

Методология изучения уровня налогообложения на макроуровне

© 2015 Бунько Владимир Андреевич
кандидат экономических наук, доцент
Филиал Санкт-Петербургского государственного
экономического университета в г. Пскове
180004, г. Псков, Крестовское шоссе, д. 2а
E-mail: bunkovladimir@yandex.ru

Применен комплексный подход в изучении налогового бремени. Уточнен порядок исчисления интегральных показателей уровня налогообложения. Введено понятие реструктуризации налоговой массы в целях нахождения степени налогового давления на отдельные виды доходов.

Ключевые слова: распределение, доля, доход, налоги, потребление, возмещение, давление.

Налоги, будучи индивидуально безвозмездным платежом в бюджет, порождают налоговое бремя. Но абсолютных значений налоговых изъятий недостаточно для характеристики налогового бремени. Важно знать величину той доли, которую составляют налоги в источнике уплаты налогов. Как можно представить данные показатели? К ответу на этот вопрос и сводится проблема наилучшей методологии. Многие авторы, рассматривая макроэкономические показатели, отмечают недостатки их использования в качестве критериев оценки уровня налогового бремени¹. Мы придерживаемся прагматического подхода, целью которого могут быть выявление тенденций в распределении налогового бремени и совершенствование налогообложения в Российской Федерации. Сначала рассмотрим методы определения интегральных показателей уровня налогообложения, затем приступим к оценке уровня налогообложения по отдельным видам доходов.

Налоговая масса на макроуровне может быть представлена, в широком определении, как совокупность налогов, сборов, других обязательных платежей в бюджет и в государственные внебюджетные фонды социального назначения, уплачиваемые работодателем. Налоговые сборы составляют незначительные суммы, их можно оставить в составе налоговой массы (НМ). Другое дело, субсидии из бюджета на производство и импорт, они уменьшают налоговое бремя. Для учета этого обстоятельства исчисляются так называемые *чистые налоги*. Таким образом, фактический (по итогам определенного периода) уровень налогообложения может быть рассчитан как отношение чистых налогов к ВВП.

Экономика рассматривается с двух точек зрения: экономика, как она есть; экономика, какой она может (должна) быть. Какая-то часть совокупных доходов исключается из доходов, идущих на потребление. Поэтому в качестве базы

сопоставления налогов при расчете относительного показателя используется и чистый ВВП, т.е. взятый без потребления основного капитала (ПОК). Основания для такого подхода есть, ведь необходимо обеспечить процесс воспроизводства. Кроме того, отметим такой факт. В числителе дроби используется налоговая масса как показатель, в котором уже нашел отражение фактор использования основных средств. Ведь суммы начисленной амортизации уменьшают налоговое обязательство по налогу на прибыль и налогу на имущество организаций. Значит, и числитель, и знаменатель отношения являются сопоставимыми величинами, отражают реальные оценки как налоговой массы, так и совокупного источника уплаты налога. Следовательно, есть основания признавать первый показатель уровня налогообложения как номинальный, а второй - как реальный.

Потребление основного капитала - стоимостная оценка величины снижения текущей стоимости основных фондов в результате физического износа, морального устаревания или естественных случайных повреждений². Правила исчисления налога на имущество организаций допускают проведение переоценки стоимости объектов основных средств, оценка также допускается. Таким образом, показатель ПОК удачно вписывается в методологию определения величины налогового бремени, не является искусственным показателем, завышающим оценку налогового бремени. В какой-то степени ПОК содержит нормативный элемент. Суммы начисленной амортизации этого лишены. Поэтому предложение отдельных авторов³ использовать амортизацию вместо ПОК неубедительно.

Реализация заработной платой воспроизводственной функции означает, что ее уровень должен быть не ниже так называемого прожиточного минимума. В практике налогообложения

Таблица 1. Масштабы низких доходов населения

Показатели	2000	2005	2010	2011	2012
1. Прожиточный минимум, руб. в месяц	1210	3018	5688	6369	6510
2. Численность населения с денежным доходом ниже прожиточного минимума, млн чел.	42,3	25,4	17,7	17,9	15,6
3. То же, % к общей численности населения	29,0	17,8	12,5	12,7	11,0
4. Дефицит денежных доходов малоимущего населения, млрд руб.	199,2	288,7	375,0	424,1	376,6

Источник. Российский статистический ежегодник. Москва, 2013. С. 129.

укоренилась такая норма, как освобождение от налогообложения подоходным налогом дохода в пределах прожиточного уровня. Для Российской Федерации сохраняется проблема доведения минимальной заработной платы до прожиточного минимума (табл. 1).

Реализовать требование освобождения от налога необлагаемого минимума можно через исключение из налогообложения сумм, равных дефициту доходов малоимущего населения. Таким образом, можно использовать два показателя, отражающих уровень налогообложения (в процентах):

$$K_n = \frac{HM(ЧН)}{ВВП} \cdot 100\%, \quad (1)$$

$$K_n = \frac{HM(ЧН)}{ВВП - ПЛОК - ДМ} \cdot 100\%, \quad (2)$$

где K_n - номинальный уровень налогообложения в экономике, %;

K_p - реальный коэффициент налогового бремени в экономике, %;

HM - налоговая масса (ЧН - чистые налоги), руб.;

$ВВП$ - валовой внутренний продукт (в рыночных ценах), руб.;

$ПЛОК$ - потребление основного капитала, руб.;

$ДМ$ - дефицит доходов малоимущего населения, руб.

Формулы (1), (2) показывают, что основным фактором колебания налогового бремени (НБ) является соотношение темпов роста ВВП и

НМ. Налоговое бремя снижается, если темпы роста ВВП опережают темпы роста НМ. Рост ПЛОК увеличивает налоговое бремя, одновременно действует в сторону его снижения, если новые основные средства достаточно эффективны. Снижение дефицита доходов приводит к росту поступлений доходов в бюджет, поскольку расширяется налоговая база. В табл. 2 сделан расчет названных показателей за ряд лет.

Можно сделать вывод о положительной динамике коэффициентов налогового бремени во второй половине 2000-х гг. В последующий период налоговое бремя растет, стабилизируясь к 2012 г. По результатам за 2011 г. произошел резкий рост коэффициентов налогового бремени, поскольку рост налоговой массы опередил рост ВВП. Чистые налоги в 2011 г. по отношению к 2010 г. увеличились в 1,33 раза, тогда как ВВП только в 1,2 раза. Такую динамику показателей можно объяснить последствиями финансового кризиса 2008-2009 гг., когда потребовалось увеличить налоги. Правительство объявило о необходимости увеличения налогового бремени на 1,1 % ВВП в 2010-2012 гг.⁴ Фактически оно увеличилось на большую величину.

Перейдем к частным показателям налогового бремени.

Формами дохода являются рента, прибыль, заработная плата, прочие доходы граждан. Распределить налоговую массу по указанным источникам оказалось не простым делом. В целях упрощения и наглядности расчетов доходы от ВЭД и от природопользования поместим в от-

Таблица 2. Интегральные коэффициенты уровня налогообложения в Российской Федерации в 2005, 2010-2012 гг.

Показатели	2005	2010	2011	2012
1. ВВП в рыночных ценах	21609,8	46308,5	55799,6	62599,1
2. Налоговая масса (НМ)	7884,2	14516,7	19357,9	21608,0
3. Субсидии из бюджета	162,4	275,5	314,3	336,7
4. Чистые налоги (стр. 2 - стр. 3)	7721,8	14241,2	19043,6	21271,3
5. Номинальный уровень налогообложения (стр. 4 : стр. 1)	35,7	30,8	34,1	34,0
6. Потребление основного капитала	1289,5	2365,9	2614,9	3017,9
7. Дефицит денежных доходов	288,7	375,0	424,1	376,6
8. База сопоставления налогов (стр. 1 - стр. 6 - стр. 7)	20031,6	43567,6	52760,6	59204,6
9. Реальный уровень налогообложения, % (стр. 4 : стр. 8)	38,5	32,7	36,1	35,9

Источник. Расчеты автора.

дельную группу, они имеют свой источник - ренту (хотя и разного вида). Рента в настоящее время понимается в широком смысле, как источник стабильных доходов, даже сверхдоходов, сверхприбыли. Налоги рентного происхождения за 2012 г. составили, по нашим расчетам, 11,9 % ВВП. По оценкам Минфина России, нефтегазовые доходы Федерального бюджета РФ за 2012 г. составили 10,4 % ВВП⁵.

Имущественные налоги потребовалось распределить по категориям плательщиков. По нашим оценкам, за 2012 г. на долю граждан приходится около 11 % всех имущественных налогов. В расчетах взято такое распределение: 90 % - на институты, 10 % - на граждан. Расходы на оплату труда в составе ВВП по доходам включают страховые взносы в государственные внебюджетные фонды социального назначения. Возникла возможность определить сумму доходов граждан без указанных начислений. Результаты преобразований представлены в табл. 3.

Следующая проблема - это распределение косвенных налогов. Уменьшение валовой прибыли на сумму косвенных налогов так же ошибочно, как и отнесение их на потребление. В первом случае занижается валовая прибыль, во втором налоговое давление на доходы граждан превышает истинное значение. Вопрос о распределении НДС - "белое пятно" теории налогообложения, насколько мы можем судить. В данных расчетах принято такое соотношение: 20 % уплаченного в бюджет НДС отнесено на производство, 80 % - на расходы населения. Состав подакцизных товаров таков, что значительную их долю потребляет бизнес, а одной из функций акцизов является изъятие в бюджет части сверхприбыли. Принята пропорция 50/50.

Для отражения реального давления налогов на экономику нужно изменить и расчет валовой и чистой прибыли экономики, порядок их определения приведен в табл. 4. В СНС слово "чистый" означает стоимость без ПОК, или без про-

Таблица 3. Распределение налогов с граждан по источникам в 2005, 2010-2012 гг. (оценка), млрд руб.

Показатели	2005	2010	2011	2012
1. Оплата труда наемных работников	9474,3	22995,6	27646,5	31577,9
2. Страховые взносы (ЕСН)	1178,1	2477,1	3528,3	4103,7
3. Начисленная оплата труда (стр. 1 - стр. 2)	8285,2	20518,5	24118,2	27474,2
4. Налог на доходы физических лиц	707,1	1790,5	1995,8	2261,5
5. Имущественные налоги с граждан	25,3	62,8	67,8	78,5
6. Доходы населения после налогообложения	7552,8	18665,2	22054,6	25134,2

Источник. Российский статистический ежегодник. Москва, 2013. С. 523, расчеты автора.

Таблица 4. Расчет СОП и ЧДН после реструктуризации налоговой массы в 2005 и 2012 гг., млрд руб.

Показатели	2005		2012	
	Ресурсы	Использование	Ресурсы	Использование
1. ВВП в рыночных ценах	21609,8	-	62599,1	-
2. Налоги в природопользовании и ВЭД	-	2609,5	-	7447,2
3. ВВП за минусом налогов по стр. 2	19000,3	-	55151,9	-
4. Начисленная оплата труда	-	8285,2	-	27474,2
5. Валовая прибыль по экономике в целом	10715,1	-	27677,7	-
6. Налоги на товары и услуги	-	421,3	-	1127,7
7. Потребление основного капитала (ПОК)	-	1289,5	-	3017,9
8. Субсидии из бюджета	162,4	-	336,7	-
9. Налоги на факторы производства	-	1405,9	-	4810,7
10. Чистая прибыль	7760,8	-	19058,1	-
11. Налоги на прибыль и совокупный доход	-	1410,4	-	2627,0
12. Свободный остаток прибыли (СОП)	6350,4	-	16431,1	-
13. Налоги с населения	-	2037,1	-	5595,4
14. Чистые доходы населения (ЧДН)	6248,1	-	21878,8	-

Источник. Расчеты автора.

тивоположного по смыслу показателя⁶. В контексте теории налогообложения чистые доходы населения означают суммы начисленной оплаты труда без налогов с граждан. Чистая прибыль (по экономике в целом) означает конечный результат, после уменьшения его на платежи по налогу на прибыль (доход) образуется свободный остаток прибыли. По сути, это новые показатели, в связи с чем от слова “экономики” следует отказаться (или использовать формулировку “в целом по экономике”). В результате получается новую структуру доходов ВВП, что меняет порядок проверки корректности расчетов.

Корректность расчетов:

$$\text{ВВП} = \text{ЧН} + \text{ПОК} + \text{СОП} + \text{ЧДН}$$

$$2005 \text{ год. ВВП} = 7721,8 + 1289,5 + 6350,4 + 6248,1 = 21609,8$$

$$2012 \text{ год. ВВП} = 21271,3 + 3017,9 + 16431,1 + 21878,8 = 62599,1$$

Значение многих показателей по результатам реструктуризации налоговой массы и доходов изменилось. Распределительная функция налогообложения проявилась в виде существенного роста чистых доходов физических лиц, увеличения их доли в структуре элементов ВВП и снижения доли остальных элементов (в процентах):

	2005 г.	2012 г.
Чистые налоги	35,7	34,0
Потребление основного капитала	6,0	4,8
Чистые доходы населения	28,9	35,0
Свободный остаток прибыли	29,4	26,2
Всего	100,0	100,0

Доля ПОК уменьшилась с 6,0 % до 4,8 %, СОП - на 3,2 %, НМ - на 1,7 % (6,1 = 1,2 + 3,2 + 1,7). Как же изменилась структура налогового бремени? Для ответа на этот вопрос произведем новый расчет (табл. 5).

Данные табл. 5 показывают следующее:

1) налоговое давление на доходы граждан снижается с 24,6 % в 2005 г. до 20,4 % в 2012 г. Этот факт объясняется тем, что в условиях значительного роста личных доходов налоговые ставки были относительно стабильны (кроме акцизов);

2) давление налогов на валовую прибыль увеличивается. В 2012 г. по сравнению с 2005 г. оно увеличилось с 17,1 до 21,5 %. Основной причиной этого является рост сумм страховых взносов во внебюджетные фонды социального назначения, значительно опережающий рост других налогов;

3) снижение уровня налогообложения чистой прибыли экономики с 18,6 % в 2005 г. до 14,0 % в 2012 г. Это произошло за счет снижения в 2008 г. основной ставки налога на прибыль с 24 до 20 %, введения ставки 0 % на отдельные виды доходов;

4) наблюдается тенденция выравнивания налогового бремени. Налоги на валовую прибыль, налоги на доходы граждан составляют около 20 %. При этом уровень налогообложения производства увеличился, а уровень налогообложения граждан уменьшился в 2012 г. относительно 2005 г. Были повышены налоги на факторы производства и акцизы, но налоговые ставки на финансовые результаты были снижены, чтобы избежать усиления налогового давления на чистую прибыль.

Проделанный анализ позволяет сформулировать следующие положения:

1) доля налоговой массы в ВВП может расти, если рост ЧДН опережает рост налоговой массы;

2) если доля СОП в ВВП снижается, то и налоговое давление на чистую прибыль должно снижаться;

Таблица 5. Распределение налоговой массы по источникам уплаты (базам отнесения) в 2005 и 2012 гг., млрд руб.

Показатели	2005		2012	
	Ресурсы	Использование	Ресурсы	Использование
1. Налоговый потенциал в сферах природопользования и ВЭД	Нет данных	-	Нет данных	-
1.1. Налоги и сборы	-	2609,5	-	7447,2
2. Доходы населения	8285,2	-	27474,2	-
2.1. Давление налогов на доходы	-	2037,1	-	5595,4
2.2. То же в процентах	-	24,6	-	20,4
3. Валовая прибыль	10715,4	-	27677,7	-
3.1. Налоги на производство и товары	-	1827,2	-	5601,7
3.2. То же, %	-	15,5	-	20,2
4. Чистая прибыль	7760,8	-	19058,1	-
4.1. Налоги	-	1410,4	-	2627,0
4.2. То же, %	-	18,1	-	13,8

Источник. Расчеты автора.

3) допустимо снижение доли ПОК в ВВП, если прирост ВВП превосходит прирост налоговой массы.

Изучение распределения налогов по видам объектов налогообложения и категориям налогоплательщиков дополняет анализ интегральных показателей. В приведенных расчетах были сделаны допущения, которые требуют своего уточнения. Если мера изъятия в бюджет природной ренты, например, не является обоснованной, то и общая интегральная оценка теряет свою объективность. Впрочем, выявленные тенденции это, вряд ли, изменит.

Изучение уровня налогообложения в экономике имеет непосредственное практическое значение. Необходимо сосредоточиться на вопросе о выборе наилучших тенденций и соотношений разного вида налогов и экономических показателей. Начинать необходимо с поиска наилучшего соотношения основных элементов ВВП: ПОК, НМ, СОП, ЧДН. Некоторые авторы считают, что динамика налогов на имущество должна соответствовать темпам начисления амортизации. Рост степени налогообложения факторов

производства имеет свои пределы. Амортизация в своей сумме составляет случайную, расчетную величину, в образовании которой имеет значение момент снижения уровня налогообложения, поэтому тенденцию налоговых доходов надо привязывать к динамике более надежных (объективных) показателей, объективных в том смысле, что они не должны прямо влиять на расчет налоговых обязательств. Наличие таких рекомендаций создаст базу для изучения уровня налогообложения на предприятии.

¹ Маслова Д.В. Налогообложение и макроэкономические показатели // Финансы. 2006. □ 9. С. 31.

² Национальные счета России в 1989 - 1995 годах : стат. сб. / Госкомстат России. Москва, 1997. С. 13.

³ Барулин С.В., Бекетова О.Н. Лафферовы эффекты в экономике современной России // Финансы. 2003. □ 4. С. 34 - 37.

⁴ Шаталов С.Д. Развитие российской налоговой системы // Финансы. 2011. □ 2. С. 3.

⁵ Оценка (приблизительная) исполнения бюджета РФ за 2013 г. Москва, 2014. С. 18.

⁶ Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. 4-е изд. Москва, 1999. С. 1195.

Поступила в редакцию 03.07.2015 г.