
НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ ПЕРЕРАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫХ ПРОЦЕССОВ

© 2011 Т.Г. Ржевская

кандидат экономических наук

E-mail: tzeldner@gmail.com

Рассматриваются современные методики определения налогового бремени. Анализируются проблемы налоговой нагрузки на экономику развитых стран.

Ключевые слова: налоги, налоговое бремя, налоговые доходы, налоговая задолженность, налоговая политика, эффективная налоговая ставка, модель расчета.

Налоговая политика в Российской Федерации формировалась в условиях “шоковой терапии”, а с 2000 г. находилась под воздействием выхода из экономического кризиса. Это нашло отражение в проводимой налоговой реформе, в динамике и структуре налоговых поступлений. Одними из ключевых в проблематике налогов являются вопросы налогового бремени. В начале прошлого столетия Е. Кун сформулировал положение: “Финансовый результат всякого налога обусловлен размером налога по отношению к податной единице и числом налогоплательщиков”¹. Специфика налогового давления исследовалась при экономических преобразованиях в СССР. Отмечалось, что тяжесть налогообложения складывается из бремени обложения и давления, производимого этим бременем в народном хозяйстве².

В современных источниках содержится ряд определений налогового бремени. В “Словаре современной экономической теории Макмиллана” понятие “tax burden” (налоговое бремя) трактуется как “average rate of tax” (средняя ставка налога, известная также под названием эффективной налоговой ставки), которая “представляет собой среднюю полную сумму налога, рассчитанную в виде доли дохода. Под доходом понимается валовой доход, т.е. доход без налоговых скидок. При рассмотрении налогообложения компаний эффективную налоговую ставку очень полезно выражать как долю налогового платежа в выручке за вычетом капитальных и текущих затрат”³. Налоговое бремя на экономику трактуется отношением всех поступающих в стране налогов к созданному ВВП. Экономический смысл этого показателя состоит в установлении доли ВВП, перераспределенной с помощью налогов. Так же как и на макроуровне, методика определения налогового бремени на конкретное предприятие состоит “в установлении соотношения

между суммой уплачиваемых налогоплательщиком налогов и полученного им дохода”⁴. Налоговое бремя рассматривается как “мера, степень, уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов, отвлечением их от других возможных направлений использования. Количественно налоговая нагрузка может быть измерена отношением общей суммы налоговых изъятий за определенный период к сумме доходов субъекта налогообложения за тот же период”⁵. На макроэкономическом уровне “налоговый гнет” определен как обобщающий показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту”⁶, как “отношение общей суммы взимаемых налогов к величине совокупного национального продукта, а для конкретного налогоплательщика - отношение суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей к объему реализации”⁷. “Понятие “налоговая нагрузка” связывается с динамикой таких показателей, как: “перечень налогов и сборов, ставки налогов, налогооблагаемая база, механизм исчисления налоговой нагрузки на предприятии”⁸. “Под налоговым бременем на уровне хозяйствующего субъекта понимается относительный показатель, характеризующий долю начисленных налогов в брутто-доходах, рассчитанных с учетом требований налогового законодательства по формированию различных элементов”⁹.

Из вышеприведенных суждений следует, что единства в определении содержания понятия “налоговое бремя” пока нет, но в то же время очевидно, что под налоговым бременем следует понимать результат перераспределительных отношений между государством, с одной стороны, и хозяйствующими субъектами и физическими лицами - с другой. Эти отношения так или иначе

связаны с установлением финансовых ограничений в деятельности субъектов экономических отношений и с расширением возможностей институтов государства, перераспределяющих первичные и вторичные доходы и использующих их в интересах государства. Следовательно, уровень налогового бремени представляет собой долю налоговых платежей в доходах, его, как правило, рассчитывают применительно к экономике страны в целом и в отношении отдельного хозяйствующего субъекта. Понятие “уровень налогового бремени” можно определить следующим образом:

- уровень налогового бремени национальной экономики - относительный показатель, рассчитываемый как отношение величины налоговых доходов (включая таможенные пошлины) консолидированного бюджета страны за определенный период к величине ВВП за тот же период;

- уровень налогового бремени организации - относительный показатель, рассчитываемый путем деления величины совокупных налоговых платежей организации за определенный период на величину добавленной стоимости за тот же период (вариантно может использоваться масса прибыли без учета убытков).

Относительно уровня налогового бремени превалирует точка зрения, что при определении данного показателя соотносятся величины совокупных налоговых платежей в экономике и ВВП. В свою очередь, указанные величины рассчитываются госорганами статистики и в связи с этим возникает ряд вопросов о точности расчетов и соответствии их реальной экономической ситуации. Анализ данных, приводимых Евростатагентством и Росстатом, уровня налогового бремени в ведущих странах Европы и России показывает, что уровень налоговых изъятий в России и Европе составляет от 30 до 47 % ВВП.

Один из первых исследователей количественных пределов показателя налогового бремени и его влияния на экономику Ф. Юсти определил налоговое бремя на макроуровне как соотношение между бюджетом и национальным доходом государства и указал, что бюджет страны не должен расходовать более 1/6 национального дохода¹⁰, т.е. так трактовался вопрос о пределах государственных расходов, покрываемых за счет налоговых доходов бюджета. А. Бифельд высказывал суждение: “Ежели кто спросит общего правила к назначению настоящей меры податей, ко-

торые государь может наложить на своих подданных, то, мне кажется, здравая политика оправдывает на то 25 % с доходу каждого. Ежели больше сего требовать, то, думаю, истощит народ; а ежели меньше, то не достанет на все государственные расходы”¹¹. И. Горлов предполагал, что “по богатству промышленности, образованности и многочисленности народа величина 25 % может быть до бесконечности различна и потому иногда достаточна, иногда недостаточна для государственных издержек... Величина податей, которые может нести народ или которые необходимы для государственного управления, невыразима математически, каким-нибудь количеством, возможным и полезным для всех случаев и всякого времени”¹².

Современные экономисты приходят к выводу об обоснованности изъятия у налогоплательщиков около 1/3 их дохода в пользу обеспечения общественных потребностей. “Мировой опыт налогообложения показывает, что изъятие у налогоплательщика 1/3 его дохода - та черта, за пределами которой начинается процесс сокращения сбережений и тем самым инвестиций в экономику. Если же ставки налогов и их число достигают такого уровня, что у налогоплательщика изымается более 40 % его доходов, то это полностью ликвидирует стимулы к предпринимательской инициативе и расширению производства”¹³. Это положение может иметь дополнительные аргументы. Возможна ситуация, в которой государство, взимая высокие налоги, через бюджет финансирует убыточные отрасли. И при высоком налоговом бремени государство может инвестировать отдельные отрасли, которые являются фактором снижения общих издержек. В этой связи “механистические” подходы, использованные Л. Лаффером, американским экономистом, автором “кривой Лаффера”, небезупречны. Вопрос о тяжести налогового бремени нельзя решать механически: оно определяется не только величиной перераспределяемых доходов, но зависит и от того, на какие цели перераспределяется та часть ВВП, которая изымается у налогоплательщиков в виде налогов. Если государство направляет значительную часть своих расходов на финансирование социально-значимых программ, на инвестиции в развитие национального производства, то население и бизнес понимают экономическую оправданность более высокого уровня налогового бремени.

При сравнении уровней налогового бремени России и ведущих стран Европы на первый взгляд может показаться, что отечественная налоговая нагрузка на экономику примерно совпадает с данным показателем в Великобритании и значительно ниже уровня налоговых изъятий в Германии, Италии и Франции. Однако при анализе уровня отечественного налогового бремени следует учитывать особенности отечественной экономики на современном этапе. Для этого необходим также унифицированный подход к расчету уровня налогового бремени. Предлагаются различные подходы к ее решению. Базовая формула расчета налогового бремени фирмы имеет вид

$$Нб = СН / Б,$$

где $Нб$ - уровень налогового бремени фирмы;

$СН$ - общая налоговая нагрузка, представляющая всю совокупность налоговых платежей;

$Б$ - база сравнения (выручка, прибыль, добавленная стоимость, рыночная стоимость бизнеса).

Предлагаемые разными авторами методики расчета уровня налогового бремени фирмы имеют различия между собой: по составу налогов, включаемых в общую налоговую нагрузку, и базе сравнения. По официальной методике, предлагаемой Минфином России, уровень налогового бремени организации представляет собой отношение всех уплаченных налогов к выручке. Данный расчет не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на анализируемый показатель, занижает уровень реальной налоговой нагрузки за счет неоправданного расширения базы сравнения. В методике, предлагаемой рядом авторов¹⁴, налоговое бремя рассчитывается по формуле

$$Нб = (B - C_p - П) / (B - C_p) \cdot 100 \%,$$

где B - выручка от реализации;

C_p - затраты на производство реализованной продукции без учета налогов;

$П$ - фактическая прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия за вычетом налогов, уплачиваемых за счет нее.

Минусы данной модели очевидны: не учитывается влияние НДС, завышено значение налогового бремени за счет использования в качестве базы сравнения величины чистой прибыли. Представляет интерес модель расчета налогового бремени фирмы А. Кадушина и Н. Михайловой¹⁵. В данной модели налоговое бремя предлагается определять по отношению к добавленной стоимости, которая является источником совокуп-

ного дохода предприятия и источником уплаты налогов. Недостатки этой методики заключаются в следующем: в расчет включен НДС, что необоснованно завышает показатель налогового бремени предприятия; в расчет включаются не все налоги (например, налог на имущество организации); в расходы не включены прочие расходы организации (помимо материальных затрат, амортизационных отчислений и затрат на оплату труда). Схожую модель расчета налогового бремени фирмы предлагают Е.С. Вылкова и М.В. Романовский¹⁶. Они вводят в методику расчета дополнительные налоги (налог на имущество организации, налог на дивиденды и некоторые отмененные к настоящему моменту налоги) и структурный коэффициент K_{PP} , показывающий удельный вес прочих расходов в добавленной стоимости. Преимуществами данной модели являются учет полного перечня налогов, уплачиваемых организацией, вывод из расчета НДС, а также выделение в добавленной стоимости такой составляющей, как прочие расходы.

Вместе с тем более принципиальным представляется анализ налоговых изменений, в частности, замены косвенного подхода определения НДС на прямой, что существенно сократило бы налоговую нагрузку.

Пример косвенного подхода:

$$W = C + V + m = \underbrace{(50 + 40 + 10)}_{\text{цена без НДС}} + \overbrace{0,18 \cdot (100)}^{\text{НДС}} = 118.$$

Пример прямого подхода:

$$W = C + V + m = \underbrace{(50 + 40 + 10)}_{\text{цена без НДС}} + \overbrace{0,18 \cdot (40 + 10)}^{\text{НДС}} = 109.$$

добавленная
стоимость

Несмотря на сложившееся мнение о высокой налоговой нагрузке в Российской Федерации на бизнес, практически она перекладывается на конечного потребителя, т.е. на население. Данный факт объясняется следующими обстоятельствами:

- ранее ЕСН, а в настоящее время страховые отчисления не вычитаются из фонда оплаты труда, а начисляются на него и включаются в себестоимость продукции, которую в итоге оплачивает конечный потребитель;

- НДС начисляется на цену реализуемой продукции, которую оплачивает конечный покупатель, т.е. на население;

- аналогично и с акцизами, и с таможенными пошлинами.

Основоположником теории переложения налогов считается американский экономист Э. Селигман, который обосновал такие случаи переложения налогов:

- уклонение от переложения налогов - не покупать вредных товаров (табак, алкоголь);

- амортизация (или капитализация) и поглощение налогов - уменьшение ценности объекта обложения;

- трансформация налога - увеличение налога заставляет производителя снижать издержки;

- сложное (многократное) переложение налога, когда в процессе промежуточного обмена переложение происходит неоднократно, до тех пор, пока не "упрется" в конечного потребителя, который и будет являться фактическим носителем налога.

Когда в практической деятельности количество посредников от производителя до конечного потребителя порой достигает 10 и более, становится понятным, почему, например, стоимость молока у сельхозпроизводителя 8 руб./л, а в торговой сети - 35-50 руб./л, и подобная ситуация по многим товарам.

В политике управления факторами экономического роста явно недооценивается такой аспект проблемы, как совокупное налоговое бремя. Суть этой недооценки - в отсутствии всесторонне обоснованной официально установленной методики определения налогового бремени, в которой должна быть решена проблема устранения двойного налогообложения и созданы стимулы для решения таких актуальных задач, как инновационное развитие, диверсификация и перелив капитала в приоритетные отрасли экономического роста и между регионами страны. В аспекте совершенствования перераспределительных процессов посредством налогов в существенной модернизации нуждается и вся отечественная налоговая система, которая должна быть нацелена на обеспечение:

- бюджетных доходов, достаточных для исполнения властными органами всех уровней (федеральными, региональными, муниципальными) в полном масштабе закрепленных за ними функций. Большинство из 23 300 бюджетов муници-

пальных образований в Российской Федерации в 2011 г. оставались высокодотационными. По данным Минфина России, в 2010 г. уровень дотационности 53 % всех местных бюджетов превышал 70 % и только 6 % бюджетов муниципальных образований характеризовались дотационностью менее 10 %;

- стабильности налоговой системы посредством закрепления долгосрочных норм налоговых отношений;

- минимизации налогового администрирования и зависимости налоговых норм от внешнеэкономической конъюнктуры;

- социализации российской экономики на базе снижения степени различия доходов малоимущих и обеспеченных граждан;

- модернизации отечественной экономики на основе национальных финансовых ресурсов.

По налоговой нагрузке на экономику в макроэкономическом анализе аккумулирующим показателем выступает уровень госрасходов в соотношении к ВВП. За почти 130-летний период этот параметр вырос в развитых странах с 3,9 % до 54,5 %¹⁷. Если Россия не хочет и далее отставать от развитых стран, то она должна существенно поднять потенциал аккумуляции финансовых ресурсов в национальной бюджетной системе и, главное, отказаться от стратегически ошибочной бюджетно-налоговой политики и использовать налоговые и неналоговые доходы на цели развития инновационной экономики, ее модернизации и диверсификации за счет собственных резервов, которые объективно необходимы для укрепления финансовой сферы и стабилизации реального и банковского секторов отечественной экономики в условиях жесткой конкуренции на мировом рынке и защиты их от воздействия внешних кризисных явлений.

¹ Кун Е. Опыт сравнительного исследования налогового бремени в России и других главнейших странах Европы. СПб., 1913. С. 5.

² Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах: (очерки по теории и методологии вопроса) / сост. П.П. Гензель [и др.]. М., 1928. С. 16-17.

³ Пирс Д. Словарь современной экономической теории Макмиллана. М., 2003. С. 35.

⁴ Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник. М., 2005. С. 95-96.

⁵ Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 3-е изд., доп. М., 2000. С. 238.

⁶ Налоги и налоговое право / под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 54.

⁷ Мильков Н.В. Налоги и налогообложение: курс лекций. М., 2000. С. 5.

⁸ Финансовые аспекты экономики России: сб. науч. тр. Вып. 1. / под ред. Б.М. Сабанти. СПб., 2001. С. 120.

⁹ Вылкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. СПб., 2004. С. 478.

¹⁰ Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник. М., 2005. С. 93.

¹¹ Цит. по: Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. М., 1996. С. 183.

¹² Горлов И. Теория финансов. Казань, 1841. С. 234-235.

¹³ Пансков В.Г. Указ. соч. С. 103.

¹⁴ Трошин А.В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // Финансы. 2000. № 5. С. 44.

¹⁵ Там же. С. 45.

¹⁶ Вылкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. СПб., 2004. С. 489-490.

¹⁷ Мировая экономика и международные отношения. 1999. № 10. С. 16.

Поступила в редакцию 04.08.2011 г.