влечет за собой изменения благосостояния других. Поскольку люди как правило образуют общества, а значит тесно взаимодействуют друг с другом, то сложнее представить обратную ситуацию, когда бы поведение одного человека никак не повлияло на других.

Перечисленные ситуации требуют общественного вмешательства в производство либо в распределение таких благ. Налоги являются важнейшим ресурсом и средством для реализации экономической политики, а не только для содержания государственного аппарата. В связи с этим поднимаются следующие вопросы [11]:

1. Какие задачи решает экономическая политика?
2. Какова обоснованная доля государственного сектора в экономике, а значит – уровень налогов?
3. Каким должно быть распределение налогового бремени?

Общепринятым ответом на первый вопрос дает Р. Масгрейв, выделяя три задачи правительства: аллокационную (влияние на производство и потребление благ, в т.ч. обеспечение общественными благами), перераспределительную (справедливое распределение благ) и стабилизационную (сглаживание негативных последствий динамики экономического цикла: борьба с инфляцией, безработицей, спадами производства) [Там же.]. Поскольку не всегда эти три цели могут достигаться одновременно, необходимо соблюдать баланс заданных функций. Однако компромиссное решение, обеспечивающее, например, экономическую стабильность и справедливое распределение благ, может оказаться неэффективным с точки зрения производства. И степень этой неэффективности является важной мерой экономических потерь вследствие налогообложения, о чем будет сказано ниже.

Второй и третий вопросы экономической политики в нашем списке подводят к задаче текущего исследования, состоящей в определении уровня налоговой нагрузки в экономике. Ответы на них, вообще говоря, зависят от результатов решения первого вопроса. И хотя нам нужны лишь меры налогового бремени, а не их оптимальные

значения, определить их мы сможем не ранее, чем разберемся с сутью налога с точки зрения теории общественного выбора.

В теории общественного выбора налоги собираются прежде всего с целью предоставления общественных благ, которые неэффективно было бы предоставлять частным образом. Налог в этой модели выступает чем-то вроде цены общественного блага. Чем же он отличается от рыночной цены?

Рыночная цена (общее экономическое равновесие). Если не вдаваться в подробности, то равновесной рыночной ценой (по Вальрасу) называется такая цена товара P , при которой спрос равен предложению (т.е. избыточный спрос равен нулю).

По определению частные блага являются исключаемыми и конкурентными, поэтому, конкурируя за них, потребители раскрывают свои предпочтения и в итоге готовы платить всю стоимость за доступ к благу, что обеспечивает их производство в оптимальном объеме. Общественные блага характеризуются неконкурентностью и/или неисключаемостью, из-за чего рыночный механизм их производства не приводит к эффективному результату [11].

Если бы собираемые налоги являлись эквивалентом рыночной цены за получаемые потребителем товары и услуги, уровень налогов не являлся бы столь важным предметом для дискуссий ввиду отсутствия «пострадавших» от налоговой политики. Возможен и другой сценарий, при котором о налоговом бремени можно говорить только в положительном ключе. Это случай корректирующего налогообложения или так называемого «налога Пигу» [12].

Артур Пигу рассматривал ставший каноническим пример с прокладкой железной дороги, которая приносит выгоду своим владельцам, но также и ущерб ближайшим фермерам из-за загрязнений территории. Если вопрос загрязнений не урегулирован, то экологический урон фермерам будет слишком велик (выше уровня, оправданного экономической эффективностью). Введение определенного налога на загрязнение окружающей среды могло бы способствовать уменьшению загрязнения и повышению эффективности даже с учетом затрат на администрирование и других возможных потерь (например, от риска выбора неоптимальной величины налога) [13].

Определение налоговой нагрузки в микроэкономике

Чтобы понять, когда налоговое бремя является настоящим бременем для экономики, перейдем от идеальных к более реалистичным примерам простейших

налоговых систем. Весьма реальной является возможность взимания налогов на трудовой доход, капитал или потребление. Поскольку ни о каком соотношении налогового платежа с получаемыми от государства услугами уже нет речи (ведь налог – это обязательный безвозмездный платеж), потери эффективности практически неизбежны. Используя теорию потребительского выбора, мы можем без труда рассчитать меру налогового воздействия на экономику.

Рассмотрим следующую модель совершенного рынка. На рисунке 1 кривая S_1S_1 описывает предложение – какое количество товара Q производители готовы продать по цене P . Количество товара, которое готовы приобрести потребители по соответствующей цене задает кривую спроса D_1D_1 . В точке E_1 устанавливается равенство спроса и предложения в объеме Q_1 при цене P_1 .

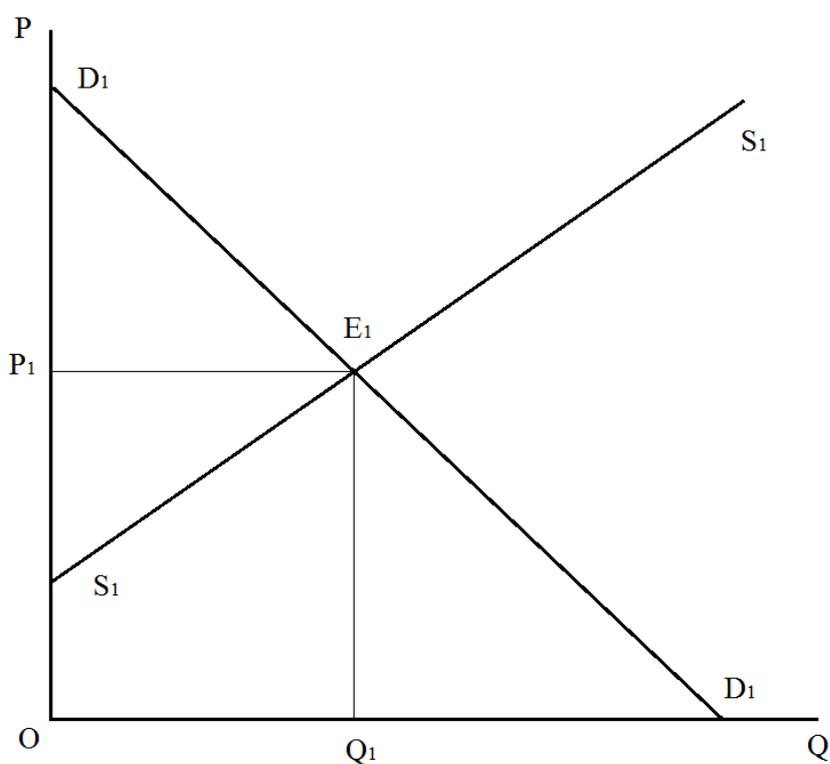


Рисунок 1 – Равновесие в отсутствие налогов

Как определить меру благосостояния общества в этом равновесии? Мы видим, что при других величинах предложения потребители были бы готовы заплатить большую цену (за меньший объем – см. кривую D_1D_1), но платят P_1 . При меньшем спросе производители бы продавали товар за меньшую цену (согласно кривой S_1S_1), однако они продают по цене P_1 . Потребители при неблагоприятной для них функции предложения согласились бы заплатить за объем товара Q_1 сумму денег, равную площади трапеции $D_1E_1Q_1O$ (т.е. площади под кривой D), но платят сумму $P_1 \cdot Q_1$.

Аналогично при неблагоприятной для производителей функции спроса производители согласились бы продать объем товара Q_1 за сумму денег, равную площади трапеции $S_1E_1Q_1O$ (т.е. площади под кривой S), но получают сумму $P_1 \cdot Q_1$.

И производитель, и потребитель оказываются в лучшей ситуации, чем минимально их удовлетворяющая (при том же уровне выпуска и потребления). Мерой их благополучия принято считать маршаллианский излишек, который в рассмотренной ситуации для производителя равен площади треугольника $S_1P_1E_1$, для потребителя – площади треугольника $D_1P_1E_1$.

Теперь пусть вводится потоварный налог (можно рассмотреть и другие виды налогов, но остановимся на наиболее простом для анализа варианте) величиной t с каждой единицы приобретенного товара Q . Тогда потребитель будет готов платить продавцу цену $P - t$, меньшую первоначальной на величину налога, т.е. кривая спроса сдвинется вниз. Новое равновесие (см. рисунок 2) будет характеризоваться ценой $P_2 < P_1$ и объемом выпуска-потребления $Q_2 < Q_1$.

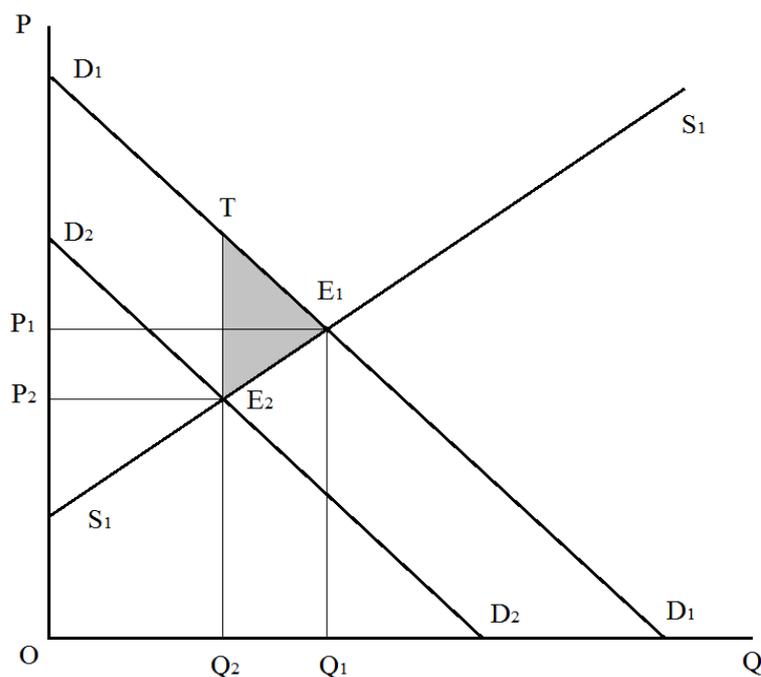


Рисунок 2 – Равновесие при паушальном налоге

Мы можем найти общий излишек в такой модели аналогично первому случаю. Он складывается из излишка потребителя $D_2P_2E_2$, излишка производителя $S_1P_2E_2$, а также налоговых сборов $D_1TE_2D_2$ – излишка государства. И оказывается меньше первоначального на величину площади треугольника E_1TE_2 , которая называется избыточным налоговым бременем или «мертвым грузом» (deadweight loss). Размер

потерянного экономического излишка по отношению к размеру излишка в идеализированном случае может быть хорошей теоретической мерой налоговой нагрузки на рассмотренную модельную экономику в целом. В реальности к экономическим потерям от налогообложения прибавляются издержки администрирования, а также другие негативные эффекты, относящиеся больше к политэкономии, чем к государственным финансам.

Величина избыточного налогового бремени зависит не только от величины налога, но и от способа его взимания, а также устройства спроса и предложения, что заставляет осторожно относиться к сравнению налоговой нагрузки в странах: а) с разными налоговыми системами или б) с различной структурой экономики.

Распределение налогового бремени

Распределение налогов между сторонами спроса и предложения, а также между владельцами различных факторов производства определяется в соответствии с уменьшением маршаллианского излишка для каждого из них и зависит от эластичности: чем эластичнее спрос (предложение), тем меньше его доля налоговой нагрузки. Аналогично распределяется и избыточное налоговое бремя (равное площадям треугольников, на которые горизонтальная прямая на рисунке 2 делит треугольник E_1TE_2).

Здесь также стоит отметить, что в модели избыточное налоговое бремя, как площадь треугольника, растет пропорционально квадрату предельной ставки налога. Налоговые сборы также ведут себя как квадратичная функция, только перевернутая: растут до некоторого максимума, но когда ставка налога превысит определенное значения – начинают убывать. Эти наблюдения пригодятся в дальнейшем.

Углубившись в микроэкономическое моделирование, возможно получить и законы распределения налогового бремени между сторонами спроса и потребления и владельцами различных факторов производства.

Оставив подробности, отметим ещё несколько теоретических фактов о распределении налоговой нагрузки, которые часто находят подтверждение на практике:

1. В теории неважно, производитель или потребитель уплачивает налог, соотношение их налогового бремени зависит только от эластичностей спроса и потребления, поскольку происходит переложение части налогового бремени на других участников рыночных отношений.

2. Налоговая нагрузка перекладывается с более мобильных факторов на менее мобильные.

3. Налогообложение товаров, у которых эластичность спроса по доходу больше 1 (элитные товары, чаще приобретаемые богатыми), является прогрессивным. Аналогично налогообложение малоэластичных по доходу товаров повседневного потребления регрессивно.

4. Мертвый груз потерь от налогообложения тем меньше, чем менее эластичен облагаемый фактор (т.е. предложение фактора уменьшится тем слабее, чем меньше возможностей его уменьшить), зато на его владельцев придется большая доля налоговой нагрузки. Поэтому неискажающим считается налогообложение неулучшенной земли, то же можно сказать и про подушный налог.

5. По названной выше причине монополист принимает на себя всё налоговое бремя, не снижая производство (в реальности может не выполняться, если монополист осторожен и не полностью использует свою рыночную власть для максимизации прибыли).

6. Налог на капитал, аналогично налогообложению товаров, уменьшает предложение капитала за счет снижения инвестиций.

С последним пунктом связан важнейший вопрос налогообложения прибыли организаций, который, согласно мнению большинства экономистов, хоть и с оговорками, является именно налогом на капитал [14]. К этому вопросу мы ещё вернемся, когда будем моделировать предельную эффективную ставку налога.

Факторы, влияющие на оценку налоговой нагрузки

Освещенные теоретические факты благодаря усилиям математиков и экономистов обнаружены и обсуждены в начале-середине XX века. Также хорошо известно, что мы не имеем возможности напрямую используемые в моделях меры потерь для измерения налогового бремени на практике. По этой причине наиболее распространенным индикатором налоговой нагрузки является отношение собираемых налогов к валовому доходу, которое можно получить из национальных счетов. Тем не менее, исходя из сделанных наблюдений, вслед за исследователями из ОЭСР следует признать необходимость обращать внимание не только на особенности статистического учета налогов и ВВП, но и на особенности экономической и финансовой систем стран, для сравнения налоговой нагрузки в которых данный показатель используется [15].

Во-первых, определение того, что является налогом, оказывает первостепенное влияние на числитель дроби налоги-к-ВВП. Как подробно описано в других главах работы, при вычислении этого индикатора налоговой нагрузки требуется определиться, в какой мере включать целевые налоги, сборы на социальное страхование, а также другие обязательные неналоговые платежи в сумму налоговых сборов. Однако может выясниться, что разграничение этих платежей на налоговые и неналоговые корректно в одном случае, но некорректно в другом. Например, взносы на нужды религиозных организаций могут рассматриваться по-разному, в зависимости от церковной традиции в данной стране.

Во-вторых, способ расчета ВВП изменяет знаменатель: изменение методики Европейского статистического агентства (ESA) привело к увеличению оценки ВВП Дании за 1997 год на 5 процентов. За счет этого пересмотра величины ВВП оценка налоговой нагрузки понизилась на 2,5 процентных пункта.

В-третьих, важным фактором, от которого зависит получаемый результат, является выбор правительства между предоставлением налоговых льгот и прямыми бюджетными субсидиями предприятиям для стимулирования определенной экономической деятельности или населению для компенсации некоторых расходов. Эффект разных видов вмешательства может быть одинаковым, но в последнем случае налоговое бремя окажется оценено выше. Кроме того, государственные структуры могут платить налоги, а могут быть от них освобождены. Факт уплаты правительством налогов самому себе мало что значит для реальной экономики, но серьезно меняет отношение налогов к ВВП. Из этого делаем вывод, что структура государственных финансов должна быть принята во внимание.

В-четвертых, особенности экономики также влияют на результат расчета налоговой нагрузки. Часто в качестве примера влияющего фактора приводят размер теневой экономики: она увеличивает ВВП, но избегает многих налогов. Но обзор теории выше подсказывает нам менее очевидные, но не менее значимые причины, по которым один и тот же уровень налогов может оказать влияние на экономику с различной степенью тяжести. Это зависит от структуры спроса и предложения товаров (значит, и от технологий производства, и предпочтений потребителей), факторов производства, открытости экономики, мобильности труда и капитала. Многие, иногда трудно наблюдаемые, характеристики экономической системы могут привести к желательности или нежелательности увеличения (или уменьшения) уровня налогообложения.

Не следует забывать и о других мотивах, едва ли не главным образом определяющих налоговую политику государства. Перечислим основные из тех, которые имеют значение для выбора правительством приоритетов налоговой политики и могут быть использованы в качестве факторов, объясняющих налоговую нагрузку, но не будут использованы для измерения налогового бремени в рамках данной научной работы.

1. Для адекватного налогового администрирования требуется, чтобы обязательства налогоплательщика соотносились с его возможностью платить. Затруднительно взимать налог с того, с кого нечего взять.

2. Налоговая система должна быть понятна обществу и отвечать его представлениям о справедливости. Не только политические мотивы требуют оценки налоговой политики с точки зрения справедливости, но и административные: чем несправедливее воспринимаются налоги, тем меньше желание их уплачивать.

3. Бюджетно-налоговая политика способна оказывать влияние на краткосрочные экономические показатели, смягчая последствия кризисов, снижая безработицу и регулируя инфляцию. Необходимость вовлечения государства в эти процессы может влиять на характер налоговой системы.

4. Налоги часто используются для стимулирования определенной экономической активности и обеспечения производства некоторых общественных и даже частных благ. Направления налоговой политики в данном русле также зависят от общественных приоритетов.

2 ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ УРОВНЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В ЭКОНОМИКЕ

2.1 ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПО МЕТОДИКЕ ВСЕМИРНОГО БАНКА

Собственная методика Всемирного банка разработана им в системе показателей международного рейтинга стран *Doing Business*, который эта организация и ведет. С точки зрения налоговой системы экономические условия оцениваются через показатели административного бремени, связанного с уплатой налогов, а также общего уровня налоговых изъятий, сложившегося в государстве для предприятий средних масштабов деятельности. Этот уровень определяется путем оценки суммарной налоговой ставки, или *total tax rate* [16]. И хотя он отражает налоговую нагрузку на хозяйствующий субъект, а не экономику, его значения используются для международных сопоставлений.

Суммарная налоговая ставка определяется для условной стандартной компании среднего размера, в связи с чем порядок ее расчета отличается от оценки налоговой нагрузки на экономику. Значение ставки показывает долю налогов и обязательных взносов, уплачиваемых организацией во второй год деятельности, с учетом вычетов и освобождений, в полученной прибыли. Взносы на социальное страхование здесь учитываются, но также не называются налогами и считаются платежами, взимаемыми в обязательном порядке вместе с налогами.

Основным критерием отнесения того или иного платежа к налогам и взносам, учитываемых в расчетах, является обязательность его уплаты в пользу государства вне зависимости от того, на каком уровне власти (бюджетной системы) – федеральном, региональном или местном – он установлен, при условии, что такой платеж оказывает влияние на данные финансовой отчетности организации. В отличие от стандартного определения налога, в котором безвозмездность перечислений денежных средств считается его неотъемлемым признаком, в определении Всемирного Банка этот признак не считается обязательным условием признания платежа налогом. Специфика показателя, рассчитываемого этой организацией, ставит во главу угла наличие или отсутствие влияния платежа на прибыль организации. Этим обусловлено то, что обязательные отчисления на социальные нужды (например, пенсионное страхование), уплачиваемые организацией и не учитываемые при определении налоговой нагрузки на экономику, здесь принимаются в расчет. В то же время налоги, которые организация

перечисляет, но при этом не несет бремя по их уплате, не учитываются; сюда включаются удерживаемые организацией налоги, плательщиками которых являются другие лица (например, подоходный налог с физических лиц), а также суммы налогов, оплачиваемых покупателями в цене реализованной продукции и просто перечисляемых организацией налоговым органам (косвенные налоги: например, НДС, налог с продаж, налог на товары и услуги). Это платежи, бремя по уплате которых фактически ложится на других лиц, и тем самым они не уменьшают прибыль организации, в связи с чем в расчетах не участвуют¹. В оценке уровня суммарной налоговой ставки лежит тезис о том, что налоги представляют собой затраты для организации, которые уменьшают ее прибыль, а конкретный уровень ставки характеризует степень экономических ограничений предпринимательской деятельности.

Для целей определения суммарной налоговой ставки все учитываемые платежи разделены на пять категорий:

- 1) налог на прибыль;
- 2) налоги на фонд оплаты труда и отчисления на социальные нужды;
- 3) налоги на недвижимость;
- 4) налоги с оборота;
- 5) иные налоги (например, местные сборы).

Отчисления на социальные нужды учитываются в суммах, уплачиваемых организацией в качестве работодателя, причем в расчет принимаются также обязательные взносы в частные пенсионные фонды или фонды страхования работников.

Сам перечень налогов является открытым, и расчет налоговой суммы не ограничивается только прямо обозначенными платежами.

Налоги на продажу топлива (топливные акцизы) из расчета исключаются в силу сложности применения единообразной оценки их сумм для всех анализируемых стран. Кроме того, принято допущение, что такие налоги не оказывают существенного влияния на формируемый рейтинг стран по уровню налоговой нагрузки, так как в большинстве случаев их суммы незначительны, но тяжело поддаются оценке из-за того, что зависят от объема потребленного топлива².

¹ Эти платежи принимаются в расчет при оценке качества администрирования.

² В то же время при оценке количества платежей, взимаемых в том или ином государстве, топливные акцизы принимаются в расчет.

Для расчета значения суммарной налоговой ставки используются следующие показатели: законодательно установленная ставка налога, величина базы по налогу, величина прибыли организации до налогообложения. Сам расчет производится в два этапа: сначала определяется сумма подлежащего уплате налога путем умножения ставки и базы; затем полученное значение соотносится с величиной коммерческой прибыли. Из этого следует, что суммарная налоговая ставка фиксирует уровень нагрузки на прибыль условной организации, отражая, сколько забирает из ее прибыли уплата каждого налога, подлежащего уплате. При этом прибыль учитывается в значении без вычета каких-либо налогов. Это важно, потому что многие из них наряду с обычными затратами принимаются как расходы организации в налоговом периоде. Именно по этой причине в методологии Всемирного банка прибыль называется коммерческой: она оценивается как доходы, уменьшенные на сумму только предпринимательских затрат, что позволяет получить реальную картину о тяжести налогов и отличает данный показатель от прибыли до налогообложения, отражаемой в финансовой отчетности организации. В качестве доходов, уменьшаемых на расходы, принимаются доходы от продажи продукции, которые увеличиваются на сумму доходов от продажи недвижимого имущества и процентных доходов. Статьи расходов включают в себя: себестоимость реализованной продукции, оплату труда персонала, амортизацию, управленческие расходы, резервы, уплаченные проценты и прочие расходы. В России суммарная налоговая ставка в 2015 году составила 47,4%. По показателям налогообложения страна находится на 45-м месте среди 189 стран [17].

2.2 ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПО МЕТОДИКЕ МЕЖДУНАРОДНОГО ВАЛЮТНОГО ФОНДА

Общие условия квалификации платежа в качестве налога

Налоговая нагрузка определяется как соотношение поступлений налогов к валовому внутреннему продукту [18]. К налогам в методике МВФ относятся обязательные и безвозмездные платежи экономических субъектов государству. Взносы на социальное страхование (обеспечение) не учитываются в составе налогов. Считается, что они содержат элементы возмездности, при которой перечисление средств предполагает встречное предоставление государством социальных благ. В отдельных случаях уплата налога может быть условием получения каких-либо прав (например, на осуществление предпринимательской деятельности или

использование имущества). В этом случае обособление налогов осуществляется по признаку безэквивалентности уплаты.

Целевой характер платежа не рассматривается в качестве существенного признака налога. Даже если поступления закрепляются за конкретными статьями государственных расходов, платеж, который взимается на финансирование заранее установленных целей, но отвечает признакам обязательности, безвозмездности / безэквивалентности может считаться налогом.

Пени и штрафы, начисляемые в связи с просрочкой уплаты налогов, принято учитывать отдельно, однако на практике четко отделить их суммы от поступлений самих налогов бывает невозможно. В этом случае они подлежат отнесению к суммам налогов, на которые начисляются.

Кроме того, если администратором налоговых доходов назначается негосударственное учреждение, налоги учитываются, но тем не менее считаются полученными тем ведомством, с разрешения которого сбор налогов осуществляет частная структура в качестве агента.

Структура налоговых доходов

Показатель налоговой суммы, по доле которой определяется налоговая нагрузка, образуют шесть категорий налогов:

1. *Налоги на доходы, прибыль и прирост капитала*; включают налоги, которые рассчитываются исходя из фактического или предполагаемого дохода налогоплательщика. К ним относятся:

- *налоги с физических лиц* (личный подоходный налог со всех видов доходов, в том числе: заработная плата, доходы от собственности, доходы от предпринимательской деятельности);
- *налоги с организаций* (налог на прибыль);
- *налоги на прирост капитала*, уплачиваемые как физическими лицами, так и организациями;
- *налоги на выигрыши* в лотереях и азартных играх;
- *иные налоги* на доходы и прибыль (сюда обычно включаются налоги, уплачиваемые государственными учреждениями).

2. *Налоги на фонд заработной платы*; исчисляются в процентах от выплат в пользу работников либо в фиксированной сумме на каждого работника, но при этом не закреплены за расходами по финансированию системы социального страхования.

3. *Налоги на имущество*; взимаются за владение им, использование либо при его передаче другому лицу и включают:

- *регулярные налоги на недвижимое имущество* (землю, строения, здания и другие сооружения, с собственников и арендаторов);
- *регулярные налоги на личное богатство* (чистые активы); объектом обложения является как движимое, так и недвижимое имущество, стоимость которого в налоговых целях определяется за вычетом имущественных обязательств;
- *налоги при получении имущества по наследству или в порядке дарения*;
- *сборы с капитала* (в частности, налоги на повышение ценности собственности, налоги на переоценку капитала);
- *налоги на иные виды имущества* (например, ювелирные изделия, животные, используемые в сельском хозяйстве).

4. *Налоги на товары и услуги*. Эта категория платежей по своему составу является довольно значительной в силу того, что состоит из шести подкатегорий:

1) *универсальные налоги* – платежи, которые охватывают широкий перечень товаров и услуг:

- *налог на добавленную стоимость*;
- *налог с продаж*;
- *налог на оборот* (сочетает в себе элементы НДС и налога с продаж, так как уплачивается на разных стадиях движения товара, но при переходе на каждую следующую стадию не вычитается);
- *налог на финансовые операции и операции с капиталом*; сюда включаются налоги на покупку и продажу как финансовых (валютные операции, операции с ценными бумагами), так и нефинансовых активов, налоги на банковские чеки и другие формы платежа, а также налоги на отдельные юридические сделки, такие как заверение подлинности договора или продажа недвижимости;

2) *акцизы* – это налоги, которые взимаются по заранее установленному перечню товаров и продукции (сахар, спички, шоколад, табачные изделия, алкогольные напитки, моторное топливо, нефтепродукты);

- 3) *прибыль фискальных монополий*¹. Под фискальной монополией понимается публичная корпорация, публичная квази-корпорация или государственное неакционерное предприятие, которым было предоставлено право создания законной монополии по производству или продаже на рынке определенных видов товаров (предоставлению услуг) исключительно в целях извлечения дохода и не ради достижения народнохозяйственных или иных социально значимых целей; как правило, они создаются в сфере производства и продажи товаров, которые облагаются высокими налогами в других странах. Обычно это товары из списка подакцизной продукции – алкогольные напитки, табачные изделия, спички, нефтепродукты, соль. Кроме того, монополия может распространяться на игральные карты, лотереи и азартные игры. Фискальные монополии являются альтернативным способом получения бюджетных доходов вместо стандартных способов налогообложения частных производителей и продавцов. При этом налог считается заранее заложенным в цены фискальных монополий. Фискальные монополии следует отличать от естественных монополий. Когда монополия является наилучшим способом удовлетворения спроса населения и передается государственному предприятию в силу особенностей товаров (предоставляемых услуг) или технологии их производства, такая монополия не является фискальной (коммунальные услуги, почтовая служба, железные дороги, сети связи). Поэтому доходы, получаемые государством от естественных монополий, не относятся к налоговым поступлениям. В свою очередь доходы государства от монополии на экспорт или импорт определенной группы товаров учитываются в составе налогов на международную торговлю и сделки;
- 4) *налоги на определенные виды услуг*; начисляются со стоимости страховых и банковских услуг, развлекательных мероприятий, ресторанного обслуживания и рекламных услуг, а также со стоимости пассажирских перевозок; здесь же учитываются налоги на лотереи, на участие в играх, проводимых в казино, налоги на ставки в лошадиных скачках, футбольных матчах, лотереях и т.д.;

¹ Фискальная монополия – монополия государства на производство и/или реализацию товаров массового потребления. Монополия является полной, если охватывает как производство, так и реализацию товара, и частичной, если исключительное право распространяется только на производство или только на реализацию. Может быть передана государством частному лицу в целях извлечения дохода, что создает особую форму косвенного налогообложения. Та часть дохода, которая перечисляется государству, в сущности является налогом.

5) *налоги на использование* товаров либо *на разрешение использовать* товары или осуществлять какую-либо деятельность; представляют собой плату за получение того или иного права, выдачу различных видов патентов, лицензий и разрешений:

5.1) *транспортные налоги* (включают в себя разовые платежи, которые уплачиваются при регистрации транспортного средства, и регулярные платежи, которые взимаются за использование транспортного средства; за исключением налогов на транспорт как движимое имущество, а также пошлин за использование дорог, мостов, туннелей);

5.2) *иные налоги*:

- платежи за право осуществления отдельных видов предпринимательской и профессиональной деятельности организациями и физическими лицами, включая оплату патента и фиксированные платежи, рассчитываемые исходя из вида деятельности или ее физических характеристик (например, площадь торгового зала);
- оплату лицензий за право проведения азартных игр, продажи товаров и оказания услуг, таких как такси;
- плату за загрязнение окружающей среды, за исключением сборов за утилизацию отходов, которые вносятся в счет оплаты государственных услуг и потому имеют неналоговую природу;
- пошлины, взимаемые с физических лиц за предоставление разрешений (лицензий) на охоту и рыболовство;
- налоги на домашних животных и др.

б) *иные налоги на товары и услуги*, в частности, платежи за пользование недрами и добычу природных ресурсов, в том числе минерального сырья. Названные платежи считаются налогами только в том случае, когда месторождения ресурсов, предоставляемые в пользование, находятся в частной собственности или принадлежат другому государству. Платежи, которые уплачиваются государству как собственнику полезных ископаемых, признаются рентными и не считаются налогами.

5. *Налоги на международную торговлю и сделки* – это налоги, обязанность по уплате которых возникает при перемещении товаров через национальную либо

таможенную границу единого экономического пространства, а также при совершении сделок по предоставлению услуг между резидентом и нерезидентом. К ним относятся:

- *импортные (ввозные) пошлины;*
- *экспортные (вывозные) пошлины;*
- *прибыль экспортных и импортных монополий* (отчисления доходов контролируемых государством предприятий, которые централизованно поставляют на экспорт или ввозят определенные группы товаров, либо контролируют предоставление услуг между резидентами и нерезидентами; такая монополия используется как альтернативный способ привлечения доходов в бюджетную систему вместо ввозных и вывозных пошлин);
- *биржевая прибыль* государства (поступления от спекулятивных операций с иностранной валютой, осуществляемых органами власти, ответственными за реализацию денежно-кредитной политики в стране, с целью привлечения дополнительных бюджетных доходов, за счет разницы между ценой покупки и ценой продажи валюты);
- *биржевые налоги* (взимаются при совершении частными лицами сделок с иностранной валютой (при покупке или продаже), также здесь учитываются сборы за денежные переводы за границу, если обложению подлежит покупка иностранной валюты);
- *иные налоги* на операции и сделки на международном рынке (включают, в частности, налоги, которые взимаются при совершении заграничных поездок, налоги на денежные переводы иностранной валюты).

6. Прочие налоги. В составе прочих учитываются поступления налогов, которые не соответствуют ни одной из перечисленных выше категорий, как например избирательный налог (налог на голосование).

Критерии разграничения налогов и оплаты государственных услуг

Большое внимание в методике МВФ уделяется вопросам обособления налоговых платежей за право использования товаров или осуществления деятельности от платежей административного характера, связанных с предоставлением плательщику государственных услуг и выполнением для него каких-либо действий и функций. На практике разделить между собой налоги и неналоговые платежи, уплата которых сопровождается обращением плательщика в

государственные учреждения, бывает довольно сложно. Кроме того, и те, и другие могут объединяться в рамках одного и того же платежа. Например, в России федеральные сборы, взимаемые при обращении в суды, за совершение нотариальных действий, выдачу паспорта, регистрацию юридического лица, регистрацию автомобиля, регистрацию актов гражданского состояния взимаются в составе государственной пошлины, которая, несмотря на многообразие уплачиваемых внутри нее сборов, рассматривается как один платеж.

Среди всей совокупности платежей, обусловленных обращением плательщика за получением от государства каких-либо документов, разрешений, лицензий и прочих услуг (действий, функций), налог определяется по отсутствию эквивалентности между уплачиваемой суммой и предоставляемого взамен уплаты блага, а неналоговый платеж – при наличии соразмерности платы и осуществленных государством действий. Платеж квалифицируется как административный сбор, когда в его размере выражаются затраты, необходимые для выполнения должностным лицом или государственным учреждением определенных функций в отношении плательщика. Например, плата за оформление паспорта, визы, водительских лицензий, судебные сборы не формируют налоговые доходы, поскольку устанавливаются исходя из необходимости покрытия государственных расходов.

В свою очередь источником налоговых доходов становятся только те платежи, уплата которых является обязательным условием получения права пользоваться имуществом или осуществлять какую-либо деятельность и служит подтверждением того, что установленные государством требования соблюдены. Здесь внесение платы не предполагает со стороны государства осуществления каких-либо дополнительных действий, требующих от плательщика возмещения их стоимости, либо объем этих действий минимален и включает в себя лишь проверку правоспособности лица получить то или иное разрешение (например, проверку на отсутствие судимости), а величина платы при этом не соизмерима с затратами на эти действия. В качестве примеров можно привести сборы за право охоты и осуществления рыболовства, регистрацию юридического лица и индивидуального предпринимателя, регистрацию транспортного средства.

Общим признаком налога и его отличием от административного платежа является безвозмездность / безэквивалентность, которая проявляется в тех случаях, когда: плательщик не получает выгоды после уплаты; плательщик получает выгоды,

однако они распределяются между всеми плательщиками и для каждого из них они неэквивалентны; предоставленная государством услуга и плата за нее несоразмерны.

Порядок учета налоговых доходов при участии государства в таможенном или экономическом союзе

Таможенный союз строится на освобождении от уплаты таможенных пошлин при осуществлении торговых сделок между странами-участницами и предполагает проведение единой таможенно-тарифной политики в отношении других стран. Импортные пошлины, уплачиваемые за ввоз товаров на территорию таможенного союза, согласно методике МВФ учитываются в доходах каждой страны-участницы в соответствии с соглашением между ними.

Экономический союз является формой экономической интеграции стран, при которой достигается свобода передвижения товаров и услуг, финансовых ресурсов и человеческого капитала, а также действует единый налоговый режим для импорта товаров из других стран и осуществляется взаимодействие при проведении фискальной и денежно-кредитной политики. Для координации деятельности союза могут создаваться единые, наднациональные органы управления, имеющие собственный бюджет. У такого бюджета могут быть разные источники финансирования, основными из которых являются прямые перечисления средств и налоги. При установлении налогов, подлежащих зачислению в единый бюджет союза, их поступления считаются доходами союза, а не отдельной страны-участницы, поскольку в каждой из них сбор таких налогов осуществляется от лица союза и в его пользу. Одновременно с налогами, предназначенными для финансирования единого бюджета, страны-участницы могут делать прямые взносы из собственных налоговых доходов. В этом случае, поскольку взносы являются частью доходов конкретной страны, соответствующие перечисления являются просто трансферами, а налоги в суммах перечислений считаются доходами страны, осуществившей их сбор.

Отличия от методики ОЭСР

Используемая в методике МВФ классификация налоговых доходов предельно приближена к классификации, используемой ОЭСР, однако между ними можно выделить несколько отличий. Во-первых, это другая квалификация обязательных отчислений на социальные нужды, которые у ОЭСР отнесены к налогам, а у МВФ считаются отдельным видом государственных доходов. Во-вторых, у ОЭСР налоги

на товары и услуги, а также налоги на международную торговлю и сделки объединены в одну категорию налогов, тогда как у МВФ это две самостоятельные категории. Кроме того, по-разному квалифицируются возмещаемые льготы по налогам на доходы, которые в случае превышения над величиной налогового обязательства обязывают государство произвести выплаты из бюджета. В методике ОЭСР данные выплаты не учитываются, тогда как в методике МВФ они квалифицируются как отрицательные налоговые поступления, уменьшающие доходы по соответствующим налогам. Однако применительно к российской действительности указанное различие не будет влиять на получаемую оценку, так как в налоговой системе РФ нет подобных льгот.

Принципы идентификации налоговых платежей (выводы)

Обобщая особенности оценки налоговой нагрузки по методике МВФ, можно выделить следующие принципы определения платежей, поступления которых образуют налоговые доходы:

- в общем случае налог – это платеж, который обязателен к уплате и отличается безвозмездностью / безэквивалентностью взимания, при этом целевая направленность такого платежа значения не имеет;
- все платежи, отнесенные к налогам, исходя из базы начисления, учитываются в одной из шести, рассмотренных выше категорий;
- таможенные пошлины, уплачиваемые при экспортно-импортных сделках, учитываются в составе налоговых доходов;
- платежи за добычу природных ресурсов квалифицируются либо как налоги, либо как рентные платежи в зависимости от отношений права собственности на недра / ресурсы; налогами данные платежи признаются, когда собственность является частной, и рентными платежами – когда она является государственной; при этом рентным не обязательно является платеж, который уплачивается за добычу: таковым может быть платеж за осуществление геолого-разведывательных и поисковых работ на участках месторождений;
- платежи за право добычи минерального сырья (роялти) к налоговым доходам не относятся;
- плата за загрязнение окружающей среды учитывается в составе налоговых доходов, при этом исключаются сборы за утилизацию отходов, не

признаваемые налогами по той причине, что носят компенсационный характер (их сумма отражает затраты государства на оказание услуг по утилизации);

- в качестве налогов учитывается плата за предоставление (выдачу) лицензий и разрешений, дающих право пользоваться имуществом, осуществлять деятельность.

На основе перечисленных принципов Международным валютным фондом была оценена нагрузка по налоговым платежам для Российской Федерации. Она представлена в таблице 1, в которой для сравнения показаны значения налоговой нагрузки, отраженные в Основных направлениях налоговой политики РФ на 2016-2018 гг.

Таблица 1 – Нагрузка по налоговым платежам в РФ

Год	Методика МВФ			ОННП
	Нагрузка по налогам	Нагрузка по страховым взносам	Фискальная нагрузка	Налоговая нагрузка
2010	22,58%	5,37%	27,95%	31,12%
2011	23,82%	6,21%	30,03%	34,50%
2012	24,13%	6,35%	30,48%	34,97%
2013	22,88%	6,87%	29,75%	34,11%
2014	23,29%	7,27%	30,56%	34,42%

Источники: <http://data.imf.org>, <http://minfin.ru>

По данным таблицы видно, что значения налоговой нагрузки, которые рассчитывает МВФ, ниже тех оценок, которые приведены в основных направлениях. При этом можно заметить, что отклонения в среднем ежегодно составляют одну и ту же величину: около 4%. Это превышение формируется преимущественно из доли поступлений налога на добычу полезных ископаемых, которая не учитывается в оценках МВФ. В среднем она добавляет к налоговой нагрузке дополнительно 3,7%.

Для того чтобы повысить точность оценки налоговой нагрузки на экономику России, для лучшей сопоставимости данных целесообразно наложить указанные выше принципы на российскую систему фискальных платежей. В результате этого можно заключить, что при расчетах налоговой нагрузки следует включать в состав суммы, соотносимой с ВВП, часть платежей, взимаемых за рамками налоговой системы РФ, а именно:

- таможенные пошлины;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду.

В аналитических целях целесообразно учитывать поступления страховых взносов, в том числе потому, что они признаются налогами в методике ОЭСР, а особенности их взимания в России сближают их сущность с налогами.

При этом из перечня налоговых платежей необходимо исключать:

- таможенные сборы;
- платежи за пользование ресурсами, поскольку недра и ресурсы в России изначально находятся в государственной собственности, а также потому, что их добыча (пользование) осуществляется преимущественно на основе гражданско-правовых, но не налоговых отношений с государством (ресурсные платежи за водопользование, лесопользование, плата за предоставление участков для осуществления охоты и для осуществления рыболовства; НДСПИ, регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов);
- утилизационный и экологический сборы, так как они носят компенсационный характер (их поступления используются для возмещения расходов);
- государственную пошлину – в части сборов, уплата которых не является условием предоставления плательщику права пользоваться имуществом / осуществлять деятельность на территории РФ.

В отношении государственной пошлины отметим, что на сегодняшний день сложилось не совсем верное представление о том, что она должна либо учитываться полностью, либо не учитываться вовсе, тогда как на самом деле суммы ее поступлений следует включать в расчеты выборочно по тем основаниям, которые не характеризуются пропорциональностью величины сбора и оказанного для плательщика действия. Одновременно с этим в состав учитываемых платежей необходимо включать только ту часть государственной пошлины, которая связана с предоставлением плательщику права использовать имущество или осуществлять деятельность. Так, например, к ее учитываемой части следует относить пошлину за государственную регистрацию юридического лица или индивидуального предпринимателя, уплата которой является обязательным условием осуществления предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации.

2.3 ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В ОСНОВНЫХ НАПРАВЛЕНИЯХ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ РФ

В Российской Федерации результаты оценки налоговой нагрузки на экономику отражаются в Основных направлениях налоговой политики начиная с 2010 года при их утверждении на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов [19]. Вплоть до настоящего времени данный показатель рассчитывается по доле в ВВП поступлений как налогов, так и иных обязательных платежей, что обуславливает различия между перечнем налоговых доходов и действующим составом налогов и сборов. Так, источниками налоговых доходов признаются страховые взносы, таможенные пошлины, ресурсные платежи, выведенные за рамки налоговой системы, что объясняется использованием отдельных (но не всех) принципов классификации налоговых доходов ОЭСР. Сама оценка приближена к методике данной организации в том числе потому, что страховые взносы в методике МВФ налогами не считаются. Сумма налоговых доходов формируется за счет поступлений следующих платежей:

- налог на прибыль организаций;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- таможенные пошлины;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- единый социальный налог и страховые взносы;
- прочие налоги и сборы:
 - налоги на совокупный доход,
 - налоги на имущество,
 - налоги и платежи, связанные с добычей полезных ископаемых (кроме НДС)

Поступления государственной пошлины (наряду с прочими неналоговыми платежами) учитываются при определении фискальной нагрузки [20].

Результаты оценки представлены в таблице ниже.

Таблица 2 – Значения налоговой и фискальной нагрузки на экономику РФ

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Налоговая нагрузка	30,88	31,12	34,50	32,49	31,80	31,90	30,17
Фискальная нагрузка	31,50	31,79	35,15	33,08	32,57	32,57	30,77

Источник: проект Основных направлений налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов (<http://minfin.ru>)

Таким образом, налоговая нагрузка здесь выступает показателем налоговых платежей, определяемых больше по их правовой природе, нежели по формальным признакам. Именно по этой причине государственная пошлина, будучи составной частью налоговой системы, не признается источником налоговых доходов для целей оценки налоговой нагрузки и оценивается в составе показателя фискальной нагрузки. Такая интерпретация показателей позволяет избежать получения несопоставимых и неполных данных о величине нагрузки по налоговым платежам в экономике, однако нуждается в дальнейшем развитии на основе общепризнанной методики ОЭСР / МВФ.

2.4 ОБЗОР АЛЬТЕРНАТИВНЫХ СПОСОБОВ ИЗМЕРЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

Существуют разнообразные меры налоговой нагрузки. Наиболее продвинутые современные подходы требуют построения весьма сложных моделей для оценки эффективного налогового бремени. Но поскольку, как было выше отмечено, выбор релевантного показателя вообще говоря зависит от целей его использования, то иногда нет смысла производить сложные расчеты, и более подходящим в некотором случае может оказаться наиболее простой индикатор. Поэтому рассмотрим различные показатели налоговой нагрузки, которые популярны среди исследователей, начиная от самых очевидных или простых для вычисления, заканчивая более сложными концептуально и как правило требующими специальных расчетов.

Номинальная ставка налога

Номинальные налоговые ставки представляются наиболее явным индикатором уровня налогов в стране или регионе. Особенно показательны ставки подоходного налога для физических лиц и налога на прибыль для юрлиц – наиболее часто применяющиеся в средствах массовой информации для сравнения тяжести налогового бремени в различных странах мира.

Поскольку законодательно установленные ставки налогов являются исходными данными для расчета налоговых обязательств каждого налогоплательщика, существует соблазн использовать их в качестве меры налоговой нагрузки непосредственно, не прибегая к дополнительным вычислениям. Наименее обременительный расчетно, но методически сомнительный способ – сложить максимальные значения номинальных ставок основных налогов для получения индекса суммарного налогового бремени в стране.

Именно так и поступает журнал Forbes для расчета своего «индекса налогового несчастья» (Tax Misery Index) [21]. Очевидно, что таким образом получается число «процентов», превышающее действительную долю налоговых платежей в доходах населения, зачастую выше 100 «процентов» (что можно легко увидеть в статье по ссылке). Более того, не учитываются возможности получения налогового вычета. Поэтому хотя номинальные налоговые ставки обнаружить проще всего, они не являются подходящей мерой налоговой нагрузки.

Доля налогов в ВВП

Доля налоговых доходов в ВВП является главным агрегированным индикатором, используемым в статистических отчетах ОЭСР в качестве меры налогового бремени. Его несложно вычислить, зная величину ВВП страны и сумму налоговых поступлений в бюджет, и, если эти статистические показатели в различных странах рассчитаны по единой методике, отношение налоговых сборов к ВВП представляет приемлемый агрегированный показатель для налогового бремени в этих странах. Однако он имеет известные недостатки, и в аналитических материалах ОЭСР отмечается, что значение данного индикатора нужно интерпретировать с осторожностью, делая поправку на различные особенности экономики, бюджетно-налоговой политики, а также статистического учета:

- происходит ли стимулирование экономической активности путем налоговый льгот или субсидий из бюджета;
- включено ли социальное и пенсионное страхование в налоговую систему;
- стадия делового цикла, в которой находится экономика;
- способ расчета ВВП;
- размер теневой экономики и степень уклонения от налогов;
- временной интервал между начислением налога и его уплатой [22].

Особенно важными представляются первые два пункта, поскольку величина налоговых льгот в странах ОЭСР высока, а размер фондов социального и пенсионного страхования достигает 9% ВВП развитых стран и продолжает расти с ростом доли пенсионеров [23].

Хотя отношение налоговых сборов к ВВП является универсальным показателем налогового бремени, который рассчитывается как в ОЭСР, так и в других странах и широко используется в эмпирических исследованиях по данной

тематике, но задача более глубокого изучения налоговой нагрузки заставляет искать другие индикаторы для более корректного сопоставления налоговой нагрузки между странами и по отраслям экономики и принятия важных экономических решений.

Индексы налоговой жертвы

Принимая во внимания все недостатки отношения собираемых налогов к ВВП как показателю налоговой нагрузки, экономисты занимались поиском других индикаторов налогового бремени, которые были бы так же просты в расчете, но более информативны. Первый из них – индекс Франка, который вычисляется по формуле

$$FI = \frac{T}{Y} \div \frac{Y}{P} \quad (1)$$

где Т – налоговые сборы, Y – валовой доход, P – численность населения [24].

По сути индекс Франка берет за основу популярный показатель налоговой нагрузки – долю налогов в валовом доходе – и относит её к величине дохода на душу населения. Таким образом делается поправка на уровень жизни и способность платить – богатому проще отдать большую долю своего дохода в бюджет, чем бедному. Кроме того, местностям с высоким уровнем жизни (а этот индекс обычно применяется для сопоставления налогового бремени в различных юрисдикциях внутри одной экономики) возможно следует отдать больше налогов правительству в благодарность за свое благополучие.

Тот же смысл имеет индекс Бёрда [25], которые в знаменателе первой дроби использует располагаемый доход, благодаря чему даже для благополучных территорий он сигнализирует об огромной налоговой жертве, когда налоги приближаются к 100% дохода:

$$BI = \frac{T}{Y - T} \div \frac{Y}{P} \quad (2)$$

Индексы налоговой жертвы удобны в расчете, но трудно интерпретируются, а также, как и простое отношение налогов к ВВП, не учитывают важных параметров экономики.

Средняя эффективная ставка налога ATR

Средние эффективные ставки налога (average tax rates – ATR) имеют ряд преимуществ перед другими подходами. Во-первых, они актуальнее, поскольку включают в числитель реально собранные налоги, результируя эффект налоговых ставок, особенностей определения налоговой базы, вычетов и льгот.

Во-вторых, если политики хотят узнать влияние налоговой системы или последствий её изменения на экономику, то расчет *ATR* предоставляет детальную информацию о налоговой нагрузке в различных разрезах: по отраслям экономики, по крупным и мелким компаниям. Данный подход позволяет оценить, как налоговое бремя распределяется между гражданами и корпорациями, трудом и капиталом, и как это распределение меняется со временем. Таким образом, значения средних эффективных ставок налога могут быть намного подробнее простого отношения налоговых сборов к ВВП, являющейся стандартной агрегированной мерой налоговой нагрузки, и способны послужить основой для осмысленных политических решений.

Средние эффективные ставки *ATR* налога на прибыль организаций могут быть рассчитаны как отношение сборов налога на прибыль *CIT*, деленных на некоторую меру доналогового излишка фирмы *PTP*.

$$ATR = \frac{CIT}{PTP} \quad (3)$$

В качестве доналогового излишка, исходя из смысла средней эффективной ставки, следовало бы взять экономическую прибыль до налогообложения, но поскольку в распоряжении исследователей имеются лишь данные бухгалтерского или налогового учета, требуется выполнить приближение бухгалтерской прибыли к экономической путем исключения убыточных фирм, поправки на инфляцию, на перенос налогового убытка на будущие периоды и другие особенности учета, искажающие значение реальной экономической прибыли.

Для расчёта *ATR* можно воспользоваться данными, которые обычно предоставляются национальными статистическими ведомствами. Например, статистические отчеты ОЭСР содержат достаточно сведений о налоговых доходах бюджета, чтобы мы могли вычислить основные агрегированные *ATR* (неявные ставки налогов на персональный доход, корпоративный доход, капитал и труд) с удовлетворительной степенью точности, опираясь на кратко обозреваемые ниже методические указания данной организации.

Средняя ставка налога на персональный доход t^P может быть выражена следующим образом [22]:

$$t^P = \frac{PIT_{1100}}{W + PEI + OSPUE} \quad (4)$$

Здесь PIT_{1100} равен налогам доход, прибыль и доход от прироста капитала для физических лиц, что соответствует строке с кодом 1100 в OECD Revenue Statistics. W – зарплаты рабочих и служащих, а также другие выплаты в пользу работников, включая социальные взносы. PEI означает доход домохозяйств, получаемый от имущества и предпринимательской деятельности, а $OSPUE$ – операционный излишек частных некorporированных предприятий.

Неявная ставка налога на корпоративный доход выражается как

$$t^c = \frac{CIT_{1200}}{OS^c} \quad (5)$$

где CIT_{1200} равен налогам на доход, прибыль и прирост капитала для корпораций, что соответствует строке с кодом 1200 статистики ОЭСР, а OS^c отражает операционный излишек корпоративного сектора, равному общему операционному излишку отечественных производителей OS за вычетом излишка некorporированного сектора $OSPUE$.

Показатель средней ставки налога на корпоративный доход будет более информативным, если к операционному излишку в знаменателе добавить выплаты (включая, чистый процентный расход, арендные платы и роялти) физическим лицам и компаниям-нерезидентам. Обозначив этот исправленный доход как ABY^c , мы получаем более аккуратную меру ATR для организаций:

$$\hat{t}^c = \frac{CIT_{1200}}{ABY^c} \quad (6)$$

Внося поправку на доход, получаемый из-за границы, аналогично случаю для ставки налога на персональный доход, мы приобретаем инструмент для детальной оценки налогового бремени предприятий.

Если мы хотим найти неявную среднюю ставку налога на труд t^L , то предлагается [26] взять выражение

$$t^L = \frac{t^P \cdot W + SSC_{2000} + PAY_{3000}}{W + SSC_{2200}^F} \quad (7)$$

Здесь t^P обозначает среднюю ставку налога на персональный доход, рассчитанный по формуле (4). SSC_{2000} – сумма социальных взносов согласно строке 2000 в статистике ОЭСР, PAY_{3000} соответствует налогам на зарплату, из строки 3000.

Средние ставки налога могут быть вычислены с использованием лишь доступной агрегированной статистики по приведенным формулам, что делает их весьма удобными для применения в данном исследовании.

Предельная эффективная налоговая ставка METR

Предельная эффективная ставка налога (marginal effective tax rate – METR) является другой мерой перспективной налоговой нагрузки. В анализе влияния налогообложения капитала эта мера показывает долю изъятия прибыли с последней единицы инвестированного капитала. В контексте налогообложения труда METR показывает влияние налогов на последнюю единицу задействованного труда. Аналогично для любого другого налога значение предельной ставки означает долю изъятия последней использованной единицы налогооблагаемого фактора.

Предельная эффективная ставка налога может быть рассчитана для любого налога, но в силу ранее приведенных соображений обычно сосредотачиваются на моделировании предельной ставки налога на доход корпораций. METR также учитывает влияние налогообложения на стоимость финансирования (т.е. издержки привлечения собственных или заемных средств для приобретения капитала) и последствия налогообложения акционеров для ставки дисконтирования потоков дохода с капитала.

Статистика METR выводится из неоклассической теории фирмы, поэтому её интерпретация может быть неочевидна тем, кто не знаком с соответствующей теорией, поэтому рассмотрим небольшое введение в основы METR-анализа.

Предельная эффективная налоговая ставка на доход с капитала определяется как отношение уменьшения рентабельности в результате налогообложения ($Rg - Rn$) к доналоговой рентабельности последней единицы капитальных вложений Rg [22]:

$$METR = \frac{Rg - Rn}{Rg} \quad (8)$$

В модели малой открытой экономики со свободным доступом к рынкам капитала в отсутствие налогообложения максимизирующие прибыль фирмы продолжают инвестировать, пока отдача от новой единицы установленного капитала Fk достаточна для покрытия издержек финансирования этого капитала Rf и стоимости возмещения его выбытия из-за амортизации δ . В равновесии выполняется условие

$$Fk = Rf + \delta \quad (9)$$

которое определяет точку безубыточности.

В отсутствии налогов реальная стоимость финансирования инвестиций Rf равна реальной требуемой рентабельности капитала R . Она выступает в качестве реальной ставки процента, определяемой на мировых рынках капитала и доступной

отечественным инвесторам в виду малости и открытости данной экономики, и по определению равна номинальной ставке с поправкой на инфляцию:

$$Rf = R = i - \pi \quad (10)$$

С другой стороны, как видно из уравнения (9), отечественная фирма может получить доходность $Rf = Fk - \delta$, которая должна быть не меньше альтернативной доступной для инвесторов доходности R , что при постоянной норме амортизации определяет требуемую предельную отдачу от капитала на уровне $Fk = Rf + \delta$.

Предположим убывание доходности инвестиционных проектов с ростом количества инвестиций I (проекты с высокой рентабельности при одинаковом риске «разбираются» инвесторами в первую очередь). Равновесие на рынке капитала в данной экономике достигается в точке E_0 на рисунке 3.

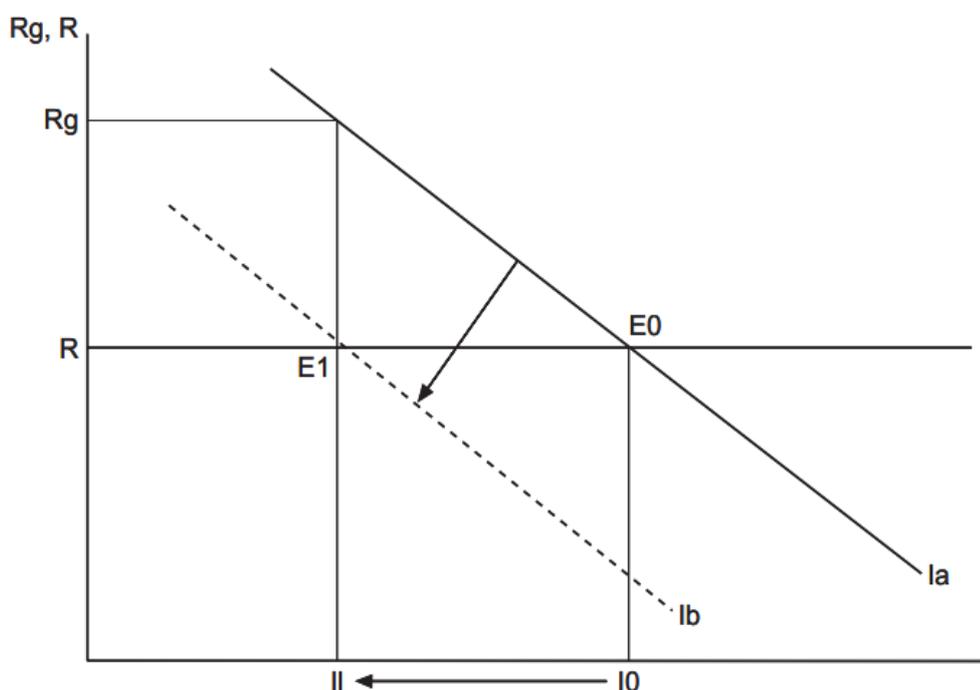


Рисунок 3 – Рентабельность инвестиций для простого налога на прибыль

Предельная эффективная налоговая ставка в этом равновесии закономерно равна нулю:

$$METR = \frac{Rg - R}{Rg} = \frac{Rf - R}{Rf} = 0 \quad (11)$$

Когда вводится простой налог на корпоративный доход со ставкой u , изымающий соответствующую долю дохода с единицы капитала Fk при разрешенном вычете из налогооблагаемых доходов бухгалтерской амортизации

$\alpha = \delta$ (полагаем её равной экономической амортизации), уравнение (9) принимает вид

$$Fk \times (1 - u) = Rf + \delta \times (1 - u) \quad (12)$$

Если бухгалтерская амортизация отличается от экономической, то правая сторона равенства имеет вид $Rf + \delta - u\alpha$. Если не предполагается индексация стоимости актива по инфляции, то выражение (12) приобретет вид

$$Fk \times (1 - u) = (Rf + \delta) \left(1 - \frac{u\alpha}{Rf + \delta + \pi} \right) \quad (13)$$

который отражает уменьшение чистой приведенной стоимости реального амортизационного вычета. Необходимость введения дополнительных параметров зависит от принятых стандартов учета, но мы пока остановимся на более простом случае из уравнения (12).

Кривая спроса сдвигается вниз: требование доходности с единицы капитала на возросшем уровне $Fk = \frac{R}{1-u} + \delta > R + \delta$ (при $u > 0$) заставляет фирмы сворачивать часть менее рентабельных проектов и снижать спрос на инвестиции до нового уровня I_1 (см. рисунок 3). При свободном доступе на мировые рынки капитала кривая предложения не изменяется и задается горизонтальной линией $Rg - R$.

Новое равновесие оказывается в точке E_1 . Инвестиции упали, излишек фирм также уменьшился за счет корпоративного налога. Поскольку ставка налога постоянна, то предельная эффективная ставка равна номинальной:

$$METR = \frac{Rg - Rn}{Rg} = \frac{R/(1-u) - R}{R/(1-u)} = u \quad (14)$$

Излишек инвесторов не изменился, поскольку им доступны зарубежные инвестиции. Поэтому и сбережения не изменились – но капитал теперь утекает за рубеж.

Рассмотрим теперь расширение модели, в котором фирмам доступны источники финансирования как за счет долга, так и из собственного капитала, а государство использует налоговые стимулы в виде инвестиционного вычета и ускоренной амортизации. Пусть вычет с единицы приобретенного капитала равен ψ , а также применяется бухгалтерская норма амортизации $\alpha > \delta$, но без индексирования стоимости основных средств по инфляции.

Пусть финансирование происходит за счет заемных средств и капитала, привлекаемых в пропорции β и $1 - \beta$ на мировых рынках по номинальным ценам-

ставкам i и ρ соответственно, тогда реальная стоимость финансирования проектов с поправкой на инфляцию π составит

$$R = \beta i + (1 - \beta)\rho - \pi \quad (15)$$

После изъятия налога на прибыль по ставке u с учетом освобождения процентных платежей, стоимость финансирования выражается следующим образом:

$$Rf = \beta i(1 - u) + (1 - \beta)\rho - \pi \quad (16)$$

Вспомнив уравнение (13), можно понять, какое влияние окажет ускоренная амортизация в условиях инфляции, а также налоговые стимулы для инвестиций, уменьшающие эффективную стоимость капитала в $(1 - \psi)$ раз. В новых предположениях уравнение (13) примет вид:

$$Fk(1 - u) = (Rf + \delta)(1 - \psi) \left(1 - \frac{u\alpha}{Rf + \delta + \pi}\right) \quad (17)$$

Напомним, что в правой части этого уравнения стоит выражение, равное издержкам привлечения и использования единицы капитала, а в правой части – доход с капитала в заданных условиях налогообложения. В равновесии должно выполняться равенство между этими двумя величинами, о чем и говорит формула (16). Требуемая доналоговая рентабельность инвестиций Rg , выражаемая через Fk с помощью (8), в данном случае равна

$$Rg = \frac{(Rf + \delta)(1 - \psi)}{1 - u} \left(1 - \frac{u\alpha}{Rf + \pi + \alpha}\right) - \delta \quad (18)$$

где Rf определяется уравнением (16). Этого достаточно, чтобы по определению (см. формулу (8)) рассчитать METR в рассматриваемой экономике.

Теперь здесь также можно выяснить, как доступные инструменты налоговой политики – ставка корпоративного налога u , разрешенная норма амортизации α и инвестиционные вычеты ψ – будут влиять на предельную эффективную ставку налога, а значит на инвестиции. Результаты этого анализа собраны в таблице 3.

Таблица 3 – Оценка влияния налоговых стимулов на инвестиции

Увеличение параметра	Механизм трансмиссии	Влияние на METR	Влияние на инвестиции
ставка корпоративного налога u	Уменьшение прибыли	+	-
	Уменьшение стоимости долгового финансирования	-	+
	Увеличение ценности инвестиционного вычета	-	+
разрешенная норма амортизации α	Уменьшение эффективной стоимости капитала	-	+

инвестиционные вычеты ψ	Уменьшение эффективной стоимости капитала	-	+
------------------------------	---	---	---

Источник: Tax Burden: Alternative Measures [22]

Отметим, что выводы верны при сделанных ранее допущениях, включая то, что налогообложение физических лиц не влияет на инвестиционные решения фирм (влияние только на сбережения частных лиц, но в малой открытой экономике они не влияют на инвестиции). Для исследования поведения индивидов требуется отдельный анализ.

2.5 ПРИМЕР РАСЧЕТА ПОКАЗАТЕЛЕЙ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПО ОТРАСЛЯМ ЭКОНОМИКИ И ФАКТОРАМ ПРОИЗВОДСТВА

Как показано в предыдущем подразделе, наиболее перспективными и подходящими для наших задач являются средняя налоговая ставка ATR и предельная эффективная налоговая ставка METR. Там же было рассказано о преимуществах использования ATR и METR, как и о возникающих при моделировании METR сложностях. В рамках данного исследования не ставится задача расчета всех показателей налоговой нагрузки, поэтому в качестве иллюстрации применения используемой методики и демонстрации достоинств обсуждаемых показателей остановимся на расчете только средних налоговых ставок ATR. Это позволит подробно обсудить выбранный индикатор налоговой нагрузки и способ его расчета на российских данных, получить уровень налогов не только в среднем по экономике, но и в разрезе отраслей и факторов производства.

Описание данных и способов расчёта

Несмотря на концептуальное согласие зарубежных экономистов относительно способов расчета ATR, их следует адаптировать к отечественным реалиям отталкиваясь от как от особенностей налоговой системы, так и от доступных данных, при этом помня о необходимости получения сопоставимых показателей.

В открытом доступе в России имеются несколько источников данных, которые можно использовать в обозначенных целях:

- 1) Росстат – Финансы предприятий в разделе субъектов РФ и отраслей согласно ОКВЭД-2001 [27];
- 2) ФНС – статистические формы по налоговым сборам в разрезе регионов и отраслей;
- 3) Федеральное казначейство – данные о поступлении налогов в федеральный и консолидированные региональные бюджеты;

4) СПАРК-Интерфакс – микроданные бухгалтерского учета по предприятиям с возможностью идентификации их отраслевой и региональной принадлежности.

Чтобы получить показатель ATR по всем налогам на организации, необходимо числитель с суммой налогов и страховых взносов разделить на знаменатель, в котором доналоговый операционный излишек скорректировать на величину налоговых затрат, учитываемых в себестоимости:

$$ATR_{TOT} = \frac{\text{Налоги на организации} + \text{Страховые взносы}}{EBIT - \text{НПО} + \text{Налоги на организации} + \text{Страховые взносы}} \quad (19)$$

В случае поиска ATR_{TOT} определение только прибыльных организаций проблематично, да и не является слишком необходимым: лишь малая часть фирм убыточна до уплаты всех обязательных платежей. Однако при анализе результатов следует иметь в виду, что полученные значения налоговой нагрузки могут быть несколько завышенными.

Исключение страховых взносов из формулы (19) превращает ATR_{TOT} в среднюю ставку налога на капитал организаций ATR_K :

$$ATR_K = \frac{\text{Налоги на организации}}{EBIT - \text{НПО} + \text{Налоги на организации}} \quad (20)$$

Далее приведем результаты расчета и дадим их интерпретацию.

Доли рассматриваемых налогов в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации и в её ВВП приведены в таблице 4.

Таблица 4 – Поступление в консолидированный бюджет РФ рассматриваемых налогов в 2015 г.

Налог/сбор	Собрано в 2015 г., млрд. руб.	доля в доходах бюджета, %	Доля в ВВП, %
Налог на прибыль	2 599	9,8%	3,2%
НДФЛ	2 808	10,6%	3,5%
Страховые взносы	5 347	20,2%	6,7%
Косвенные налоги	5 302	20,0%	6,6%
Налоги, предусмотренные специальными режимами	348	1,3%	0,4%
Местные налоги	215	0,8%	0,3%
Региональные налоги	853	3,2%	1,1%
Налоги и сборы за пользование природными ресурсами	3 251	12,3%	4,1%

Источник: Федеральное казначейство

На рисунке 4 показан вклад отдельных отраслей в общие налоговые сборы с юридических лиц в 2015 г.

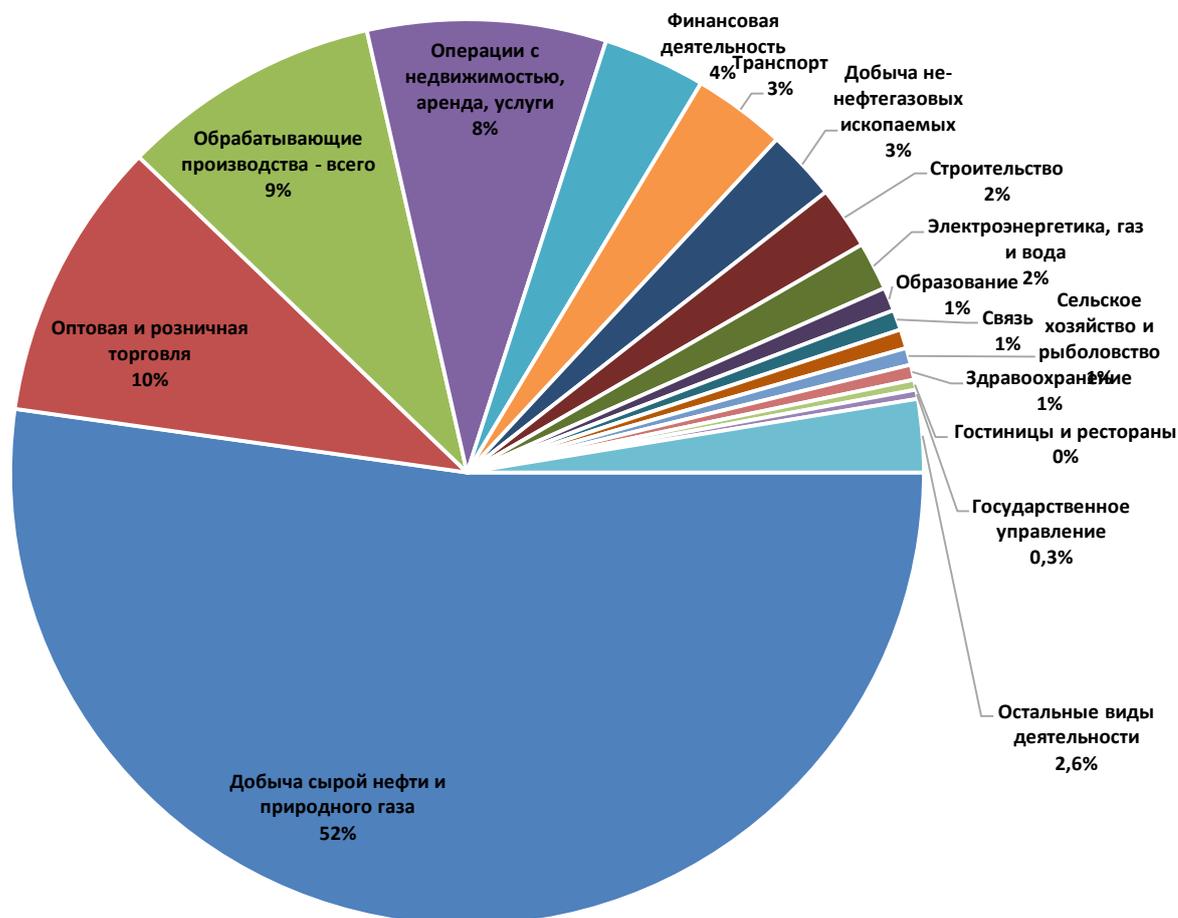


Рисунок 4 – Доля отраслей в сумме налогов, уплаченных организациями в 2015 г.

Из рисунка 4 видно, что основные налоговые платежи приходятся на добычу нефти и газа (52%), а также на торговлю (10%), все обрабатывающие производства (9%), операции с недвижимым имуществом, аренду и предоставление услуг (8%); доли остальных отраслей не более 4%.

Основные налоговые платежи нефтегазового сектора составляет налог на добычу полезных ископаемых (82%), в то время как основные платежи всех остальных секторов экономики – налог на прибыль (60%).

Согласно выбранной методике была рассчитана средняя эффективная ставка всех налогов на организации, без учета и с учетом социальных взносов соответственно. Результаты вычислений показаны в таблицах 5 и 6.

Таблица 5 – Средняя налоговая нагрузка на предприятия без учета страховых взносов (налоги на доход с капитала организаций АТ_К) по отраслям в 2007-2015 гг., %

Отрасль	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ВСЕГО	48,1	55,7	38,0	39,7	41,2	42,3	42,4	41,5	38,3
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	16,9	16,0	13,3	13,0	12,1	10,8	11,7	8,2	7,3
Рыболовство, рыбоводство	62,6	47,2	27,1	27,5	26,2	20,5	20,5	18,3	11,9
Добыча полезных ископаемых, в т. ч.	67,0	71,5	56,6	57,3	59,1	61,3	62,3	53,4	57,3
добыча сырой нефти и природного газа	69,9	76,4	59,6	62,4	64,6	65,4	64,9	55,6	60,0
добыча не-нефтегазовых ископаемых	35,6	31,7	29,7	25,1	26,7	28,8	32,4	26,0	29,9
Обработывающие производства, в т. ч.	31,1	36,1	22,1	25,5	25,9	24,0	24,3	24,9	22,4
производство пищевых продуктов и табака	35,2	30,4	22,3	24,5	24,9	24,1	23,6	21,8	21,3
текстильное и швейное производство	45,1	45,5	35,4	36,0	31,4	31,5	30,5	33,8	31,0
производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	6,8	5,5	11,1	6,2	5,3	7,9	9,2	10,7	17,6
обработка древесины и производство изделий из дерева	38,1	49,0	43,9	28,3	33,1	28,2	28,6	29,7	26,9
целлюлозно-бумажное производство и полиграфия	38,1	46,5	29,6	30,8	32,5	32,3	35,4	30,8	23,6
производство кокса и нефтепродуктов	27,1	25,8	17,5	19,9	17,8	13,5	11,0	13,2	13,0
химическое производство	30,8	38,0	25,4	24,6	23,6	21,7	25,2	23,0	20,0
производство резиновых и пластмассовых изделий	29,8	37,3	27,3	26,0	25,7	24,9	26,8	27,2	23,1
производство проч. неметаллических минеральных продуктов	32,1	38,5	29,8	30,6	30,5	26,1	28,4	26,9	26,1
металлургическое производство	28,7	39,3	11,3	24,9	29,0	23,3	25,5	30,5	21,9
производство машин и оборудования	36,6	38,6	30,4	28,7	29,8	31,2	27,8	27,4	25,1
производство электрооборудования	37,8	42,7	35,3	34,2	32,3	34,6	34,4	33,9	33,7
производство транспортных средств	26,1	36,3	18,7	23,2	23,9	23,3	22,5	22,3	25,6
прочие производства	48,1	48,1	37,6	37,9	35,5	34,0	32,5	33,9	32,7
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	49,9	53,0	34,9	22,7	32,5	31,0	27,5	27,2	26,0
Строительство	49,8	52,6	42,7	44,6	44,2	40,4	39,8	36,5	32,1
Оптовая и розничная торговля, в т. ч.	27,0	36,9	17,3	23,4	18,6	30,1	26,8	33,9	24,5
торговля автотранспортом	45,5	51,0	33,4	25,2	27,6	29,0	29,3	22,5	17,6
оптовая торговля	21,3	31,7	12,8	19,1	14,7	28,0	24,0	34,0	22,8
розничная торговля	62,1	61,2	52,6	52,9	47,9	46,4	42,6	40,1	38,1
Гостиницы и рестораны	48,1	70,0	59,2	58,7	63,0	48,7	51,1	56,2	58,5
Транспорт и связь, в т. ч.	37,6	45,1	36,1	34,5	34,3	33,2	28,5	30,1	28,4
транспорт	36,1	46,9	39,9	34,5	36,7	34,8	30,8	31,9	30,8
связь	40,8	42,0	29,0	34,4	28,5	28,9	23,8	23,9	21,0
Финансовая деятельность	32,0	51,0	36,9	31,4	44,0	37,1	35,0	40,7	21,1
Операции с недвижимостью, аренда и предоставление услуг	58,9	68,9	42,5	45,6	48,0	35,0	39,7	32,4	34,7

Источники: СПАРК-Интерфакс, ФНС

Таблица 6 – Средняя налоговая нагрузка на предприятия с учетом страховых взносов (все налоги организации ATR_{TOT}) по отраслям в 2007-2015 гг., %

Отрасль	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ВСЕГО	56,5	64,0	50,8	51,0	54,1	55,4	56,7	55,5	51,5
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	37,8	37,3	36,2	34,5	38,4	34,7	36,8	27,6	24,4
Рыболовство, рыбоводство	69,1	62,6	43,9	40,1	43,4	35,5	37,6	33,8	20,6
Добыча полезных ископаемых, в т. ч.	67,8	72,3	58,1	58,5	60,4	62,6	63,6	54,7	58,5
добыча сырой нефти и природного газа	70,4	76,8	60,6	63,2	65,4	66,2	65,8	56,5	60,8
добыча не-нефтегазовых ископаемых	42,2	37,6	37,6	30,6	32,8	36,7	42,8	35,4	37,5
Обрабатывающие производства, в т. ч.	41,4	47,3	39,1	38,7	42,7	41,6	43,8	44,3	38,2
производство пищевых продуктов и табака	48,6	44,1	36,0	38,0	44,6	41,9	41,5	39,5	36,8
текстильное и швейное производство	71,0	70,6	61,1	62,0	60,6	58,4	57,5	58,7	56,4
производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	18,8	15,3	24,6	14,9	17,6	25,4	23,8	31,3	39,5
обработка древесины и производство изделий из дерева	56,9	69,3	67,8	48,6	56,8	49,9	49,5	49,9	45,4
целлюлозно-бумажное производство и полиграфия	53,0	63,2	48,6	47,2	53,5	52,7	57,1	51,8	38,5
производство кокса и нефтепродуктов	31,3	28,3	22,9	22,9	21,3	19,2	17,7	20,8	20,5
химическое производство	39,6	44,1	36,3	33,2	31,8	29,5	35,9	34,4	27,1
производство резиновых и пластмассовых изделий	47,9	55,7	48,6	43,5	48,0	44,9	48,3	50,8	43,0
производство проч. неметаллических минеральных продуктов	43,4	49,0	49,0	49,3	50,7	45,1	49,6	49,3	48,0
металлургическое производство	32,5	44,5	22,5	32,2	40,5	37,1	40,4	44,3	31,7
производство машин и оборудования	56,9	60,1	52,4	50,0	55,8	55,2	53,7	53,0	45,5
производство электрооборудования	58,2	65,0	60,2	56,3	60,0	61,3	62,9	62,0	59,7
производство транспортных средств	47,6	62,0	54,0	49,0	53,6	49,5	51,4	51,8	52,2
прочие производства	64,1	65,2	60,6	57,0	57,0	56,0	55,3	52,8	55,6
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	64,4	66,1	51,1	35,7	53,1	56,3	52,9	52,5	49,4
Строительство	66,9	69,4	61,5	64,5	66,0	61,6	62,5	60,5	55,4
Оптовая и розничная торговля, в т. ч.	34,6	45,4	25,9	32,7	28,3	39,1	37,8	46,1	35,8
торговля автотранспортом	51,1	57,4	47,7	37,8	39,4	41,0	44,1	38,1	30,1
оптовая торговля	27,1	38,4	18,7	26,1	21,3	34,1	31,5	42,8	30,9
розничная торговля	74,7	74,4	67,7	67,1	66,8	64,6	62,6	60,8	58,0
Гостиницы и рестораны	68,6	80,9	77,7	75,6	81,0	74,8	76,2	80,2	81,6
Транспорт и связь, в т. ч.	50,1	58,5	51,5	49,1	52,9	51,4	50,1	53,3	51,5
транспорт	49,9	61,5	56,2	49,7	55,7	53,3	53,9	54,8	53,5
связь	49,3	50,9	40,0	45,9	43,4	43,3	38,4	44,8	41,4
Финансовая деятельность	40,4	61,2	50,0	41,9	57,4	49,9	48,8	55,0	34,6
Операции с недвижимостью, аренда и предоставление услуг	67,9	75,2	56,0	57,7	61,7	54,0	58,7	51,2	52,5

Источники: СПАРК-Интерфакс, ФНС, Росстат

Из таблицы 6 видно, как суммарная налоговая нагрузка на предприятия снизилась благодаря уменьшению налога на прибыль, а затем выросла до предыдущих значений из-за роста страховых отчислений с фонда оплаты труда. Также оттуда заметно как ничтожна посленалоговая прибыль в традиционного сильно регулируемых отраслях государственного управления, образования, здравоохранения и отчасти коммунальных услуг по сравнению с уплачиваемыми ими налогами.

На наш взгляд в виду возможностей сильного переложения страховых взносов с фонда оплаты труда на физических лиц через понижение зарплат, уровень налоговой нагрузки на предприятия более адекватно показывает ATR_K и таблица 5. Однако, как уже обсуждалось, средняя налоговая ставка недостаточна для выводов об изменении поведения фирм в результате налогообложения без учета их рентабельностей. Сопоставление налоговой нагрузки и рентабельности по отраслям выполнено ниже.

Налоги на физических лиц

Среднюю эффективную ставку налогов на доходы физических лиц можно найти как отношение уплаченного НДФЛ к денежным доходам населения. Из доходов следует исключить доходы от предпринимательской деятельности, поскольку они попадают под налогообложение юридических лиц. Также надо исключить социальные выплаты, которые в большей части составляют пенсии, поскольку они формируются за счет взносов в социальные фонды; фактически происходит перераспределение доходов от работающих к пенсионерам через систему внебюджетных фондов. В результате формула для $ATR_{НДФЛ}$ получает вид:

$$ATR_{НДФЛ} = \frac{НДФЛ}{\text{Доходы населения} - \text{Предпринимательские доходы} - \text{Соц. выплаты}} \quad (21)$$

На основании доступной структуры доходов и расходов, а также сборов НДФЛ в регионах РФ по данным Росстата и Федерального казначейства выполнен расчёт $ATR_{НДФЛ}$, результаты которого показаны на рисунке 5.



Рисунок 5 – Средняя эффективная ставка налогов на физических лиц в регионах России в 2014 г., %

На рисунке 5 заметное разделение территории по признаку Север – Юг: на Севере и в г. Москве эффективные ставки налогов на физлиц близки к номинальной ставки НДФЛ 13%, а на Юге соответствующие эффективные налоговые ставки ниже 8% и даже опускаются до 2-4% в Крыму и на Северном Кавказе.

Сравнение налоговой нагрузки и рентабельности

Сравнение налоговой нагрузки и рентабельности по отраслям должно помочь выявить виды экономической активности, наиболее уязвимые из-за налогообложения. Ставится задача найти такой показатель рентабельности, который отражал бы норму доходности инвестиций в разные виды деятельности. Очевидно, что такой показатель должен быть привязан к одному периоду: норма доходности финансового актива равна X процентов за период, если 100 единиц вложений в начале периода приносит X единиц дохода к концу периода.

Представляется корректным в качестве показателя дохода взять EBIT прибыльных компаний за отчетный период, а в качестве начальных вложений – стоимость их активов на начало отчетного периода.

$$RA = \frac{EBIT}{\text{Стоимость активов на начало периода}} \quad (22)$$

Несмотря на определенные ограничения, такой подход является простым способом определения рентабельности активов в различных отраслях. Результаты расчета по формуле (22) с использованием данных Росстата приведены в таблице 7.

Таблица 7 – Рентабельности активов, как отношение ЕВІТ к стоимости активов на начало периода по отраслям в 2007-2015 гг., %

Отрасль	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ВСЕГО	25,2	18,3	18,2	17,5	17,2	16,2	10,1	12,0	12,0
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	25,5	23,2	17,7	17,2	18,6	13,6	13,6	15,4	18,8
Рыболовство, рыбоводство	31,1	26,7	41,7	35,7	34,9	30,3	22,9	18,4	39,1
Добыча полезных ископаемых, в т. ч.	17,8	14,6	16,4	16,8	20,8	18,0	17,8	19,8	17,1
добыча сырой нефти и природного газа	15,9	11,8	16,3	14,6	17,5	16,5	19,7	23,0	19,2
добыча не-нефтегазовых ископаемых	28,1	28,6	16,7	26,6	34,5	23,2	13,2	10,6	11,1
Обрабатывающие производства, в т. ч.	34,2	24,4	17,6	19,9	20,0	18,5	14,7	12,6	13,0
производство пищевых продуктов и табака	25,2	23,6	23,4	22,3	18,4	19,6	18,3	14,9	17,8
текстильное и швейное производство	39,1	38,0	30,7	34,5	35,5	28,5	29,1	21,4	20,6
производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	45,9	38,0	27,0	33,3	30,3	29,7	11,5	13,9	16,9
обработка древесины и производство изделий из дерева	28,8	18,2	11,6	17,7	13,8	13,6	15,2	8,6	10,3
целлюлозно-бумажное производство и полиграфия	34,2	27,3	23,8	28,7	28,9	25,0	19,0	15,7	23,1
производство кокса и нефтепродуктов	34,2	25,6	20,5	19,8	20,9	16,7	11,0	11,7	6,3
химическое производство	33,1	35,0	14,9	24,6	31,3	26,0	14,3	7,9	20,6
производство резиновых и пластмассовых изделий	31,3	25,9	19,1	21,9	23,4	23,7	22,3	13,1	18,3
производство проч. неметаллических минеральных продуктов	49,1	30,2	15,0	16,9	18,9	20,8	15,9	11,6	10,8
металлургическое производство	41,7	18,6	12,6	16,1	14,5	13,6	10,3	9,5	15,5
производство машин и оборудования	37,5	36,1	26,2	27,2	26,2	24,9	23,0	19,2	20,6
производство электрооборудования	44,7	38,9	29,8	29,0	33,6	29,4	27,4	24,7	24,1
производство транспортных средств	23,3	14,5	8,5	13,5	16,1	15,9	14,6	11,6	9,1
прочие производства	31,5	27,4	18,7	26,6	22,9	23,3	19,9	17,8	16,3
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	15,1	12,8	11,1	13,5	9,3	8,7	7,8	8,0	8,6
Строительство	25,7	21,4	13,7	15,6	14,5	14,3	12,5	9,3	7,5
Оптовая и розничная торговля, в т. ч.	16,5	13,4	14,6	14,3	16,8	13,9	12,6	9,7	11,5
торговля автотранспортом	32,4	23,8	11,5	22,6	22,7	20,6	16,4	14,0	15,9
оптовая торговля	14,1	10,9	13,0	11,9	14,6	11,4	10,2	7,4	9,4
розничная торговля	34,8	34,4	32,2	32,0	34,9	31,1	29,2	24,5	24,0
Гостиницы и рестораны	67,6	59,3	47,0	45,4	38,8	36,4	18,6	15,1	4,5
Транспорт и связь, в т. ч.	22,0	18,2	16,2	16,5	16,8	16,3	15,1	11,6	11,3
транспорт	18,7	15,8	14,2	15,3	14,7	15,2	13,5	10,3	10,1
связь	34,4	26,8	23,2	20,7	26,5	20,5	21,4	16,6	16,1
Финансовая деятельность	15,5	-4,1	10,7	8,4	4,3	6,4	1,3	2,0	4,8
Операции с недвижимостью, аренда и предоставление услуг	22,4	11,2	13,2	13,3	10,3	10,7	8,4	7,4	6,4

Источник: Росстат

Полученные значения рентабельностей, хотя и соответствуют интуитивному представлению о доходности активов, могут некорректным образом отражать норму доходности того или иного вида деятельности как по причине наличия простаивающих активов (которые в виду несовершенства рынков капитала неразумно продавать), так и по причине специфичности некоторых видов деятельности. Например, финансовые посредники оперируют с крупными суммами привлеченных средств, которые помимо дохода посреднику должны обеспечить доход инвестору; рассматривать этот вид деятельности, абстрагируясь от заемных средств, невозможно.

Другой способ расчета рентабельности может исходить из маржи (выручки относительно издержек), получаемой при реализации товаров и услуг предприятий отрасли, например известной рентабельности продаж. Однако следует сделать поправку на то, что норма доходности за год от активности, позволяющей получать ежемесячно маржу 10%, составит все 214% ($= 1,1^{12} - 1$). Способ, которым было получено значение 214% из величины 10% подсказывает формулу (23) для расчета правильной рентабельности издержек:

$$RR = \left(\frac{\text{Выручка}}{\text{Издержки}} \right)^{\text{Число оборотов}} = (\text{Рентабельность продаж} + 1)^{K-t \text{ оборачиваемости}} - 1 \quad (23)$$

где для определения коэффициента оборачиваемости используется исправленная оборачиваемость активов, которая показывает, сколько раз среднегодовое значение оборотных активов (денежных средств, запасов сырья, финансовых вложений) укладывается в сумму выручки. Если бы выручка складывалась из равных сумм оборотных активов, получаемых на каждой итерации, то коэффициент оборачиваемости OA равнялся бы числу производственных циклов.

$$K - t \text{ оборачиваемости OA} = \frac{\text{Выручка за год}}{\text{Оборотные активы} - \text{Фин. вложения}} \quad (24)$$

Другой возможный показатель оборачиваемости – коэффициент оборачиваемости запасов – не используется, поскольку предварительный анализ показал завышение оборачиваемости запасов в отдельных отраслях, и его использование в формуле (23) может неправдоподобно завышать рентабельность этих отраслей.

Значения рентабельности по отраслям, посчитанные по формуле (23), показаны в таблице 8.

Таблица 8 – Рентабельности продаж с поправкой на рассчитанный коэффициент оборачиваемости оборотных активов по отраслям в 2007-2015 гг., %

Отрасль	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ВСЕГО	27	26	18	22	21	14	13	14	14
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	20	13	8	10	10	11	6	18	24
Рыболовство, рыбоводство	17	15	44	43	40	28	34	53	104
Добыча полезных ископаемых, в т. ч.	103	82	79	113	131	86	60	50	61
добыча сырой нефти и природного газа	108	69	94	112	119	98	72	51	58
добыча не-нефтегазовых ископаемых	86	133	47	118	169	63	34	46	74
Обрабатывающие производства, в т. ч.	49	44	25	32	30	25	20	20	21
производство пищевых продуктов и табака	27	28	33	28	20	24	21	21	23
текстильное и швейное производство	15	13	12	14	14	12	16	22	20
производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	13	11	13	14	18	13	15	9	12
обработка древесины и производство изделий из дерева	21	6	-1	5	8	2	16	21	21
целлюлозно-бумажное производство и полиграфия	32	27	23	30	30	23	22	25	37
производство кокса и нефтепродуктов	86	99	78	77	68	48	36	27	17
химическое производство	58	113	26	55	76	60	42	49	71
производство резиновых и пластмассовых изделий	25	21	14	19	22	23	20	12	18
производство проч. неметаллических минеральных продуктов	95	59	11	14	22	24	18	15	11
металлургическое производство	135	80	26	48	37	26	21	35	44
производство машин и оборудования	20	19	12	12	12	12	12	10	11
производство электрооборудования	25	20	12	17	17	15	14	15	14
производство транспортных средств	10	6	2	6	8	9	7	5	5
прочие производства	15	16	9	12	11	10	10	11	10
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	19	15	23	24	22	13	13	14	15
Строительство	11	10	7	6	6	6	6	5	4
Оптовая и розничная торговля, в т. ч.	19	24	15	18	19	16	15	15	13
торговля автотранспортом	26	20	6	17	18	14	11	7	8
оптовая торговля	19	25	15	19	21	16	16	16	14
розничная торговля	17	19	14	16	11	10	13	12	12
Гостиницы и рестораны	47	39	23	21	18	9	11	11	13
Транспорт и связь, в т. ч.	54	47	39	42	34	34	32	26	26
транспорт	35	30	26	31	27	27	24	19	22
связь	160	154	106	102	76	81	77	65	52
Финансовая деятельность	4	5	7	7	1	1	1	12	7
Операции с недвижимостью, аренда и предоставление услуг	11	12	9	9	7	7	9	6	6

Источники: Росстат, собственные расчёты

На основании посчитанных значений рентабельности можно вычислить относительное уменьшение рентабельности в результате налогообложения в каждой отрасли как приближение показателя налоговой нагрузки METR. Результаты за 2014 год показаны на рисунке 6.

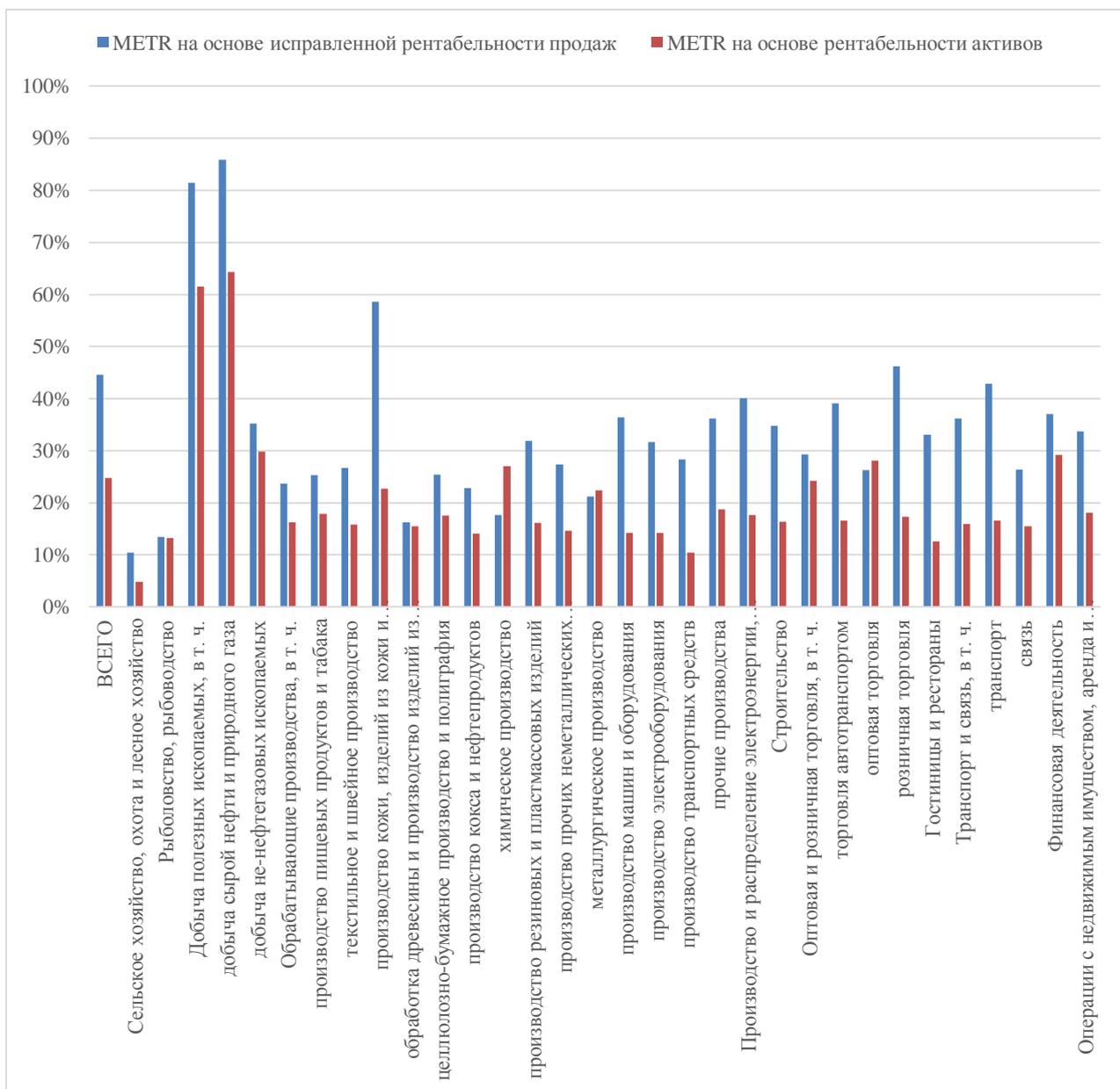


Рисунок 6 – Относительные уменьшения исправленной рентабельности продаж и рентабельности активов в результате налогообложения, по отраслям в 2014 г., %

В таблице 9 собраны значения доналоговой и посленалоговой рентабельностей по отраслям за 2014 г., а также соответствующие показатели налоговой нагрузки ATR и METR.

Таблица 9 – Рентабельности до и после взимания налогов на организации, METR и ATR по отраслям в 2014 г., %

Отрасль	Рентабельность до налогов	Рентабельность после налогов	METR	ATR
ВСЕГО	22	12	44,6	41,5
Сельское и лесное хозяйство, охота	20	18	10,4	8,2
Рыболовство, рыбоводство	60	52	13,4	18,3
Добыча полезных ископаемых, в т. ч.	194	36	81,4	53,4
добыча сырой нефти и природного газа	246	35	85,9	55,6
добыча не-нефтегазовых ископаемых	65	42	35,2	26,0
Обрабатывающие производства, в т. ч.	24	18	23,7	24,9
производство пищевых продуктов и табака	26	19	25,3	21,8
текстильное и швейное производство	27	20	26,7	33,8
производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	11	5	58,6	10,7
обработка древесины и производство изделий из дерева	27	23	16,3	29,7
целлюлозно-бумажное производство и полиграфия	31	23	25,4	30,8
производство кокса и нефтепродуктов	28	22	22,8	13,2
химическое производство	58	47	17,7	23,0
производство резиновых и пластмассовых изделий	17	11	31,9	27,2
производство прочих неметаллических минеральных продуктов	20	15	27,4	26,9
металлургическое производство	42	33	21,2	30,5
производство машин и оборудования	14	9	36,4	27,4
производство электрооборудования	19	13	31,7	33,9
производство транспортных средств	7	5	28,3	22,3
прочие производства	15	10	36,2	33,9
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	18	11	40,0	27,2
Строительство	7	5	34,8	36,5
Оптовая и розничная торговля, в т. ч.	18	13	29,3	33,9
торговля автотранспортом	10	6	39,1	22,5
оптовая торговля	19	14	26,3	34,0
розничная торговля	18	10	46,2	40,1
Гостиницы и рестораны	15	10	33,1	56,2
Транспорт и связь, в т. ч.	35	22	36,1	30,1
транспорт	28	16	42,9	31,9
связь	77	57	26,4	23,9
Финансовая деятельность	21	13	37,1	40,7
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	9	6	33,7	32,4

Источники: Росстат, ФНС, собственные расчёты

Таблица 9 позволяет оценить, насколько тяжелым является налоговое бремя в каждой отрасли, сравнивая как посленалоговая рентабельность отличается от доналоговой и насколько это может влиять на инвестиции в отрасль. Последние две

колонки позволяют сравнить ATR и METR: значения получаются довольно близкими.

Видно, что несмотря на высокий уровень налогов в нефтегазовой отрасли, её посленалоговая рентабельность остается достаточно велика для сохранения повышенной инвестиционной привлекательности относительно других отраслей. Напротив, в машиностроении и строительстве и так невысокая рентабельность падает до значений ниже инфляции. Это может свидетельствовать о том, что инвестиции в эти отрасли без дополнительного стимулирования могут не пойти.

В результате работ в данном подразделе показан детальный пример того, что на основе доступных данных и выбранной ранее методики может быть осуществлен расчет показателей налоговой нагрузки в отраслевом разрезе для оценки влияния налогообложения на рентабельность предприятий отрасли. Полученные значения и способ расчета можно использовать для разработки промышленной политики в масштабах страны.

3 УЧЕТ НЕНАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ПРИ РАСЧЕТЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

В силу многообразия и особенностей правовой природы фискальных платежей налоговая система не охватывает все из них, и часть видов платежей взимается за ее рамками. При этом расчет налоговой нагрузки без предварительного анализа таких платежей на предмет целесообразности учета их поступлений несет в себе риски получения заниженных оценок, не соответствующих действительности. Следует принимать во внимание, что платежи, установленные за рамками налоговой системы, могут выполнять в экономику важную фискальную роль и иметь общие с налогами признаки. По данной причине для формирования состава учитываемых платежей необходимо опираться на внутреннее экономическое содержание платежа и особенности его взимания в российской практике. Это является условием полноты и объективности данных. В то же время каждый платеж следует рассматривать в контексте международных принципов классификации налоговых доходов, принятой ОЭСР / МВФ. Это позволит сделать данные сопоставимыми как в динамике, так и между странами. Комплексный анализ платежей исходя из этих ориентиров является залогом точности оценки.

3.1 УЧЕТ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

Таможенные платежи используются в сфере внешнеэкономической деятельности, выполняют как регулирующую, так и фискальную функции. Согласно ст. 70 Таможенного кодекса Таможенного союза (ТК ТС) они включают в себя: таможенные пошлины (ввозная и вывозная); налоги, уплачиваемые при ввозе товаров на таможенную территорию (налог на добавленную стоимость и акцизы); таможенные сборы [28]. Таможенные налоги имеют фискальное назначение. Таможенные пошлины устанавливаются для целей регулирования внешнеэкономической деятельности. Таможенные сборы взимаются за совершение действий таможенными органами.

Правовая природа таможенных налогов не требует специального обоснования: эти платежи обязательны к уплате и регулируются в том числе Налоговым кодексом Российской Федерации. Наиболее дискуссионным является вопрос о природе таможенных пошлин. Тем не менее, сравнивая эти пошлины с налогами, нельзя не отметить их сходство по ключевым признакам.

Во-первых, основным признаком таможенных пошлин является обязательность уплаты. Если лицо осуществляет ввоз либо вывоз товаров через таможенную границу, ему вменяется обязанность по уплате таможенных пошлин, величину которых определяет государство в одностороннем порядке, причем плательщики не участвуют в определении размера ставки и условиях взимания платежа. Во-вторых, все обязательные элементы таможенных пошлин устанавливаются в соответствии с ТК ТС, а это значит, что соблюдается признак законного установления платежа¹. В-третьих, их уплата носит индивидуально-безвозмездный характер, так как не предполагает возникновения у государства встречного обязательства совершить в отношении плательщика таможенной пошлины какие-либо действия, а сам плательщик не получает взамен никаких благ. Наконец, таможенные пошлины – это публичные платежи, идущие в федеральный бюджет и не имеющие заранее predetermined цели расходования поступлений [29]. Кроме того, таможенные пошлины обладают не только регулирующей, но и фискальной функцией, что также роднит их с налогами. В сущности, таможенные пошлины представляют собой разновидность косвенных налогов [30], поэтому неудивительно, что до 1 января 2005 года они официально признавались в России налогами².

Таможенные сборы в свою очередь носят компенсационный характер в силу того, что устанавливаются с учетом потребностей в возмещении государственных расходов. Размер таможенных сборов за таможенные операции ограничен примерной стоимостью услуг таможенных органов [31].

Исходя из этого, опираясь на классификацию налоговых доходов и ОЭСР, и МВФ, можно заключить, что:

- таможенные пошлины следует учитывать при оценке налоговой нагрузки, так как они представляют собой налоги, уплачиваемые при перемещении товаров через национальную границу государства либо таможенную границу экономического объединения стран;

¹ Ставки ввозных и вывозных таможенных пошлин устанавливаются соответственно Решением Совета Евразийской экономической комиссии от 16 июля 2012 г. № 54 и Постановлением Правительства РФ от 30 августа 2013 г. № 754. Однако такой порядок строится на механизме делегирования законодателем полномочий по установлению ставок, который предусмотрен Законом РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе».

² Согласно ст. 19 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (не действует в настоящее время) таможенная пошлина входила в состав федеральных налогов. Однако, утвердив новый состав налогов в первой части НК РФ, законодатель пересмотрел свою позицию по данному вопросу, официально признав, что таможенная пошлина более налогом не является. Тем не менее на сегодняшний день вопрос о природе таможенной пошлины не потерял своей актуальности.

- таможенные сборы учитываться не должны, потому что платежи, привязанные к стоимости оказываемых плательщику услуг, не являются безвозмездными, вследствие чего их поступления не могут считаться налоговыми доходами.

Самостоятельную группу доходов в бюджетной классификации РФ образуют таможенные пошлины, которые взимаются в соответствии с Договором о Евразийском экономическом союзе, который был подписан в городе Астане 29 мая 2014 года. В настоящее время членами данного союза являются: Республика Армения, Республика Беларусь, Республика Казахстан, Кыргызская Республика и Российская Федерация. В приложении № 5 к договору предусмотрен (утвержден) порядок зачисления и распределения сумм ввозных таможенных пошлин между государствами-членами союза. Норматив распределения таможенных пошлин, включая пошлины, которые устанавливаются в целях защиты внутреннего рынка – специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины, – для России составляет 86,97%. Перечень учитываемых платежей представлен в таблице 10.

Таблица 10 – Поступления таможенных платежей, 2015 г.

Таможенные платежи	млрд. руб.	% к ВВП
таможенные налоги, в т.ч.:	1 839,42	2,28
налог на добавленную стоимость	1 785,45	2,21
акцизы	53,97	0,07
таможенные пошлины, в т.ч.:	2 780,55	3,44
ввозные	0,18	0,0002
вывозные - на нефть сырую	1 431,22	1,77
вывозные - на газ природный	552,54	0,68
вывозные - на товары, выработанные из нефти	748,46	0,93
прочие вывозные таможенные пошлины	48,15	0,06
таможенные пошлины, зачисленные в бюджет РФ по Договору о ЕАЭС	564,99	0,70
экспортные таможенные пошлины при вывозе нефти и нефтепродуктов с территории Республики Беларусь	0,01	0,00001
таможенные платежи физических лиц	8,76	0,01
Итого	5 193,72	6,43

Источник: Казначейство России (поступления), Росстат (ВВП)¹

В составе налоговых доходов также учитываются: экспортные таможенные пошлины, уплаченные при вывозе сырой нефти и отдельных категорий товаров, выработанных из нефти, с территории Республики Беларусь за пределы таможенной

¹ ВВП = 80804,31 млрд. руб., в текущих ценах; для оценки доли поступлений здесь и далее используется это значение, равно как и данные Казначейства России по соответствующим (анализируемым) платежам.

территории Таможенного союза; а также таможенные пошлины и налоги, уплаченные физическими лицами. Таким образом, итоговое значение нагрузки по таможенным платежам за 2015 год составляет 6,43%; без таможенных налогов – 4,15%.

3.2 УЧЕТ ВЗНОСОВ НА СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ (ОБЕСПЕЧЕНИЕ)

Взносы на социальное страхование (обеспечение) относятся к числу платежей, правовая природа которых в России неоднократно подвергалась пересмотру на уровне законодательства. В течение 2001-2009 гг. система социального страхования финансировалась за счет уплаты налогоплательщиками единого социального налога. С 2010 года вместо него взимаются страховые взносы, не признаваемые налогами. Этот процесс продолжается и в настоящее время: начиная с 2017 года [32] данные платежи вновь регулируются налоговым законодательством, но при этом обособлены от налогов и налоговой системы.

В данных условиях необходимо понимать, что оценка нагрузки по формальной квалификации платежа, которая довольно часто меняется, делает получаемые данные не сопоставимыми в динамике. Поэтому для целей расчета налоговой нагрузки правильно выработать единый подход, позволяющий не полагаться на переменчивую трактовку правовой природы социальных платежей и всегда оценивать их с одной точки зрения. Однако единый подход отсутствует даже в правилах международной методологии оценки налоговой нагрузки на экономику. Квалификация взносов на социальное страхование (обеспечение) неодинакова в довольно похожих друг на друга методиках оценки налоговой нагрузки ОЭСР и МВФ. В классификации налоговых доходов первой из организаций социальным платежам отводится самостоятельная категория, тогда как у второй организации эти же платежи не считаются налогами и учитываются в качестве отдельного от них источника государственных доходов (как содержащие элементы возмездности уплаты, осуществляемой в обмен на получение социальных выплат).

Так как на уровне социальных платежей пролегают различия в общепризнанных правилах оценки, необходимо определить, следует ли рассчитывать налоговую нагрузку исходя из предположения (допущения) о том, что социальные платежи – это налоги, или же более правильно было бы вывести их за рамки налоговых доходов, учитываемых при расчете налоговой нагрузки. Для ответа на этот вопрос необходимо, учитывая особенности уплаты страховых взносов в

России, прежде всего установить, проявляется ли в данных платежах страховой принцип или в большей степени у них наблюдается сходство с налогами.

Страховой принцип предполагает возмездность уплаты и предусматривает возможность плательщика участвовать в определении видов страхования, состава страховых случаев, страховой суммы, срока страхования и размера страховой премии. Установленные в России страховые взносы не соответствуют этим признакам в силу следующих причин:

- 1) они обязательны к уплате: взносы носят всеобщий характер, отказаться от их уплаты невозможно;
- 2) плательщик не влияет на условия уплаты взносов и их величину;
- 3) взносы установлены законом, состав их элементов идентичен элементам, по которым устанавливаются налоги;
- 4) уплата взносов возложена на работодателей, для которых она безвозмездна и ничем не отличается от уплаты налогов;
- 5) взносы используются для проведения государством социальной политики и являются источником ее финансирования, т.е. носят публичный характер;
- 6) доходная часть государственных социальных внебюджетных фондов в существенной доле формируется не из отчислений страхователей, а из сумм межбюджетных трансфертов;
- 7) социальные выплаты могут производиться в пользу лиц, которые никогда не работали и за которых отчисления не производились;
- 8) к числу застрахованных лиц относится неработающее население;
- 9) уплата взносов включает систему льгот, снижающих размер отчислений в фонды для отдельных категорий плательщиков при сохранении на прежнем уровне страхового риска.

Исходя из совокупности названных признаков можно сделать вывод о принадлежности страховых взносов к налогам. При этом зачисление их сумм в специально созданные фонды не противоречит данному выводу, потому что порядок распределения доходов государства в бюджетной системе не является признаком, на основании которого определяется правовая природа платежа. Признавая налоговую природу страховых взносов, целесообразно опираться на методику ОЭСР, в которой при оценке налоговой нагрузки данные платежи учитывать необходимо. Значения данных поступлений и их доля в ВВП России за 2015 год представлены в таблице 11.

Таблица 11 – Поступления страховых взносов по видам обязательного социального страхования, 2015 г.

Страховые взносы	млрд. руб.	% к ВВП
на обязательное пенсионное страхование, зачисляемые в ПФР на выплату страховой части трудовой пенсии	3 711,93	4,5937
на обязательное пенсионное страхование, зачисляемые в ПФР на выплату накопительной части трудовой пенсии	0,66	0,0008
на обязательное пенсионное страхование, зачисляемые в ПФР, за расчетные периоды с 2002 года по 2009 год включительно	0,28	0,0003
дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию, зачисляемые в ПФР	7,11	0,0088
на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	95,73	0,1185
взносы организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, зачисляемые в ПФР на выплату доплат к пенсии	5,66	0,0070
на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	435,38	0,5388
на обязательное пенсионное страхование в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года, зачисляемые в ПФР на выплату страховой части трудовой пенсии (за расчетные периоды, истекшие до 1 января 2013 года)	2,32	0,0029
на обязательное медицинское страхование, зачисляемые в бюджет ФФОМС	1 226,40	1,5177
на обязательное пенсионное страхование в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года, зачисляемые в ПФР на выплату накопительной части трудовой пенсии (за расчетные периоды, истекшие до 1 января 2013 года)	0,40	0,0005
на обязательное медицинское страхование неработающего населения, зачисляемые в бюджеты территориальных фондов ОМС (за расчетные периоды, истекшие до 1 января 2012 года)	0,03	0,00003
уплачиваемые организациями угольной промышленности в бюджет ПФР на выплату доплаты к пенсии	1,85	0,0023
по дополнительному тарифу за застрахованных лиц, занятых на соответствующих видах работ, указанных в подпунктах 1-18 пункта 1 статьи 27 Федерального закона «О трудовых пенсиях в Российской Федерации», зачисляемые в бюджет ПФР на выплату страховой части трудовой пенсии	73,13	0,0905
на обязательное пенсионное страхование в фиксированном размере, зачисляемые в бюджет ПФР на выплату страховой части трудовой пенсии	74,74	0,0925
на обязательное пенсионное страхование в фиксированном размере, зачисляемые в бюджет ПФР на выплату накопительной части трудовой пенсии	0,66	0,0008
Всего поступлений	5 636,28	6,9751

Таким образом, совокупная нагрузка по страховым взносам в России за 2015 год составила 6,98%, причем основная тяжесть платежей связана с отчислениями на финансирование страховой части трудовой пенсии.

3.3 УЧЕТ ПРОЧИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ НЕНАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

Помимо таможенных пошлин и страховых взносов к неналоговым платежам в России относятся платежи при пользовании природными ресурсами. Это целая группа видов платы, платежей и доходов [33], в состав которой входят:

- плата за негативное воздействие на окружающую среду;
- платежи при пользовании недрами;
- плата за пользование водными биологическими ресурсами по межправительственным соглашениям;
- плата за использование лесов;
- плата за пользование водными объектами;
- плата за предоставление рыбопромыслового участка от победителей конкурса на право заключения договора о предоставлении такого участка;
- доходы от продажи на аукционе права на заключение договора о закреплении долей квот добычи (вылова) водных биологических ресурсов и (или) договора пользования водными биологическими ресурсами;
- утилизационный сбор;
- доходы от продажи (предоставления) права на заключение охотхозяйственных соглашений.

Процесс определения состава налоговых доходов государства непосредственно связан с анализом данного перечня на предмет установления платежей, поступления которых можно признать налоговыми, и выявления платежей, не сходных с налогами, согласно методике ОЭСР / МВФ.

Плата за негативное воздействие на окружающую среду согласно ст. 16 Закона об охране окружающей среды взимается за следующие виды негативного воздействия на окружающую среду: выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух стационарными источниками, сбросы загрязняющих веществ в водные объекты, а также хранение, захоронение отходов производства и потребления, т.е. размещение отходов [34]. В классификации налоговых доходов, которую ведет и ОЭСР, и МВФ, платежи за выбросы в окружающую среду токсичных (вредных) газов, жидкостей и других веществ (субстанций) отнесены к налогам на загрязнение, поступления которых следует учитывать при расчете налоговой нагрузки. Кроме того, отметим, что в Республике Казахстан взимается аналогичная плата за эмиссии в окружающую среду, но при этом она регулируется налоговым законодательством [35]. В Республике Беларусь данная плата взимается в форме экологического налога [36]. Составной частью налоговой системы Франции является налог на экологически вредную деятельность [37]. В России также предпринимались попытки дополнить

Налоговый кодекс специальной главой об экологическом налоге, но они были отклонены [38].

Тем не менее правовая природа платы окончательно не определена и в рамках действующего российского законодательства. Так, перечисляя виды налогов и сборов в первой части НК РФ, законодатель не стал упоминать данную плату, но включил ее в состав налогов и сборов во второй части кодекса при описании перечня налоговых платежей, которые обязан уплачивать инвестор при выполнении соглашений о разделе продукции [39].

Отсюда следует, что, несмотря на взимание платы за негативное воздействие на окружающую среду в качестве отличного от налогов платежа, данные о ее поступлениях следует учитывать при определении налоговой нагрузки на экономику. Эти данные представлены в таблице 12.

Таблица 12 – Поступления платы за негативное воздействие на окружающую среду, 2015 г.

Виды платы за негативное воздействие на окружающую среду	млрд. руб.	% к ВВП
плата за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух стационарными объектами	4,40	0,0054
плата за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух передвижными объектами	0,30	0,0004
плата за сбросы загрязняющих веществ в водные объекты	5,06	0,0063
плата за размещение отходов производства и потребления	14,00	0,0173
плата за иные виды негативного воздействия на окружающую среду	0,02	0,00002
плата за выбросы загрязняющих веществ, образующихся при сжигании на факельных установках и (или) рассеивании попутного нефтяного газа	3,02	0,0037
Всего	26,80	0,033

Учет платы за негативное воздействие на окружающую среду прибавляет к рассчитываемому значению дополнительные 0,03%, которые вместе с тем отражают невысокий вклад этой платы в общий показатель налоговой нагрузки.

Платежи при пользовании недрами предусмотрены в ст. 39 Закона о недрах [40] и, образуя систему платежей, включают: разовые и регулярные платежи, а также сбор за участие в конкурсе (аукционе) на право пользования участками недр.

Ключевое значение в классификации ресурсных платежей по методологии ОЭСР и МВФ имеет принадлежность месторождений полезных ископаемых, т.е. вопрос о собственности на недра. Согласно ст. 1.2 Закона о недрах недра в границах территории России, включая подземное пространство и содержащиеся в недрах

полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы, являются государственной собственностью. Из этого следует, что и разовые, и регулярные платежи за пользование недрами нельзя считать налогами, потому что они являются рентными. Кроме того, решение о предоставлении в пользование участка недр принимается по результатам аукциона, победитель которого определяется главным образом исходя из размера разового платежа.

Как отмечалось, рентным не обязательно является платеж за добычу ресурса. Так, уплата регулярных платежей является условием предоставления плательщику прав в том числе на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых; геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства и эксплуатации сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых.

Сборы за участие в конкурсе (аукционе) на право пользования участками недр приниматься в расчет не должны по той причине, что их сумма рассчитывается в прямой зависимости от стоимости затрат на подготовку, проведение и подведение итогов конкурса (аукциона), оплату труда привлекаемых экспертов.

Особенностью **платы за пользование водными биологическими ресурсами по межправительственным соглашениям** является то, что она формирует доходы федерального бюджета [41], однако ни налоговым законодательством, ни какими-либо другими нормативно-правовыми актами в сфере ресурсных платежей не регулируется [42]. Тем не менее взимание этой платы связано с предоставлением иностранным государствам квот добычи (вылова) водных биоресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации. Квоты устанавливаются в соответствии с международными договорами РФ в области рыболовства и сохранения водных биоресурсов согласно ст. 30 Закона о рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов [43]. В отличие от налогов, через которые государство регулирует цены, квоты воздействуют на объем потребляемых ресурсов. Поскольку данная плата относится к квотам и не имеет природу налоговых изъятий, ее поступления не должны учитываться как налоговые доходы при определении нагрузки на экономику по обязательным неналоговым платежам. Данный вывод может быть подтвержден и методологией МВФ, в соответствии с которой платежи за квоты на осуществление рыболовства к налоговым доходам не относятся.

Плата за использование лесов взимается в соответствии со ст. 94 Лесного кодекса Российской Федерации и фактически состоит из двух частей (видов):

арендной платы и платы по договору купли-продажи лесных насаждений [44]. Несмотря на то что данную плату можно отнести к ресурсным платежам, форма ее взимания не позволяет рассматривать ее в качестве налога. Во-первых, она не регулируется налоговым законодательством, при этом лесной доход, который в соответствии с Законом об основах налоговой системы относился к региональным налогам, при реформировании состава налогов и сборов с 1 января 2005 года был из этого состава исключен. Во-вторых, при взимании данной платы государство выступает не в роли субъекта, который в безусловном порядке изымает денежные средства налогоплательщика, а одной из сторон договора аренды или купли-продажи, в связи с чем отношения между государством и плательщиком регулируются нормами гражданского права. Так, к договору аренды лесного участка и договору купли-продажи лесных насаждений применяются соответственно положения об аренде и о договорах купли-продажи, предусмотренные ГК РФ. В-третьих, источником обязанности по внесению платы в бюджет является частноправовой договор, на основании которого природный ресурс предоставляется в пользование. Причем заключение договора (как аренды, так и купли-продажи) становится возможным по результатам торгов и проведения аукциона. Внесение платы в бюджет, таким образом, определяется не налоговой, но гражданско-правовой обязанностью пользователя природным ресурсом [45]. Кроме того, в методологии МВФ платежи от предоставления лесных ресурсов в аренду или их продажи также не относятся к налогам. В настоящее время плата за использование лесов, взимаемая в России, является источником неналоговых доходов бюджетов всех уровней и не должна учитываться при оценке налоговой нагрузки.

Аналогичный вывод в полной мере относится и к **плате за пользование водными объектами**. Здесь точно так же обязанность по внесению платы является гражданско-правовой и проистекает из договора водопользования, в соответствии с которым государство предоставляет водопользователю водный объект или его часть за плату, причем и государство, и плательщик выступают сторонами договора и в части внесения платы не связаны налоговыми обязательственными отношениями. Наоборот, к договору водопользования применяются положения об аренде Гражданского кодекса Российской Федерации. Если на право заключения договора претендуют несколько лиц, договор заключается по результатам аукциона. Как и лесные платежи, плата за водопользование не входит в действующий состав налогов и сборов, при этом она установлена в ст. 20 Водного кодекса Российской Федерации

[46]. Наряду с договором водный объект может быть предоставлен в пользование на основании решения Правительства России, исполнительных органов государственной власти или органов местного самоуправления. Порядок предоставления водного объекта зависит от целей водопользования: по договору такими целями могут быть забор (изъятие) водных ресурсов из поверхностных водных объектов; использование акватории водных объектов, в том числе для рекреационных целей; производство электрической энергии; в свою очередь на основании решения водный объект может быть предоставлен для сброса сточных, в том числе дренажных, вод. Поступления платы за водопользование в методологии МВФ к налогам также не относятся, поэтому учитывать их не требуется.

Наряду с платой за лесо- и водопользование в России взимается **плата за использование водных биоресурсов**. Как и прежде, механизм внесения платы в бюджет строится на договорных отношениях между пользователем ресурсов и государством. Эти отношения регулируются Законом о рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов, которым предусмотрены различные виды рыболовства. Так, выделяют промышленное и прибрежное рыболовство, рыболовство в научно-исследовательских и контрольных, учебных и культурно-просветительских целях, в целях аквакультуры (рыбоводства), обеспечения традиционного образа жизни коренных малочисленных народов России, спортивное и любительское рыболовство. Вместе с тем заключение договора и внесение по нему платы в бюджет непосредственно связано с осуществлением промышленного либо прибрежного рыболовства как предпринимательской деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей. Источником обязанности по внесению платы является договор: о предоставлении рыбопромыслового участка, о закреплении долей квот добычи (вылова) водных биоресурсов, пользования водными биоресурсами. Предоставление участка для осуществления рыболовства осуществляется за плату, размер которой является одним из условий оценки и сопоставления заявок для определения победителя конкурса на право заключения договора [47]. Размер этой платы определяется участником конкурса, что недопустимо в рамках налоговых отношений. Право на добычу (вылов) водных биоресурсов по договору о закреплении долей квот добычи (вылова) водных биоресурсов и по договору пользования водными биоресурсами также может заключаться по результатам аукциона [48]. И, поскольку обязанность по внесению

платы в бюджет возникает в силу не закона, а договора, ее суммы учитывать не следует.

Утилизационный сбор – это платеж, предусмотренный ст. 24.1 Закона об отходах производства и потребления [49]. В системе обязательных неналоговых платежей является новым сбором, поскольку регулирующие порядок его уплаты нормы вступили в силу с 1 сентября 2012 года [50]. В настоящее время этот сбор обязаны платить импортеры автомобилей и российские автопроизводители. Эта обязанность возникает в том числе и у тех, кто приобрел автомобиль у лиц, освобожденных от уплаты данного сбора (в частности, сотрудников дипломатических представительств или консульских учреждений), либо не уплативших сбор с нарушением законодательства. Утилизационный сбор был введен в целях обеспечения экологической безопасности и взимается за каждое колесное транспортное средство, каждую самоходную машину и каждый прицеп к ним. Его поступления используются для финансового покрытия затрат организаций и индивидуальных предпринимателей на осуществление деятельности по обращению с отходами, образовавшимися в результате утраты автомобилем потребительских свойств (сюда же включаются и затраты, связанные с созданием мощностей и инфраструктуры, которые необходимы для осуществления такой деятельности). Этот принцип заложен в порядок определения размер сбора, при установлении которого принимаются во внимание год выпуска автомобиля, его масса и иные физические характеристики. Утилизационный сбор в полной сумме зачисляется в федеральный бюджет, из которого затем финансируются затраты по утилизации автомобиля после того, как он приходит в негодность [51]. Наличие сбора в системе обязательных неналоговых платежей обеспечивает владельцам транспортных средств их безвозмездную утилизацию. Ввиду соблюдения принципа соответствия размера платежа стоимости затрат утилизационный сбор не подлежит отнесению к налогам и включению в расчеты налоговой нагрузки.

Среди обязательных неналоговых платежей следует выделить новый **экологический сбор**, который введен на территории РФ с 1 января 2015 года [52] и тоже регулируется нормами Закона об отходах производства и потребления. Однако в 2015 году поступлений от уплаты данного сбора не было, поэтому в формировании показателя нагрузки за этот период времени он участвовать не мог бы независимо от правовой квалификации. Тем не менее ее целесообразно определить. В письме Минфина России от 13 апреля 2015 г. № 03-02-07/1/20823 сказано, что

экологический сбор обладает признаком индивидуальной возмездности и носит компенсационный характер, что не позволяет охарактеризовать его в качестве налогового платежа. Это связано с тем, что ставка экологического сбора формируется на основе средних сумм затрат на сбор, транспортирование, обработку и утилизацию единичного изделия или единицы массы изделия, утратившего свои потребительские свойства. Кроме того, при определении ставки сбора может приниматься во внимание удельная величина затрат на создание объектов инфраструктуры, предназначенных для указанных целей. Обязанность по уплате экологического сбора возлагается на производителей и импортеров товаров, но не на всех, а только тех, которые не обеспечивают самостоятельную утилизацию отходов от использования товаров либо при самостоятельной утилизации не достигают нормативов утилизации. Поступления экологического сбора направляются на реализацию государственных программ в области обращения с отходами, на покрытие расходов по утилизации, а также возмещение дефицита средств, поступающих в счет оплаты населением услуг по обращению с твердыми коммунальными отходами, и другие аналогичные по существу направления. Таким образом, данный платеж в будущем учитывать не следует.

Доходы государства **от продажи (предоставления) права на заключение охотхозяйственных соглашений** связаны с принципом платности пользования охотничьими ресурсами, который закреплен в Законе об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов [53]. Этим законом определено право организаций и индивидуальных предпринимателей арендовать у государства земельные и лесные участки с правом добычи охотничьих ресурсов в границах охотничьих угодий при условии заключения с государством охотхозяйственного соглашения, одним из условий которого, в частности, является годовой размер арендной платы за участки. Кроме того, лицо, которое может заключить такое соглашение, определяется по результатам аукциона. Это значит, что конечная цена договора изначально не фиксирована, а установленные размеры арендной платы формируют лишь начальную цену, по которой государством будет продано право заключения охотхозяйственного соглашения. Исходя из этого, можно заключить, что указанные доходы учитывать не нужно: они не образуют налоговых поступлений, поскольку к налогам не относятся в силу того, что отношения между государством и плательщиком строятся на договорных, а не обязательственных началах, носят добровольный характер; уплачиваемые государству денежные средства в сущности

являются арендной платой, и плата вносится за приобретение права заключить соглашение.

В таблице 13 дана оценка нагрузки по платежам при пользовании природными ресурсами, поступления которых не признаются налоговыми доходами (т.е. за исключением платы за негативное воздействие на окружающую среду).

Таблица 13 – Поступления неучитываемых платежей при пользовании природными ресурсами, 2015 г.

Наименование платежа	млрд. руб.	% к ВВП
платежи при пользовании недрами, в т.ч.:	45,57	0,0565
разовые	43,84	0,0543
регулярные	1,60	0,0020
сборы	0,13	0,0002
плата за пользование водными биологическими ресурсами по межправительственным соглашениям	1,73	0,0021
плата за использование лесов	24,37	0,0302
плата за пользование водными объектами	11,26	0,0139
плата за предоставление рыбопромыслового участка (заключение договора о предоставлении рыбопромыслового участка), доходы от продажи права на заключение договора о закреплении долей квот добычи (вылова) водных биологических ресурсов и (или) договора пользования водными биологическими ресурсами	3,56	0,0044
утилизационный сбор	84,72	0,1049
доходы от продажи (предоставления) права на заключение охотхозяйственных соглашений	0,36	0,0004
Всего	171,57	0,2124

Несмотря на многообразие платежей при пользовании природными ресурсами, учитывать при определении величины налоговой нагрузки необходимо только поступления платы за негативное воздействие на окружающую среду. Остальные платежи, объединяемые характером взаимоотношений государства и плательщика, не должны участвовать в расчетах. Вместе с тем совокупная нагрузка по таким платежам составляет за 2015 год всего 0,21%, т.е. в отдельности по каждому из них является невысокой.

3.4 РАСЧЕТ ИТОГОВОГО ЗНАЧЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

Итоговое значение налоговой нагрузки на экономику по обязательным платежам складывается из двух укрупненных показателей: налоговых доходов и фискальных неналоговых платежей. Расчет этого значения ставит двуединую задачу: не только определить учитываемые неналоговые платежи, но выявить платежи, официально признаваемые налогами, но которые в классификации ОЭСР / МВФ к налогам не относятся и учитываться не должны.

Значительная доля налоговых платежей, поступления которых обоснованно считаются налоговыми доходами, определяется несложно. Тем не менее, не у всех налоговых платежей правовая природа однозначна. Речь идет о налогах и сборах за пользование природными ресурсами и государственной пошлине, являющихся частью российской налоговой системы.

Налог на добычу полезных ископаемых используется в России в качестве механизма изъятия ресурсной ренты, но тем не менее входит в состав федеральных налогов. Его доля в ВВП по данным за 2015 год составляет крайне существенную величину – почти 4% – и потому значительно влияет на итоговое значение нагрузки на экономику. При оценке данного показателя платежи за изъятие природных ресурсов могут считаться налогами только в том случае, когда их месторождения принадлежат частному лицу (или другому государству). В этом случае платежом облагается собственность плательщика, а отношения между ним и государством приобретают налоговый характер. Поскольку недра в России принадлежат государству, платеж, который взимается с лица, осуществляющего добычу, квалифицируется как рента. Следовательно, поступления НДС учитываться не должны.

Регулярные платежи за добычу полезных ископаемых при выполнении соглашений о разделе продукции, или **роялти**, уплачиваются за право поиска, разведки, добычи минерального сырья и на ведение связанных с этих работ [54]. Они прямо не обозначены в составе налогов и сборов РФ, но входят в перечень налогов, которые должен уплачивать инвестор согласно п. 7 ст. 346.35 НК РФ. Так как собственником недр остается государство, уплата роялти формирует не налоговые, но рентные доходы, которые не являются частью налоговой нагрузки.

Водный налог взимается наряду с платой за водопользование, причем основания для их уплаты в целом одинаковы – это забор (изъятие) водных ресурсов (воды) из водоемов (водных объектов), использование акватории водных объектов, использование водных объектов без забора (изъятия) водных ресурсов для целей гидроэнергетики. Но, в отличие от платы за использование водных ресурсов, данный платеж установлен налоговым законодательством в главе 25.2 НК РФ, а его уплата производится по лицензии; при этом внесение платы по договору водопользования, который предусмотрен Водным кодексом РФ, отменяет необходимость уплаты водного налога.

Вместе с тем лицензирование водопользования на сегодняшний день представляет собой устаревшую форму предоставления водных объектов в пользование и на сегодняшний день прекращено. С 1 января 2007 года предоставление водных объектов и внесение за это платы осуществляется на основании договора. Уплата водного налога в этих условиях осуществляется по остаточному принципу, т.е. актуальна для тех, у кого еще имеется соответствующая лицензия. Данную ситуацию можно охарактеризовать как постепенное вытеснение водного налога неналоговой платой [55]. Несмотря на то что и плата, и налог – самостоятельные платежи, квалификация их правовой природы для целей расчета налоговой нагрузки одинакова. В совокупности с тем, что лицензия также предусматривала заключение договора пользования водным объектом [56], платежи за использование внутренних водоемов признаются рентными. В связи с этим в налоговую сумму, соотносимую с ВВП, они не включаются.

К сборам, которые являются частью налоговой системы России, относятся:

- сборы за пользование объектами животного мира;
- сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

Ресурсные сборы основаны на необходимости обложения промысла, а именно охоты и рыболовства как деятельности налогоплательщика. Уплата государственной пошлины в свою очередь связана с совершением в отношении плательщика юридически значимых действий при его обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам. Эти события, определяющие необходимость уплаты сбора, отражены в его определении в ст. 8 НК РФ [57].

Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов взимаются при осуществлении деятельности по добыче ресурсов, а их ставки устанавливаются на единицу добытого ресурса, что в системе федеральных сборов существенно отличает их от государственной пошлины. Фактически ресурсные сборы – это платежи за пользование охотничьими и водными биоресурсами. Обязанность по уплате данных сборов возникает у лиц после получения разрешения на добычу, которое выдается на основании

соответствующего закона¹. В силу того, что взимание рассматриваемых сборов непосредственно связано с добычей ресурсов, а сами сборы рассчитываются по их количеству, поступления данных платежей невозможно отнести к налоговым доходам для целей расчета налоговой нагрузки по методологии как ОЭСР, так и МВФ.

По составу **государственная пошлина** неоднородна: перечень юридически значимых действий, за которые она взимается, связан в том числе с подачей в суды исковых заявлений, обращением к нотариусу за совершением нотариальных действий, государственной регистрацией актов гражданского состояния, совершением действий, связанных с приобретением гражданства РФ, государственной регистрацией юридического лица, индивидуального предпринимателя, транспортного средства. В этой связи государственную пошлину некорректно идентифицировать для целей расчетов налоговой нагрузки только с одной позиции: как налог или неналоговый платеж. Тем не менее, налоговые платежи в системе данных сборов очень тесно переплетены с административными платежами, поступления которых не считаются налоговыми доходами государства. В методиках ОЭСР и МВФ налоговые платежи идентифицируются на основе следующих критериев. Во-первых, чтобы считаться налоговым платежом, уплата сбора должна быть исключительно условием предоставления разрешений или лицензий на право владения имуществом или осуществления какой-либо деятельности, а не вообще со всей совокупностью юридически значимых действий. Во-вторых, уплата такого сбора не должна подразумевать осуществление государством каких-либо иных действий, оплачиваемых в стоимости сбора. Иными словами, если налогоплательщик стремится получать в России доход от предпринимательства и (или) использовать имущество (например, транспортные средства), уплата пошлины обязательна, как и для налогов в их чистом виде. В свою очередь к неучитываемой пошлине относятся сборы по делам, рассматриваемым в судах, за выдачу и обмен паспорта, совершение нотариальных действий, действий, связанных с приобретением или выходом из гражданства РФ.

Отсюда поступления государственной пошлины должны учитываться, но выборочно в зависимости от основания уплаты. Состав учитываемой части государственной пошлины показан в таблице 14.

¹ Имеются в виду Закон об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и Закон о рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов.

Таблица 14 – Поступления государственной пошлины (учитываемая часть), 2015 г.

Основания уплаты государственной пошлины	млрд. руб.
государственная регистрация юридического лица, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица, государственная регистрация ликвидации юридического лица и другие юридически значимые действия	3,32
государственная регистрация морских судов, судов внутреннего плавания, судов смешанного (река - море) плавания, воздушных судов, выдача свидетельств о праве собственности на судно, о праве плавания под Государственным флагом РФ и другие юридически значимые действия	0,31
совершение действий, связанных с лицензированием, с проведением аттестации	7,18
государственная регистрация транспортных средств и иные юридически значимые действия, связанные с изменением и выдачей документов на транспортные средства, регистрационных знаков, водительских удостоверений	24,47
выдача разрешения на установку рекламной конструкции	0,23
предоставление разрешения на добычу объектов животного мира, а также за выдачу дубликата указанного разрешения	0,53
выдача разрешения на вредное физическое воздействие на атмосферный воздух	0,00005
выдача разрешения на выброс вредных (загрязняющих) веществ в атмосферный воздух	0,10
выдача разрешения на сброс загрязняющих веществ в окружающую среду	0,01
действия, связанные с лицензированием предпринимательской деятельности по управлению многоквартирными домами	0,57
Всего	36,72

Доля поступлений государственной пошлины по всем приведенным основаниям в совокупности по итогам 2015 года в ВВП России оценивается на уровне 0,05%. Тем не менее данная оценка является приближенной, потому что отдельные статьи поступлений включают в себя сразу несколько оснований уплаты государственной пошлины, одни из которых подлежат учету, а другие нет; в сумме поступлений фиксируются не только разрешения, но и действия по выдаче документов и дубликатов документов, платежи за которые не должны участвовать в оценке. Тем не менее, из всех сборов, предусмотренных налоговым законодательством, подлежат учету (частично) только сборы, взимаемые в составе государственной пошлины.

4 ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ЭКОНОМИКУ РФ

Обобщая результаты, полученные по итогам анализа, можно сделать вывод о том, что для расчета налоговой нагрузки на экономику необходима корректировка перечня налоговых платежей, подлежащих включению в сумму, соотносимую с

ВВП, поскольку действующий состав налогов и сборов не совпадает с перечнем платежей, которые должны быть учтены в соответствии с классификацией налоговых доходов ОЭСР и МВФ. Корректировка предполагает:

- включение (добавление) в расчеты отдельных неналоговых платежей, к ним относятся:
 - 1) таможенные пошлины;
 - 2) страховые взносы;
 - 3) плата за негативное воздействие на окружающую среду;
- исключение из расчетов следующих налогов и сборов:
 - 1) налог на добычу полезных;
 - 2) водный налог;
 - 3) сборы за пользование объектами животного мира;
 - 4) сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов;
 - 5) государственная пошлина в части сборов, уплата которых не связана с предоставлением разрешений и лицензий на осуществление деятельности и регистрацией имущества (дающей право пользоваться им).

Состав платежей, которые необходимо учитывать при расчете налоговой нагрузки на экономику Российской Федерации, и расчет итогового значения данного показателя за 2015 год представлены в таблице 15.

Таблица 15 – Поступления в консолидированный бюджет РФ учитываемых налогов, неналоговых платежей и нагрузка по ним, 2015 г.

Поступления учитываемых налогов	млрд. руб.	% к ВВП
налог на прибыль организаций	2 598,98	3,22
налог на доходы физических лиц	2 807,80	3,47
налог на добавленную стоимость по операциям реализации на территории РФ	2 448,54	3,03
акцизы по товарам, производимым на территории РФ	1 014,40	1,26
налог на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию РФ	1 785,45	2,21
акцизы по подакцизным товарам (продукции), ввозимым на территорию РФ	53,97	0,07

Продолжение таблицы 15

налоги на совокупный доход	347,76	0,43
налог на имущество физических лиц	30,30	0,04
налог на имущество организаций	712,61	0,88
транспортный налог	139,98	0,17
налог на игорный бизнес	0,62	0,00
земельный налог	185,13	0,23
государственная пошлина (учитываемая часть)	36,72	0,05
I. Нагрузка по налогам	12 162,26	15,06
Поступления учитываемых неналоговых платежей		
таможенные пошлины	3 354,30	4,15
страховые взносы	5 636,27	6,98
плата за негативное воздействие на окружающую среду	26,79	0,03
II. Нагрузка по неналоговым платежам	9 017,36	11,16
Налоговая нагрузка (I+II)	21 179,62	26,22

Исходя из представленных данных, налоговая нагрузка составляет **26,22%**. В структуре данного значения можно выделить нагрузку непосредственно по налогам, которые признаны таковыми на уровне законодательства, – 15,06%; и нагрузку по иным обязательным неналоговым платежам, которые приравниваются к налогам для получения объективных и сопоставимых данных, – 11,16%.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговая нагрузка характеризует уровень ограничений экономической (предпринимательской) деятельности и как количественный показатель может быть рассчитана для отдельного налогоплательщика, в разрезе конкретного налога, группы налогов, на уровне отрасли и даже всей экономики. Оценка налоговой нагрузки на экономику важна прежде всего с точки зрения возможностей получать данные, на основе которых можно судить о качестве налоговой системы в сравнении с другими странами. При этом для обеспечения полноты и сопоставимости данных необходимо следовать единым принципам оценки, позволяющим преодолевать как различия в составе налоговых систем отдельных стран, так и неоднозначную трактовку правовой природы отдельных платежей внутри системы фискальных платежей той или иной страны. Эти принципы содержатся в общепризнанных методиках оценки налоговой нагрузки, разработанных Всемирным банком, Международным валютным фондом, Организацией экономического сотрудничества и развития. Первая методика базируется на оценке налоговой нагрузки на организацию, вторая и третья предполагают определение налоговой нагрузки по доле налоговых доходов в валовом внутреннем продукте и по отношению друг к другу практически идентичны.

При применении общепризнанной методики обеспечиваются возможности учитывать в составе налоговой нагрузки платежи, сходные с налогами, без обращения к показателю фискальной нагрузки. Однако в налоговой нагрузке такие платежи учитываются по той причине, что в применяемой методике отнесены к налогам, а экономический смысл показателя налоговой нагрузки заключается в характеристике бремени по налоговым платежам. Поэтому в общем случае учет неналоговых платежей требует перехода к показателю фискальной нагрузки.

Кроме того, формирование перечня платежей согласно выбранной методике не только строится на включении в состав налоговых доходов поступлений неналоговых платежей, но и может вести к необходимости исключить из расчетов отдельные платежи, являющиеся частью налоговой системы, но не признаваемые налогами в рамках методики.

Применение классификации налоговых доходов ОЭСР и МВФ для оценки налоговой нагрузки на экономику РФ позволило установить состав платежей, по доле поступлений которых следует определять данный показатель. К платежам,

которые должны быть учтены, относятся: налог на прибыль организаций; налог на доходы физических лиц; налог на добавленную стоимость по операциям реализации на территории РФ; акцизы по товарам, производимым на территории РФ; налог на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию РФ; акцизы по подакцизным товарам (продукции), ввозимым на территорию РФ; налоги на совокупный доход; налог на имущество физических лиц; налог на имущество организаций; транспортный налог; налог на игорный бизнес; земельный налог; государственная пошлина (по основаниям, связанным с предоставлением разрешений и лицензий на осуществление деятельности, а также регистрацией имущества как условия для его дальнейшего использования). Обязательные неналоговые платежи, подлежащие включению в расчеты, состоят из: таможенных пошлин; страховых взносов; платы за негативное воздействие на окружающую среду. Исключению подлежат ресурсные налоги и платежи.

По итогам 2015 года нагрузка по платежам, входящим в налоговую систему РФ, оценивается на уровне 15,06%; нагрузка по учтенным неналоговым платежам – на уровне 11,16%. Итоговое значение налоговой нагрузки, таким образом, составляет 26,22%.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

- 1 В. К. Atrostic, James R. Nunns. Measuring Tax Burden: A Historical Perspective. – P. 343 (режим доступа: <http://www.nber.org/chapters/c5981.pdf>)
- 2 Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2012. – С. 253
- 3 Рогожин, А.Н. Налоговая нагрузка в системе налоговой политики государства и организаций: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Рогожин Антон Николаевич. Саратов, 2012. – С. 11
- 4 Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2008. – С. 98
- 5 Словарь инвестиционных терминов. ‘Tax Burden’ Definition (режим доступа: http://www.investorwords.com/8711/tax_burden.html)
- 6 Паскачев А.Б. Налоговый потенциал экономики России. М.: Издательский дом «МЕЛАП», 2001. – С. 342
- 7 Фискальная нагрузка на российскую экономику: налоговая и «неналоговые» составляющие (режим доступа: <http://nalogoved.ru/news/3583>)
- 8 Барташевич С.В. Налоговое бремя как правовая категория // Налоги и налогообложение. 2010. № 6. – С. 43
- 9 OECD Glossary of Tax Terms (режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>)
- 10 Chipman, J. S. (2002). The fundamental theorems of welfare economics. http://users.econ.umn.edu/~jchipman/econ4960/ftwe2_all.pdf
- 11 Musgrave, R. A., Musgrave, P. B., & Bird, R. M. (1989). Public finance in theory and practice.
- 12 Pigou, A. C. (2013). The economics of welfare. Palgrave Macmillan.
- 13 Стиглиц. Дж.Ю. Экономика государственного сектора / Пер. с англ. — М.: Изд-во МГУ: ИНФРА-М, 1997. — 720 с.
- 14 Messere, K. C., & Owens, J. P. (1987). International Comparisons of Tax Levels: Pitfalls and Insights”. OECD Economic Studies, 8, 93-119.
- 15 Mas-Colell, Andreu; Whinston, Michael D.; Green, Jerry R. (1995), "Chapter 16: Equilibrium and its Basic Welfare Properties", Microeconomic Theory, Oxford University Press.
- 16 Paying Taxes, Paying Taxes Methodology (режим доступа: <http://www.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes>)
- 17 Paying Taxes / Data (режим доступа: <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>)
- 18 Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014
- 19 Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов (одобрены Правительством РФ 20 мая 2010 года)

- 20 Проект Основных направлений налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов (режим доступа: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=116206)
- 21 Tax Misery Index 2008 – Forbes (режим доступа: <http://www.forbes.com/global/2008/0407/060.html>)
- 22 Development. Working Party on Tax Policy Analysis, and Tax Statistics. Tax Burdens: Alternative Measures. No. 2. Canongate US, 2000.
- 23 Tax – Social security contributions – OECD (режим доступа: <https://data.oecd.org/tax/social-security-contributions.htm>)
- 24 Frank, H. J., & Frank, H. S. (1959). Measuring state tax burdens. National Tax Journal, 12(2), 179-185.
- 25 Bird, R. (1964). A note on "tax sacrifice" comparisons. National Tax Journal, 17(3), 303-308.
- 26 Mendoza, E. G., Razin, A., & Tesar, L. L. (1994). Effective tax rates in macroeconomics: Cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption. Journal of Monetary Economics, 34(3), 297-323.
- 27 Постановление Госстандарта России от 06.11.2001 N 454-ст (ред. от 31.03.2015) "О принятии и введении в действие ОКВЭД" (вместе с "ОК 029-2001 (КДЕС Ред. 1). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности").
- 28 Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27 ноября 2009 года № 17)
- 29 Закон Российской Федерации от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе»
- 30 Дадашев А.З., Дадашева Ю.А. Уровень налоговой нагрузки организаций в контексте налоговых проверок // Налоговая политика и практика. 2009. № 4
- 31 Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации»
- 32 Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование»
- 33 Приказ Минфина России от 1 июля 2013 г. № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации»
- 34 Федеральный закон от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды»
- 35 Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) (с изменениями и дополнениями по состоянию на 14 января 2016 г.)
- 36 Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-3

- 37 Overview of the French tax system (режим доступа: http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf)
- 38 Васянина Е.Л. Вопросы взимания платы за негативное воздействие на окружающую среду (режим доступа: <http://отрасли-права.рф/article/1917>)
- 39 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая (от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ), п. 7 ст. 346.35
- 40 Закон Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах»
- 41 Бюджетный кодекс Российской Федерации (от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ)
- 42 Петрунин В.В. Консультация эксперта // Аппарат Правительства РФ, 2005
- 43 Федеральный закон от 20 декабря 2004 г. № 166-ФЗ «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов»
- 44 Лесной кодекс Российской Федерации (от 4 декабря 2006 г. № 200-ФЗ)
- 45 Семенча О. Ю. К вопросу о правовой природе природоресурсных платежей // Финансовое право. 2007. № 4
- 46 Водный кодекс Российской Федерации (от 3 июня 2006 г. № 74-ФЗ)
- 47 Постановление Правительства РФ от 14 апреля 2008 г. № 264 «О проведении конкурса на право заключения договора о предоставлении рыбопромыслового участка для осуществления промышленного или прибрежного рыболовства и заключении такого договора»
- 48 Постановление Правительства РФ от 12 августа 2008 г. № 602 «Об утверждении Правил проведения аукционов по продаже права на заключение договора о закреплении долей квот добычи (вылова) водных биологических ресурсов и (или) договора пользования водными биологическими ресурсами»
- 49 Федеральный закон от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления»
- 50 Федеральный закон от 28 июля 2012 г. № 128-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об отходах производства и потребления» и статью 51 Бюджетного кодекса Российской Федерации»
- 51 Вайтман Е. Четыре обязательных неналоговых платежа, которые Минфин разрешил включать в налоговые расходы // Российский налоговый курьер. 2015. № 24
- 52 Федеральный закон от 29 декабря 2014 г. № 458-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об отходах производства и потребления», отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации»
- 53 Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 209-ФЗ «Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»
- 54 Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции»

- 55 Кошкин Р.Л., Петрунин В.В. Водный налог и плата за пользование водными объектами в 2007 году // Российский налоговый курьер. 2007. № 12
- 56 Водный кодекс Российской Федерации (от 16 ноября 1995 г. № 167-ФЗ)
- 57 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая (от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ)