

Концепции оценки налоговой нагрузки

Аннотация

Решение большинства вопросов, касающихся изменения порядка исчисления и уплаты налогов, не говоря уже о реформировании налоговой системы, связано с необходимостью оценки налоговой нагрузки на экономику. Однако порядок расчета данного показателя в России недостаточно определен. На фоне отсутствия единой методики оценки этот показатель рассчитывается по-разному: в одних случаях только по налогам, в других — с учетом неналоговых платежей. В статье раскрываются различные подходы к пониманию налоговой нагрузки с позиции состава учитываемых платежей. Наряду с этим определяется соотношение между налоговой и фискальной нагрузкой.

Ключевые слова:

налоговая нагрузка, фискальная нагрузка, налоги, неналоговые платежи, обязательный платеж, налоговая политика, налоговые доходы

JEL: H21

Поступательное развитие российской экономики, формирование устойчивых позиций страны на международной арене обычно связывают с эффективной налоговой политикой, проведение которой основано на точных и сопоставимых данных о налоговой нагрузке, необходимых в том числе для определения места государства в системе международной налоговой конкуренции. Получение таких данных характеризуется следующими условиями:

- взиманием отдельных обязательных платежей, от которых зависит полнота оценки, за рамками налоговой системы (например, таможенных пошлин);
- сложностью точной правовой квалификации отдельных обязательных платежей внутри российской экономики (в частности, страховых взносов, платы за негативное воздействие на окружающую среду);
- уникальностью налоговых систем государств мира, которые носят специфические черты и отличия, проявляющиеся в признании платежа налогом в одной стране и неналоговым платежом — в другой.

Эти условия создали предпосылки для расчета налоговой нагрузки в Российской Федерации не только по налогам, но и по неналоговым платежам. Результатом стало расхождение представлений о том, что должна показывать налоговая нагрузка — тяжесть налогов или же налогов вместе с другими фискальными платежами, которые не относятся к налогам. Однако надо понимать, что от состава платежей, по которым дается оценка, зависит интерпретация значения показателя налоговой нагрузки как низкого, оптимального или высокого. При этом на уровне экономики то или иное значение часто используется как аргумент для обоснования инициатив по введению, изменению или отмене налогов, и принятие за основу неточных оценок способно привести к ошибкам.

Официальный документ, в котором дается оценка налоговой нагрузки на экономику — «Основные направления налоговой политики Российской Федерации» (далее также — ОННП РФ), в которых начиная с 2010 г. отражаются данные по этому показателю¹.

¹ В «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2010–2012 гг.» налоговая нагрузка на экономику РФ не рассчитывалась. Впервые данный показатель появился в ОННП РФ на 2011–2013 гг. и стал рассчитываться как соотношение поступления налогов, иных обязательных платежей и ВВП. Начиная с ОННП на 2012–2014 гг. оценка и анализ налоговой нагрузки выделяются в самостоятельный блок.

Несмотря на это, до сих пор нет официально принятой методики оценки налоговой нагрузки, в которой были бы систематизированы особенности расчета данного показателя и закреплена методология отбора налоговых платежей, в том числе признания платежа источником налоговых доходов. Известен лишь перечень платежей, поступления которых признаются такими доходами: поступления всех налогов и сборов, таможенных пошлин, страховых взносов на обязательное государственное социальное страхование и прочих налоговых платежей². Но о том, например, что такое налоговый платеж, как его идентифицировать для целей оценки налоговой нагрузки, по каким критериям определяется состав налоговых доходов, ничего не говорится. Однако этот аспект оценки налоговой нагрузки как процедуры обязателен, потому что в бюджетной классификации РФ статья налоговых доходов с 2005 г. не выделяется, их сумма в отчетности об исполнении консолидированного бюджета РФ отдельно не рассчитывается, а состав налоговых доходов в «Основных направлениях» отличается от состава платежей, официально признаваемых налогами в первой части НК РФ. Кроме того, в проекте «Основных направлений налоговой политики на 2017–2019 гг.» предусмотрен дополнительный показатель фискальной нагрузки, который отличается от значения налоговой нагрузки, главным образом на долю поступлений федеральных сборов, уплачиваемых в составе государственной пошлины³. Отсюда понятие налоговой нагрузки выходит за рамки собственно налоговой системы, потому что включает в себя платежи, не являющиеся формально налогами, а понятие фискальной нагрузки, которая обычно отражает долю неналоговых платежей, наоборот, соотносится в том числе с налоговыми платежами (имеется в виду государственная пошлина). В результате укрепляется практика разграничения трактовки налогов для целей расчета налоговой нагрузки и налогов, входящих в налоговую систему РФ, без должного обоснования, что в свою очередь делает возможной вариативность оценок нагрузки.

Принимая во внимание, что показатель налоговой нагрузки является ориентиром при выработке основных направлений налоговой политики государства, важно выявить сформированные к настоящему времени концепции оценки данного показателя и выделить их характерные черты. Надо понимать, что от состава учтенных в расчетах платежей зависит целесообразность принятия тех или иных шагов в области налогообложения, поэтому очень многое определяет, что именно вкладывается в концепцию оценки налоговой нагрузки, то есть порядок ее расчета и тот состав платежей, по которым нагрузка рассчитывается на практике. Однако перед этим целесообразно дать характеристику самого показателя налоговой нагрузки.

ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

Говоря о налоговой нагрузке, следует иметь в виду, что на сегодняшний день для обозначения тяжести налоговых платежей используют разные понятия, такие как: налоговое бремя, налоговый гнет, налоговое давление, налоговый пресс, тяжесть налогов, уровень налоговых изъятий и уровень налогообложения [1, с. 42]. Признавая, что в конкретном контексте они могут получать собственные смысловые оттенки, мы не будем подробно останавливаться на анализе внутреннего содержания данных понятий, их сходств и различий, оперируя в качестве основного термином «налоговая нагрузка», который используется в официальных документах Российской Федерации.

² «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов».

³ Проект «Основных направлений налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов» (http://minfin.ru/ru/document/?id_4=116206).

Исходным для оценки налоговой нагрузки выступает абсолютный показатель суммы налогов. Он строится на простом суммировании платежей, уплаченных налогоплательщиком государству в составе налогов, и используется тогда, когда необходимо оценить тяжесть налогов по их фактической сумме, без привязки к значениям иных показателей. Стоит отметить, что именно в таком качестве — как величина (сумма) налогов на доходы, имущество или с продаж, взимаемых с физических лиц и организаций, — определяется налоговая нагрузка в словаре инвестиционных терминов [2, с. 253]. Однако надежно оценить тяжесть налогов, используя такой подход, невозможно. Поэтому на практике обычно используются относительные показатели, базирующиеся на соотношении между суммой платежей (поступлений) и каким-либо макроэкономическим индикатором.

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. Использование показателя ВВП в расчетах предпочтительно также потому, что на этом строятся методики оценки налоговой нагрузки, принятые за рубежом. Но если выбор показателя, с которым следует соотносить сумму налогов, достаточно определен, более актуальной остается проблема выбора обязательных платежей, которые в эту сумму должны входить.

На сегодняшний день не все платежи, которые обязательны к уплате, называются и взимаются как налоги по той причине, что налоговая система не охватывает все обязательные платежи. В Российской Федерации наиболее значимыми для бюджетной системы платежами, которые не считаются налогами, но играют крайне важную фискальную роль, являются таможенные пошлины и страховые взносы. Их доля в ВВП по данным за 2014 г. составила 7,09 % и 6,46 % соответственно⁴, что больше доли поступлений по всем другим платежам, которые официально признаются налогами. Фискальное значение этих неналоговых платежей настолько значимо, а правовая природа настолько близка к налогам, что определение нагрузки без учета сумм их поступлений не даст объективной картины о налоговом климате в стране. Более того, не стоит забывать, что ранее оба этих платежа входили в налоговую систему, причем таможенные пошлины перестали быть налогами начиная с 2005 г.⁵, а страховые взносы, уплачиваемые в государственные социальные внебюджетные фонды, — с 2010-го, сразу после отмены единого социального налога⁶. Несмотря на то что страховые взносы «вернулись» в Налоговый кодекс РФ с 1 января 2017 г., они остаются вне налоговой системы и представляют собой отдельные от состава налогов и сборов платежи (но отношения по их установлению, введению и взиманию являются налоговыми).

Ввиду формальных различий между налогами и иными обязательными платежами, имеющими налоговую природу, показатель налоговой нагрузки, рассчитываемый только по составу налоговой системы, не отражает то бремя, которое действительно

⁴ Проект «Основных направлений налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов».

⁵ Федеральный закон от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах».

⁶ Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 213-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»».

складывается в экономике государства. И чем больше таких различий, тем менее объективной становится оценка налоговой нагрузки. Это неизбежно приводит к необходимости учитывать вместе с налогами неналоговые платежи, но в то же время затрагивает смысловые границы налоговой нагрузки не только как количественного показателя, но и как научного термина и понятия, используемого для обозначения уровня экономических ограничений в связи с отчислением средств на уплату налогов [3]. К настоящему времени проблема определения платежей, которые можно или даже нужно считать налогами при расчете налоговой нагрузки, приобрела самостоятельное значение и поставила два основных вопроса:

— как следует идентифицировать налог — по формальным признакам (название, порядок администрирования, отнесение к числу налогов в системе законодательства) или по правовой природе (независимо от официальной квалификации платежа);

— должны ли поступления неналоговых платежей учитываться в составе налоговой нагрузки или для этого более подходит показатель фискальной нагрузки.

Практика сформировала несколько подходов к решению этих вопросов на основе признания или, наоборот, непризнания тождества между понятием налога, используемого для целей расчета налоговой нагрузки, и базовым определением налога, лежащим в основе действующего состава налогов и сборов.

АЛЬТЕРНАТИВНЫЕ КОНЦЕПЦИИ ОЦЕНКИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

I. Налоговая нагрузка — показатель налоговой системы. Исходные принципы концепции таковы: в налоговой нагрузке может быть учтен только платеж, официально считающийся налогом; налоговые доходы приносит только налог; все неналоговые платежи исключаются и при необходимости объединяются в показателе фискальной нагрузки. Эта концепция по отношению к составу учитываемых платежей является более строгой, так как не признает в качестве источника налоговых доходов те платежи, которые на уровне закона налогами не признаются. Формируемые в ее рамках данные используются для оценки налоговой нагрузки по налоговой системе, а саму концепцию можно, в частности, описать таким определением: под налоговой нагрузкой понимается общая сумма налогов, уплаченная той или иной категорией лиц, в той или иной отрасли и др., в том числе в сравнении с иными лицами, отраслями и др. [4]. Соответственно, показатель нагрузки — непосредственная характеристика системы налогов и сборов, что определяет преимущество данной концепции перед другими. Однако она сохраняет свою полезность лишь до тех пор, пока необходима оценка именно налоговой системы. В других случаях, когда необходимо провести сравнение налоговой нагрузки с другими странами или определить полную нагрузку изъятий, не сводящихся исключительно к налогам, такой показатель становится непригодным. С его помощью невозможно в полной мере оценить деловой климат в стране. Тем не менее такое понимание налоговой нагрузки — как показателя, отражающего тяжесть платежей по налоговой системе — является базовым, стандартным.

Для преодоления названных ограничений в научно-практический оборот было введено понятие фискальной нагрузки, в составе которой учитываются не только налоговые, но и неналоговые платежи, зачисляемые в бюджеты бюджетной системы и внебюджетных фондов. Фискальная нагрузка в рамках этой концепции объединяет в себе обязательные платежи, не называемые налогами, часть из которых было бы желательно учитывать в налоговой нагрузке для обеспечения полноты и сопоставимости данных. Показатель фискальной нагрузки является более емким и отличается от налоговой нагрузки, оцениваемой по совокупности налогов, на сумму обязательных платежей, обладающих фискальной функцией, но не входящих в состав налоговой системы. Разница формируется в том числе

из таких платежей, как экологические платежи, платежи за пользование недрами, таможенные пошлины и сборы [5]. Поэтому налоговая нагрузка здесь становится составной частью показателя фискальной нагрузки, фиксируя ту долю нагрузки, которая приходится на строго налоговые платежи.

В то же время в случае, когда неналоговый платеж требуется учитывать в качестве налога для оценки налоговой нагрузки, не исключено, что было бы целесообразно пересмотреть его правовую квалификацию и признать налогом на уровне законодательства. Тогда налоговая нагрузка, оставаясь характеристикой налоговой системы, будет полностью отражать бремя по налогам, являющимся таковыми по природе.

II. Налоговая нагрузка — показатель налоговых платежей. Принципы этой концепции можно выразить так: налог определяется по сущности, а не по формальным признакам; источником налоговых доходов может быть неналоговый платеж, если он имеет общие с налогами признаки; налоговая нагрузка складывается из двух составляющих — оценки тяжести налогов и неналоговых платежей. Ей соответствуют те определения налоговой нагрузки, в которых нет обязательного условия о включении в расчеты исключительно налогов. Например, по мнению В. Г. Панскова, «налоговое бремя — 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» [6, с. 98]. В свою очередь А. Паскачев, отождествляя налоговую нагрузку со способом ее расчета, определяет ее как «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)» [7, с. 342]. Также есть мнение, что налоговое бремя — 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, с. 43]. Понятие налоговой нагрузки здесь не является строгим, поскольку в процессе ее расчета учитываются и иные платежи, взимаемые вне налоговой системы.

Данная концепция апеллирует к правовой природе платежа и в меньшей степени касается формальных признаков, что позволяет производить оценку по совокупности обязательных платежей независимо от их официальной трактовки, считая, что в налоговой нагрузке должны учитываться все фискальные платежи, которые обладают общими с налогами признаками, но по тем или иным причинам налогами не признаны. Ее бесспорное преимущество — акцент на экономическую сущность платежа, который обеспечивает полноту формируемых данных и позволяет исключить искусственное занижение получаемых оценок. В этом состоит ее принципиальное отличие от первой концепции: здесь к налогам могут быть отнесены и учтены в расчетах платежи, которые формально к налогам не относятся, но по природе являются таковыми. Надо понимать, что оценку налоговой нагрузки, заниженную на долю таких платежей, нельзя считать доказательством того, что нагрузка действительно низкая.

У этой концепции есть и другая сторона: характеристика платежа по его экономической сущности может создать необходимость не только учитывать неналоговые платежи в составе налогов, но и, наоборот, часть платежей, официально признанных налогами, исключать из расчетов, если в действительности они имеют неналоговую природу. Это отчасти определяет ее недостаток: ситуация, когда неналоговые платежи фигурируют в составе показателя, называемого налоговым, создает путаницу в том, что в действительности фиксирует налоговая нагрузка и, что более существенно, ведет к утрате связи показателя налоговой нагрузки с налоговой системой как таковой. Полнота получаемых данных сопровождается дисбалансом показателя с самой налоговой системой, которую нельзя охарактеризовать и описать налоговой нагрузкой, рассчитанной по платежам, которых

в налоговой системе нет, и исключением из расчетов платежей, которые в ней есть. Получаемая оценка, в отличие от первой концепции, становится полной с точки зрения того, как она отражает бремя по обязательным платежам, но теряет прямую связь с налоговой системой. Кроме того, однозначно определить правовую квалификацию отдельных неналоговых платежей бывает достаточно сложно, причем вопрос о том, какой платеж действительно по природе является налогом, нередко становится дискуссионным и, формируя разные решения, может становиться причиной отличающихся оценок нагрузки. Это вносит фактор субъективности в расчеты, которые будут давать не точные, но приближенные оценки при сравнении нагрузки по налогам с другими странами.

На наш взгляд, использовать показатель налоговой нагрузки, который рассчитывается по перечню платежей, отличному от состава налогов и сборов, можно, только когда:

- расчеты проводятся по общепринятой методике (например, ОЭСР, МВФ), в которой отбор платежей, учитываемых в качестве налогов, производится в соответствии с установленной в рамках такой методики классификацией налоговых доходов (тогда национальная система обязательных платежей лишь подводится под эту классификацию, при этом используемая методика должна быть указана);
- расчеты проводятся по национальной методике при условии, что налоговая нагрузка определена как показатель, не связанный непосредственно с налоговой системой; признано, что источником налоговых доходов могут быть неналоговые платежи; утверждены принципы формирования состава налоговых доходов.

Также отметим, что в рассматриваемой концепции иной смысл приобретает показатель фискальной нагрузки, отражая долю поступлений платежей, которые не могут быть признаны налогами по своей правовой природе, но обязательны к уплате. Такие платежи могут относиться к налогам, равно как и взиматься за рамками налоговой системы.

III. Налоговая нагрузка — показатель общепринятой на международном уровне методики. С точки зрения сопоставимости данных эта концепция является предпочтительной, поскольку обеспечивает оценку налоговой нагрузки вне зависимости от специфических особенностей устройства налоговой системы анализируемой страны. При оценке налоговой нагрузки могут использоваться различные методики, например ОЭСР, МВФ, Всемирного банка. Их цель — в формировании данных для сравнения и определения рейтинга страны, поэтому в каждой из них predeterminedены принципы, по которым тот или иной платеж относится к налогам. Решающим условием для международных сопоставлений является правильное, единообразное определение налоговой суммы, по доле которой оценивается налоговая нагрузка. Обращение к таким методикам позволяет преодолевать субъективные (на уровне государств) трактовки правовой природы одних и тех же платежей за счет строгого деления их всевозможных видов на налоги и неналоговые платежи.

На практике применение общепринятой методики обеспечивает оценку налоговой нагрузки с учетом строго тех платежей, поступления которых признаются этой методикой налоговыми доходами. Поэтому в их состав могут входить платежи, формально не являющиеся налогами, но при этом концептуальные противоречия, связанные с неоднозначной трактовкой их правовой природы (которые могут возникать в рамках второй концепции), исключаются. Также надо учитывать, что следование общепринятой методике может потребовать не только включения в состав налогов неналоговых платежей, но и исключения части платежей, признаваемых налогами, если в применяемой методике налогами они не признаются. К их числу можно отнести ресурсные налоги, которые вносятся в бюджет в качестве ренты, и административные сборы, включенные в состав налоговой системы, но фактически обеспечивающие возмещение затрат государства на оказание плателъщику услуг.

Такая оценка похожа на первую концепцию в том, что в качестве налогов принимаются только налоговые платежи. Например, в методике ОЭСР налоговая нагрузка как понятие и количественный показатель определяется по доле совокупной суммы уплаченных в государстве налогов в валовом национальном продукте либо национальном доходе за фискальный год, при этом неналоговые платежи не учитываются в расчетах [9]. Однако если в первой концепции налог определяется по принадлежности платежа к налоговой системе и в этом состоит ее ограничение, здесь отнесение платежа к налогам определяется не по формальным признакам, а по соответствию установленным в методике правилам, что обеспечивает сопоставимость значений налоговой нагрузки между странами. Отсюда потребность в использовании показателя фискальной нагрузки возникает в том случае, если необходимо получить оценку по всей совокупности обязательных платежей, т. е. с учетом тех из них, которые в методике не считаются налогами. В этом плане стоит отметить принципы оценки налоговой нагрузки, используемой Международным валютным фондом. В ее рамках отчисления на социальные нужды не считаются налогами ввиду наличия элементов возмездности уплаты, поэтому в составе налоговой нагрузки не учитываются, но в то же время входят в состав фискальной нагрузки наряду с налогами [10].

Сходство оценки по общепринятой методике со второй концепцией проявляется в том, что отбор налоговых платежей на макроуровне обычно основывается на экономической сущности платежа, что позволяет достаточно полно, комплексно и точно измерить налоговую нагрузку. К ее преимуществам следует также отнести единство подходов к определению налогов и неналоговых платежей, что важно с точки зрения оценки налоговой нагрузки в динамике: смена названия платежа и реформа его администрирования не должны отражаться на величине анализируемого показателя, иначе уровень нагрузки окажется в зависимости от меняющейся со временем трактовки отдельных платежей, что экономически недопустимо.

Недостатком данной концепции выступает то, что получаемая по конкретной методике оценка налоговой нагрузки является результатом принятых правил той конкретной организации, которая разработала эту методику. Так, у ОЭСР отчисления на социальные нужды признаются налогами, а у МВФ являются самостоятельным, неналоговым платежом, то есть расчеты будут давать разные результаты, а сама оценка будет различаться в зависимости от того, какая методика была использована.

Особенности каждой концепции систематизированы в табл. 1.

Таблица 1

Концепции оценки налоговой нагрузки

Характеристика	Концепция I	Концепция II	Концепция III
Основа показателя налоговой нагрузки:	оценка налоговой системы	оценка налоговых платежей	оценка по общепринятой методике
При оценке учитываются платежи:	образующие налоговую систему	являющиеся налогами по правовой природе	отнесенные к налогам
Отбор налогов производится:	по формальным признакам	по экономической сущности	по единой классификации платежей
Фискальная нагрузка включает:	платежи, не входящие в налоговую систему	платежи, не сходные по природе с налогами	платежи, не считающиеся налогами в методике
Преимущество концепции:	характеризует налоговую систему	полнота оценки изъятий, единство расчетов в динамике	сопоставимость данных, единство расчетов в динамике
Недостаток концепции:	ограничение применения: не все налоговые платежи входят в налоговую систему	не характеризует налоговую систему, источником налоговых доходов признаются неналоговые платежи, субъективный фактор	получаемая оценка является одной из версий, поскольку методики различаются

Источник: составлено авторами.

Таким образом, от выбора концепции оценки зависит содержательное наполнение не только налоговой, но и фискальной нагрузки. Независимо от преимуществ и недостатков последовательное применение той или иной концепции обеспечивает единообразное понимание экономического смысла налоговой нагрузки, что важно при обсуждении перспективных путей развития и реформирования налоговой системы, когда значение налоговой нагрузки становится исходным условием. Вместе с тем в России выбор концепции еще не завершен. Поэтому нередко понятия налоговой и фискальной нагрузки используются как равнозначные для обозначения тяжести налогов и сходных с налогами фискальных платежей. Только в первом случае они приравниваются к налогам, а во втором — обособляются от них. Тем не менее смешение налоговой и фискальной нагрузки недопустимо, поскольку, как мы показали, они фиксируют уровень нагрузки по разному составу платежей, причем в любой концепции оценки.

Определенный шаг на пути разграничения понятий налоговой и фискальной нагрузки сделан в проекте «Основных направлений налоговой политики на 2017–2019 гг.», в которые введен показатель фискальной нагрузки, отличающийся от нагрузки по налоговому доходу на долю поступлений прежде всего государственной пошлины. Иными словами, в России вводится двухуровневая система оценки нагрузки: сначала налоговой, затем фискальной, при этом перечень платежей, поступления которых признаются налоговыми, отличается от системы налогов и сборов, между ними отсутствует тождество. Вместе с тем данный документ не является ни законодательным, ни нормативно-правовым актом, а официально утвержденной методикой оценки, по которой проводятся расчеты налоговой нагрузки, нет ни в этом, ни в каком-либо другом официальном документе. Отбор учитываемых платежей производится при наличии общих с налогами признаков, но в то же время базируется на отдельных принципах, заложенных в методику ОЭСР. Это объясняет, почему показатель налоговой нагрузки рассчитывается с учетом неналоговых платежей, включая таможенные пошлины (и страховые взносы в период, когда они еще не регулировались НК РФ), а фискальная нагрузка фиксирует бремя по государственной пошлине, которая прямо отнесена к налогам (федеральным сборам) по законодательству РФ. Однако указанная методика соблюдается не полностью. Так, при ее последовательном применении в составе налоговой нагрузки не должны были бы учитываться поступления налога на добычу полезных ископаемых, который представляет собой плату пользователя недр за предоставленные государством ресурсы. Поскольку недра в России принадлежат государству, налоговый характер отношений плательщика и государства исчезает, а уплата этого налога становится формой отчислений доходов от использования государственного имущества, а не имущества пользователя недр. Государственная пошлина, наоборот, должна выборочно учитываться внутри налоговой нагрузки по основаниям, связанным в том числе с выдачей разрешений и лицензий на право осуществления деятельности на территории страны.

ВЫВОДЫ

На сегодняшний день можно выделить три концепции оценки налоговой нагрузки: по составу налоговой системы: независимо от правовой природы платежа; исходя из правовой природы платежа (на основе совокупности допущений о том, что тот или иной платеж является налогом независимо от формальных признаков); на основе общепринятой на международном уровне методики, которая включает единую классификацию налоговых доходов. Выбор концепции в каждом конкретном случае должен осуществляться с учетом целей расчетов и данных, которые ожидается получить, исходя из тех преимуществ, которые дает каждая концепция. Например, если главным в расчетах является получение данных о налоговой системе в том составе платежей, которые к ней прямо отнесены, целесообразно рассчитывать налоговую нагрузку по первой концепции. Вторая концепция

позволяет комплексно оценить налоговую нагрузку по платежам, которые считаются налогами, однако такая оценка строится на допущениях о природе платежа, мнения о которой могут существенно различаться. Она не отражает налоговую систему (если часть сходных с налогами платежей взимается вне налоговой системы), но и не позволяет в точности определить рейтинг налоговой системы. Если во главу угла ставится сопоставимость значений налоговой нагрузки между странами, а цель расчетов — определение рейтинга налоговой системы, правильно использовать третью концепцию, основанную на предустановленной классификации налоговых доходов. Она позволяет обойти проблему идентификации правовой природы платежа на фоне различающихся подходов и тем самым обеспечивает единство и сопоставимость оценки как между странами, так и в динамике.

В свою очередь, показатель фискальной нагрузки определяется и соответственно интерпретируется в зависимости от применяемой концепции оценки налоговой нагрузки, что подробно рассмотрено в рамках анализа каждой из концепций. Несмотря на то что фискальная нагрузка, равно как и налоговая, распределяется между секторами экономики и отдельными категориями налогоплательщиков внутри самой экономики, суммарный показатель (рассчитанный на уровне экономики в целом), характеризует деловой, инвестиционный климат в стране, позволяя сравнивать его с показателями нагрузки других стран и проводить оценку конкурентоспособности отечественной экономики, определяя уровень благоприятности ведения деятельности и осуществления инвестиций.

В Российской Федерации на сегодняшний день применяется вторая концепция, поскольку ключевым приоритетом при квалификации платежа в «Основных направлениях налоговой политики» служит его сходство с налогами, а следование принципам методике ОЭСР является не строгим. Тем не менее можно заключить, что порядок оценки налоговой нагрузки находится в процессе своей адаптации к этой методике, сама же концепция является переходной. Показатель фискальной нагрузки в ОННП РФ на период 2016–2018 гг. запланировано использовать для обеспечения полноты данных о нагрузке на бизнес, достигаемой за счет включения в расчеты платежей, не регулируемых законодательством о налогах и сборах, но которые, как сказано в этом документе, формируют значительную часть совокупной нагрузки.

Поскольку практика оценки налоговой нагрузки на экономику сформировалась (данный показатель рассчитывается уже на протяжении ряда лет), но порядок формирования состава платежей, учитываемых при ее расчете, полностью не определен и, более того, строится на отборе по критерию экономической сущности платежа, а не составу налоговой системы, представляется целесообразным придать применяемой в ОННП методике оценки налоговой нагрузки официальный статус, закрепив ее в отдельном нормативно-правовом акте. Это важно прежде всего в силу высокой значимости данных о налоговой нагрузке, которые используются при выработке перспективных изменений налоговой системы, прогнозировании налоговых поступлений, оценки налогового климата в стране, сравнении его условий с другими странами. Наличие официально утвержденной методики позволило бы закрепить принципы формирования состава налоговых доходов и учета платежей, поступления которых признаются налоговыми доходами бюджетной системы, для целей оценки, и это дало бы возможность ввести полный, исчерпывающий перечень таких платежей и наряду с этим обосновать экономическое содержание показателя налоговой нагрузки. При этом ориентиром должно стать сближение указанных принципов с классификацией налогов, применяемой ОЭСР: несмотря на сходство с методикой МВФ, она позволяет учитывать в налоговой нагрузке долю поступлений страховых взносов, которые в России близки по своим признакам к налогам.

Библиография

1. Коростелкина И. А. Методика расчета налоговой нагрузки экономических субъектов // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 32. С. 41–51.
2. Словарь инвестиционных терминов. tax burden, Definition. URL: http://www.investorwords.com/8711/tax_burden.html.
3. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Инфра-М, 2012.
4. Cambridge Dictionary, tax burden. URL: <http://dictionary.cambridge.org/ru/словарь/английский/tax-burden>.
5. Фискальная нагрузка на российскую экономику: налоговая и «неналоговые» составляющие / Налоговед. URL: <http://nalogoved.ru/news/3583>.
6. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2008. 496 с.
7. Паскачев А. Б. Налоговый потенциал экономики России. М.: ИД МЕЛАП, 2001. 398 с.
8. Барташевич С. В. Налоговое бремя как правовая категория // Налоги и налогообложение. 2010. № 6. С. 37–44.
9. OECD Glossary of Tax Terms. URL: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.
10. Government Finance Statistics Manual 2014. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014.

Авторы



Громов Владимир Владимирович, к. э. н., ст. науч. сотр. научного направления «Макроэкономика и финансы» Института экономической политики им. Е. Т. Гайдара (e-mail: Gromov@iep.ru)



Шаталова Светлана Сергеевна, ст. науч. сотр., зав. лабораторией исследований налоговой политики ИПЭИ РАНХиГС (e-mail: Shatalova@ranepa.ru)

V. V. Gromov, S. S. Shatalova

Tax Burden Measurement Approaches

Abstract

The solution to the most of issues, that are related not only to tax changes, but predominantly to tax reform, comes to the assessment of the tax burden. However, its calculating procedure in Russia is not well defined. In terms of the absence of a uniform methodology for assessing, this measure is calculated on different basis: only taxes or taxes and also non-tax payments. The article concerns several approaches to understanding of tax burden concept in the light of payments to be accounted for. In addition, concept of fiscal burden in regard to each approach is defined by the author.

Keywords:

tax burden, fiscal burden, taxes, non-tax payments, compulsory payment, tax policy, tax revenues

JEL: H21

References

1. Korostelkina I. A. Method for Calculation of the Tax Burden of Economic Entities. *Mezhdunarodnyj Bukhgalterskij Uchet – International Accounting*, 2014, no. 32, pp. 41–51.
2. InvestorWords. tax burden. Definition. WebFinance. Available at: http://www.investorwords.com/8711/tax_burden.html/.
3. Raizberg B. A., Lozovskij L. Sh., Starodubtseva E. B. *Modern Economic Dictionary*. 6-th ed. Moscow: Infra-M, 2012.

4. Cambridge Dictionary, tax burden. Available at: <http://dictionary.cambridge.org/ru/словарь/английский/tax-burden>.
5. The Fiscal Burden on the Russian Economy: Tax and “Non-Tax” Components. *Nalogoved – Taxonomy*. Available at: <http://nalogoved.ru/news/3583>.
6. Pankov V. G. Taxes and Tax System of the Russian Federation. 2-nd ed. Moscow: Finansy i Statistika Publ., 2008, 496 p.
7. Paskachev A. B. Tax Potential of Russia Economy. Moscow: MELAP Publ., 2001, 398 p.
8. Bartashevich S. V. The Tax Burden as a Legal Category. *Nalogi i Nalogooblozhenie – Taxes and Taxation*, 2010, no. 6, pp. 37–44.
9. OECD Glossary of Tax Terms. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.
10. Government Finance Statistics Manual 2014. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014.

Gromov Vladimir V., PhD (Economics), Senior Researcher of the Center for Macroeconomics and Finance, Gaidar Institute for Economic Policy¹

(e-mail: Gromov@iep.ru)

Shatalova Svetlana S., Senior Researcher, Head of Laboratory for Research on Tax Policy, Institute for Applied Economic Research, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA)²

(e-mail: Shatalova@ranepa.ru)

Authors' affiliation:

1 – Gaidar Institute for Economic Policy, Moscow 125993, Russian Federation

2 – Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Moscow 119571, Russian Federation