Аналитическая оценка фискальной (налоговой) нагрузки в российской экономике

Научно-исследовательская работа

Москва | 2015

Оглавление

[Введение 4](#_Toc430777463)

[1. Обзор индикаторов налоговой нагрузки, применяемых в России, за рубежом и предлагаемых в теоретических научно-исследовательских работах по данной тематике. 6](#_Toc430777464)

[1.1. Индикаторы, применяемые в рамках российского законодательства 6](#_Toc430777465)

[1.2. Индикаторы, предлагаемые в российских научных работах 13](#_Toc430777466)

[1.3. Индикаторы, применяемые за рубежом (ОЭСР, Всемирный банк, МВФ и пр.) 15](#_Toc430777467)

[2. Оценка возможности и целесообразности применения наилучших практик по оцениванию фискальной (налоговой) нагрузки в России с учётом российской специфики налогообложения. 28](#_Toc430777468)

[3. Сравнительный анализ налоговой нагрузки в системе факторов, ограничивающих деловую активность организаций (по данным обследований деловой активности предприятий России, проводимых Росстатом). 40](#_Toc430777469)

[4. Оценка фискальной (налоговой) нагрузки в России, по видам экономической деятельности (в том числе в динамике), разработка соответствующих рекомендаций 50](#_Toc430777470)

[4.1. Сбор данных налоговой отчётности ФНС России и Росстата, а также других необходимых данных 50](#_Toc430777471)

[4.2. Расчёт и интерпретация показателей фискальной (налоговой) нагрузки (в т.ч. динамических) согласно выбранной методике 53](#_Toc430777472)

[4.3. Расчёт фискальной (налоговой) нагрузки по альтернативной методике, как отношение налогов к ВДС 59](#_Toc430777473)

[Заключение. Рекомендации по результатам оценки фискальной (налоговой) нагрузки в России по видам экономической деятельности 62](#_Toc430777474)

[Приложение 1 Налоговая нагрузка по видам и подвидам экономической деятельности 65](#_Toc430777475)

[Приложение 2 Классификация Всемирного банка стран по уровню доходов, 2013 г. 71](#_Toc430777476)

[Приложение 3 Налоговая квота в странах мира, 2000-2012 гг. 74](#_Toc430777477)

[Приложение 4 Налоговая квота в странах ОЭСР с учетом и без социальных выплат, 2012 г. 78](#_Toc430777478)

[Приложение 5 Расчет Дня налоговой свободы по данным 2005 - 2013 гг. 80](#_Toc430777479)

[Приложение 6 Перечень налогов и сборов согласно форме №1-НОМ 82](#_Toc430777480)

# Введение

Оценка уровня налоговой нагрузки, несмотря на имеющийся зарубежный и отечественный практический опыт, а также на то, что данная тема всегда была в центре внимания исследователей, продолжает оставаться актуальной.

Причин этому несколько. Во-первых, нет единства во взглядах на то, какой подход к оценке налоговой нагрузки в методологическом плане является наилучшим. Во-вторых, оценка налоговой нагрузки, по большому счёту, так до сих пор и не стала важнейшим механизмом обеспечения эффективности налоговой политики через установление оптимального налогового бремени.

Налоговая нагрузка представляет собой обобщенную характеристику системы налогообложения, определяя уровень налогового бремени налогоплательщика. При этом большинство подходов к оценке налоговой нагрузки основаны на соизмерении суммы уплачиваемых налогоплательщиками налогов и их финансовых возможностей (через показатели дохода, выручки, прибыли и др.).

Измерение налоговой нагрузки преследует свои цели и на уровне налогоплательщиков и на уровне государства.

Предприятия заинтересованы в определении уровня налогового бремени в целях налогового планирования и оптимизации финансов. Величина налогового бремени может иметь существенный вес в расходах компании и прогнозирование налогового бремени на будущий период является необходимой составляющей финансового менеджмента. Процесс подготовки инвестиционных проектов в определенные направления деятельности компании также включает рассмотрение величин налоговой нагрузки на каждый из видов деятельности. Соизмерение уровня налоговой нагрузки конкретного предприятия со средним уровнем налоговой нагрузки по отрасли помогает компаниям ориентироваться в налоговом пространстве, искать пути налоговой оптимизации посредством применения всех доступных налоговых льгот или реорганизации предприятия.

Государственные органы нуждаются в информации по налоговой нагрузке для достижения следующих целей:

* проведение эффективной налоговой политики и оценки ее эффективности (введение новых налоговых ставок или льгот должно соизмеряться с оказываемым ими давлением на экономику; оценка эффективности влияния налоговой системы на социально-экономическое развитие страны также отражается данным показателем);
* контроль налоговых поступлений (существенные отклонения по уровню налоговой нагрузки отдельного предприятия от среднеотраслевых показателей дает информацию к детальному анализу ситуации);
* получение прогнозных оценок доходов бюджета (индикатор налоговой нагрузки позволяет делать быстрые прогнозные оценки доходов бюджета);
* проведение сбалансированной региональной политики (изменение уровня налогового бремени в отдельных регионах является важной информацией для формирования эффективной межбюджетной политики);
* контроль за условиями развития хозяйствующих субъектов, т.к. налоговая нагрузка во многом определяет уровень и направление инвестирования.

Само функционирование налоговой системы не может быть эффективно без учета влияния налогового бремени на экономические и финансовые характеристики хозяйствующих субъектов, на условия и результаты их деятельности. Эффективно функционирующая налоговая система не должна допускать угнетающего воздействия налогового бремени на предприятия. Напротив, она должна стимулировать к развитию тех видов деятельности, которые наиболее перспективны и востребованы. Об опасности чрезмерного превышения налогового бремени писал еще А. Смит в XVIII в., отмечая, что чрезмерное налоговое бремя может «уменьшать или даже уничтожать фонды, которые дали бы им (людям) возможность с большей легкостью делать эти платежи (налоги)», а разорение компаний ввиду непосильных податей ведет к увеличению безработицы, что также исключает возможность собирать с разорившихся хоть какие-то налоговые средства, в то время как развитие их бизнеса в более благоприятных условиях могло принести свои плоды для экономики страны, в том числе, и в виде налоговых сборов.

В данной работе налоговая нагрузка будет оцениваться на макроуровне (экономика в целом, виды экономической деятельности). Это не означает, что уровень отдельных предприятий не актуален для данной темы. Однако поставленные цели работы, её стратегическая направленность предопределяют именно макроэкономический фокус исследования.

Современная макроэкономическая теория касается данной проблемы на примере кривой Лаффера (графически изображает зависимость величины сборов налогов от налоговых ставок) и налогового мультипликатора (показывает, что снижение налогового бремени высвобождает дополнительные средства у налогоплательщиков, которые направляются на потребление или инвестиции, что стимулирует развитие экономики и приводит к ее росту).

В частности, в работе 2010 года американских исследователей Румера С.Д. и Румера Д.Х. показано, что рост налогов на сумму в 1% ВВП приводит к сокращению ВВП почти на 3% .

Помимо сокращения инвестиций в случае чрезмерно высокого налогового бремени, также возникает проблема ухода предприятий в теневой сектор экономики. Отсутствие налогового бремени в теневом секторе ведет к возможности инвестирования большей части своей прибыли в развитие производства, что обуславливает значительно более комфортные условия для развития теневого сектора. Это влечет за собой замещение все большей части легального сектора теневым, рост потерь государственной казны.

Помимо учёта этих и других особенностей оценки налоговой нагрузки, важна инвентаризация всего имеющегося исследовательского и практического опыта. Оценка налоговой нагрузки позволит определиться с возможностью использования лучших практик в соответствующей деятельности в России сегодня. Однако даже до проведения данной работы можно утверждать, что просто ограничиться применением лучших имеющихся подходов не получится. Потребуется выработка, как минимум, серьёзно модифицированного в методическом плане подхода.

Практическое применение нового подхода к оценке налоговой (фискальной) нагрузки позволит получить более объективные соответствующие показатели.

# Обзор индикаторов налоговой нагрузки, применяемых в России, за рубежом и предлагаемых в теоретических научно-исследовательских работах по данной тематике.

## Индикаторы, применяемые в рамках российского законодательства

В российском законодательстве представлены два подхода к определению налоговой нагрузки. Первый закреплён в методике Федеральной налоговой службы (ФНС России). Согласно этой методике, налоговая нагрузка **«**рассчитана как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстата)**»[[1]](#footnote-1)**. Расчётные значения по основным видам экономической деятельности приведены в **Табл. 1**, в более подробной разбивке – в .

Табл. Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности, %

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | 2006\* | 2007 | 2008 | 2009 | 2010\* | 2011\* | 2012\* | 2013\* | 2014\* | Изменение в 2006-2014 гг. | | Изменение в 2010-2014 гг. | |
| п.п. | % | п.п. | % |
| Всего | 11,6 | 14,4 | 13,5 | 12,4 | 9,4 | 9,7 | 9,8 | 9,9 | 9,8 | -1,8 | -15,9 | 0,3 | 3,3 |
| Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство | 5,5 | 8,7 | 8,0 | 7,4 | 4,2 | 3,6 | 2,9 | 2,9 | 3,4 | -2,1 | -37,5 | -0,8 | -18,2 |
| Рыболовство, рыбоводство | 13,7 | 15,3 | 13,7 | 12,6 | 9,3 | 7,6 | 7,1 | 6,6 | 6,2 | -7,5 | -55,0 | -3,1 | -33,8 |
| Добыча полезных ископаемых | 45,1 | 54,8 | 46,0 | 30,8 | 30,3 | 33,2 | 35,2 | 35,7 | 38,5 | -6,6 | -14,6 | 8,2 | 27,0 |
| Обрабатыва-ющие произ-водства | 7,2 | 10,5 | 9,6 | 9,3 | 7,2 | 7,1 | 7,5 | 7,2 | 7,1 | -0,1 | -0,9 | 0,0 | -0,3 |
| Производ-ство и рас-пределение электро-энергии, газа и воды | 7,3 | 9,0 | 8,2 | 7,1 | 5,3 | 4,8 | 4,2 | 4,6 | 4,8 | -2,5 | -34,0 | -0,5 | -8,6 |
| Строительст-во | 11,9 | 15,9 | 14,5 | 16,2 | 11,3 | 12,2 | 13,0 | 12,0 | 12,3 | 0,4 | 3,5 | 1,0 | 9,0 |
| Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранс-портных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования | 3,8 | 2,7 | 3,0 | 3,0 | 2,4 | 2,4 | 2,8 | 2,6 | 2,6 | -1,2 | -32,3 | 0,2 | 9,1 |
| Гостиницы и рестораны | 10,7 | 16,3 | 19,4 | 18,0 | 12,9 | 12,5 | 9,9 | 8,9 | 9,0 | -1,7 | -15,8 | -3,9 | -30,0 |
| Транспорт и связь | 11,7 | 15,0 | 13,3 | 13,0 | 9,8 | 9,7 | 9,1 | 7,5 | 7,8 | -3,9 | -33,1 | -2,0 | -20,1 |
| Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставле-ние услуг | 18,2 | 29,5 | 30,0 | 23,7 | 19,7 | 22,2 | 18,6 | 17,9 | 17,5 | -0,7 | -3,6 | -2,2 | -10,9 |
| Предоставле-ние прочих коммуналь-ных, социальных и персональ-ных услуг | 16,8 | 18,2 | 37,9 | 37,3 | 22,3 | 23,9 | 26,6 | 26,6 | 25,8 | 9,0 | 53,5 | 3,5 | 15,9 |

\* расчет произведен без учета поступлений по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Источник: Приложение №3 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

Согласно данным ФНС России, налоговая нагрузка (без учёта поступлений по единому социальному налогу и страховым взносам) с 2006 по 2010 гг.[[2]](#footnote-2) снизилась с 11,6% до 9,8%[[3]](#footnote-3). Наиболее заметно нагрузка снижалась в 2008, 2009 и 2010 гг. – на 0,9, 1,1 и 3 п.п. соответственно. Снижение было обусловлено следующими факторами. В 2008 г. были введены льготы, в результате применения которых налоговые базы по налогу на прибыль и по единому социальному налогу могли несколько сократиться. Ввиду начала первой волны мирового финансово-экономического кризиса 2008-2009 гг. снизилась собираемость налогов. С 1 января 2009 г. ставка налога на прибыль снизилась с 24% до 20%. Снижение же нагрузки в 2010 г., скорее, отсутствовало, а снижение показателя обусловлено тем, что в 2010 г. при расчёте показателя уже не учитывался объём страховых взносов.

После снижения в 2008-2009 гг. налоговая нагрузка росла вплоть до 2013 г., когда составила 9,9%.

Анализ отраслевых показателей налоговой нагрузки представляет особый интерес. Выше всего по итогам 2014 года оказалась налоговая нагрузка в добывающей промышленности (что ожидаемо, поскольку добыча полезных ископаемых облагается, помимо прочих налогов, налогом на добычу полезных ископаемых), а также в предоставлении прочих коммунальных, социальных и персональных услуг. Показатели налоговой нагрузки в добыче полезных ископаемых составили 30,3% в 2010 г. и 38,5% в 2014 г., в предоставлении прочих коммунальных, социальных и персональных услуг – соответственно 22,3% и 25,8%.

Самые низкие показатели налоговой нагрузки – в торговле и сельском хозяйстве. В 2014 г. они составили, соответственно, 2,6% и 3,4% (в 2010 г. – 2,4% и 4,2%). Низкая нагрузка в сельском хозяйстве обусловлена тем, что в сельском хозяйстве одни из самых низких показателей по прибыли, и одновременно щадящий налоговый режим. В сочетании эти факторы дают самые низкие по экономике налоговые поступления, а выручка при этом остаётся довольно значительной; соотношение налоговых поступлений и выручки, таким образом, оказывается очень низким. В торговле налоговое бремя ещё ниже – за счёт того, что выручка в торговле весьма высока (в силу особенностей данного вида деятельности в России), а объём собираемых налогов непропорционально мал. Таким образом, соотношение налогов и выручки оказывается низким.

Отраслевой разрез динамики налоговой нагрузки также представляется полезным. Так, например, анализ динамики показывает, что за 2006-2014 гг. налоговая нагрузка в обрабатывающих отраслях промышленности осталась почти без изменений, снизившись до уровня 7,1% (с 7,2%). При этом в отдельных отраслях нагрузка менялась как в сторону роста (производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака – на 6,2 п.п., производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования – на 3,1 п.п. и др.), так и в сторону снижения (металлургическое производство и производство готовых металлических изделий – на 2,9 п.п. и др.). Тем не менее, общий результат по промышленности оставался практически неизменным. Также относительно мало изменилась нагрузка в строительстве (рост на 0,4 п.п. – с 11,9% до 12,3%) и в операциях с недвижимым имуществом, аренде и предоставлении услуг (снижение на 0,7 п.п. – с 18,2% до 17,5%).

По всем остальным видам экономической деятельности, за исключением предоставления прочих коммунальных, социальных и персональных услуг, налоговая нагрузка в 2014 г. снизилась по сравнению с уровнем 2006 г. Наиболее существенно нагрузка сократилась в рыболовстве и рыбоводстве –в 2,2 раза (на 7,5 п.п.).

В гостиничном и ресторанном бизнесе, а также в операциях с недвижимым имуществом, аренде и предоставлении услуг налоговая нагрузка снижалась в основном в 2010-2014 гг. – соответственно на 3,9 п.п. и 2,2 п.п. При этом в 2006-2010 г. она даже выросла: в гостиницах и ресторанах на 2.2 п.п. – с 10,7% до 12,9%, а в операциях с недвижимым имуществом – на 1,5 п.п. – с 18,2% до 19,7%.

В добыче полезных ископаемых и торговле налоговая нагрузка в 2006-2014 гг. снизилась соответственно на 6,6 п.п. и 1,2 п.п.. Интересно, что при этом в 2010-2014 гг. налоговая нагрузка росла в этих видах деятельности. В добыче полезных ископаемых это особенно заметно – нагрузка выросла на 8,2 п.п. Существенные колебания динамики налоговой нагрузки в добыче полезных ископаемых обусловлены колебаниями мировых цен на нефть. В первую волну мирового финансово-экономического кризиса цены на нефть снижались (вторая половина 2008 г. – 2009 г.), как следствие, в этот период сокращались сборы налога на добычу полезных ископаемых, который в данном виде экономической деятельности оказывает значительное влияние на уровень налоговой нагрузки. В результате в 2008 г. налоговая нагрузка снизилась на 8,8 п.п. – с 54,8% до 46% (с учётом страховых взносов), а в 2009 г. она снизилась ещё больше, на 15,2 п.п. – до 30,8% (с учётом страховых взносов). В 2010 г., с ростом цен на нефть, налоговая нагрузка, судя по всему, снова выросла, составив 30,3% уже без учёта страховых взносов. С учётом взносов нагрузка была бы значительно выше. В 2011-2013 гг. рост налоговой нагрузки в добыче полезных ископаемых также был обусловлен ростом цен на нефть.

Рост налоговой нагрузки в торговле в 2010-2014 г. в основном происходил в 2012 г., когда налоговая нагрузка выросла на 0,4 п.п. – с 2,4% до 2,8%.

Единственным видом деятельности, в котором налоговая нагрузка с 2006 по 2014 г. выросла значительно (в 1,5 раза, на 9 п.п.), было предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг. При этом наиболее резкий скачок произошёл в 2008 г., когда нагрузка (с учётом социальных платежей) выросла сразу более чем вдвое – на 19,7 п.п. Связано это было во многом с началом кризиса. В этот период из-за ухудшения макроэкономических условий оборот по данному виду деятельности в 2008 г. упал на 21,2%. При этом поступления налоговых и страховых платежей выросли на 81,6%. По большей части столь резкий рост был вызван ростом сборов налога на доходы физических лиц в сфере предоставления прочих коммунальных, социальных и персональных услуг.

Подводя промежуточный итог, можно отметить, что основным преимуществом методики ФНС (для целей данной работы) является возможность рассчитывать и анализировать налоговую нагрузку в отраслевом разрезе. При этом следует учесть, что особенности налогообложения в различных видах экономической деятельности достаточно сильно влияют на отраслевые показатели налоговой нагрузки. Поэтому сравнивать налоговую нагрузку по отраслям (видам экономической деятельности) между собой в большинстве случаев некорректно. При этом анализ ретроспективы, динамики налоговой нагрузки по каждому виду деятельности (и/или схожим видам деятельности) с учётом экономической ситуации в стране в тот или иной период позволяет сделать более обоснованные выводы о ситуации с налоговой нагрузкой.

К недостаткам методики ФНС можно отнести следующее:

1. При расчёте налоговой нагрузки объём собранных налогов соотносится не с новой стоимостью, которая является источником для выплаты налогов, а с оборотом, который включает материальные затраты и амортизацию.
2. При расчёте налоговой нагрузки учитываются те налоги, которые, хотя формально и выплачиваются предприятиями, но по факту не создают дополнительной налоговой нагрузки. К таким налогам относится, например, НДФЛ, для которого предприятие является налоговым агентом, а плательщиками являются работники.

Одновременно при расчёте налоговой нагрузки в 2006 г. и в 2010-2014 гг. не учитываются страховые взносы во внебюджетные фонды. Эти взносы как раз создают дополнительную налоговую нагрузку на предприятия. Тот факт, что страховые взносы не включаются в расчёт, обусловлено, в том числе, и отсутствием соответствующих статистических данных (в открытом доступе есть только агрегированные данные по суммам страховых взносов, по видам экономической деятельности соответствующие данные отсутствуют за 2006 и 2010-2014 гг.).

Если исключить из расчёта НДФЛ и страховые взносы на обязательное социальное страхование, то как абсолютные значения, так и динамика налоговой нагрузки будут иными (; в более подробной разбивке – в **Приложении 1**).

Табл. Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности (расчёты ФБК), %

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид экономической деятельности | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | Изменение в 2006-2014 гг. | | Изменение в 2006-2014 гг. | |
| п.п. | % | п.п. | % |
| всего | **9,6** | **9,5** | **8,5** | **6,8** | **7,2** | **7,7** | **7,8** | **7,7** | **7,7** | **-1,9** | **-19,7** | **0,4** | **6,0** |
| сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство | 2,3 | 1,6 | 0,8 | 0,3 | 1,0 | 0,7 | 0,1 | 0,1 | 0,9 | -1,4 | -60,4 | -0,1 | -10,7 |
| рыболовство, рыбоводство | 11,2 | 9,8 | 6,0 | 5,3 | 5,6 | 4,3 | 3,9 | 3,3 | 3,1 | -8,1 | -72,3 | -2,5 | -45,2 |
| добыча полезных ископаемых | 43,9 | 51,6 | 43,3 | 28,1 | 29,3 | 32,3 | 34,3 | 34,7 | 37,5 | -6,5 | -14,7 | 8,2 | 28,0 |
| обрабатываю-щие производства | 5,9 | 7,0 | 6,1 | 5,4 | 5,8 | 5,9 | 6,3 | 6,1 | 6,0 | 0,1 | 1,2 | 0,2 | 2,9 |
| производство и распределение электроэнергии, газа и воды | 6,0 | 5,8 | 5,0 | 4,2 | 4,1 | 3,7 | 3,0 | 3,4 | 3,7 | -2,3 | -38,8 | -0,5 | -11,8 |
| строительство | 9,4 | 9,4 | 8,2 | 9,2 | 8,5 | 9,4 | 10,2 | 9,2 | 9,5 | 0,1 | 1,1 | 1,0 | 11,8 |
| оптовая и роз-ничная торговля; ремонт авто-транспортных средств, мото-циклов, бытовых изделий и пред-метов личного пользования | 3,3 | 1,7 | 1,8 | 1,6 | 1,8 | 1,9 | 2,2 | 2,0 | 2,0 | -1,3 | -38,8 | 0,2 | 12,7 |
| гостиницы и рестораны | 7,9 | 8,5 | 10,7 | 8,5 | 9,0 | 9,0 | 6,9 | 6,3 | 6,3 | -1,6 | -19,9 | -2,7 | -30,0 |
| транспорт и связь | 9,4 | 9,3 | 7,6 | 7,4 | 7,3 | 7,3 | 6,8 | 5,2 | 5,5 | -3,8 | -41,0 | -1,8 | -24,3 |
| операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг | 13,3 | 17,5 | 18,8 | 12,2 | 15,0 | 16,8 | 13,2 | 12,6 | 12,4 | -0,9 | -6,5 | -2,6 | -17,2 |
| государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное страхование | 41,8 | 47,3 | 41,9 | 31,2 | 33,0 | 34,4 | 38,6 | 37,4 | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. |
| образование | 9,2 | 13,0 | 13,1 | 14,8 | 15,3 | 15,7 | 15,2 | 16,3 | 15,9 | 6,7 | 72,3 | 0,5 | 3,6 |
| здравоохране-ние и предостав-ление социаль-ных услуг | 8,1 | 9,4 | 9,8 | 8,9 | 9,8 | 9,1 | 20,0 | 6,4 | 2,9 | -5,2 | -64,3 | -6,9 | -70,5 |
| предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг | 11,9 | 8,6 | 13,8 | 14,6 | 12,6 | 13,9 | 9,8 | 15,3 | 14,2 | 2,3 | 19,3 | 1,6 | 13,1 |

Источник: расчёты ФБК

Примечания. Расчет произведен без учета поступлений по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование. В 2006-2010 гг. показатель рассчитан за вычетом «прочих федеральных налогов». В их составе НДФЛ составляет порядка 99%.

Согласно расчётам, наиболее существенное сокращение налоговой нагрузки происходило в 2008-2009 гг. (по причинам, указанным выше). В 2009 г. налоговая нагрузка достигла минимума – 6,8% (в 2007 г. она составляла 9,5%, в 2008 г. – 8,5%). Рост нагрузки после 2009 г. был не равномерным, каким он мог бы показаться, если пользоваться расчётами ФНС России. В 2010-2012 гг. нагрузка выросла до 7,8%, в 2013 г. немного сократилась – до 7,7%, и осталась на том же уровне в 2014 г.

В отраслевом разрезе также обнаруживается несовпадение с данными ФНС России. Максимальная налоговая нагрузка отмечается в добыче полезных ископаемых – 37,5% в 2014 г. (госуправление, заметим, не фигурирует в статистике ФНС России, при этом, согласно расчётам ФБК, в 2013 г. (последние доступные данные) в этом виде деятельности была максимальная налоговая нагрузка, второе место по этому показателю – у добывающих отраслей (34,7%)).

Минимальная налоговая нагрузка – у сельского хозяйства и торговли. Налоговое бремя этих отраслей, согласно данным ФНС России, также наименьшее. Необходимо подробно рассмотреть налоговую нагрузку в сельском хозяйстве, поскольку без учёта НДФЛ эта нагрузка оказалась в 2012-2013 гг., что называется, в пределах статистической погрешности – 0,1%. В 2014 г. она выросла до 0,9%, но это также является весьма небольшой величиной. Столь незначительное налоговое бремя обусловлено тем, что в сумме налогов, уплачиваемых сельхозпроизводителями, доля НДФЛ чрезвычайно велика. По итогам 2013 г. она составила более 80%(!) всех зачисленных в консолидированный бюджет налогов. Такие высокие показатели наблюдаются только в активно финансируемых государством отраслях – образовании, здравоохранении, госуправлении. Такая искажённая структура налогообложения свойственна российскому сельскому хозяйству, как минимум, с начала 2000-х годов. Связан «перекос» с высоким уровнем государственной поддержки сельского хозяйства, в частности, посредством налоговых льгот сельхозпроизводителям, которые направлены как раз на снижение налоговой нагрузки.

Второй подход к определению налоговой нагрузки реализован в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации[[4]](#footnote-4). Согласно этому документу, налоговая нагрузка рассчитывается как соотношение налоговых поступлений и ВВП – как в целом, так и для каждого налога в отдельности, а также отдельно для нефтегазового и ненефтегазового секторов[[5]](#footnote-5). Значения её в 2007-2013 гг. для различных налогов приведены в **Табл. 3**.

Табл. Доходы бюджета расширенного правительства Российской Федерации в 2007 - 2013 гг. (% к ВВП)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| Налоговые доходы и платежи | 36,49 | 36,04 | 30,88 | 31,12 | 34,50 | 34,97 | 34,11 | 34,42 |
| в том числе: |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Налог на прибыль организаций | 6,53 | 6,09 | 3,26 | 3,83 | 4,06 | 3,79 | 3,13 | 3,33 |
| Налог на доходы физических лиц | 3,81 | 4,04 | 4,29 | 3,87 | 3,57 | 3,64 | 3,78 | 3,78 |
| Налог на добавленную стоимость | 6,80 | 5,17 | 5,28 | 5,40 | 5,81 | 5,70 | 5,35 | 5,52 |
| Акцизы | 0,95 | 0,85 | 0,89 | 1,02 | 1,16 | 1,35 | 1,53 | 1,50 |
| Таможенные пошлины | 7,06 | 8,51 | 6,52 | 6,74 | 8,25 | 8,20 | 7,51 | 7,74 |
| Налог на добычу полезных ископаемых | 3,60 | 4,14 | 2,72 | 3,04 | 3,65 | 3,96 | 3,89 | 4,07 |
| Единый социальный налог/страховые взносы | 5,96 | 5,52 | 5,93 | 5,35 | 6,30 | 6,60 | 7,09 | 6,66 |
| Прочие налоги и сборы | 1,78 | 1,73 | 1,99 | 1,88 | 1,71 | 1,74 | 1,84 | 1,82 |

Источники: Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов (Одобрены Правительством Российской Федерации 1 июля 2014 года), Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов.

Налоговая нагрузка резко снизилась в 2009 г. – с 36,04% до 30,88%, затем росла до 2012 г. (составив чуть менее 35%), а в 2013 г. снова снизилась – до 34,11%.

В 2009 г. налоговая нагрузка снизилась на 5,16 п.п., невзирая на рост нагрузки по отдельным налогам и сборам. Это было связано со следующими факторами:

1. Снижение поступлений налога на прибыль. Оно было обусловлено, во-первых, тем, что с 1 января 2009 г. была снижена ставка налога на прибыль (с 24% до 20%), а во-вторых, существенным сокращением налоговой базы (с 8,5 трлн руб. на 01.01.2009 г. до 7,1 трлн руб. на 01.01.2010 г.) в связи с рецессией в экономике, вызванной первой волной мирового финансово-экономического кризиса. Стоит отметить, что снижение ставки налога на прибыль, скорее, приостановило сокращение поступлений (за счёт того, что многие не ушли в тень).
2. Снижение поступлений от налога на добычу полезных ископаемых, обусловленное снижением цен на нефть и, как следствие, сокращение налоговой базы.
3. Снижение поступлений таможенных платежей (из-за снижения внешнеторгового оборота – во время наиболее острого кризисного периода снизился как экспорт, так и импорт).

В 2013 г. снижение налоговой нагрузки было связано со снижением налоговой базы по ряду налогов и сборов. Одновременный рост базы по другим налогам и сборам не компенсировал упомянутое сокращение.

Главным достоинством методики является возможность быстро оценить, за счёт какого налога происходит изменение налоговой нагрузки в целом по экономике. Очевидным недостатком является то, что методика не предполагает расчёт значений налоговой нагрузки по видам экономической деятельности, что в рамках данной работы является критично важным.

## Индикаторы, предлагаемые в российских научных работах

Российские научные работы, посвящённые проблематике налоговой нагрузки, условно можно разделить на 2 группы. Первая группа рассматривает налоговую нагрузку с позиций отдельного предприятия. Подходов к определению и расчёту налоговой нагрузки насчитывается достаточно много. В разных работах она рассчитывается как соотношение:

* всех уплаченных организацией налогов (включая НДФЛ) к выручке (методика Минфина, закреплённая в Приказе ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»);
* всех уплаченных организацией налогов (за исключением НДФЛ), платежей во внебюджетные фонды и недоимок к вновь созданной организацией стоимости продукции, которая определяется как разность добавленной стоимости и амортизации[[6]](#footnote-6);
* всех уплаченных организацией налогов (включая НДФЛ) к сумме источника средств для их уплаты (добавленной стоимости без вычета амортизации)[[7]](#footnote-7);
* налога и источника его уплаты; каждая группа налогов в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеет свой критерий оценки тяжести налогового бремени[[8]](#footnote-8);
* суммы налогов к добавленной стоимости, но при этом в расчет включен НДФЛ и не учитывается влияние таких налогов, как налог на имущество, платежи за пользование природными ресурсами, земельный налог[[9]](#footnote-9);
* суммы налогов (за исключением НДФЛ) к добавленной стоимости[[10]](#footnote-10).

Как видно из перечня, показатели налоговой нагрузки имеют много общего. Налоговая нагрузка рассчитывается как соотношение суммы налогов (каких именно налогов, зависит от конкретной методики) и источника средств для их уплаты (его состав также зависит от методики – выручка, выручка за вычетом материальных затрат, и т.д.).

Вторая группа работ рассматривает налоговую нагрузку на уровне экономики в целом. К показателям, характеризующим налоговую нагрузку на макроуровне, относят:

* эффективную налоговую ставку (соотношение общей суммы уплаченных налогов к величине совокупного дохода; может рассчитываться для отдельных налогов);
* отношение налоговых поступлений к ВВП (может рассчитываться для отдельных налогов).

Можно отметить схожесть в подходах к определению налоговой нагрузки на макро- и микроуровне. В обоих случаях это – соотношение, в числителе которого стоит сумма уплаченных налогов (на уровне предприятия или совокупности предприятий – отрасли или экономики в целом). Знаменатель, в ряде случаев, тоже схож – это добавленная стоимость (на уровне предприятия или совокупности предприятий – ВДС отрасли или экономики в целом - ВВП). Показатель эффективной налоговой ставки в этом смысле ближе всего к показателю налоговой нагрузки, разработанному Минфином.

В целях данного исследования наибольший интерес представляют работы, посвящённые вопросам налоговой нагрузки отдельных отраслей. Инвентаризация показала, что таких работ достаточно много, причём в разных отраслях (нефтедобыча, сельское хозяйство, обрабатывающие производства, сфера услуг[[11]](#footnote-11)). Однако в подавляющем большинстве такие работы либо освещают микроэкономические аспекты налогообложения (например, минимизацию налоговой нагрузки), либо в большей или меньшей степени ориентированы на методику ФНС России[[12]](#footnote-12), которая обладает определёнными недостатками. Таким образом, вопрос определения отраслевой налоговой нагрузки (налоговой нагрузки по видам экономической деятельности) можно отнести к мало исследованным.

Несмотря на это, на основе анализа имеющихся исследований, российских и зарубежных, а также нормативных документов (также российских и зарубежных) можно предложить собственную методику расчёта налоговой нагрузки.

## Индикаторы, применяемые за рубежом (ОЭСР, Всемирный банк, МВФ и пр.)

Оцениванием налоговой нагрузки занимается большое число как международных экономических организаций, правительственных органов в страновом разрезе, так и исследователей-теоретиков. Само понятие «налоговая нагрузка» может быть применимо к различным субъектам экономики – предприятиям, отраслям и всей экономике страны в целом.

Основной индикатор налоговой нагрузки.

На макроуровне наиболее широко используется такой показатель налоговой нагрузки, как *соотношение суммы собранных налогов в стране с величиной валового внутреннего продукта*. Статистика по данному показателю представлена на сайтах Евростата[[13]](#footnote-13), ОЭСР[[14]](#footnote-14), Всемирного Банка[[15]](#footnote-15), ЦРУ[[16]](#footnote-16) и других.

В январе 2014 года федеральное налоговое управление Швейцарии (Swiss Federal Tax Administration) опубликовало статистический сборник «Налоговая нагрузка: международное сравнение»[[17]](#footnote-17). В качестве индикаторов налоговой нагрузки были выбраны именно соотношение суммы собранных налогов к ВВП и номинальные налоговые ставки. Согласно оценке ОЭСР в 2013 году среднее соотношение налогов, включая социальные взносы, к ВВП в странах ОЭСР составляло 34,1%, что продолжило восходящий тренд данного показателя после сокращения в 2009 году.

Этот показатель имеет ряд названий:

* отношение налогов к ВВП (tax-to-GDP ratio),
* налоговые доходы в % от ВВП (tax revenues as % of GDP),
* налоговая квота (tax quota),
* косвенная налоговая ставка (implicit tax rate).

Использование такого показателя как сумма налогов к ВВП в качестве меры налоговой нагрузки требует детального рассмотрения числителя и знаменателя. Различные организации при подсчете суммы налогов могут включать или исключать из суммы налогов социальное и медицинское страхование; суммы налогов, перечисляемые между различными уровнями госорганов, НДС с госзакупок. Налоговая нагрузка, таким образом, оценивается не только по всей сумме налогов, также приводится детализация по видам налогов: соотношение собираемых сумм по определенному налогу к ВВП. В качестве знаменателя вместо ВВП может применяться валовой национальный продукт (ВНП)[[18]](#footnote-18).

Анализ такого показателя налоговой нагрузки выявляет ряд недостатков. Прежде всего, он не позволяет адекватно сравнивать по налоговой нагрузке страны, оказывающие экономическую и социальную поддержку посредством налоговых расходов или льгот более активно, нежели другие, использующие прямые государственные расходы в аналогичных целях. При прочих равных, страны, предпочитающие налоговые расходы прямым государственным расходам, будут иметь более низкие значения отношения налогов к ВВП. Сюда же относятся и различные виды пенсионных систем (с наличием или отсутствием обязательных пенсионных отчислений), которые также будут обуславливать различие в значениях показателя.

Оценивание налоговой нагрузки с помощью соотношения собираемых налогов к ВВП требует анализа данного показателя в долгосрочном разрезе, поскольку его значение подвержено существенному влиянию экономического цикла.

Этот показатель не позволяет сравнивать страны (или два состояния одной страны) при существенном различии доли корпоративного сектора в ВВП. Рассмотрим явный пример через налоговую квоту по налогу на прибыль. В одной стране налоговые сборы по налогу на прибыль в два раза выше, чем в другой стране из-за большей налоговой базы – большей доли корпоративного сектора в прибыли предприятий, а налоговые ставки одинаковы и ВВП также равны. Налоговая квота по налогу на прибыль будет в два раза выше в первой стране, но справедливо ли утверждать, что налоговая нагрузка в первой из описанных стран в два раза больше, чем во второй, при одинаковых ставках налога на прибыль? При рассмотрении всей совокупности налогов эффект большей доли корпоративного сектора в экономике будет аналогичен, учитывая высокую долю налога на прибыль в налоговых доходах государства. В случае с налогом на прибыль более адекватное отражение налоговой нагрузки можно получить, если использовать такую ее оценку, где в числителе будет стоять сумма налога на прибыль, а в знаменателе – сумма прибылей до налогообложения.

Еще одним недостатком использования налоговой квоты является неспособность учитывать функционирование в экономике теневого сектора. Для стран с существенной долей теневого сектора экономики налоговая квота завышает налоговую нагрузку. Существенная часть экономически активных субъектов в таких странах производит ВВП, но не платит налогов. Учет произведенного ими продукта увеличил бы знаменатель – ВВП, т.е. снизил бы налоговую квоту.

Помимо этого, сравнение стран по налоговой квоте осложнено разным уровнем статистической точности и неодинаковым временем публикации оценок и их пересмотров по ВВП.

Тем не менее, ввиду доступности статистических данных по налоговой квоте, этот показатель удобно использовать для сравнения уровня и динамики налогового бремени в различных странах.

Наиболее обширную статистику – по всем странам мира – предоставляет Всемирный банк. Данные по налоговой квоте приводятся без учета социальных взносов[[19]](#footnote-19). Помимо странового разреза показатель рассчитан в среднем по группам стран с различным уровнем дохода.

Показатель ВНП на душу населения Всемирный банк рассчитывает по методу Атласа и выделяет 4 группы стран по его уровню: страны с низким уровнем дохода, страны с уровнем дохода ниже среднего, страны с уровнем дохода выше среднего и страны с высоким уровнем дохода. К пятой группе стран - странам со средним уровнем дохода - относятся страны из двух групп стран – с уровнем дохода ниже среднего и с уровнем дохода выше среднего. В 2015 году на основе данных за 2013 год к странам со средним уровнем дохода были отнесены страны с уровнем ВНП на душу населения от $1,045 до $12,746. В **Приложении 2** приведены уровни ВНП на душу населения, используемые Всемирным банком для разграничения стран по уровню дохода на группы, а также перечислены страны, попадающие в соответствующие интервалы значений показателя, по состоянию на 2013 год.

Российская Федерация включалась в группу стран с уровнем дохода ниже среднего в течение 1992-2003 гг., в группу стран с уровнем дохода выше среднего в 2003-2011 гг. и в группу стран с высокими доходами в 2012 и 2013 гг.

Анализируя данные по значениям налоговых квот в среднем по странам с различным уровнем дохода (), наблюдаем положительную корреляцию значений налоговой квоты с уровнем дохода по странам. Наиболее высокое значение налоговой квоты в 2012 году – 14,2% - наблюдалось в странах с высоким уровнем дохода. Эта группа стран лидировала и в предкризисный период 2005-2008 гг. В наиболее трудные годы первой волны последнего мирового экономического кризиса (2009-2010гг.) значение налоговой квоты в этих странах сокращалось сильнее, чем в следующей доходной группе – «выше среднего», и страны с уровнем дохода выше среднего лидировали по налоговой квоте в 2009-2010 годах. Страны со средним уровнем дохода имеют и средний уровень значений по налоговой квоте. Страны с уровнем дохода ниже среднего имеют более низкие значения налоговой квоты. Уровень налоговой квоты в странах с доходами ниже среднего превышал таковой в странах с низким уровнем доходов вплоть до 2009 года. Однако после начала экономического кризиса в странах с уровнем доходов ниже среднего произошло существенное снижение налоговой квоты, которая до тех пор росла, даже к концу 2012 года ее значения не вернулись еще к докризисному уровню 2008 года (2008 г.- 12,4%, 2012 г. – 10,8%). В странах же с самыми низкими доходами налоговая квота не испытала никакого изменения динамики и продолжила рост на протяжении 2009-2011 гг., опережая в 2010-2011 г. значения налоговой квоты в странах с доходом ниже среднего. Причина таких изменений заключается в том, что кризис в странах с самым низким уровнем дохода не отразился на экономике столь существенно (наибольшее сокращение роста ВВП произошло в 2008 г. на 1,4 п.п.), как в более успешных странах с уровнем дохода ниже среднего (сокращение темпов роста ВВП в 2008 г. составило 3,2 п.п.).

Табл. Динамика значений налоговой квоты по группам стран, выделенных по уровню доходов, в 2001-2012 гг., % к ВВП

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Уровень дохода/год | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
| Высокие | 15,8 | 14,5 | 14,5 | 14,7 | 14,8 | 15,4 | 15,6 | 14,8 | 13,2 | 13,6 | 14,0 | 14,2 |
| Выше среднего | н/д | н/д | н/д | н/д | 13,0 | 13,7 | 13,8 | 14,4 | 13,5 | 13,7 | 14,0 | н/д |
| Средние | н/д | н/д | н/д | н/д | 12,5 | 13,2 | 13,4 | 13,9 | 13,0 | 13,0 | 13,1 | н/д |
| Ниже среднего | 9,9 | 10,9 | 10,8 | 10,8 | 11,3 | 11,9 | 12,4 | 12,4 | 11,2 | 10,6 | 10,0 | 10,8 |
| Низкие | 9,3 | 9,4 | 9,6 | 10,1 | 10,4 | 9,5 | 9,7 | 10,3 | 10,3 | 10,9 | 11,9 | н/д |

Источник: Всемирный банк

География значений налоговой квоты также выразительна (). Лидирует европейский регион в различных региональных и геополитических объединениях (например, Евросоюз – 18,7%). Российская Федерация следует сразу за европейскими странами по уровню налоговой квоты (15,1%). Меньшую налоговую квоту, чем Россия, имеют страны члены ОЭСР (14,5%), далее следуют страны к югу от Сахары (14,2%). И все названные выше регионы имеют уровень налоговой квоты выше среднемирового (14,3%). Значения налоговой квоты ниже среднемирового уровня свойственны странам Восточной Азии и Тихого океана (11,9% в 2011 г.), странам Северной Америки (10,4%) и Южной Азии (10,6%). Интересно отметить, что США имеют один из самых низких уровней налоговой квоты (10,2% - 2012 г.), поскольку относятся к странам с низким уровнем налогообложения.

Динамика значений налоговой квоты в Российской Федерации изменялась существенно в течение 2000-х гг. До 2005 года налоговая квота РФ имела значения ниже среднемировых, затем повысилась и ее значения стали превышать и среднемировой уровень и даже более высокий уровень стран ОЭСР. С началом кризиса значение налоговой квоты в РФ вернулось к прежнему относительному уровню – ниже среднемирового. И наконец, в 2011-2012 гг. опять выросло и превысило среднемировой уровень, уровень стран ОЭСР и стран Африки к югу от Сахары.

Табл. Динамика значений налоговой квоты по геополитическим группам стран в 2001-2012 гг., % к ВВП

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Регион/год | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
| Южная Африка | 24,8 | 24,2 | 24,0 | 25,3 | 26,9 | 28,4 | 28,9 | 28,2 | 25,4 | 25,7 | 26,0 | 26,5 |
| Европейский союз | 19,9 | 19,2 | 18,9 | 18,9 | 19,2 | 19,6 | 19,7 | 19,2 | 18,1 | 18,6 | 18,6 | 18,7 |
| Европа и Центральная Азия | 19,9 | 18,9 | 18,5 | 18,5 | 19,0 | 19,3 | 19,4 | 18,9 | 17,7 | 18,1 | 18,3 | 18,6 |
| Центральная Европа и страны Балтии | 16,9 | 16,8 | 17,0 | 16,4 | 16,5 | 16,4 | 16,9 | 17,8 | 16,3 | 16,3 | 16,4 | 16,5 |
| Российская Федерация | н.д. | 13,6 | 13,3 | 13,2 | 16,6 | 16,6 | 16,6 | 15,8 | 13,0 | 13,0 | 15,0 | 15,1 |
| Страны члены ОЭСР | 15,8 | 14,6 | 14,5 | 14,8 | 14,8 | 15,4 | 15,6 | 14,9 | 13,3 | 13,8 | 14,2 | 14,5 |
| Страны Африки к югу от Сахары | н.д. | н.д. | 16,9 | 17,8 | 18,5 | 18,7 | 18,5 | 18,2 | 16,7 | 14,4 | 14,7 | 14,2 |
| **Мир** | **15,5** | **14,3** | **14,3** | **14,6** | **14,4** | **15,0** | **15,2** | **14,6** | **13,1** | **13,4** | **13,8** | **14,3** |
| Восточная Азия и страны Тихого океана | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | 12,0 | 12,4 | 12,5 | 12,1 | 11,4 | 11,5 | 11,9 | н.д. |
| Северная Америка | 12,2 | 10,2 | 9,8 | 9,9 | 11,0 | 11,6 | 11,7 | 10,3 | 8,6 | 9,1 | 9,9 | 10,4 |
| Южная Азия | 8,3 | 8,8 | 9,2 | 9,5 | 9,9 | 10,6 | 11,4 | 10,5 | 9,5 | 10,1 | 9,0 | 10,6 |

Источник: Всемирный банк

Начало первой волны мирового экономического кризиса имело существенное воздействие на динамику налоговой квоты в превалирующем большинстве стран мира, которое выразилось в снижении налоговой квоты в 2009-2010 гг. (за исключением стран с самыми низкими доходами). Дальнейшая динамика налоговой нагрузки варьируется по странам. Общая тенденция - возрастание налоговой квоты в 2011-2012 гг., но до уровня более низкого, чем наблюдался в 2008 году. Среднее значение налоговой нагрузки только по странам Южной Азии и Северной Америки превысило уровень 2008 г., хотя всего на 0,1 п.п.

Анализ динамики налоговой квоты в 2008-2012 гг. по отдельным странам Европы и мира показал, что в ряде стран в 2012 году произошло восстановление и превышение уровня показателя 2008 г.: Люксембург (2008 г. – 24,9%, 2012 г. – 25,5%), Бельгия (24,7% и 24,9%), Италия (21,6% и 22,4%), Франция (21,0% и 21,4%), Швеция (20,5% и 20,7%), Германия (11,2% и 11,5%) (**Приложение 3**). Среди этих стран – наиболее экономически успешные европейские страны, и доходы государства в виде налогов действительно увеличились в них за 2002-2012 гг. Аналогичную динамику налоговой квоты продемонстрировали и США (10,0% и 10,2%) и Япония (9,3% и 10,1%), однако собираемость налогов снизилась в этих странах в 2008-2012 гг. и рост квоты в этот период связан с более существенным сокращением ВВП, нежели сокращение собранных налогов в этих странах. Повышение налоговой квоты за 2008-2012 гг. наблюдалась в таких странах СНГ, как Украина (2008 г. - 17,9%, 2012 г. - 18,2%), Армения (17,3%, 18,7%) и Киргизия (16,5%, 18,1%).

Другой блок европейских стран характеризуется, напротив, существенным сокращением налоговой квоты, уровень которой в 2012 году снизился даже ниже уровня 2009-2010 гг.: Нидерланды (2008 г. – 21,4%, 2009 г. – 21,0%, 2012 г. – 19,7%), Болгария (22,6%, 20,3%, 19,0%), Словения (19,6%, 17,6%, 17,5%), Польша (18,3%, 16,1%, 16,0%), Испания (10,1%, 8,3%, 7,1%). Аналогичная динамика наблюдалась в Канаде (12,4% 12,3%, 11,7%) и таких странах СНГ как Беларусь (25,4%, 19,3%, 15,1%) и Азербайджан (16,4%, 14,1%, 13,0%).

Среди стран БРИКС только Китай продолжил наращивать налоговую квоту в 2008-2012 годах (), хотя и у Китая такое наращивание существенно замедлилось. В Бразилии, Индии, Южно-Африканской Республике предкризисные значения налоговой квоты существенно превосходят таковые в 2012 году.

Рис. Динамика налоговой квоты в странах БРИКС в 2000-2012 гг. (%)

Налоговую квоту с учетом социальных взносов рассчитывает ОЭСР, отдельно приводит данные по социальным взносам Евростат и Европейский централный банк. Но данные организации предоставляют информацию только по ограниченному числу стран – соответственно по странам-членам ОЭСР и по странам Евросоюза. Для России данные по налоговой квоте ими не предоставляются.

Величина социальных взносов существенно отличается по странам и соответственно рейтинг стран по налоговой квоте с учетом и без социальных выплат изменяется существенно (**Приложение 4**). На примере стран ОЭСР видно, что из 33 проанализированных стран только Дания сохраняет свой ранг в списках – лидирующее положение. Всемирный банк приводит данные по социальным взносам по отдельным странам (77 на 2012 год), при этом по группам странам по доходу приводятся средние значения только для стран с высоким доходом и доходом выше среднего. Размер социальных взносов для этих групп стран составил 34,3% и 21,9% доходов соответственно, что также даст более высокое значение налоговой квоты с учетом социальных взносов в странах с высоким уровнем дохода по сравнению со странами с доходом выше среднего.

**Альтернативные показатели налоговой нагрузки**

Согласно обзору показателей налоговой нагрузки, представленному в исследовательской работе ОЭСР «Налоговая нагрузка: альтернативные показатели»[[20]](#footnote-20) (2000 года) среди часто используемых индикаторов помимо налоговой квоты представлены следующие: номинальная налоговая ставка, средняя налоговая ставка (соотношение собранных налогов и налоговой базы), предельная эффективная налоговая ставка. Рассмотрим эти показатели подробнее.

*Номинальная налоговая ставка* – установленная законодательно ставка по налогу или спектр таких ставок. Номинальная налоговая ставка отражает налоговую нагрузку фактически по каждому из налогов. Информация о ставках налогов содержится в налоговых кодексах и на сайтах налоговых или финансовых органов стран мира. База данных по налоговым ставкам с указанием уровня бюджета, куда отчисляется налог, типа налогообложения (прогрессивное или нет), минимальных и максимальных ставок по налогу, возможных налоговых льготах (в виде сокращения налоговых отчислений или налоговых кредитов) для стран ОЭСР и некоторых других приведены на сайте ОЭСР.[[21]](#footnote-21) В базе данных содержится информация по широкому спектру налогов.

*Средняя налоговая ставка* (в ряде источников называется *эффективной налоговой ставкой*) может быть рассчитана как для отдельного предприятия посредством деления уплаченных налогов к его прибыли, так и для отрасли или экономики в целом – отношение уплаченных бизнесом налогов к совокупному финансовому результату их деятельности. Разнообразие возможных средних налоговых ставок позволяет соизмерять налоговое бремя, которое ложится на физических лиц и на предприятия, на труд и на капитал, как производственные факторы, на малый и средний бизнес, и др. Временной анализ позволяет наблюдать, как этот баланс меняется с течением времени. Ежегодный доклад Европейской Комиссии «Налоговые тренды в Европейском союзе»[[22]](#footnote-22) содержит данные по средним налоговым ставкам по налогам на капитал, на труд, на потребление.

Однако некоторые недостатки свойственны и этому показателю. В знаменателе средней налоговой ставки находятся не только прибыли, но и убытки фирм, когда с теоретической точки зрения наилучшим знаменателем была бы экономическая (а не бухгалтерская) прибыль с соответствующим измерением собранных налогов только по рассматриваемым прибыльным организациям. В числителе средней налоговой ставки находятся поступления не только от внутренних подразделений компаний, но и от внешних, подчиняющихся внешним налоговым правилам. Очистка показателя на названные выше неточности невозможна, поскольку статистические органы не предоставляют столь детализированной информации.

*Предельная эффективная налоговая ставка* рассчитывается с помощью измерения налогового клина. Налоговый клин представляет собой разницу в норме прибыли от инвестиций до уплаты и после уплаты налогов. Расчеты проводятся с учетом того, что инвестируется дополнительная единичная сумма средств, в тот момент, когда предельная прибыль равна предельным издержкам. Таким образом, рассчитываются предельные эффективные ставки налогообложения при осуществлении различного вида инвестиций: в материальные активы, в НИОКР, в человеческий капитал. Для расчета, в частности, может использоваться макроэкономическая модель, разработанная группой международных исследователей под руководством М.Кинга и Д.Фуллертона (1984)[[23]](#footnote-23). Основанные на этой модели расчеты Казарновой К.В. показали, что в России самое высокое налоговое бремя ложится на инвестиции в НИОКР[[24]](#footnote-24).

Помимо названных выше наиболее часто применяемых или рассматриваемых в теоретических работах показателей налогового бремени, отдельными организациями используются следующие подходы или уточнения.

Проект Всемирного Банка «Ведение бизнеса» («Doing business»)посвящен оценке законодательства, направленного на регулирование бизнеса, в 189 странах мира, а также по отдельным регионам и городам. Среди рассматриваемых стран представлена и Российская Федерация, в региональном разрезе по городу Москве и городу Санкт-Петербургу.

Среди затрагиваемых сфер законодательного регулирования функционирования предприятия рассматривается и его налогообложение. Раздел «Налогообложение» включает в себя шесть показателей: *выплаты (количество), время (часы),* налог на прибыль (% от прибыли), налог и выплаты на зарплату (% прибыли), другие налоги (% от прибыли), *общая налоговая ставка (% от прибыли)*[[25]](#footnote-25).

Таким образом, помимо непосредственно налоговых сумм (как доля от прибыли) при оценивании налоговой нагрузки необходимо учитывать еще и административные издержки, которые отражаются такими показателями, как число налоговых выплат и затрачиваемое время. Число налоговых выплат отражает частоту подачи налоговых деклараций и оплаты налоговых взносов и других обязательных платежей. Затрачиваемое время – это время, необходимое на подготовку декларации, ее подачу и оплату трех основных налогов - налога с прибыли предприятия, потребительских налогов и отчислений во внебюджетные фонды, а также других обязательных платежей.

Согласно отчету проекта «Ведение бизнеса» за 2015 год по Российской Федерации[[26]](#footnote-26), по легкости уплаты налогов Россия стоит на 49 месте из 189 стран. Рейтинг возглавляют страны Ближнего Востока: Объединенные Арабские Эмираты (1 место), Катар (1), Саудовская Аравия (3). Ближайшие к Российской Федерации по рейтингу страны Вануату (48) и Кипр(50). Стоит отметить, что не сильно отстоят от России по данному рейтингу Соединенные Штаты Америки (47). Замыкают рейтинг Мавритания (187), Венесуэла (188) и Боливия (189). Среди наиболее развитых стран наблюдается также существенный разброс: Канада (9), Великобритания (15), Германия (68), Франция (95). Также можно найти детальную информацию по шести компонентам раздела «Налогообложение», описанным выше.

В исследовании PWC «Total Tax Contribution»[[27]](#footnote-27) («Суммарные налоговые взносы») проводится четкая грань между налогами, бремя которых несет непосредственно компания (например, налог на прибыль), которые являются для нее расходами, и налогами, которые она только собирает и передает в налоговые органы государства (например, НДС) и которые не оказывают прямого влияния на финансовый результат ее деятельности.

Согласно данным по 100 компаниям Великобритании в 2013 году, рассмотренным в исследовании, *непосредственные налоги* составили: взносы работодателя на национальное (социальное) страхование (27,5%), налог на прибыль (25,9%), налог с коммерческой недвижимости (18,9%), невозвращаемый НДС (14,1%), банковский налог (5,2%), дополнительный налог на доходы нефтяных компаний (3,1%), другие (5,3%).

*Передаваемые (собираемые) налоги*: топливные сборы (28,1%), подоходный налог, отчисляемый из зарплаты (24,1%), чистый НДС (16,5%), акциз с табачных изделий (11,3 взносы работников на национальное (социальное) страхование (6,8%), акциз на алкогольную продукцию (4,7%), налог, удержанный у источника (4,6%) и другие (3,1%).

Аналогичный показатель приводится и Всемирным банком – соотношение налогов понесенных бизнесом и коммерческой прибыли.[[28]](#footnote-28) При этом налоги удержанные (НДФЛ) или собранные и переданные органам власти (НДС, налоги с продаж, налоги на товары и услуги) исключаются.

Согласно сравнительному анализу исследователей из Университета Трансильвании[[29]](#footnote-29), помимо названных выше мер налоговой нагрузки, также известны следующие:

* День налоговой свободы (Tax Freedom Day)
* Индекс налогового бремени (Tax Mistery Index)

День налоговой свободы рассчитывается как *соотношение суммы собранных налогов к чистому национальному доходу, умноженное на 365 (дней).* Данный показатель отражает количество дней, которое необходимо потратить населению на работу исключительно для уплаты налогов. Идея расчета такого показателя родилась в 1948 году и принадлежит американскому бизнесмену из Флориды Далласу Хостетлеру. Этот показатель рассчитывают и публикуют в нескольких странах мира: в Канаде - Fraser Institute[[30]](#footnote-30); в Великобритании - Adam Smith Institute[[31]](#footnote-31); в Германии – Bund der Steuerzahler; в Болгарии - Institutе for Market Economics[[32]](#footnote-32); в Чехии - Liberální institute[[33]](#footnote-33) и другие. Например, согласно канадскому исследованию 2014 года, жители Канады оплачивают все налоги к 9 июня; также приводятся данные по провинциям (разброс от 23 мая до 22 июня). В Великобритании в 2014 году такой день настал 28 мая.

Проводя аналогичные расчеты () по данным Росстата за 2013 год, имеем:

* сумма поступивших в бюджет налоговых доходов и социальных взносов составила 17 633,4 млрд. руб.;
* чистый национальный доход, рассчитанный как разность валового национального дохода и амортизации основных средств, составил 60 024,6 млрд. руб.;
* индикатор – День налоговой свободы, определяемый как соотношение суммы поступивших налогов и сборов к национальному доходу, умноженное на 365 (17 633,4/ 60 024,6\*365=107,2). Рассчитанный таким образом показатель составил 107,2, т.е. потребуется 108 дней для уплаты всех налогов и сборов, и 109-й день (19 апреля 2013 года) будет являться Днем налоговой свободы.

Табл. Расчет дня налоговой свободы по данным 2013 года для Российской Федерации

|  |  |
| --- | --- |
| Показатель | Сумма (млрд. руб.) |
| налог на прибыль организаций | 2071,9 |
| налог на доходы физических лиц | 2499,1 |
| страховые взносы на обязательное социальное страхование | 4436,2 |
| налог на добавленную стоимость: |  |
| на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации | 1868,5 |
| на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации | 1670,9 |
| акцизы по подакцизным товарам (продукции): |  |
| производимым на территории Российской Федерации | 952,5 |
| ввозимым на территорию Российской Федерации | 63,4 |
| налоги на совокупный доход | 292,8 |
| налоги на имущество | 900,7 |
| налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами | 2598 |
| доходы от внешнеэкономической деятельности | 5011 |
| доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности | 693 |
| платежи при пользовании природными ресурсами | 279,4 |
| доходы от оказания платных услуг (работ) и компенсации затрат государства | 178,5 |
| доходы от продажи материальных и нематериальных активов | 244,7 |
| безвозмездные поступления | 113,0 |
| Итого налоги и социальные взносы | 17 633,4 |
| Все государственные доходы | 24 442,7 |
| Все государственные расходы | 25 290,9 |
| Валовой национальный доход | 64204,1 |
| Амортизация основных средств | 4179,5 |
| Чистый национальный доход | 60024,6 |
| День налоговой свободы (на основе налоговых доходов и социальных взносов), дней для оплаты | 107,2  19 апреля |
| День налоговой свободы (на основе доходов бюджета), дней для оплаты | 148,6  29 мая |
| День налоговой свободы (на основе расходов бюджета), дней для оплаты | 153,8  3 июня |

Источник: Росстат, расчеты ИСА ФБК

При проверочном расчете на основе данных консолидированного бюджета РФ, приведенных на сайте Казначейства России, получаем практически такой же результат (налоговые доходы РФ в 2013 году составили 13 197,1 млрд. рублей, страховые взносы на обязательное социальное страхование – 4 694,1 млрд. рублей, сумма поступивших в бюджет налогов и сборов, таким образом, составила 17 891,3 млрд. рублей). Полученный в этом случае показатель составит 107,2 дней (17 891,3/60 024,6\*365=107,2), День налоговой свободы в 2013 году наступил на 109-й день года - 19 апреля.

Расчет Дня налоговой свободы за 2006-2012 годы (**Приложение 5**) подтверждает, во-первых, что этот день наступает в России в апреле (исключение – 2009 год – март). Во-вторых, данные в ретроспективе свидетельствуют о том, что День налоговой свободы в 2011-2013 гг. наступал значительно позднее, чем в 2000-х. Это является косвенным доказательством роста налоговой нагрузки в России в последние несколько лет.

Одновременно следует признать, что День налоговой свободы наступает в России заметно раньше по сравнению с развитыми странами.

Помимо формального подхода к расчету Дня налоговой свободы, который, исходя из определения показателя, подразумевает использование в числителе только налоговых доходов бюджета и социальных взносов, без которых невозможно заработать доход, следует обратить внимание и на другие варианты расчета Дня налоговой свободы. Такие варианты подразумевают учет не только налоговых доходов бюджета, но и неналоговых доходов бюджета или даже суммы государственных расходов.

Дополнительный учет и неналоговых доходов бюджета позволяет определить такой день в году, когда среднестатистический налогоплательщик перестает отдавать государству все налоги и иные платежи и начинает зарабатывать доход для себя. Такой вариант расчета Дня налоговой нагрузки используют во многих странах, например, в Австралии, Индии, Чехии. Такой день справедливее было бы назвать Днем фискальной свободы. Применение данного подхода сдвинуло бы День налоговой свободы в России на 147-й день календаря – 27 мая (2013 год). Столь существенный сдвиг связан в основном с существенным вкладом доходов от внешнеэкономической деятельности, а именно таможенных пошлин, в неналоговые доходы государства. Стоит отметить, что во многих зарубежных странах таможенные пошлины рассматриваются в качестве разновидности косвенных налогов.

В других странах дополнительно также рассчитывается день налоговой свободы на основе данных по государственным расходам, что позволяет также учесть и бюджетный дефицит или снять эффект перекладывания на будущие поколения текущих государственных расходов. К примеру в США, это делает независимая исследовательская организация Tax Foundation. Использование такого подхода позволило бы считать Днем налоговой свободы в России только 152-й день или 1 июня (а в США, например, в том же 2013 году – 129-й или 9 мая). Центр гражданского общества в Индии (Center for Civil Society) называет такой день – Днем свободы от государства.

Последние два вида расчетов показателя в меньшей степени зависят от отнесения статей государственных бюджетов к налоговым или неналоговым доходам и потому в большей степени адаптированы для сравнения Дней налоговой свободы в страновом разрезе. И по этим показателям Россия отличается от западных стран в невыгодную для себя сторону.

С 2000 года по 2009[[34]](#footnote-34) год компанией Ernst&Young составлялся и публиковался журналом Forbes *Индекс налогового бремени*. Он представляет собой сумму предельных налоговых ставок по всем налогам. Из 66 стран Россия находилась на 9 месте в 2009 году по данному показателю со значением индекса 77,0%. Наименьшее значение индекса в том же году наблюдалось у Катара – 12% (налог на прибыль), наибольшее – у Франции - 167,9% (все 6 рассматриваемых налогов имели место быть – налог на прибыль, личный подоходный налог, налог на личное состояние (wealth tax), НДС или налог с продаж, социальные взносы уплачиваемые работодателем, социальные взносы уплачиваемые работником).

Данные показатели, по сути, имеют еще большие недостатки, чем налоговая квота и номинальная налоговая ставка, поскольку касаются не полного спектра налогов. Значения индекса налогового бремени (суммирование номинальных значений предельных налоговых ставок) еще более сложно интерпретировать, чем названные показатели, т.к. сумма различных налоговых ставок, исчисляемых от различных налоговых баз, может существенно искажать представление о налоговом бремени только по данным этого показателя.

# Оценка возможности и целесообразности применения наилучших практик по оцениванию фискальной (налоговой) нагрузки в России с учётом российской специфики налогообложения.

В предыдущей главе были рассмотрены характерные черты, недостатки и преимущества показателей налоговой нагрузки, закреплённых в российском законодательстве, предлагаемых в российских научных работах и используемых в мировой практике. Исходя из перечисленных характеристик и наличия данных для расчета показателей, проведем оценку возможности и целесообразности применения каждого из них в российских условиях.

Для оценки возможности применения показателей фискальной (налоговой) нагрузки в России следует учесть наличие и качество статистических данных, необходимых для расчёта. При оценке целесообразности анализируется способность полученных расчётных показателей удовлетворить потребность в информации о фискальной (налоговой) нагрузке лучше других показателей.

Налоговая квота

Безусловно, налоговая квота обладает рядом существенных недостатков, но, тем не менее, использование данного показателя возможно и необходимо для анализа налоговой нагрузки. Возможная несопоставимость результатов странового сравнения по налоговой квоте определяется существенными различиями перечней налогов, видов налоговых льгот, фаз экономического цикла, долей корпоративного и теневого секторов в ВВП и т.п. Однако анализ изменения налоговой нагрузки от года к году для одной страны, когда все перечисленные различия не слишком существенны, вполне возможен. Адекватными будут и результаты сравнения ряда стран со схожими налоговыми системами и находящимися на одном уровне экономического развития и на схожей фазе экономического цикла. Наличие широкого перечня баз данных по данному показателю по всем странам мира дает возможность представления границ изменения данного показателя для групп стран с заданными характеристиками и возможный разброс значений показателя среди стран мира. Наличие отдельных данных по социальным взносам, по налоговым доходам бюджета, по ВНП и ВВП в российских статистических базах позволяет рассчитывать различные варианты показателя и сравнивать с аналогичными расчетами для других стран.

Однако налоговая квота не предполагает расчёта по видам экономической деятельности, что является существенным недостатком этого показателя.

Номинальные налоговые ставки

Аналогичная ситуация складывается и с номинальными налоговыми ставками. Судить о налоговой нагрузке по номинальным налоговым ставкам не всегда возможно, т.к. сложно сравнивать различные страны, где отличаются системы налогообложения и взимается различный набор налогов. Тем не менее, наличие баз данных по данному показателю дает возможность получить представление о степени различия данного показателя в различных странах и группах стран со схожими признаками. Анализ изменений спектра номинальных налоговых ставок в одной стране с течением времени позволяет получить общее представление о смещении налогового бремени с одних видов налогов, с одних налогоплательщиков, на других.

Анализируя целесообразность использования номинальных налоговых ставок в качестве показателей налоговой нагрузки, необходимо отметить, что в российском законодательстве большинство налогов устанавливаются для всех видов экономической деятельности одинаковыми. Исключением является налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) по виду деятельности «Добыча полезных ископаемых».

Предельная эффективная налоговая ставка

Предельная эффективная налоговая ставка обладает одним очень существенным недостатком - она высоко теоретизирована, основывается на ряде упрощающих реальность допущениях, и даже в случае ее удачного расчета может рассматриваться только в совокупности с номинальными налоговыми ставками и перечнем льгот для реалистичной оценки налогового бремени. Таким образом, расчет предельной эффективной налоговой ставки вызывает в первую очередь не практический, а теоретический интерес.

Показатели исследования PWC «Total Tax Contribution» («Суммарные налоговые взносы»)

Выделение непосредственных налогов, бремя которых ложится именно на бизнес, проводимое в исследовании PWC «Total Tax Contribution» и соотношение суммы таких налогов и коммерческой прибыли, рассчитываемое Всемирным банком, безусловно, обогащает понимание сути взимаемых налогов, особенностей их воздействия на бизнес. Учитывая наличие статистических данных по отдельным видам налогов, расчёт такого показателя возможен. Тем не менее, целесообразность разделения налогов на непосредственные и передаваемые вызывает сомнения, т.к. ряд передаваемых налогов оказывает косвенное воздействие на финансовый результат компании, поскольку их бремя перекладывается на покупателя (через ценовой механизм) и влияет на спрос и таким образом на экономику в целом. Поэтому для оценки налогового бремени необходимо рассматривать воздействие на экономику всего спектра взимаемых в стране налогов.

День налоговой свободы

Рассчитываемый многими экономическими институтами мира День налоговой свободы, безусловно, дает возможность оценить налоговое бремя. При этом следует учитывать, что в различных странах разные платежи относятся к налоговым и неналоговым отчислениям, что осложняет сравнение полученных оценок в страновом разрезе. Рассмотрение такого варианта показателя, который учитывает все, и налоговые и неналоговые, поступления в бюджет упрощает такую задачу.

День налоговой свободы возможно рассчитать и для России (см. Раздел 1).

Средние налоговые ставки

Средние налоговые ставки - это более интересный показатель в целях оценивания налоговой нагрузки. Данный показатель позволяет избежать таких недостатков вышеназванных показателей, как влияние доли корпоративного сектора в экономике на оценку налоговой нагрузки в случае с налоговой квотой и отсутствие учета налоговых льгот, не связанных с установленными налоговыми ставками в случае с номинальной налоговой ставкой. Таким образом, средние налоговые ставки обладают рядом преимуществ, свойственных и налоговой квоте, и номинальным налоговым ставкам, а также преимуществами, свойственными только им.

В числе преимуществ средних налоговых ставок следует перечислить:

- оценивание налогового бремени всей экономической системы, поскольку в знаменателе показателя используется сумма всех собранных налогов, а не отдельных видов;

- учет суммарного эффекта величины номинальных налоговых ставок, применяемых налоговых вычетов и налоговых кредитов, что также заложено в показатель суммы налоговых поступлений;

- опыт анализа средних налоговых ставок показывает, что они чувствительны и к влиянию поведенческих изменений бизнеса при уплате налогов;

- расчет данного показателя прост, и статистические данные, необходимые для такого расчета, находятся в открытом доступе;

- возможность рассчитать среднюю налоговую ставку для отдельных групп налогов (например, на капитал или на труд) или для различных классов налогоплательщиков (например, по видам экономической деятельности или по размерам предприятий), позволяет использовать значения данного показателя для анализа справедливости распределения налогового бремени и эффективности проводимой налоговой политики по изменению структуры, по балансированию распределения налогового бремени в экономике;

Показатели проекта Всемирного Банка «Ведение бизнеса» (“Doing Business”)

Оценивание налоговой нагрузки с помощью шести показателей раздела «Налогообложение» (Paying Taxes) проекта Всемирного Банка «Ведение бизнеса» («Doing business») - выплат (количества), времени (часов), налога на прибыль (% от прибыли), налога и выплат на зарплату (% прибыли), других налогов (% от прибыли), общей налоговой ставки (% от прибыли), а также полученного в результате анализа данных показателей места в итоговом рейтинге стран, достаточно разносторонне описывает налоговую нагрузку в отдельно взятой экономике. Тем не менее, стоит отметить, что налоги, которые рассматриваются в данной работе – налоги, которые выплачивает компания, занимающаяся средним бизнесом. Такой перечень налогов не является полным и не отражает налоговую нагрузку в стране в целом в полной мере.

На текущий момент (исследование 2015 года) в число уплачиваемых налогов и обязательных платежей организациями среднего бизнеса в рамках исследования «Ведение бизнеса» вошли 7 таких платежей: налог на прибыль, социальные взносы, пенсионные отчисления, транспортный налог, земельный налог, имущественный налог, НДС. При расчете общей налоговой ставки суммируются отношения уплаченных сумм налогов к прибыли по названным семи налогам за исключением НДС, а также добавляются взносы на медицинское страхование и отчисления на страхование от несчастных случаев.

Тем не менее, индикаторы налогообложения исследования «Ведение бизнеса» позволяют сравнивать страны по указанным характеристикам налоговых систем и дают возможность выделять схожие по налоговым системам страны.

На сайте компании PwC предложен удобный сервис для сравнения стран по рассмотренным в исследовании четырем показателям: итоговый ранг страны, соотношение налоговых выплат и прибыли (общая налоговая ставка), количество часов, затраченных на налоговые выплаты (время на заполнение налоговых форм), количество налоговых выплат. Для сравнения можно выбрать любые страны или средние значения показателей по географическому региону или экономическому сообществу.

В отчете по России исследования «Ведение бизнеса» в качестве сравнимых с Россией (место в рейтинге – 49) экономик названы (**Табл. 7**): Казахстан (17), Индия (156), Бразилия (177). Как видно, в рейтинге, построенном на основе показателей налогообложения, сравниваемые с Россией экономики отстоят от России существенно.

Такое различие связано с тем, что названные экономики относятся к экономикам с разными типами налоговых систем: англосаксонской (преобладают прямые налоги), евроконтинентальной (преобладают социальные взносы и косвенные налоги), латиноамериканской (налоги взимаются в условиях высокой инфляции, преобладают косвенные налоги) и смешанной (сочетание различных элементов). Россия относится к экономикам со смешанной системой налогообложения.

При страновом сравнении систем налогообложения также следует учитывать процесс налоговой гармонизации, который направлен на стандартизацию перечня налогов и ставок по ним. Этот процесс активно развивается в странах ЕС, курс на налоговую гармонизацию взят странами-членами ЕврАзЭс.

Среди бывших республик СССР ближайшими по рейтингу к России стоят Грузия (38), Армения (41), Литва (44), Беларусь (60). Среди стран Европы (в **Табл. 7** – курсив) ближайшие соседи России, за исключением Исландии, - страны Южной Европы.

Табл. Индикаторы раздела "Налогообложение" по группам стран

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Страна | Рейтинг по разделу "Налогообложение" | Общая налоговая ставка (%) | Время на заполнение налоговых форм (часы) | Количество налоговых выплат |
| Страны БРИКС | | | | |
| Российская Федерация | 49 | 48.9 | 168 | 7 |
| Индия | 156 | 61.7 | 243 | 33 |
| Бразилия | 177 | 69.0 | 2600 | 9 |
| Бывшие республики СССР | | | | |
| Казахстан | 17 | 28.6 | 188 | 6 |
| Латвия | 24 | 35.0 | 193 | 7 |
| Эстония | 28 | 49.3 | 81 | 7 |
| Азербайджан | 33 | 39.8 | 195 | 7 |
| Грузия | 38 | 16.4 | 362 | 5 |
| Армения | 41 | 20.4 | 321 | 10 |
| Литва | 44 | 42.6 | 175 | 11 |
| Беларусь | 60 | 52.0 | 183 | 7 |
| Молдова | 70 | 39.7 | 185 | 21 |
| Украина | 108 | 52.9 | 350 | 5 |
| Узбекистан | 118 | 42.2 | 193 | 33 |
| Киргизия | 136 | 29.0 | 210 | 52 |
| Таджикистан | 169 | 80.9 | 209 | 31 |
| Страны Европы | | | | |
| Ирландия | 6 | 25.9 | 80 | 9 |
| Македония | 7 | 7.4 | 119 | 7 |
| Дания | 12 | 26.0 | 130 | 10 |
| Норвегия | 15 | 40.7 | 83 | 4 |
| Великобритания | 16 | 33.7 | 110 | 8 |
| Швейцария | 18 | 29.0 | 63 | 19 |
| Люксембург | 20 | 20.2 | 55 | 23 |
| Финляндия | 21 | 40.0 | 93 | 8 |
| Нидерланды | 23 | 39.0 | 123 | 9 |
| Мальта | 26 | 41.6 | 139 | 7 |
| Сан Марино | 34 | 42.2 | 52 | 19 |
| Швеция | 35 | 49.4 | 122 | 6 |
| *Хорватия* | *36* | *18.8* | *208* | *19* |
| *Словения* | *42* | *32.0* | *260* | *11* |
| *Исландия* | *46* | *29.7* | *140* | *26* |
| *Кипр* | *50* | *23.2* | *147* | *29* |
| *Румыния* | *52* | *43.2* | *159* | *14* |
| *Турция* | *56* | *40.1* | *226* | *11* |
| *Греция* | *59* | *49.9* | *193* | *8* |
| *Косово* | *63* | *15.3* | *155* | *33* |
| *Португалия* | *64* | *42.4* | *275* | *8* |
| Германия | 68 | 48.8 | 218 | 9 |
| Австрия | 72 | 52.0 | 166 | 12 |
| Испания | 76 | 58.2 | 167 | 8 |
| Бельгия | 81 | 57.8 | 160 | 11 |
| Польша | 87 | 38.7 | 286 | 18 |
| Венгрия | 88 | 48.0 | 277 | 11 |
| Болгария | 89 | 27.0 | 454 | 13 |
| Франция | 95 | 66.6 | 137 | 8 |
| Словакия | 100 | 48.6 | 207 | 20 |
| Чехия | 119 | 48.5 | 413 | 8 |
| Албания | 131 | 30.7 | 357 | 34 |
| Италия | 141 | 65.4 | 269 | 15 |
| Босния и Герцеговина | 151 | 23.3 | 407 | 45 |

Источник: исследование Всемирного банка «Ведение Бизнеса»

Индекс налогового бремени

Составляемый компанией Ernst&Young и публикуемый журналом Forbes Индекс налогового бремени позволяет, скорее, лишь ознакомиться с рядом номинальных налоговых ставок по странам мира, нежели может претендовать на полноценный показатель налоговой нагрузки. Суммирование различных налоговых ставок, относимых к различным налоговым базам, существенно затрудняет интерпретацию динамики значений показателя как для одной страны, так тем более и для ряда стран. Использование данного показателя для оценки налоговой нагрузки нецелесообразно.

Соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстата) (методика ФНС России)

Для расчёта показателя есть все необходимые данные, при условии, что будут использованы данные Росстата по обороту организаций[[35]](#footnote-35) (по видам экономической деятельности), а также данные налоговой отчётности по форме №1-НОМ. В свободном доступе эти данные есть за период 2006-2014 гг., таким образом, показатель может быть рассчитан за эти годы по видам экономической деятельности.

Однако целесообразность использования данного показателя не представляется бесспорной. Причины этого – недостатки методики (Раздел 1). Исключение из расчёта сумм страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное медицинское страхование и обязательное социальное страхование искусственно занижает расчётные показатели налоговой нагрузки, причём довольно значительно. Налоговые поступления составили в 2014 г. 12,6 трлн руб. Сумма начисленных страховых взносов за этот год составила 3,6 трлн руб. в Пенсионный фонд, 737,5 млрд руб. – в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, 443 млрд руб. – в Фонд социального страхования. Таким образом, если учесть все эти взносы, которые, по факту, являются налоговым бременем для предпринимателей, то числитель показателя налоговой нагрузки вырастет, как минимум, на треть. А поскольку знаменатель не изменится, то и сам показатель вырастет на треть – в целом по экономике. По отдельным видам экономической деятельности разница может оказаться ещё более существенной (особенно в зарплатоёмких видах деятельности, где величина взносов на обязательное страхование значительна).

С другой стороны, включение в расчёт НДФЛ, уплата которого не создаёт дополнительной нагрузки на предпринимателей ввиду того, что они являются только налоговым агентом, а фактически налог платят работники – физические лица, искусственно завышает показатели налоговой нагрузки. Исключение данного фактора приводит, как показано в Разделе 1, к снижению показателя налоговой нагрузки на 2 – 2,5 п.п. в разные годы. Такое значительное расхождение также заставляет усомниться в целесообразности использования методики ФНС России в данной работе.

Учитывая вышесказанное, можно сделать вывод о том, что **более целесообразно рассчитывать показатель фискальной (налоговой) нагрузки, видоизменив формулу расчёта показателя, закреплённого в методике ФНС России путём исключения из числителя НДФЛ и включения в него страховых взносов.**

Однако даже с учётом таких корректировок рассчитываемые по методике ФНС показатели налоговой нагрузки будут содержать существенный недостаток, потому что объём собранных налогов соотносится не с новой стоимостью, которая является источником для выплаты налогов, а с оборотом, который включает матзатраты и амортизацию.

Соотношение налоговых поступлений к ВВП

Данный показатель, приводимый в ежегодных Основных направлениях налоговой политики, является важным и необходимым для оценки налоговой нагрузки на макроуровне. Однако показатель этот агрегированный и не предполагает использования в расчётах каких-либо данных по видам экономической деятельности – ни налоговых поступлений, ни валовой добавленной стоимости. Единственное направление детализации, которое содержит расчёт данного показателя – это расчёт показателя налоговой нагрузки для нефтегазового и ненефтегазового секторов.

Данный показатель мог бы быть использован для оценки налоговой нагрузки по видам экономической деятельности только в модифицированном виде. Модификация для этого потребуется более серьёзная, чем для показателя, закреплённого в методике ФНС России. В знаменателе вместо ВВП должна быть валовая добавленная стоимость по видам экономической деятельности. В числителе из общей суммы налоговых поступлений следует вычесть НДФЛ (обоснование см. выше) и таможенные пошлины (в том случае, если рассчитывается показатель только налоговой нагрузки, поскольку пошлины в России не относятся к налогам[[36]](#footnote-36)). Если же рассчитывается показатель фискальной нагрузки, таможенные пошлины необходимо принимать в расчёт, т.к. это те обязательные платежи, которые фактически создают дополнительную нагрузку на бизнес.

Данные, необходимые для расчёта налоговой нагрузки как соотношения налоговых поступлений и ВВП (ВДС по видам экономической деятельности) имеются в полном объёме.

Соотношение всех уплаченных организацией налогов (за исключением НДФЛ), платежей во внебюджетные фонды и недоимок к разности добавленной стоимости и амортизации

Данный показатель имеет большое преимущество перед двумя предыдущими, поскольку его числитель практически не нуждается в корректировке в целях данной работы. НДФЛ уже исключён из суммы налоговых платежей, а страховые взносы, напротив, включены в расчёт. Вопрос о том, целесообразно ли учитывать недоимки при оценке налоговой нагрузки, принципиален для отдельного предприятия, особенно в случае значительного объёма недоимки. В целом по России доля недоимок в общем объёме налоговых поступлений относительно невелика. Так, по состоянию на 01.01.2015 г. объём недоимки составил 430,3 млрд. руб., на 01.01.2014 г. – 384,9 млрд. руб. Эти суммы составили 3,4% от объёма налоговых поступлений в 2014 и 2013 гг. Тем не менее, включение недоимки в расчёт может изменить картину, поэтому для более полного учёта налоговых поступлений целесообразно было бы учитывать данный показатель. Данные по недоимкам страховых взносов во внебюджетные фонды по видам экономической деятельности отсутствуют. Но ввиду того, что данные по поступлениям страховых взносов во внебюджетные фонды также отсутствуют (есть только данные о начислениях страховых взносов, которые представляют собой сумму поступлений страховых взносов и недоимок), то, при условии относительно небольших объёмов, недоимки по страховым взносам будут включены в расчёт «автоматически».

С другой стороны, если не включать недоимку по налогам в расчёт, то такой подход частично компенсирует завышенные (за счёт учёта начислений, а не поступлений страховых взносов) показателей фискальной (налоговой) нагрузки.

Отметим, что в условиях ограничений по имеющимся статистическим данным корректный учёт недоимки при расчёте показателя фискальной (налоговой) нагрузки невозможен, хотя и целесообразен.

Вопрос со знаменателем показателя также нетривиален. Поскольку амортизация – это расходы организации, то сопоставление налоговых отчислений с добавленной стоимостью, из которой не вычтена часть расходов, представляется не вполне корректной по двум причинам. Во-первых, такой подход идёт вразрез с тем, что при расчёте налоговой нагрузки налог должен соотноситься с суммой источников его уплаты (т.е. амортизация как статья расходов должна быть вычтена из валовой добавленной стоимости). Во-вторых, этот подход занижает показатели фискальной (налоговой) нагрузки. Таков теоретический аспект данного вопроса.

Практический же аспект обусловлен особенностями российской экономической ситуации. Поскольку доля амортизации в добавленной стоимости в последние годы менялась довольно динамично (), то ответ на вопрос о включении или не включении амортизации в расчёт (см. также следующий показатель) является принципиальным. Данные **Табл. 8** показывают, что с 2006 по 2013 гг. (последние доступные данные по амортизации) соотношение амортизации и ВДС выросло в целом по экономике на треть, а по отдельным видам деятельности рост ещё более существенен – до 78,3% (в добыче полезных ископаемых) и до 117,2% (в финансовой деятельности). Учитывая это, можно предположить, что исключение амортизации из расчёта поменяет динамику показателей фискальной (налоговой) нагрузки.

Табл. Соотношение амортизации основных фондов и ВДС по видам экономической деятельности в 2006-2013 гг., %

|  | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2013 / 2006 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вся экономика | 5,5 | 5,4 | 5,4 | 6,9 | 6,7 | 6,6 | 6,9 | 7,3 | *132,9* |
| в т. ч. по видам экономической деятельности: |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство | 3,7 | 3,9 | 3,9 | 4,9 | 5,8 | 5,1 | 6,1 | 6,1 | *165,5* |
| Рыболовство, рыбоводство | 3,5 | 4,1 | 4,5 | 4,0 | 3,1 | 3,4 | 4,0 | 4,2 | *120,0* |
| Добыча полезных ископаемых | 8,3 | 9,4 | 10,1 | 17,0 | 14,5 | 13,2 | 13,2 | 14,8 | *178,3* |
| Обрабатывающие производства | 5,5 | 5,6 | 5,5 | 8,0 | 7,6 | 7,2 | 7,9 | 8,5 | *154,2* |
| Производство и распределение электроэнергии, газа и воды | 17,4 | 17,1 | 16,7 | 14,9 | 17,0 | 17,8 | 21,6 | 22,6 | *129,7* |
| Строительство | 2,2 | 2,2 | 2,0 | 2,7 | 2,5 | 2,1 | 2,2 | 2,2 | *100,2* |
| Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования | 5,0 | 4,6 | 4,7 | 5,7 | 4,9 | 4,7 | 5,4 | 6,0 | *120,2* |
| Гостиницы и рестораны | 2,2 | 2,0 | 1,5 | 2,3 | 2,2 | 2,0 | 2,1 | 2,2 | *98,8* |
| Транспорт и связь | 13,0 | 12,5 | 12,5 | 14,8 | 14,7 | 15,7 | 14,5 | 15,0 | *115,4* |
| Финансовая деятельность | 3,9 | 4,4 | 5,5 | 7,0 | 7,2 | 8,0 | 8,3 | 8,5 | *217,2* |
| Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг | 2,7 | 2,3 | 2,6 | 3,3 | 3,0 | 3,1 | 3,5 | 3,7 | *137,7* |
| Государственное управление и обеспечение военной безопасности; обязательное социальное обеспечение | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | *76,0* |
| Образование | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | *54,6* |
| Здравоохранение и предоставление социальных услуг | 0,3 | 0,3 | 0,3 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | *131,4* |
| Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг | 3,4 | 3,6 | 3,0 | 3,3 | 3,8 | 3,4 | 3,4 | 3,8 | *110,2* |

Источник: расчёты ФБК

Кроме того, исключение амортизации из расчёта позволяет немного сократить различия между показателями нагрузки по видам экономической деятельности. В фондоёмких видах деятельности, таких, как производство и распределение электроэнергии, газа и воды, транспорт и др., исключение амортизации из расчёта может довольно существенно повысить показатель расчётной налоговой нагрузки. В менее фондоёмких видах деятельности (операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг, предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг) исключение амортизации окажет менее заметное воздействие на показатель.

Таким образом, исключение амортизации из расчёта представляется правильным как с теоретической, так и с практической точек зрения.

Соотношение всех уплаченных организацией налогов (включая НДФЛ) к сумме источника средств для их уплаты (добавленной стоимости без вычета амортизации)

Данный показатель не самым выгодным образом отличается от предыдущих. Во-первых, при расчёте не учитываются страховые взносы, во-вторых, учитывается НДФЛ, который не создаёт нагрузку на предпринимателей. То есть числитель данного показателя копирует числитель показателя, закреплённого в методике ФНС России и также требует значительной корректировки. В знаменателе не учитывается влияние амортизации, что является существенным недостатком, как было показано выше. Таким образом, расчёт данного показателя, хотя и возможен, но нецелесообразен.

Соотношение суммы налогов к добавленной стоимости, но при этом в расчет включен НДФЛ и не учитывается влияние таких налогов, как налог на имущество, платежи за пользование природными ресурсами, земельный налог, страховые платежи

Расчёт данного показателя возможен, поскольку есть все необходимые данные. Однако целесообразность использования именно такого показателя для оценки налоговой нагрузки в целях данной работы сомнительна. В исследовании, в котором предложена такая формула расчёта показателя налоговой нагрузки, ряд налогов и платежей не был учтен для упрощения модели; также отдельно оговаривалось, что фактически налоговая нагрузка на предприятие будет выше, если учесть все платежи. Исключение ряда налогов из расчёта приведёт к существенному занижению показателя налоговой нагрузки по экономике в целом. Поэтому расчёт данного показателя, хотя и возможен, но нецелесообразен.

Соотношение суммы налогов (за исключением НДФЛ) к добавленной стоимости

Расчёт данного показателя возможен, поскольку есть все необходимые данные. Целесообразность его использования остаётся под вопросом, поскольку при расчёте не учитываются страховые взносы, которые влияют на фактическую налоговую нагрузку на предприятия. Данный показатель необходимо модифицировать, включив в числитель указанные страховые взносы. Знаменатель также обладает существенным недостатком, поскольку в него включена амортизация (обоснование см. выше). Таким образом, расчёт данного показателя, хотя и возможен, но нецелесообразен.

Эффективная налоговая ставка

Данный показатель (соотношение общей суммы уплаченных налогов к величине совокупного дохода; может рассчитываться для отдельных налогов) мало отличается от показателя, рассчитываемого ФНС России, поскольку доход, по сути – это выручка (оборот) организаций. Отличие от показателя ФНС России состоит в том, что эффективная налоговая ставка может рассчитываться для отдельных налогов, а показатель ФНС России – только для всех налогов в целом. Таким образом, встаёт вопрос о возможности и целесообразности использования показателя эффективной налоговой ставки для отдельных налогов. Поскольку данные имеются в наличии, то расчёт возможен. Относительно целесообразности применения данного показателя можно сказать, что она отсутствует, поскольку расчёт показателей налоговой нагрузки для отдельных налогов выходит за рамки данного исследования.

Предлагаемый показатель: соотношение суммы налоговых платежей, за вычетом НДФЛ, социальных страховых взносов и страховых премий на обязательное страхование опасных производственных объектов к обороту предприятий

На основе проведённого анализа и оценки целесообразности и возможности применения наилучших практик предлагается применять следующую формулу для расчёта показателей фискальной (налоговой) налоговой нагрузки (в том числе по видам экономической деятельности):

,

где НПij - сумма налоговых платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации по i-му виду экономической деятельности в j-м году;

ОПСij - сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по i-му виду экономической деятельности в j-м году;

ОМСij – сумма страховых взносов на обязательное медицинское страхование[[37]](#footnote-37) по i-му виду экономической деятельности в j-м году;

ОССij – сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование по i-му виду экономической деятельности в j-м году;

НДФЛij – суммы поступлений налога на доходы физических лиц по i-му виду экономической деятельности в j-м году;

ОПОij – сумма страховых премий на обязательное страхование опасных производственных объектов по i-му виду экономической деятельности в j-м году (в данном случае рассматривается неполный перечень видов экономической деятельности, и только в 2012-2014 годы, подробнее см. Раздел 4);

Обij - оборот предприятий по i-му виду экономической деятельности в j-м году.

Все экономические показатели, используемые в расчётах, доступны для анализа (некоторые показатели – в открытом доступе, другие – по запросам из Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации и Банка России – подробнее см. Раздел 4).

О страховании опасных производственных объектов

Данный показатель был включён в расчёт, поскольку соответствующие страховые взносы являются в определённых видах деятельности неотъемлемой частью фискальной нагрузки. Они составили за последние 3 года от 6,6 до 9,4 млрд рублей в целом по экономике, что составляет довольно значительные суммы. Данный подход не совпадает с мнением Банка России, который в письме РСПП указал, что не считает взносы на обязательное страхование опасных производственных объектов частью фискальной нагрузки, поскольку «в отличие от налогов и страховых взносов во внебюджетные фонды, премии по страхованию ОПО имеют индивидуально-возмездный характер и конкретную экономическую цель – приобретение страховой защиты финансовых интересов владельцев ОПО на случай причинения вреда в результате аварии на опасном объекте». Следует заметить, что обязательные социальные страховые платежи также означают приобретение соответствующей страховой защиты. Однако возражений об их учёте при расчёте налоговой (фискальной) нагрузки практически не возникает. Принципиально важным для отнесения тех или иных налогов (взносов, платежей и т.п.) к фискальной нагрузке является другое – обязательность выплат. Следовательно, взносы по обязательному страхованию опасных производственных объектов могут и должны учитываться при оценке налоговой (фискальной) нагрузки.

# Сравнительный анализ налоговой нагрузки в системе факторов, ограничивающих деловую активность организаций (по данным обследований деловой активности предприятий России, проводимых Росстатом).

Субъективная оценка налоговой нагрузки самими налогоплательщиками представляет отдельный интерес в рамках данного исследования. Как показывает практика, такая оценка может кардинально расходиться с формальной оценкой, рассчитанной на основе статистических данных. Это связано с тем, что формальная оценка не учитывает множества нюансов налогообложения, таких как простота и удобство процедуры уплаты налогов, особенности деятельности конкретных предприятий, существенно влияющие на налоговую нагрузку, и т.д. В субъективной же оценке учитываются все факторы. Поэтому интегрирование анализа таких оценок в анализ налоговой нагрузки способно сделать формальную картину более полной, углубить или уточнить её.

Показатели субъективной оценки налоговой нагрузки самим бизнесом важны и потому, что именно они в значительной мере предопределяют инвестиционное поведение. Если бизнес считает налоговую нагрузку чрезмерной, если он рассматривает её в качестве одного из главных тормозящих экономическое развитие факторов, он снижает деловую активность, ограничивает инвестиции. Снижаются инвестиции – падают темпы экономического роста.

Такие показатели субъективной оценки налоговой нагрузки самим бизнесом важны потому, что и от них зависит дисциплинированность бизнеса как налогоплательщика. Если бизнес считает налоговую нагрузку чрезмерной, он естественным образом мотивирован на уклонение от уплаты налогов.

Росстат практикует регулярные исследования деловой активности предприятий России, в рамках которых проводятся опросы среди руководителей предприятий с целью оценки значимости налоговой нагрузки как ограничивающего производство фактора.

Представляется целесообразным использовать данные этих исследований.

Обследования деловой активности проводятся ежемесячно и ежеквартально. Также до 2009 г. включительно проводились ежегодные обследования. В процессе обследований осуществляется анкетный опрос руководителей организаций, попавших в выборку, которых просят оценить существующие тенденции, непосредственно связанные с их деятельностью, или выразить свое мнение относительно изменения в динамике экономических переменных.

***Ежемесячно*** проводится опрос руководителей 3,5-4 тыс. организаций (без учёта малых предприятий) видов экономической деятельности "Добыча полезных ископаемых", "Обрабатывающие производства", "Производство и распределение электроэнергии, газа и воды". Обследование факторов, ограничивающих рост производства предприятий добывающей и обрабатывающей промышленности, проводится по следующим 9 позициям:

* недостаток квалифицированных рабочих
* недостаток финансовых средств
* высокий процент коммерческого кредита
* неопределенность экономической ситуации
* изношенность и отсутствие оборудования
* *высокий уровень налогообложения*
* конкурирующий импорт
* недостаточный спрос на внешнем рынке
* недостаточный спрос на внутреннем рынке

***Ежеквартально*** проводятся опросы руководителей около 5,7 тыс. организаций сферы услуг, 6,6 тыс. подрядных организаций, 3 тыс. организаций оптовой торговли и 4 тыс. организаций розничной торговли[[38]](#footnote-38). Перечни факторов, среди которых в ходе опроса предлагается отметить наиболее значимые, ограничивающие деятельность, отражены в **Табл. 9**.

Табл. Факторы, ограничивающие деятельность предприятий (ежеквартальные опросы)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Сфера услуг | Строительство | Розничная торговля | Оптовая торговля |
| Высокий уровень налогообложения  Высокий процент коммерческого кредита  Недостаточный спрос на услуги  Большая отчетная нагрузка  Недостаток квалифицированного персонала  Высокая арендная плата  Недобросовестная конкуренция со стороны других организаций  Недостаток финансовых средств  Недостаток помещений  Недостаточно разработанная нормативно-правовая база  Коррупция органов власти | Высокий уровень налогообложения  Высокий процент коммерческого кредита  Недостаточный платежеспособный спрос  Недостаточный спрос  Недостаток квалифицирован-ных рабочих  Нехватка и изношенность машин и механизмов  Высокая стоимость материалов, конструкций,  изделий  Конкуренция со стороны других строительных фирм | Высокий уровень налогообложения  Высокий процент коммерческого кредита  Недостаточный платежеспособный спрос  населения  Высокие транспортные расходы  Недостаточный ассортимент товаров  Высокая арендная  плата  Недостаток финансовых средств | Высокий уровень налогообложения  Высокий процент коммерческого кредита  Неплатежеспособность покупателей  Недостаток квалифици-рованных специалистов  Высокие транспортные расходы  Недобросовестная конкуренция  Высокая арендная плата  Недостаток информационного обеспечения  Недостаток необходимого оборудования  Недостаток финансовых средств  Недостаток торговых, складских площадей  Отсутствие или несовершенство нормативно-правовой базы  Другое  Нет ограничений |

Источник: Росстат

***Ежегодно*** проводятся обследования организаций добывающей и обрабатывающей промышленности, производства и распределения электроэнергии, газа и воды, а также строительства, розничной торговли и сферы услуг. Перечни факторов, среди которых в ходе опроса отмечаются наиболее значимые, ограничивающие деятельность, несколько отличаются от тех, по которым проводятся ежеквартальные обследования ().

Табл. Факторы, ограничивающие деятельность предприятий (ежегодные опросы)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Строительство | Розничная торговля | Добывающая и обрабатывающая промышленность, производство и распределение электроэнергии, газа и воды |
| *Высокий уровень налогов*  Неплатежеспособность заказчика  Высокая стоимость материалов, конструкций, изделий  Недостаток заказов на работы  Конкуренция со стороны других строительных фирм  Нехватка и изношенность машин и механизмов  Высокий процент коммерческого кредита | *Высокий уровень налогообложения*  Высокий процент коммерческого кредита  Недостаточный платежеспособный спрос  Высокие транспортные расходы  Недостаточный ассортимент  Высокая арендная плата  Недостаток собственных финансовых средств  Недостаток торговых, складских помещений | *Высокий уровень налогообложения*  Недостаток денежных средств  Недостаточный спрос на продукцию организации внутри страны  Неопределенность экономической обстановки  Отсутствие надлежащего оборудования  Высокая конкуренция со стороны зарубежных производителей  Недостаточный спрос на продукцию организации за рубежом |

Источник: Росстат

Примечание. Фактор высокого уровня налогообложения в промышленности отражён в обследованиях, начиная с 2007 г.

Ежегодные данные по добывающей и обрабатывающей промышленности, производству и распределению электроэнергии, газа и воды[[39]](#footnote-39), а также строительству, оптовой и розничной торговле[[40]](#footnote-40) и сфере услуг[[41]](#footnote-41) приведены в **Табл. 11**. Значения были получены как средние за 4 квартала соответствующего года.

Табл. Оценка значимости высокого уровня налогообложения как фактора, ограничивающего деловую активность организаций по видам экономической деятельности (без учёта малых предприятий, в % от числа обследованных организаций)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид экономической деятельности \ Год | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| ***Оценка значимости высокого уровня налогообложения как фактора, ограничивающего деловую активность*** | | | | | | | | | |
| Добыча полезных ископаемых | н.д. | 38 | 39 | 37 | 38 | 41 | 39 | 39 | 34\* |
| Обрабатывающие производства | н.д. | 37 | 39 | 40 | 41 | 47 | 46 | 42 | 40\* |
| Производство и распределение электроэнергии, газа и воды | н.д. | 27 | 33 | 29 | 29 | 37 | 37 | 30 | 29\*\* |
| Строительство | 45 | 42 | 43 | 40 | 39 | 51 | 51 | 45 | 39 |
| Розничная торговля | 49 | 46 | 45 | 40 | 41 | 62 | 59 | 56 | 53 |
| Оптовая торговля | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | 49\*\*\* | 55 | 55 | 56 | 56 |
| Сфера услуг | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | 39 | 37 | 37 |
| ***Место в "рейтинге" факторов (по данному виду экономической деятельности)*** | | | | | | | | | |
| Добыча полезных ископаемых | н.д. | 1 | 1 | 3 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1\* |
| Обрабатывающие производства | н.д. | 3 | 3 | 4 | 4 | 2 | 2 | 2 | 2\* |
| Производство и распределение электроэнергии, газа и воды | н.д. | 3 | 3 | 4 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3\*\* |
| Строительство | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Розничная торговля | 2 | 2 | 1 | 2 | 3 | 1 | 2 | 2 | 2 |
| Оптовая торговля | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | 3\*\*\* | 2 | 2 | 2 | 2 |
| Сфера услуг | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | 1 | 2 | 3 |
| ***Лидеры в "рейтинге" факторов (по данному виду экономической деятельности)*** | | | | | | | | | |
| Добыча полезных ископаемых | н.д. | высокий уровень налого-обложения | высокий уровень налого-обложения | неопределенность экономической ситуации, недо-статок финансовых средств | неопределенность экономической ситуации, недо-статок финансовых средств | высокий уровень налого-обложения | высокий уровень налого-обложения | высокий уровень налого-обложения | высокий уровень налогообложе-ния\* |
| Обрабатывающие производства | н.д. | недостаточный спрос на продукцию организации на внутреннем рынке, недостаток финансовых средств | недостаточный спрос на продукцию организации на внутреннем рынке, недостаток финансовых средств | недостаточный спрос на продук-цию организации на внутреннем рынке, неопределенность экономической ситуации, недоста-ток финансовых средств | недостаточный спрос на продук-цию организации на внутреннем рынке, неопреде-ленность экономи-ческой ситуации, недостаток финан-совых средств | недоста-точный спрос на  внутрен-нем рынке | недоста-точный спрос на  внутрен-нем рынке | недоста-точный спрос на  внутрен-нем рынке | недостаточный спрос на  внутреннем рынке\* |
| Производство и распределение электроэнергии, газа и воды | н.д. | недостаток финансовых средств, изношенность и отсутствие оборудования | недостаток финансовых средств, изношенность и отсутствие оборудования | недостаток финансовых средств, неопределенность экономической ситуации, изношенность и отсутствие оборудования | недостаток финансовых средств, изно-шенность и от-сутствие обору-дования, не-определенность экономической ситуации | недостаток финансовых средств, изношенность и отсутствие обору-дования | недостаток финан-совых средств, изношен-ность и от-сутствие обору-дования | недостаток финан-совых средств, изношен-ность и от-сутствие обору-дования | недостаток финансовых средств, изношенность и отсутствие оборудования \*\* |
| Строительство | высокий уровень налого-обложе-ния | высокая стоимость материалов, конструкций, изделий, высокий уровень налого-обложения | высокая стоимость материалов, конструкций, изделий | неплатеже-способность заказчиков | высокий уровень налогообложе-ния | высокий уровень налого-обложения | высокий уровень налого-обложения | высокий уровень налого-обложения | высокий уровень налогообложе-ния |
| Розничная торговля | недоста-точный платеже-способный спрос | недостаточный платежеспособный спрос | высокий уровень налого-обложения | недостаточный платежеспособный спрос, недостаток собственных финансовых средств | высокая конкуренция, недостаточный платежеспособ-ный спрос | высокий уровень налого-обложения | высокая конку-ренция | высокая конку-ренция | высокая конкуренция |
| Оптовая торговля | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | недостаточный платежеспособ-ный спрос, не-достаток финан-совых средств\*\*\* | недостаточный платеже-способный спрос | недостаточ-ный платеже-способный спрос | недостаточ-ный плате-жеспособ-ный спрос | недостаточный платежеспособный спрос |
| Сфера услуг | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | высокий уровень налого-обложения | недостаток финансовых средств | недостаток финан-совых средств, недостаточный спрос на данный вид услуг |

Источники: Росстат, НИУ ВШЭ (данные по сфере услуг за 4 кв. 2014 г.)

\* оценка основных факторов, сдерживающих рост производства

\*\* данные по итогам 3 кварталов 2014 г.

\*\*\* данные за 4 квартал 2010 г.

Анализ данных, представленных в **Табл. 11**, говорит о стабильном «лидерстве» высокого уровня налогообложения среди факторов, ограничивающих деловую активность организаций. В рассмотренный период этот фактор входил в тройку «лидеров» по всем рассмотренным видам экономической деятельности, за исключением 2009-2010 гг., когда он занимал 4-е место в обрабатывающих производствах и производстве и распределении электроэнергии, газа и воды. В строительстве он и вовсе не опускался ниже 2 места в 2006-2014 гг.

В видах экономической деятельности, относящихся к промышленности, в последние 4 года высокий уровень налогообложения оставался стабильно на первом месте в добыче полезных ископаемых, на втором месте в обрабатывающих производствах и на третьем – в производстве и распределении электроэнергии, газа и воды. При этом доля организаций, отметившая этот фактор как препятствие деловой активности, постепенно снижалась – на 7 п.п. в добыче полезных ископаемых и обрабатывающих производствах (соответственно с 41% до 34% и с 47% до 40% - см. **Рис. 2**) и на 8 п.п. в производстве и распределении электроэнергии, газа и воды (с 37% до 29%).

В строительстве снижение было ещё значительней – с 51% в 2011 г. до 39% в 2014 г. (на 12 п.п.), при этом фактор высокого уровня налогообложения оставался на первом месте среди факторов, ограничивающих деловую активность строительных организаций.

В розничной торговле доля руководителей предприятий, отнёсших высокий уровень налогообложения к факторам, ограничивающим деловую активность, снизился с 62% в 2011 г. до 53% в 2014 г (на 9 п.п.), в сфере услуг – с 39% в 2012 г. (самые ранние доступные данные) до 37% в 2014 г., при этом этот фактор опустился с 1 на 3 место.

В оптовой торговле доля таких предприятий в 2011-2014 гг. оставалась относительно стабильной – на уровне 55-56%, оставаясь на 2 месте (после недостаточного платежеспособного спроса). В 2014 г. самая высокая доля руководителей предприятий, отнёсших высокий уровень налогообложения к факторам, ограничивающим деловую активность, наблюдалась именно в оптовой торговле – она составила 56% всех опрошенных руководителей.

В целом за 2011-2014 гг. налогообложение как ограничивающий фактор было наиболее значимым в торговле – как в оптовой, так и в розничной. В среднем 57,5% руководителей предприятий розничной торговли и 55,5% руководителей предприятий оптовой торговли отметили этот фактор как ограничивающий в 2011-2014 гг. Наименее значимым фактор высокого уровня налогообложения был в производстве и распределении электроэнергии, газа и воды – всего 33,3% руководителей соответствующих предприятий отметили его как значимый.

Рис. Оценка значимости высокого уровня налогообложения как фактора, ограничивающего деловую активность, % от числа обследованных организаций

Источники: Росстат, НИУ ВШЭ

Обращает на себя внимание резкий рост доли опрошенных, относящих высокий уровень налогообложения к факторам, ограничивающим деловую активность, в 2011 г. во всех рассмотренных видах экономической деятельности. Эта доля оставалась максимальной в 2011-2012 гг., затем снизилась практически до прежнего уровня (во всех видах экономической деятельности, кроме розничной и оптовой торговли; в последней этот показатель даже возрос, достигнув в 2014 г. максимального значения). В рейтинге факторов высокий уровень налогообложения в эти годы также поднялся на 1-2 позиции. В данном случае субъективная оценка уровня налоговой нагрузки вполне соответствует объективной. В 2011 г., согласно расчётам налоговой нагрузки по данным ФНС России и Росстата, во всех рассмотренных видах экономической деятельности, кроме производства и распределения электроэнергии, газа и воды, выросла налоговая нагрузка. Наиболее значимый рост произошёл в строительстве, наименее значимый – в обрабатывающих производствах и торговле. Больше всего выросли в этот период таможенные платежи и страховые взносы, которые, хотя и не учитываются ФНС России при расчёте налоговой нагрузки, тем не менее, субъективно воспринимаются руководителями предприятий именно как элемент налоговой нагрузки.

Данные субъективной оценки налоговой нагрузки в России в прошедшие годы 100%-но коррелируют с показателями по налоговой нагрузке со стороны международных экономических организаций, согласно которым именно в 2011 году произошло резкое увеличение налоговой нагрузки. В частности, показатель налоговой квоты, рассчитываемый Всемирным банком, вырос в 2011 году до 15% ВВП, в то время как ещё в 2009-2010 годах он равнялся 13%.

В 2013-2014 годах, как было отмечено, оценка значимости высокого уровня налогообложения как фактора, ограничивающего деловую активность, несколько снизилась. Однако произошло это не потому, что проблема с высокими налогами перестала волновать бизнес. Значительно усилились другие факторы. В частности, существенным образом возросла неопределённость экономической ситуации. Дальнейшая экономическая динамика (с начала 2015 года экономика России ушла в кризис) подтвердила закономерность усиления того же фактора неопределённости экономической ситуации и, соответственно, некоторого ослабления фактора высокого уровня налогообложения.

Необходимо обратить особое внимание также на фактор неопределённости экономической ситуации. Он также стабильно занимает высокие места в рейтинге ограничивающих факторов, особенно заметно это было в кризисные 2008-2009 гг. Данный фактор можно трактовать весьма широко, однако, когда говорят о неопределённости экономической ситуации, для бизнеса это может означать неопределённость (и даже непредсказуемость) в следующих областях:

* налоговая политика
* бюджетная политика
* направления регулирующего воздействия
* внешнеэкономическая политика
* курсовая валютная политика
* геополитика и т.д.

Непоследовательность и непредсказуемость налоговой политики являются существенными сдерживающими факторами для предпринимательства. Одним из показательных примеров непоследовательности и непредсказуемости является ситуация 2013 года, когда на фоне обещания президента не повышать налоговую нагрузку до 2018 г. и даже, по возможности, снижать её, вдвое выросли ставки по взносам во внебюджетные фонды для индивидуальных предпринимателей. В результате налоговая нагрузка на эту группу предпринимателей существенно возросла, значительная часть предпринимателей (426 тыс. по состоянию на май 2013 г.) снялась с налогового учёта и, скорее всего, ушла в тень.

Весь 2014 год бизнес-сообщество пребывало в напряжении: обсуждались увеличение НДС на 2% и право регионов вводить налог с продаж. И, хотя эти инициативы были отвергнуты, возникли другие риски повышения налоговой нагрузки – введение сборов за право заниматься некоторыми видами бизнеса (туризм, розничная торговля, общественное питание, такси). Также было принято решение брать взносы на обязательное медицинское страхование со всей зарплаты, а не до определенной суммы.  Из-за этого нагрузка на фонд оплаты труда вырастет в 2015 г. на 180 млрд руб. (по данным РСПП). Кроме того, проект бюджета на 2015-2017 гг. предусматривал повышение НДФЛ на дивиденды с 9 до 13%, водного налога и платы за пользование водными объектами. Ни одна из этих инициатив не была предусмотрена в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов.

Негативный эффект такой непредсказуемости, возможно, не меньше эффекта от высоких ставок налогов. В условиях неопределённости инвестиционная активность бизнеса снижается, при этом растёт теневой сектор.

Таким образом, получается, что помимо высокой налоговой нагрузки ещё один важнейший фактор – неопределённость экономической ситуации – также непосредственно связан с налогами. Это лишний раз доказывает то, насколько важны для бизнеса стабильность налоговой системы и её умеренность с точки зрения налоговой нагрузки.

# Оценка фискальной (налоговой) нагрузки в России, по видам экономической деятельности (в том числе в динамике), разработка соответствующих рекомендаций

## Сбор данных налоговой отчётности ФНС России и Росстата, а также других необходимых данных

В соответствии с выбранной формулой расчёта показателя фискальной (налоговой) нагрузки, описанной в Разделе 2, необходимы следующие данные:

* суммы налоговых платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации по видам экономической деятельности в 2007-2014 гг.;
* суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по видам экономической деятельности в 2010-2014 гг.;
* суммы страховых взносов на обязательное медицинское страхование по видам экономической деятельности в 2010-2014 гг.;
* суммы страховых взносов на обязательное социальное страхование по видам экономической деятельности в 2007-2014 гг.;
* суммы поступлений налога на доходы физических лиц по видам экономической деятельности в 2007-2014 гг.;
* суммы страховых премий на обязательное страхование опасных производственных объектов по видам экономической деятельности в 2012-2014 гг.
* оборот предприятий по видам экономической деятельности в 2007-2014 гг.

Все необходимые данные были собраны из различных источников. Часть данных была предоставлена по запросам в соответствующие ведомства, остальные данные получены из открытых источников.

Суммы налоговых платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации по видам экономической деятельности в 2007-2014 гг.

Соответствующие данные отражены в находящемся в открытом доступе на сайте ФНС России (www.nalog.ru) отчёте по форме №1-НОМ «Начисление и поступление налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по основным видам экономической деятельности». Указанная форма позволяет получить информацию о начисленных и поступивших налогах и сборах в период с 2006 по 2014 гг.[[42]](#footnote-42) В отдельном разделе отчётов за 2007-2009 гг. представлены данные о поступлении единого социального налога, также по видам экономической деятельности. Эти данные используются в расчётах фискальной (налоговой) нагрузки в соответствующие годы наряду с данными по остальным налогам. Перечень налогов, дан

Статистическая налоговая отчётность ФНС России в 2006 г. не содержала информации о поступлении единого социального налога. По этой причине корректный расчёт показателей фискальной (налоговой) нагрузки за 2006 г. стал невозможен. При расчёте показателей фискальной (налоговой) нагрузки за 2006 г. без ЕСН некорректность получаемых результатов предопределяется тем, что, во-первых, показатели 2006 года будут несопоставимы с показателями 2007-2014 гг. и, во-вторых, поскольку величина ЕСН довольно значима, то показатели фискальной (налоговой) нагрузки в 2006 г. окажутся сильно заниженными. Для соблюдения условий сопоставимости и корректности рассчитываемых показателей, 2006 г. был исключён из расчётов.

Суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по видам экономической деятельности в 2010-2014 гг.

По запросу РСПП Пенсионным фондом Российской Федерации были предоставлены данные по **начисленным** страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в 2010-2014 гг. Существенным недостатком этих данных является отсутствие информации о **поступивших** страховых взносах. И если в целом по экономике эти данные можно взять из отчётов Федерального казначейства, то по видам экономической деятельности такая информация отсутствует. Но поскольку возможность получить другие данные по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование отсутствует, были использованы имеющиеся. Учитывая небольшую разницу между начисленными и поступившими страховыми взносами по экономике в целом (данные Федерального казначейства), погрешность вычислений также будет невелика и, следовательно, допустима.

Суммы страховых взносов на обязательное медицинское страхование по видам экономической деятельности в 2007-2014 гг.

По запросу РСПП Пенсионным фондом Российской Федерации были предоставлены данные по **начисленным** страховым взносам на обязательное медицинское страхование в 2010 г. и в 2012-2014 гг.[[43]](#footnote-43). Этим данным присущи два недостатка.

Во-первых, данные по объёму страховых взносов на обязательное медицинское страхование в 2011 г. не собирались. Это обстоятельство делает невозможным корректный расчёт показателей налоговой нагрузки в 2011 г.: полученные показатели будут заниженными. Тем не менее, преимущества использования данных по страховым взносам на обязательное медицинское страхование за 2010 г. и за 2012-2014 гг. (тем самым расчётные показатели за указанные годы будут корректны) явно перевешивают указанный недостаток. Поэтому были произведены расчёты с использованием имеющихся данных.

Во-вторых, как и в случае с данными по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, отсутствует информация о поступивших страховых взносах на обязательное медицинское страхование по видам экономической деятельности. Однако, как и в случае с данными по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, в условиях отсутствия возможности получить другую информацию были использованы имеющиеся данные.

Суммы страховых взносов на обязательное социальное страхование по видам экономической деятельности в 2007-2014 гг.

По запросу РСПП Фондом социального страхования были предоставлены данные по начисленным страховым взносам на обязательное социальное страхование в 2010-2014 гг.. Этим данным присущ тот же недостаток, что и данным Пенсионного фонда: отсутствие информации о поступивших страховых взносах на обязательное социальное страхование по видам экономической деятельности. Однако, как и в случае с данными ПФР, в условиях отсутствия возможности получить другую информацию были использованы имеющиеся данные.

Суммы поступлений налога на доходы физических лиц (НДФЛ) по видам экономической деятельности в 2007-2014 гг.

Соответствующие данные отражены в находящемся в открытом доступе на сайте ФНС России (www.nalog.ru) отчёте по форме №1-НОМ «Начисление и поступление налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по основным видам экономической деятельности».

Суммы страховых премий на обязательное страхование опасных производственных объектов по видам экономической деятельности в 2012-2014 гг.

По запросу РСПП Банком России были предоставлены данные по собранным страховым премиям на обязательное страхование опасных производственных объектов по видам экономической деятельности в 2012-2014 гг. Полученная информация обладает определёнными недостатками, как указал в соответствующем письме и Банк России. Первичные данные по отнесению тех или иных опасных объектов к конкретным видам экономической деятельности отсутствуют, в большой степени по объективным причинам. Поэтому для распределения страховой премии по видам экономической деятельности Банком России было использовано распределение по наименованиям опасных объектов, соотнесённых с видами экономической деятельности. Для опасных объектов, по которым вид деятельности не может быть установлен однозначно, Банком России использовались экспертные оценки.

Оборот предприятий по видам экономической деятельности в 2007-2014 гг.

Данные находятся в свободном доступе на сайте Росстата ([www.gks.ru](http://www.gks.ru)), например, в Российском статистическом ежегоднике (за 2008-2014 гг.). Данные по обороту предприятий в 2014 г. находятся на сайте Росстата в виде отдельного релиза.

Выводы и рекомендации

В ходе сбора данных выяснилось, что данные из разных источников обладают разными степенями детализации. Наиболее детализированными являются данные налоговой отчётности ФНС: объём собранных налогов есть не только по разделам и подразделам ОКВЭД, но даже по отдельным видам производимой продукции/оказанных услуг. Детализация данных, предоставляемые Росстатом, не идёт дальше подразделов ОКВЭД. Наиболее обобщённые данные были предоставлены ПФР – только по разделам ОКВЭД. В результате оказалось возможным произвести расчёт только в соответствии с разбивкой данных ПФР.

Доведение данных ПФР и Росстата до уровня детализации формы 1-НОМ ФНС позволило бы осуществить более детализированную оценку налоговой нагрузки – по отдельным отраслям промышленности, подразделам торговли, оказания услуг и т.д.

Существенными недостатками обладают данные ПФР. В открытом доступе такие данные отсутствуют, получить их, как показывает практика, можно только по официальному запросу. Но даже это не гарантирует получения всей необходимой информации (к примеру, отсутствуют данные о взносах на ОМС за 2011 год). Существенным недостатком является и то, что имеющиеся данные не содержат информации о поступивших взносах, а только о начисленных. Всё это вынуждает исследователя использовать эти данные с определёнными оговорками.

Данные, предоставленные Банком России, также не являются безупречными: в связи с особенностями сбора первичных данных информацию о страховых премиях зачастую невозможно отнести к определённому виду экономической деятельности. Поэтому часть предоставленных данных являются, по сути, не статистическими, а оценочными, что может искажать результаты расчётов показателей налоговой нагрузки.

Для устранения указанных недостатков необходимо внести изменения в формы отчётности:

**ПФР** (форма РСВ-1) – детализировать данные по подвидам экономической деятельности, добавить в форму графы «Поступило страховых взносов». Изменения касаются форм отчётности по взносам на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование.

**ФСС** - добавить в форму отчётности графы «Поступило страховых взносов».

**Банк России** (Национальный союз страховщиков ответственности) – добавить в отчётность графу «вид экономической деятельности».

## Расчёт и интерпретация показателей фискальной (налоговой) нагрузки (в т.ч. динамических) согласно выбранной методике

С использованием указанных данных были проведены расчёты показателей фискальной (налоговой) нагрузки по видам экономической деятельности. Фискальная (налоговая) нагрузка рассчитывается как соотношение суммы налоговых платежей в консолидированный бюджет РФ, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование и страховых премий на обязательное страхование опасных производственных объектов, за вычетом налога на доходы физических лиц (НДФЛ), к обороту предприятий. Источником данных являются Росстат, ФНС России, ПФР, ФСС. Результаты расчётов приведены в **Табл. 12**.

Табл. Показатели фискальной (налоговой) нагрузки в 2007-2014 гг., в %

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид экономической деятельности | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011\* | 2012 | 2013 | 2014 |
| **Всего** | **12,3** | **11,2** | **9,8** | **10,0** | **11,1** | **11,4** | **11,6** | **11,4** |
| Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство | 5,4 | 4,6 | 3,9 | 4,8 | 6,0 | 5,1 | 6,1 | 6,2 |
| Рыболовство, рыбоводство | 12,9 | 10,3 | 9,1 | 9,6 | 9,5 | 8,9 | 12,8 | 8,3 |
| Добыча полезных ископаемых | 53,2 | 44,8 | 29,6 | 30,6 | 33,8 | 36,1 | 36,6 | 39,4 |
| Обрабатывающие производства | 9,1 | 8,1 | 7,9 | 7,8 | 8,3 | 8,9 | 8,6 | 8,4 |
| Производство и распреде-ление энергии, газа и воды | 7,7 | 6,8 | 5,7 | 5,9 | 6,0 | 5,6 | 6,1 | 6,3 |
| Строительство | 13,3 | 11,7 | 13,6 | 12,5 | 15,1 | 16,0 | 15,1 | 15,4 |
| Оптовая и розничная торговля; ремонт авто-транспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования | 2,2 | 2,4 | 2,3 | 2,5 | 2,9 | 3,2 | 3,2 | 3,1 |
| Гостиницы и рестораны | 12,9 | 15,5 | 13,4 | 14,3 | 16,8 | 13,7 | 12,4 | 12,7 |
| Транспорт и связь | 12,7 | 10,9 | 10,4 | 10,9 | 12,0 | 11,7 | 10,2 | 10,5 |
| Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг | 24,1 | 24,6 | 17,7 | 21,4 | 25,6 | 22,8 | 21,9 | 21,1 |
| Государственное управ-ление и обеспечение военной безопасности; социальное страхование | 237,6 | 220,3 | 198,8 | 221,8 | 271,4 | 431,3 | 432,8 | н.д. |
| Образование | 75,4 | 78,8 | 75,5 | 89,8 | 109,1 | 118,9 | 135,9 | 135,0 |
| Здравоохранение и предоставление социальных услуг | 61,2 | 63,9 | 53,0 | 64,7 | 78,1 | 90,7 | 59,1 | 29,4 |
| Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг | 14,2 | 22,6 | 26,0 | 25,6 | 31,9 | 31,2 | 37,3 | 36,2 |

Источник: расчёты ФБК

\* расчёт произведён без учёта взносов на обязательное медицинское страхование в связи тем, что такие данные за 2011 г. не собирались.

Примечание. Данные Росстата по обороту организаций, данные ФНС России по налоговым поступлениям и данные ФСС по страховым взносам на обязательное социальное страхование содержат более широкий перечень видов экономической деятельности (отдельные виды добычи полезных ископаемых, отдельные виды обрабатывающих производств и т.д.). **Ограничение перечня видов экономической деятельности, по которым были рассчитаны показатели фискальной (налоговой) нагрузки, было обусловлено тем, что данные ПФР по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 2010-2014 гг. и по страховым взносам на обязательное медицинское страхование за 2010 г. и за 2012-2014 гг. были предоставлены только по указанному перечню видов экономической деятельности.**

Расчёт фискальной (налоговой) нагрузки для «бюджетных» видов экономической деятельности, таких как образование, здравоохранение, государственное управление, даёт не вполне корректные результаты. За счёт того, что данные виды деятельности активно финансируются из бюджета, и доля корпоративного (рыночного) сектора в них мала или ничтожно мала, оборот в них довольно низок. В то же время объём начисленных налогов достаточно велик. В результате показатели фискальной (налоговой) нагрузки превышают в ряде лет 100%, что является нонсенсом в контексте данного анализа. К примеру, в виде деятельности «Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное страхование» минимальное значение показателя налоговой нагрузки в период 2007-2014 гг. составило 198,8% (в 2009 г.). Поэтому из дальнейшего рассмотрения были исключены такие виды деятельности, как «Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное страхование» и «Образование». «Здравоохранение и предоставление социальных услуг» было рассмотрено, поскольку в нём доля частного сектора относительно значима, и показатели фискальной (налоговой) нагрузки выглядят более адекватно.

Схожая ситуация с финансовой деятельностью. Оборот в ней, по данным Росстата, чрезвычайно низок (ввиду особенностей учёта), а объём налогов сопоставим с другими видами деятельности. В результате показатели фискальной (налоговой) нагрузки составляют тысячи процентов. Например, в 2010 г. такой показатель составил бы 11227,4%, в 2013 г. – 5514,6%. Очевидно, что для расчёта фискальной (налоговой) нагрузки в финансовой деятельности необходим другой подход. Однако ввиду того, что ФНС России не рассчитывает соответствующие показатели для финансовой деятельности, сопоставление показателей фискальной (налоговой) нагрузки не представляется возможным. Поэтому соответствующие показатели для финансовой деятельности также не рассчитывались.

Для корректности оборот и налоговые сборы по указанным видам деятельности не должны учитываться при расчёте фискальной (налоговой) нагрузки по экономике в целом. Однако, поскольку ФНС России в расчётах налоговой нагрузки их учитывает, в целях сопоставимости показателей ФБК также будет принимать во внимание данные по этим видам экономической деятельности. Таким образом, именно необходимость сопоставимости нынешних показателей ФНС России и расчётов ФБК является главной причиной учёта «спорных» видов экономической деятельности. В дальнейшем возможны и необходимы расчёты и показателей ФНС России, и показателей ФБК без данных видов экономической деятельности, что также обеспечивало бы требуемую сравнимость результатов и одновременно было бы более корректно методологически.

Формальный анализ показывает снижение фискальной (налоговой) нагрузки на 0,9 п.п.: с 12,3% в 2007 г. до 11,4% в 2014 г. Снижение было неравномерным: в 2009-2010 гг. нагрузка снизилась наиболее существенно, составив 9,8-10%, после чего вернулась на прежний уровень 11,1-11,6%. Снижение фискальной (налоговой) нагрузки в 2009 г. было обусловлено, прежде всего, снижением ставки налога на прибыль с 24% до 20%.

При оценке текущей налоговой нагрузки принципиально важно учитывать состояние экономики. Общепринятой нормой, если проанализировать зарубежный опыт борьбы с экономическими кризисами (особенно показателен в этом отношении кризис 2008-2009 годов), стало снижение налоговой нагрузки в такой период. Не стал исключением в этом смысле кризис 2008-2009 годов и для России. Так, общая налоговая нагрузка снизилась в России в 2009 году по сравнению с 2008 годом с 11,2% до 9,8%.

В настоящее время, хотя и признаётся факт экономического кризиса, снижения налоговой нагрузки не происходит. Хотя кризис стал отчётливо проявляться уже в 2014 году, если сравнить его с 2012-2013 годами, снижения налоговой нагрузки практически не произошло: 2012 год – 11,4%, 2013 год – 11,6%, 2014 год – 11,4%.

Таким образом, в настоящее время снижения налоговой нагрузки не происходит.

Также важно сравнивать текущую ситуацию с налоговой нагрузкой не столько с предшествующими годами, сколько с тем, какова была налоговая нагрузка в аналогичный кризисный период. **Общая налоговая нагрузка в 2014 году была существенно выше по сравнению с 2009 годом: 11,4% против 9,8%.**

Кроме того, важно учитывать продолжительность кризиса. Если кризис имеет перспективы принять длительный, затяжной характер, значимость налоговых послаблений усиливается, потому что важны меры институционального характера. Качество института – налоговой системы – предопределяется в такой период уровнем налоговой нагрузки. Нынешний кризис, как становится всё более очевидным, отличается от кризиса конца 2008 – 2009 года тем, что он будет более продолжительным (ориентир в 1,5-2 года является излишне оптимистичным).

Однако пока это обстоятельство никоим образом не отразилось на уровне налоговой нагрузки.

В разрезе видов экономической деятельности наиболее примечательно следующее.

Наибольшая фискальная (налоговая) нагрузка по итогам 2014 г. была в добыче полезных ископаемых – 39,4%. Это обусловлено, в большой степени, наличием налога на добычу полезных ископаемых, который существенно повышает налоговую, а, следовательно, и фискальную (налоговую) нагрузку в данном виде экономической деятельности.

Особенно значительно снизилась налоговая нагрузка в добыче полезных ископаемых в 2009 году – до 29,6% с 44,8% в 2008 году. Только по двум видам экономической деятельности – строительству и предоставлению прочих коммунальных, социальных и персональных услуг было зафиксировано в 2009 году повышение налоговой нагрузки с 11,7% до 13,6% и с 22,6% до 26% соответственно.

В наибольшей степени налоговая нагрузка выросла в 2014 году по сравнению с 2009 годом в предоставлении прочих коммунальных, социальных и персональных услуг: с 26% до 36,2%.

Но есть и виды экономической деятельности, в которых налоговая нагрузка в сравниваемые годы не увеличилась, а, напротив, снизилась: в гостиницах и ресторанах – с 13,4% в 2009 г. до 12,7% в 2014 г., и в рыболовстве и рыбоводстве – с 9,1% до 8,3% соответственно[[44]](#footnote-44).

Во всех других видах экономической деятельности налоговая нагрузка, если сравнивать 2014 год с 2009 годом, увеличилась.

До 2013 г. включительно лидером по уровню фискальной (налоговой) нагрузки было здравоохранение и предоставление социальных услуг. Как было сказано выше, это обусловлено, во многом, спецификой здравоохранения, в частности, большой долей государственного сектора. В 2014 г. нагрузка сократилась вдвое(!) – с 59,1% в 2013 г. до 29,4%. Это было вызвано, по большей части, очень значительным, в 2,2 раза, ростом оборота данного вида деятельности. При этом динамика роста объёма поступлений налогов и страховых взносов осталась прежней, рост суммарного объёма поступлений составил 109,4%.

Наименьшая фискальная (налоговая) нагрузка была в 2007-2014 гг., если оценивать формально, в торговле. По виду деятельности «Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования» в рассмотренный период показатель нагрузки колебался от 2,2% в 2007 г. до 3,2% в 2012 г. По итогам 2014 г. фискальная (налоговая) нагрузка составила 3,1%. Обоснование столь низкого уровня нагрузки заключается в том, что ввиду специфики торговой деятельности её оборот очень велик (в 2014 г., например, оборот торговли составил более 40% оборота по всем видам экономической деятельности), а налоговые поступления и страховые взносы находятся на среднем уровне, поскольку прибыль относительно невелика. Поэтому соотношение фискальных платежей к обороту довольно низкое.

Также, опять же формально, низкая нагрузка в сельском хозяйстве – 6,2% по итогам 2014 г. (в 2007 г. она составляла 5,4%). В период 2007-2014 гг. показатель фискальной (налоговой) нагрузки в сельском хозяйстве составлял от 3,9% в 2009 г. до 6,2% в 2014 г. Низкие значения показателя обусловлены, в том числе, высоким уровнем косвенной поддержки сельского хозяйства, то есть налоговыми льготами сельхозпроизводителям.

Интересным представляется сопоставление показателей фискальной (налоговой) нагрузки, рассчитанных по предложенной ФБК методике, и показателей налоговой нагрузки, рассчитываемых ФНС России ().

Табл. Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности, %

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | 2007 | 2008 | 2009 | 2010\* | 2011\* | 2012\* | 2013\* | 2014\* |
| **Всего** | **14,4** | **13,5** | **12,4** | **9,4** | **9,7** | **9,8** | **9,9** | **9,8** |
| Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство | 8,7 | 8,0 | 7,4 | 4,2 | 3,6 | 2,9 | 2,9 | 3,4 |
| Рыболовство, рыбоводство | 15,3 | 13,7 | 12,6 | 9,3 | 7,6 | 7,1 | 6,6 | 6,2 |
| Добыча полезных ископаемых | 54,8 | 46,0 | 30,8 | 30,3 | 33,2 | 35,2 | 35,7 | 38,5 |
| Обрабатывающие производства | 10,5 | 9,6 | 9,3 | 7,2 | 7,1 | 7,5 | 7,2 | 7,1 |
| Производство и распределение энергии, газа и воды | 9,0 | 8,2 | 7,1 | 5,3 | 4,8 | 4,2 | 4,6 | 4,8 |
| Строительство | 15,9 | 14,5 | 16,2 | 11,3 | 12,2 | 13,0 | 12,0 | 12,3 |
| Оптовая и розничная торгов-ля; ремонт автотранспорт-ных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предме-тов личного пользования | 2,7 | 3,0 | 3,0 | 2,4 | 2,4 | 2,8 | 2,6 | 2,6 |
| Гостиницы и рестораны | 16,3 | 19,4 | 18,0 | 12,9 | 12,5 | 9,9 | 8,9 | 9,0 |
| Транспорт и связь | 15,0 | 13,3 | 13,0 | 9,8 | 9,7 | 9,1 | 7,5 | 7,8 |
| Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг | 29,5 | 30,0 | 23,7 | 19,7 | 22,2 | 18,6 | 17,9 | 17,5 |
| Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг | 18,2 | 37,9 | 37,3 | 22,3 | 23,9 | 26,6 | 26,6 | 25,8 |

\* расчет произведен без учета поступлений по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Источник: Приложение №3 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

Примечание. Перечень видов деятельности, по которым существуют расчётные данные ФНС России по налоговой нагрузке, значительно шире приведённого в таблице. Однако в целях сопоставимости в таблицу были включены только те виды деятельности, по которым было возможно рассчитать показатели фискальной (налоговой) нагрузки по методике ФБК.

Общий показатель фискальной (налоговой) нагрузки, рассчитанный по методике ФБК, в 2010-2014 гг. оказался выше показателя ФНС России. Это произошло за счёт учёта страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное медицинское страхование и обязательное социальное страхование. Объём взносов оказался выше объёма налога на доходы физических лиц, который был исключён из расчётов ФБК, но включён в расчёты ФНС России. В 2007-2009 гг. налоговая нагрузка, рассчитанная ФНС России, ожидаемо оказалась выше фискальной (налоговой) нагрузки, рассчитанной ФБК. Это произошло за счёт того, что в расчётах ФНС России в этот период учитывался единый социальный налог (также как и в расчётах ФБК, за исключением ЕСН, зачисляемого в ФОМС и ТФОМС), при этом не учитывались взносы на обязательное социальное страхование. В расчётах ФБК не учитывался НДФЛ, величина которого довольно значительна, а учёт взносов на социальное страхование (относительно небольших по объёму) не компенсировал снижение нагрузки за счёт исключения НДФЛ из расчётов.

Такая ситуация наблюдается, как видно из таблицы, не только для показателей в целом по экономике, но и по отдельным видам экономической деятельности.

В целом по итогам анализа на основе показателей, рассчитанных ФБК, можно сделать вывод о том, что, несмотря на сегодняшнюю кризисную ситуацию в экономике, никакого снижения фискальной (налоговой) нагрузки не произошло. Более того, корректное в данном контексте сравнение свидетельствует о её повышении. Это «консервирует» рецессию, делает нереальным возобновление экономического роста в 2016 году, придаёт кризису затяжной характер.

## Расчёт фискальной (налоговой) нагрузки по альтернативной методике, как отношение налогов к ВДС

При расчёте налоговой нагрузки как соотношения суммы налоговых платежей в консолидированный бюджет РФ, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование и страховых премий на обязательное страхование опасных производственных объектов, за вычетом налога на доходы физических лиц (НДФЛ), к валовой добавленной стоимости за вычетом амортизации получаются следующие результаты ().

Табл. Показатели фискальной (налоговой) нагрузки в 2007-2014 гг., в %**.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид экономической деятельности | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011\* | 2012 | 2013 | 2014\*\* |
| **Всего** | **27,4** | **25,3** | **21,4** | **21,7** | **24,9** | **25,8** | **25,3** | **26,2** |
| Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство | 4,2 | 3,5 | 3,2 | 4,0 | 4,2 | 4,1 | 4,7 | 5,2 |
| Рыболовство, рыбоводство | 23,5 | 15,8 | 12,3 | 11,1 | 12,8 | 12,2 | 16,4 | 11,8 |
| Добыча полезных ископаемых | 85,7 | 76,8 | 59,5 | 58,1 | 62,9 | 63,6 | 66,8 | 73,6 |
| Обрабатывающие производства | 27,1 | 24,4 | 24,1 | 26,8 | 28,9 | 32,2 | 32,2 | 30,9 |
| Производство и распределение энергии, газа и воды | 34,0 | 30,1 | 22,9 | 25,7 | 26,1 | 26,3 | 28,8 | 31,4 |
| Строительство | 24,2 | 21,7 | 21,1 | 18,1 | 18,6 | 18,7 | 18,8 | 19,6 |
| Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования | 10,7 | 11,6 | 11,8 | 10,9 | 13,9 | 16,6 | 15,1 | 16,3 |
| Гостиницы и рестораны | 13,7 | 16,4 | 15,0 | 15,8 | 19,2 | 18,0 | 18,0 | 17,8 |
| Транспорт и связь | 24,1 | 22,0 | 23,6 | 23,2 | 26,4 | 25,5 | 22,0 | 23,5 |
| Финансовая деятельность | 23,8 | 22,0 | 17,3 | 20,5 | 25,4 | 25,1 | 23,5 | 22,9 |
| Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг | 20,6 | 23,9 | 17,5 | 18,9 | 23,8 | 20,8 | 20,8 | 21,4 |
| Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное страхование | 8,9 | 8,4 | 7,8 | 7,6 | 9,3 | 8,6 | 8,3 | 8,5 |
| Образование | 19,1 | 19,2 | 19,1 | 19,9 | 24,4 | 26,4 | 27,1 | 28,7 |
| Здравоохранение и предоставление социальных услуг | 13,0 | 13,1 | 13,1 | 13,6 | 16,4 | 20,5 | 17,7 | 17,6 |
| Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг | 19,9 | 21,1 | 20,9 | 18,5 | 22,5 | 20,1 | 24,6 | 24,1 |

Источник: расчёты ФБК

\* Расчёт произведён без учёта взносов на обязательное медицинское страхование в связи тем, что такие данные за 2011 г. не собирались.

\*\* Оценка. Так как последние доступные статданные по амортизации имеются только за 2013 г., показатели фискальной (налоговой) нагрузки за 2014 г. получены на основе прогнозных данных по амортизации. Прогнозное значение амортизации рассчитывалось как произведение амортизации за 2013 г. и прогнозного темпа роста в 2014 г. Темп роста, в свою очередь, прогнозировался как среднее геометрическое темпов роста за 2007-2013 гг.

Принципиальное отличие данного методологического подхода состоит в том, что при расчёте фискальной (налоговой) нагрузки по видам экономической деятельности объём налоговых (фискальных) платежей относится не к обороту, а к доходу, который является источником уплаты налогов. Таким образом, в этот доход – валовую добавленную стоимость – не включаются материальные затраты. Не включается в него и амортизация, что совершенно оправдано методологически, так как позволяет в совокупности исключить в расчётах налоговой нагрузки факторы, которые не должны учитываться. В противном случае (по методологии ФНС) получается, что чем больше матзатраты и амортизация, включаемые в оборот, тем меньше налоговая нагрузка, и наоборот, чем меньше матзатраты и амортизация, тем больше налоговая нагрузка.

Необходимость корректировки методологического подхода, используемого ФНС, становится в особенности очевидной, если принять во внимание цель расчёта налоговой нагрузки со стороны налоговых органов. Для работников налоговых органов расчёт налоговой нагрузки по собственной методике позволяет определить, насколько соответствующий показатель по конкретному предприятию отличается от общеотраслевого показателя. Полученная информация используется при принятии решений о проведении камеральных налоговых проверок.

Таким образом, методология ФНС позволяет решать прикладную задачу планирования налоговых проверок, но не претендует и не может претендовать на решение задачи корректной оценки налоговой нагрузки как по видам экономической деятельности, так и по экономике в целом.

Альтернативный подход даёт результаты, кардинальным образом «усиливающие» результаты, полученные при модификации методики ФНС путём включения в расчёт страховых взносов и исключения из него НДФЛ.

* Общий показатель налоговой нагрузки составил в 2014 г. 26,2%, что существенно выше показателей 2009 г. – 21,4% и даже 2008 г. – 25,3%. Таким образом, налоговая нагрузка в настоящее время выросла по сравнению с уровнем кризисных 2008–2009 гг.
* Полученные показатели налоговой нагрузки номинально выше, чем при расчёте по методике ФНС. В 2014 г. налоговая нагрузка при расчёте по ВДС составила 26,2%, при расчёте по обороту – 11,4%. Однако это не столь принципиально, так как методологически использованные подходы отличаются существенным образом, что исключает возможность корректного сравнения показателей, полученных с использованием разных методик.
* Показатели налоговой нагрузки по видам экономической деятельности выглядят более адекватно по всем видам экономической деятельности, даже по тем, где добавленная стоимость создаётся путём бюджетного финансирования, а также в финансовой деятельности. То есть, нет тех «выбросов», которые есть при расчётах по методологии ФНС.
* Налоговая нагрузка в 2014 г. получена частично на прогнозных данных, поскольку на момент написания данного отчёта данные по амортизации за 2014 г. Росстатом обнародованы не были.
* Если сравнивать показатели налоговой нагрузки в 2008-2009 и 2014 гг., то налицо рост налоговой нагрузки в 2014 г. по большинству видов экономической деятельности.
* По сравнению с 2013 г. налоговая нагрузка выросла в целом по экономике и в большинстве видов экономической деятельности. Снизилась она в рыболовстве и рыбоводстве, обрабатывающих производствах, гостиницах и ресторанах, финансовой деятельности, здравоохранении и предоставлении прочих коммунальных, социальных и персональных услуг.

# Заключение. Рекомендации по результатам оценки фискальной (налоговой) нагрузки в России по видам экономической деятельности

В настоящее время государством декларируется обещание не повышать налоги до 2018 года. Однако неповышение (замораживание) налогов не гарантирует неповышения налоговой нагрузки. Дело в том, что решение задачи неповышения налогов фактически сводится к сохранению на прежнем уровне номинальных ставок налогов. Что же касается введения новых налогов и сборов, то формально подобного рода инициативы не противоречат решению задачи неповышения налогов.

Одновременно еще большая проблема состоит в том, что неповышение ставок налогов не гарантирует неповышения налоговой нагрузки, потому что последняя зависит не только от величины налогов, но и от налоговой базы, а также от объема ВВП (величины оборота предприятий, валовой добавленной стоимости).

Для экономических субъектов, для экономики страны важнейшее значение имеет именно налоговая нагрузка – то, сколько относительно много или немного налогоплательщики вынуждены платить за счет средств, которые могли бы пойти на собственное развитие.

Таким образом, задача обеспечения умеренной налоговой нагрузки не должна подменяться задачей неповышения налогов. В противном случае формальный результат может быть достигнут, однако никакого позитивного влияния на предпринимательскую активность это не окажет.

Решению данной задачи способствовала бы практическая реализация следующих рекомендаций.

1. Необходимо гармонизировать методику ФНС России и методику, по которой считается налоговая нагрузка в ежегодных Основных направлениях налоговой политики. Выработка общего подхода позволит сделать оценку налоговой нагрузки в России более качественной и обоснованной, полученные результаты будут обладать необходимой сравнимостью. Это не означает, что исключаются различные подходы к оцениванию фискальной (налоговой) нагрузки. Однако на уровне правительства (в том числе в лице его отдельных министерств и ведомств) должен выдерживаться единый методологический подход.
2. В Основных направлениях налоговой политики наряду с оценкой налоговой нагрузки в целом по экономике, а также по нефтегазовому и ненефтегазовому секторам, необходимо приводить информацию по налоговой нагрузке по видам экономической деятельности. Сегодня такой подход практикуется только ФНС России.
3. Должно быть обеспечено методологическое однообразие расчёта показателей налоговой нагрузки на всём анализируемом (приводимом) временном ряде. Это позволит обеспечить сравнимость показателей, что важно с точки зрения обеспечения корректности получаемых из соответствующего анализа выводов.
4. При оценке налоговой нагрузки на бизнес следует исключать из расчёта налог на доходы физических лиц (НДФЛ), поскольку работодатель в уплате данного налога является не налогоплательщиком, а налоговым агентом. Страховые взносы во внебюджетные фонды требуется включать в расчёты, поскольку они создают нагрузку именно на работодателя.
5. При расчёте фискальной (налоговой) нагрузки по видам экономической деятельности объём налогов и других платежей (в числителе) корректнее всего соотносить с объёмом валовой добавленной стоимости (в знаменателе). Вариант расчёта с отнесением налогов к обороту (выручке от реализации) следует рассматривать как промежуточный, обеспечивающий преемственность с используемой в настоящее время методикой ФНС России.
6. При анализе динамики налоговой нагрузки как на уровне макроэкономики (страна, виды экономической деятельности, отдельные группы налогоплательщиков), так и на уровне отдельных предприятий необходимо обеспечивать сопоставимость сравнений. Целесообразно сравнивать динамику показателей не столько с предыдущими годами, сколько с годами, в которых были схожие экономических условиях (период кризиса – с периодом кризиса, период подъёма – с периодом подъёма).
7. Сравнение между видами экономической деятельности, как правило, некорректно ввиду того, что видам деятельности присущи свойственные только им особенности. Например, номинально высокий уровень налоговой нагрузки в добыче полезных ископаемых связан, в большой степени, с тем, что этот вид деятельности облагается налогом на добычу полезных ископаемых. В нескольких видах деятельности (образование, государственное управление, здравоохранение) очень велика доля бюджетного сектора, о налогообложении которого можно говорить с известной степенью условности.
8. Данные, используемые для расчёта показателей налоговой нагрузки, должны находиться в свободном доступе для обеспечения общественного контроля. Данные по страховым взносам во внебюджетные фонды были получены только по официальным запросам, но даже в них отсутствовала информация о фактическом поступлении взносов (была предоставлена информация только по начисленным взносам). Если в целом по экономике эти показатели можно рассчитать, используя отчёты Федерального казначейства, то по видам экономической деятельности такой возможности нет. Это искажает показатели налоговой нагрузки, что может приводить к неправильным выводам при выработке налоговой политики.
9. Необходимо внести изменения в формы отчётности ПФР, ФСС и Национального союза страховщиков ответственности.
10. Результаты оценки налоговой (фискальной) нагрузки должны быть не просто справочной информацией в Основных направлениях налоговой политики. На основе такой информации должна определяться налоговая политика государства.
11. Главный содержательный вывод и рекомендация по результатам проведённого исследования состоит в том, что нынешний уровень налоговой (фискальной) нагрузки является чрезмерным, он существенно выше аналогичного уровня кризисных 2008-2009 годов. Налоговая нагрузка должна быть снижена. Это требование также предопределяется спецификой нынешнего экономического кризиса, его длительным, затяжным характером.

Снижать налоговую нагрузку необходимо не столько потому, что она реально росла в последние годы, и даже не потому, что в кризисный период повышение налогов противопоказано. Снижать налоговую нагрузку требуется для того, чтобы активизировать инвестиционную активность бизнеса, финансовой основой чего и будут фактически сэкономленные на уплате налогов финансовые средства.

Снижение налогов – это не только дополнительные ресурсы для активизации предпринимательской активности. Снижение налогов – это ключевая мера в формировании новой системы отношений между бизнесом и властью. Реально снижая налоговую нагрузку на бизнес, государство повышает уровень доверия между властью и бизнесом. Более высокий уровень доверия – это иной, более высокий уровень налоговой дисциплины. Доверие также располагает к формированию долгосрочных планов развития, что является основой долговременных инвестиций.

Снижение налогов, на самом деле, необходимо не только бизнесу. Оно необходимо и самому государству, которое, в конечном итоге, может получить в финансовом плане даже больше от активизации предпринимательской деятельности. Государство выигрывает в этом случае еще и потому, что подобные шаги стимулируют повышение эффективности государственных органов. Снижение налоговой нагрузки заставляет последние искать иные пути наполнения бюджетов, кроме как через повышение налогов.

Приложение Налоговая нагрузка по видам и подвидам экономической деятельности

Показатель налоговой нагрузки рассчитан как *соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстата)*

Табл. Расчёты ФНС России

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид экономической деятельности | 2006 | 2007\* | 2008\* | 2009\* | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| **ВСЕГО** | **11,6** | **14,4** | **13,5** | **12,4** | **9,4** | **9,7** | **9,8** | **9,9** | **9,8** |
| Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство | 5,5 | 8,7 | 8,0 | 7,4 | 4,2 | 3,6 | 2,9 | 2,9 | 3,4 |
| Рыболовство, рыбоводство | 13,7 | 15,3 | 13,7 | 12,6 | 9,3 | 7,6 | 7,1 | 6,6 | 6,2 |
| Добыча полезных ископаемых в том числе: | 45,1 | 54,8 | 46,0 | 30,8 | 30,3 | 33,2 | 35,2 | 35,7 | 38,5 |
| добыча топливно-энергетических полезных ископаемых | 49,4 | 60,2 | 50,5 | 33,2 | 33,2 | 36,3 | 39,0 | 39,6 | 42,6 |
| добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических | 14,4 | 17,9 | 16,5 | 13,1 | 11,0 | 13,0 | 10,6 | 8,2 | 8,3 |
| Обрабатывающие производства в том числе: | 7,2 | 10,5 | 9,6 | 9,3 | 7,2 | 7,1 | 7,5 | 7,2 | 7,1 |
| производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака | 13,2 | 15,7 | 13,7 | 14,6 | 15,4 | 14,9 | 16,6 | 19,1 | 19,4 |
| текстильное и швейное производство | 5,7 | 12,3 | 12,6 | 13,0 | 7,9 | 6,9 | 7,6 | 7,2 | 8,1 |
| производство кожи, изделий из кожи и производство обуви | 4,9 | 7,6 | 10,0 | 9,6 | 6,0 | 3,9 | 5,7 | 6,4 | 6,3 |
| обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели | 3,5 | 8,0 | 8,0 | 7,6 | 3,8 | 3,5 | 4,0 | 4,4 | 3,9 |
| производство целлюлозы, древесной массы, бумаги, картона и изделий из них | 3,7 | 5,1 | 3,9 | 3,4 | 3,7 | 3,5 | 2,3 | 2,3 | 2,8 |
| издательская и полиграфическая деятельность, тиражирование записанных носителей информации | 12,5 | 16,5 | 14,6 | 18,1 | 12,0 | 12,6 | 13,6 | 14,2 | 13,3 |
| производство кокса и нефтепродуктов | 3,2 | 8,6 | 7,3 | 7,1 | 5,0 | 6,0 | 6,0 | 4,5 | 3,4 |
| химическое производство | 4,4 | 7,2 | 8,5 | 5,5 | 3,6 | 4,3 | 4,3 | 3,3 | 3,2 |
| производство резиновых и пластмассовых изделий | 4,7 | 7,1 | 7,5 | 8,0 | 5,1 | 4,4 | 5,1 | 5,5 | 5,6 |
| производство прочих неметаллических минеральных продуктов | 8,9 | 12,3 | 12,8 | 10,2 | 7,3 | 7,5 | 7,9 | 8,0 | 8,0 |
| металлургическое производство и производство готовых металлических изделий | 6,7 | 9,0 | 7,4 | 2,6 | 3,3 | 3,5 | 3,1 | 3,2 | 3,8 |
| производство машин и оборудования | 11,8 | 17,2 | 15,8 | 17,6 | 11,1 | 11,1 | 11,3 | 10,9 | 11,7 |
| производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования | 7,8 | 12,3 | 12,4 | 15,4 | 10,2 | 9,8 | 10,3 | 10,8 | 10,9 |
| производство транспортных средств и оборудования | 5,5 | 7,8 | 7,3 | 9,0 | 5,9 | 5,2 | 6,2 | 5,6 | 6,0 |
| прочие производства | 4,8 | 6,3 | 5,8 | 8,8 | 4,6 | 4,0 | 4,0 | 4,5 | 5,4 |
| Производство и распределение энергии, газа и водыв том числе: | 7,2 | 10,5 | 9,6 | 9,3 | 7,2 | 7,1 | 7,5 | 7,2 | 4,8 |
| производство, передача и распределение электрической энергии | 7,0 | 8,4 | 7,3 | 6,3 | 5,1 | 4,5 | 3,8 | 4,7 | 4,9 |
| производство и распределение газообразного топлива | 4,2 | 6,1 | 5,2 | 4,6 | 3,2 | 3,2 | 2,6 | 2,6 | 2,7 |
| производство, передача и распределение пара и горячей воды (тепловой энергии) | 6,6 | 8,1 | 10,5 | 9,6 | 5,6 | 5,8 | 5,6 | 4,7 | 5,2 |
| Строительство | 11,9 | 15,9 | 14,5 | 16,2 | 11,3 | 12,2 | 13,0 | 12,0 | 12,3 |
| Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования  в том числе: | 3,8 | 2,7 | 3,0 | 3,0 | 2,4 | 2,4 | 2,8 | 2,6 | 2,6 |
| торговля автотранспортными средствами и мотоциклами, их техническое обслуживание и ремонт | н/д | 5,3 | 5,3 | 4,5 | 3,0 | 2,8 | 2,9 | 2,6 | 2,2 |
| оптовая торговля, включая торговлю через агентов, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами | н/д | 2,0 | 2,2 | 2,2 | 1,9 | 2,1 | 2,5 | 2,3 | 2,4 |
| розничная торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами; ремонт бытовых изделий и предметов личного пользования | н/д | 4,0 | 5,5 | 5,4 | 3,7 | 3,4 | 3,9 | 3,8 | 3,6 |
| Гостиницы и рестораны | 10,7 | 16,3 | 19,4 | 18,0 | 12,9 | 12,5 | 9,9 | 8,9 | 9,0 |
| Транспорт и связь в том числе: | 11,7 | 15,0 | 13,3 | 13,0 | 9,8 | 9,7 | 9,1 | 7,5 | 7,8 |
| деятельность железнодорожного транспорта | 8,1 | 15,5 | 14,9 | 16,0 | 13,0 | 11,4 | 11,4 | 8,3 | 9,5 |
| транспортирование по трубопроводам | н/д | 10,7 | 7,9 | 7,7 | 3,1 | 6,3 | 4,9 | 1,6 | 3,5 |
| деятельность водного транспорта | н/д | 21,1 | 18,7 | 16,4 | 13,5 | 11,9 | 10,6 | 10,0 | 11,1 |
| деятельность воздушного транспорта | н/д | 6,1 | 2,7 | 2,8 | 1,4 | 2,3 | 2,0 | 2,3 | 2,9 |
| связь | 16,5 | 18,0 | 17,5 | 15,9 | 15,0 | 14,0 | 14,2 | 14,5 | 12,9 |
| Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг | 18,2 | 29,5 | 30,0 | 23,7 | 19,7 | 22,2 | 18,6 | 17,9 | 17,5 |
| Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг в том числе: | 16,8 | 18,2 | 37,9 | 37,3 | 22,3 | 23,9 | 26,6 | 26,6 | 25,8 |
| деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта | 15,3 | 21,9 | 27,4 | 40,8 | 23,1 | 26,3 | 29,4 | 30,8 | 29,1 |

\* расчет произведен без учета поступлений по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Источник: Приложение №3 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

Показатель налоговой нагрузки рассчитан как *соотношение как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов, за вычетом НДФЛ и страховых взносов на обязательное социальное страхование, и оборота организаций по данным Росстата.*

Табл. Расчёты ФБК

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид экономической деятельности | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| **всего** | **9,6** | **9,5** | **8,5** | **6,8** | **7,2** | **7,7** | **7,8** | **7,7** | **7,7** |
| сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство | 2,3 | 1,6 | 0,8 | 0,3 | 1,0 | 0,7 | 0,1 | 0,1 | 0,9 |
| рыболовство, рыбоводство | 11,2 | 9,8 | 6,0 | 5,3 | 5,6 | 4,3 | 3,9 | 3,3 | 3,1 |
| добыча полезных ископаемых | 43,9 | 51,6 | 43,3 | 28,1 | 29,3 | 32,3 | 34,3 | 34,7 | 37,5 |
| добыча топливно-энергетических полезных ископаемых | 48,4 | 57,3 | 48,2 | 31,0 | 32,3 | 35,6 | 38,2 | 38,7 | 41,7 |
| добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических | 12,2 | 12,4 | 11,3 | 7,5 | 9,2 | 11,3 | 8,7 | 6,1 | 6,1 |
| обрабатывающие производства | 5,9 | 7,0 | 6,1 | 5,4 | 5,8 | 5,9 | 6,3 | 6,1 | 6,0 |
| производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака | 9,1 | 9,3 | 7,5 | 7,8 | 9,6 | 8,7 | 9,7 | 10,4 | 18,4 |
| текстильное и швейное производство | 3,7 | 5,4 | 5,2 | 6,0 | 5,3 | 4,6 | 5,2 | 5,1 | 5,7 |
| производство кожи, изделий из кожи и производство обуви | 3,1 | 2,3 | 3,6 | 3,5 | 3,6 | 1,6 | 3,3 | 3,9 | 3,6 |
| обработка древесины и производство изделий из дерева | 1,4 | 2,2 | 1,7 | 0,8 | 1,4 | 1,5 | 2,0 | 2,2 | 1,9 |
| целлюлозно-бумажное производство; издательская и полиграфическая   деятельность | 6,1 | 5,1 | 4,0 | 4,0 | 4,9 | 5,0 | 4,3 | 4,5 | 4,3 |
| производство кокса и нефтепродуктов | 3,0 | 7,9 | 6,7 | 6,5 | 4,8 | 5,8 | 5,8 | 4,4 | 3,3 |
| химическое производство | 2,9 | 3,3 | 5,2 | 1,8 | 2,2 | 3,1 | 3,1 | 2,0 | 1,9 |
| производство резиновых и пластмассовых изделий | 3,3 | 3,9 | 3,7 | 4,0 | 3,8 | 3,3 | 3,9 | 4,2 | 4,2 |
| производство прочих неметаллических минеральных продуктов | 7,3 | 8,2 | 8,6 | 5,5 | 5,5 | 5,8 | 6,1 | 6,2 | 6,2 |
| металлургическое производство и производство готовых металлических   изделий | 5,7 | 6,3 | 4,7 | -0,7 | 2,2 | 2,5 | 1,9 | 1,9 | 2,7 |
| производство машин и оборудования | 8,5 | 8,9 | 7,4 | 8,4 | 7,7 | 7,9 | 8,2 | 7,5 | 8,3 |
| производство электрооборудования, электронного и   оптического оборудования | 5,9 | 6,7 | 6,1 | 7,8 | 7,5 | 7,1 | 7,5 | 7,7 | 7,9 |
| производство транспортных средств и оборудования | 3,7 | 3,4 | 2,6 | 3,1 | 4,1 | 3,6 | 4,7 | 4,1 | 4,4 |
| в том числе: |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| производство автомобилей, прицепов и полуприцепов | 3,6 | 3,7 | 3,2 | 2,7 | 4,4 | 4,3 | 5,4 | 0,0 | н.д. |
| производство судов, летательных и космических аппаратов и прочих      транспортных средств | 3,9 | 2,6 | 1,7 | 3,4 | 3,7 | 2,6 | 3,5 | 0,0 | н.д. |
| прочие производства | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | 3,8 |
| производство и распределение электроэнергии, газа и воды | 6,0 | 5,8 | 5,0 | 4,2 | 4,1 | 3,7 | 3,0 | 3,4 | 3,7 |
| строительство | 9,4 | 9,4 | 8,2 | 9,2 | 8,5 | 9,4 | 10,2 | 9,2 | 9,5 |
| оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования | 3,3 | 1,7 | 1,8 | 1,6 | 1,8 | 1,9 | 2,2 | 2,0 | 2,0 |
| оптовая торговля, включая торговлю через агентов, кроме торговли   автотранспортными средствами и мотоциклами | 0,0 | 1,3 | 1,4 | 1,3 | 1,5 | 1,7 | 2,1 | 1,8 | 1,9 |
| розничная торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и   мотоциклами; ремонт бытовых изделий и предметов личного   пользования | 0,0 | 2,1 | 2,6 | 2,6 | 2,6 | 2,4 | 2,8 | 2,8 | 2,5 |
| гостиницы и рестораны | 7,9 | 8,5 | 10,7 | 8,5 | 9,0 | 9,0 | 6,9 | 6,3 | 6,3 |
| транспорт и связь | 9,4 | 9,3 | 7,6 | 7,4 | 7,3 | 7,3 | 6,8 | 5,2 | 5,5 |
| из них связь | 14,7 | 13,7 | 12,9 | 11,7 | 13,0 | 12,0 | 12,2 | 12,4 | 10,8 |
| финансовая деятельность | н.д. | н.д. | н.д. | н.д. | 8333,6 | 3808,5 | 3712,5 | 3885,3 | н.д. |
| операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг | 13,3 | 17,5 | 18,8 | 12,2 | 15,0 | 16,8 | 13,2 | 12,6 | 12,4 |
| государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное страхование | 41,8 | 47,3 | 41,9 | 31,2 | 33,0 | 34,4 | 38,6 | 37,4 | н.д. |
| образование | 9,2 | 13,0 | 13,1 | 14,8 | 15,3 | 15,7 | 15,2 | 16,3 | 15,9 |
| здравоохранение и предоставление социальных услуг | 8,1 | 9,4 | 9,8 | 8,9 | 9,8 | 9,1 | 20,0 | 6,4 | 2,9 |
| предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг | 11,9 | 8,6 | 13,8 | 14,6 | 12,6 | 13,9 | 9,8 | 15,3 | 14,2 |

Источник: ФБК

Приложение Классификация Всемирного банка стран по уровню доходов, 2013 г.

**Страны с низким уровнем дохода[[45]](#footnote-45) ($1,045 и менее) – 34 страны**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Афганистан | Гамбия | Непал |
| Бангладеш | Гвинея | Нигер |
| Бенин | Гвинея-Бисау | Руанда |
| Буркина Фасо | Гаити | Сьерра Лионе |
| Бурунди | Кения | Сомали |
| Камбоджа | Демократическая республика Корея | Таджикистан |
| Центральная Африканская Республика | Либерия | Танзания |
| Чад | Мадагаскар | Того |
| Коморские острова | Малави | Уганда |
| Демократическая республика Конго | Мали | Зимбабве |
| Эритрея | Мозамбик |  |
| Эфиопия | Мьянмар |  |

**Страны с уровнем дохода ниже среднего (от $1,046 до $4,125) – 50 стран**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Армения | Кирибати | Сан-Томе́ и При́нсипи |
| Бутан | Косово | Сенегал |
| Боливия | Кыргызская Республика | Соломоновы острова |
| Камерун | Лаосская НДР | Южный Судан |
| Кабо Верде | Лесото | Шри Ланка |
| Республика Конго | Мавритания | Судан |
| Кот-д'Ивуар | Федеративные Штаты Микронезии | Свазиленд |
| [Джибути](http://www.multitran.ru/c/m.exe?t=659086_2_1&s1=Djibouti) | Республика Молдова | Сирийская Арабская Республика |
| Арабская республика Египет | Монголия | Восточный Тимор |
| Сальвадор | Морокко | Украина |
| Грузия | Никарагуа | Узбекистан |
| Гана | Нигерия | Вануату |
| Гватемала | Пакистан | Вьетнам |
| Гвинея | Папуа Новая Гвинея | Западный берег и сектор Газа |
| Гондурас | Парагвай | Республика Йемен |
| Индонезия | Филиппины | Замбия |
| Индия | Самоа |  |

**Страны с уровнем дохода выше среднего (от $4,126 до $12,745) – 55 стран**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ангола | Фиджи | Палау |
| Албания | Габон | Панама |
| Алжир | Гренада | Перу |
| Восточное Самоа | Венгрия | Румыния |
| Аргентина | Исламская Республика Иран | Сербия |
| Азербайджан | Ирак | Сейшельские острова |
| Беларусь | Ямайка | ЮАР |
| Белиз | Иордания | Сент-Люсия |
| Босния и Герцеговина | Казахстан | Сент-Винсент и Гренадины |
| Ботсвана | Ливан | Суринам |
| Бразилия | Ливия | Тайланд |
| Болгария | Македония, БЮР | Тонга |
| Китай | Малайзия | Тунис |
| Колумбия | Мальдивы | Турция |
| Коста Рика | Маршалловы острова | Туркменистан |
| Куба | Маврикий | Тувалу |
| Доминика | Мексика | Венесуэла, БР |
| Доминиканская республика | Черногория |  |
| Эквадор | Намибия |  |

**Страны с высоким уровнем дохода ($12,746 и более) – 75 стран**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Андорра | Французская Полинезия | Норвегия |
| Антигуа и Барбуда | Германия | Оман |
| Аруба | Греция | Польша |
| Австралия | Гренландия | Португалия |
| Австрия | Гуам | Пуэрто Рико |
| Багамские острова | Гонконг | Катар |
| Бахрейн | Исландия | **Российская Федерация** |
| Барбадос | Ирландия | Сан Марино |
| Бельгия | Остров Мэн | Саудовская Аравия |
| Бермудские острова | Израиль | Сингапур |
| Бруней-Даруссалам | Италия | Синт-Мартен |
| Канада | Япония | Словакия |
| Каймановы острова | Республика Корея. | Словения |
| Нормандские острова | Кувейт | Испания |
| Чили | Латвия | Сент-Китс и Невис |
| Хорватия | Лихтенштейн | Сент-Мартин |
| Кюрассао | Литва | Швеция |
| Кипр | Люксембург | Швейцария |
| Чехия | Макао | Тринидад и Тобаго |
| Дания | Мальта | Теркс и Кайкос |
| Эстония | Монако | Объединенные Арабские Эмираты |
| Экваториальная Гвинея | Нидерланды | Великобритания |
| Фарерские острова | Новая Каледония | США |
| Финляндия | Новая Зеландия | Уругвай |
| Франция | Северные Марианские острова | Виргинские острова |

Приложение Налоговая квота в странах мира, 2000-2012 гг.

Налоговая квота рассчитывается Всемирным банком как *соотношение суммы собранных в стране налогов (не включаются большинство социальных страховых взносов, штрафы и некоторые другие обязательные отчисления) с величиной валового внутреннего продукта.*

| Страна | 2000 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Макао, Китай | 16,6 | 21,6 | 21,6 | 26,0 | 30,7 | 29,7 | 34,2 | 37,6 | 37,0 |
| Алжир |  |  | 40,8 | 37,4 | 45,3 | 35,1 | 34,4 | 37,4 |  |
| Дания | 30,1 | 31,8 | 30,6 | 34,9 | 33,9 | 33,3 | 32,9 | 33,0 | 33,4 |
| Сейшелы | 26,1 | 27,4 | 24,6 | 23,6 | 22,5 | 25,2 | 27,8 | 31,7 | 31,2 |
| Новая Зеландия |  | 30,6 | 32,4 | 30,5 | 32,2 | 31,3 | 28,2 | 28,3 | 29,3 |
| Норвегия | 27,4 | 28,7 | 29,4 | 28,6 | 28,3 | 26,3 | 27,2 | 27,8 | 27,3 |
| Мальта |  | 60,8 | 63,5 | 65,9 | 27,2 | 27,8 | 27,0 | 26,4 | 27,0 |
| Южная Африка | 24,0 | 26,9 | 28,4 | 28,9 | 28,2 | 25,4 | 25,7 | 26,0 | 26,5 |
| Кипр | 39,3 | 45,4 | 47,7 | 54,1 | 51,0 | 25,8 | 25,9 | 25,8 | 25,5 |
| Великобритания | 27,1 | 25,8 | 26,5 | 26,2 | 27,3 | 24,4 | 25,2 | 25,8 | 25,3 |
| Ямайка |  | 25,3 | 26,1 | 27,0 | 27,3 | 27,2 | 26,5 | 25,7 | 27,1 |
| Люксембург | 25,1 | 25,7 | 24,6 | 25,0 | 24,9 | 25,6 | 25,2 | 24,7 | 25,5 |
| Бельгия | 26,8 | 25,4 | 25,0 | 24,4 | 24,7 | 23,3 | 23,9 | 24,0 | 24,9 |
| Грузия | 7,7 | 12,1 | 15,4 | 17,7 | 23,8 | 23,1 | 22,1 | 23,8 | 24,1 |
| Морокко |  | 22,0 | 22,4 | 25,1 | 27,6 | 24,0 | 23,4 | 23,8 | 24,5 |
| Ботсвана |  |  | 26,9 | 25,7 | 27,0 | 27,7 | 22,0 | 23,6 | 27,1 |
| Намибия | 27,5 | 25,8 | 29,1 | 27,6 | 30,3 | 29,6 | 21,7 | 23,1 |  |
| Израиль | 28,7 | 27,0 | 26,6 | 26,6 | 24,1 | 22,1 | 22,8 | 23,1 | 22,1 |
| Доминикана | 20,1 | 22,9 | 23,1 | 24,7 | 24,3 | 23,8 | 24,6 | 22,7 | 21,8 |
| Белиз | 17,8 | 21,3 | 21,8 | 22,9 | 21,7 | 22,5 | 23,6 | 22,6 | 22,6 |
| Монголия | 13,9 |  | 28,7 | 23,5 | 21,7 | 16,5 | 22,7 | 21,9 | 18,2 |
| Италия | 22,3 | 20,3 | 21,8 | 22,1 | 21,6 | 22,1 | 21,9 | 21,6 | 22,4 |
| Греция | 22,4 | 19,7 | 19,6 | 19,9 | 19,7 | 19,1 | 19,6 | 21,4 | 22,4 |
| Исландия | 25,3 | 27,2 | 27,3 | 26,0 | 23,3 | 20,3 | 20,7 | 21,3 | 22,3 |
| Тунис | 19,3 | 18,9 | 18,5 | 19,1 | 20,5 | 20,0 | 20,0 | 21,1 | 21,0 |
| Ирландия | 25,3 | 24,1 | 25,5 | 24,6 | 22,4 | 20,5 | 20,2 | 21,1 | 22,0 |
| Венгрия | 22,3 | 20,0 | 19,8 | 21,4 | 23,3 | 23,4 | 22,8 | 21,1 | 22,9 |
| Швеция | 22,5 | 21,5 | 22,1 | 21,3 | 20,5 | 20,5 | 20,2 | 20,8 | 20,7 |
| Португалия | 20,4 | 20,1 | 20,6 | 20,9 | 20,6 | 18,8 | 19,3 | 20,8 | 20,3 |
| Босния и Герцеговина |  | 20,5 | 22,2 | 21,9 | 20,7 | 19,3 | 20,1 | 20,7 | 20,9 |
| Франция | 22,5 | 21,7 | 21,9 | 21,2 | 21,0 | 19,3 | 20,7 | 20,6 | 21,4 |
| Австралия | 23,1 | 24,8 | 24,6 | 24,1 | 24,2 | 22,1 | 20,6 | 20,5 | 21,4 |
| Нидерланды | 20,8 | 21,5 | 21,8 | 22,0 | 21,4 | 21,0 | 21,3 | 20,4 | 19,7 |
| Сербия |  |  |  | 22,8 | 22,4 | 21,2 | 21,4 | 20,2 | 19,7 |
| Турция |  |  |  |  | 18,5 | 19,2 | 20,5 | 20,1 | 20,4 |
| Ангола | 39,7 | 26,4 | 34,5 | 25,5 | 30,5 | 19,2 | 19,5 | 19,9 | 18,8 |
| Финляндия | 23,9 | 21,6 | 21,2 | 20,9 | 20,3 | 18,7 | 18,4 | 19,8 | 20,0 |
| Кабо-Верде |  | 21,1 | 22,7 | 20,9 | 21,3 | 18,4 | 18,4 | 19,7 | 17,8 |
| Уругвай | 14,7 | 17,9 | 19,0 | 18,4 | 18,2 | 19,5 | 19,6 | 19,4 | 19,3 |
| Гренада | 18,9 | 18,3 | 19,1 | 19,7 | 19,5 | 18,2 | 18,7 | 19,2 | 18,7 |
| Чили |  | 17,8 | 19,5 | 20,3 | 18,7 | 14,6 | 17,4 | 19,0 | 19,0 |
| Сенегал |  |  |  |  |  | 17,9 | 18,7 | 18,9 | 19,2 |
| Мозамбик |  |  |  |  |  |  | 16,1 | 18,5 | 20,8 |
| Украина | 14,1 | 17,1 | 17,7 | 16,5 | 17,9 | 16,4 | 15,5 | 18,5 | 18,2 |
| Хорватия | 22,2 | 19,8 | 19,9 | 19,9 | 20,0 | 19,2 | 19,2 | 18,5 | 19,6 |
| Суринам |  | 20,5 | 16,7 | 18,9 | 17,3 | 17,2 | 15,7 | 18,4 | 19,4 |
| Маврикий |  |  |  |  |  | 18,7 | 18,5 | 18,4 | 19,0 |
| Болгария | 17,3 | 21,3 | 22,2 | 22,3 | 22,6 | 20,3 | 18,8 | 18,3 | 19,0 |
| Молдавия | 14,7 | 18,5 | 19,6 | 20,6 | 20,4 | 17,7 | 18,2 | 18,3 | 18,6 |
| Антигуа и Барбадос | 13,4 | 16,9 | 18,5 | 19,8 | 19,0 | 17,6 | 18,8 | 18,1 | 18,6 |
| Австрия | 19,4 | 19,5 | 19,1 | 19,4 | 19,5 | 17,9 | 17,9 | 17,9 | 18,3 |
| Румыния |  | 12,2 | 11,4 | 11,7 | 17,5 | 16,3 | 16,8 | 17,9 | 18,8 |
| Тайланд |  | 17,2 | 16,7 | 16,1 | 16,4 | 15,2 | 16,0 | 17,6 | 16,5 |
| Либерия |  | 13,4 | 13,4 | 19,0 | 20,0 |  | 17,3 | 17,4 | 20,9 |
| Словения | 20,1 | 20,2 | 20,7 | 19,3 | 19,6 | 17,6 | 16,7 | 17,3 | 17,5 |
| Танзания |  |  |  |  |  | 15,7 | 16,4 | 17,3 | 16,1 |
| Армения |  | 14,3 | 14,4 | 16,0 | 17,3 | 16,5 | 17,1 | 17,2 | 18,7 |
| Македония |  | 19,3 | 18,9 | 19,5 | 18,7 | 17,3 | 17,0 | 17,2 | 16,7 |
| Польша |  | 16,6 | 17,3 | 18,2 | 18,3 | 16,1 | 16,5 | 16,7 | 16,0 |
| СанТоме и Принсипи |  | 11,2 | 15,8 | 16,4 | 15,2 | 14,5 | 17,4 | 16,6 | 14,0 |
| Того |  | 13,9 | 14,8 | 16,2 | 14,9 | 15,3 | 15,7 | 16,4 | 16,4 |
| Багамы | 13,6 | 12,8 | 14,4 | 14,5 | 15,5 | 14,4 | 13,9 | 16,4 | 15,5 |
| Уганда | 10,4 | 11,8 | 12,3 | 12,4 | 12,9 | 12,2 | 12,0 | 16,1 | 13,0 |
| Киргизия | 11,7 |  | 14,2 | 16,4 | 16,5 | 15,0 | 15,0 | 16,1 | 18,1 |
| Перу | 12,8 | 14,3 | 15,8 | 16,4 | 16,4 | 14,4 | 15,4 | 16,1 | 16,5 |
| Вануату |  |  |  |  |  | 16,0 | 15,5 | 16,0 |  |
| Хзамбия |  | 14,8 | 13,7 | 13,9 | 14,2 | 12,5 | 13,2 | 16,0 |  |
| Кения | 16,8 | 18,7 | 15,1 | 15,2 | 16,0 | 15,5 | 15,7 | 15,9 | 15,9 |
| Бенин |  | 15,2 | 15,5 | 17,0 | 17,3 | 16,2 | 16,5 | 15,9 | 15,6 |
| Бразилия | 14,0 | 16,7 | 16,5 | 16,2 | 15,9 | 14,8 | 14,6 | 15,7 | 15,4 |
| Эстония | 15,7 | 15,9 | 16,0 | 16,2 | 14,7 | 16,8 | 15,7 | 15,6 | 16,3 |
| Мальдивы | 13,8 | 13,6 | 14,2 | 14,7 | 13,9 | 10,8 | 10,7 | 15,5 |  |
| Мали | 13,2 | 15,7 | 15,0 | 14,9 | 13,3 | 14,7 | 14,6 | 15,3 | 15,6 |
| Малайзия | 13,7 | 14,8 | 14,5 | 14,3 | 14,7 | 14,9 | 13,7 | 15,2 | 16,1 |
| Беларусь | 16,6 | 20,1 | 22,2 | 23,7 | 25,4 | 19,3 | 16,9 | 15,0 | 15,1 |
| **Российская Федерация** |  | **16,6** | **16,6** | **16,6** | **15,8** | **13,0** | **13,0** | **15,0** | **15,1** |
| Иордания | 19,0 | 24,4 | 24,6 | 24,7 | 17,7 | 17,0 | 15,9 | 15,0 | 15,3 |
| Гана |  | 21,3 | 12,8 | 13,9 | 13,9 | 12,6 | 13,4 | 14,9 |  |
| Гондурас |  | 14,5 | 15,2 | 16,4 | 16,1 | 14,2 | 14,4 | 14,8 | 14,7 |
| Колумбия |  |  |  |  | 12,9 | 12,6 | 12,1 | 14,6 | 13,2 |
| Корея | 14,6 | 13,9 | 14,3 | 15,5 | 15,1 | 14,3 | 14,0 | 14,4 |  |
| Никарагуа | 10,6 | 12,9 | 13,6 | 13,8 | 13,2 | 13,0 | 13,4 | 14,3 | 14,8 |
| Буркина-Фасо |  | 11,8 | 12,1 | 12,7 | 11,9 | 12,5 | 12,4 | 14,2 | 16,3 |
| Египет |  | 14,1 | 15,8 | 15,3 | 15,3 | 15,7 | 14,1 | 14,0 | 13,2 |
| Коста Рика |  |  |  |  | 15,7 | 13,8 | 13,4 | 13,7 | 13,6 |
| Лао |  |  | 10,5 | 11,6 | 12,1 | 12,8 | 12,9 | 13,7 | 14,8 |
| Сальвадор |  | 12,5 | 13,5 | 14,2 | 14,3 | 12,8 | 13,6 | 13,5 | 14,5 |
| Сингапур | 14,9 | 11,6 | 11,9 | 12,9 | 13,9 | 13,1 | 13,0 | 13,4 | 14,0 |
| Литва | 14,7 | 17,2 | 17,8 | 17,6 | 17,3 | 13,9 | 13,2 | 13,3 | 13,4 |
| Непал | 8,7 | 9,2 | 8,8 | 9,8 | 10,4 | 11,8 | 13,4 | 13,3 | 13,9 |
| Латвия | 14,2 | 15,1 | 15,9 | 15,6 | 15,0 | 13,4 | 12,8 | 13,2 | 13,8 |
| Руанда |  |  |  |  | 12,6 | 12,1 | 12,4 | 13,1 | 13,7 |
| Чехия | 14,2 | 14,3 | 13,5 | 14,0 | 13,6 | 12,4 | 12,9 | 13,1 | 13,4 |
| Парагвай |  | 10,2 | 10,5 | 10,1 | 10,8 | 11,7 | 12,1 | 12,6 | 12,8 |
| Словакия |  | 14,6 | 13,7 | 13,9 | 13,3 | 12,2 | 12,2 | 12,5 | 12,2 |
| Шри Ланка | 14,5 | 13,7 | 14,6 | 14,2 | 13,3 | 12,8 | 12,9 | 12,4 | 12,0 |
| Филиппины | 12,8 | 12,4 | 13,7 | 13,5 | 13,6 | 12,2 | 12,1 | 12,4 | 12,9 |
| Доминиканская республика |  | 14,6 | 14,8 | 14,9 | 14,2 | 12,7 | 12,2 | 12,2 |  |
| Азербайджан |  |  |  |  | 16,4 | 14,1 | 12,2 | 12,2 | 13,0 |
| Канада | 14,9 | 13,4 | 13,4 | 13,4 | 12,4 | 12,3 | 11,8 | 11,7 | 11,7 |
| Германия | 11,2 | 10,5 | 10,7 | 11,1 | 11,2 | 11,5 | 11,1 | 11,4 | 11,5 |
| Сьерра Лионе | 10,2 | 8,2 | 8,4 | 7,9 | 8,2 | 8,4 | 9,2 | 11,0 | 11,7 |
| Кот-д'Ивуар |  | 13,9 | 14,7 | 15,1 | 15,1 | 14,6 | 14,3 | 10,9 | 14,2 |
| Гуатемала | 10,1 | 11,2 | 11,9 | 12,1 | 11,3 | 10,3 | 10,4 | 10,8 | 10,8 |
| Китай |  | 8,7 | 9,2 | 9,9 | 10,3 | 10,5 | 10,5 | 10,6 |  |
| Камбоджа |  | 7,9 | 8,2 | 9,7 | 10,6 | 9,6 | 10,0 | 10,2 | 11,6 |
| Мадагаскар | 11,3 | 10,1 | 10,7 | 11,4 | 13,0 | 9,4 | 9,8 | 10,1 |  |
| Швейцария |  | 9,4 | 9,5 | 9,3 | 10,0 | 9,8 | 9,6 | 9,8 |  |
| Япония |  | 10,5 | 10,9 | 10,5 | 9,3 | 8,7 | 9,1 | 9,8 | 10,1 |
| США |  | 10,8 | 11,4 | 11,5 | 10,0 | 8,2 | 8,8 | 9,7 | 10,2 |
| Испания | 15,9 | 12,6 | 13,2 | 13,5 | 10,1 | 8,3 | 11,1 | 9,3 | 7,1 |
| Эфиопия |  | 8,7 | 8,3 | 7,8 | 7,8 | 6,6 | 8,2 | 9,2 |  |
| Пакистан | 10,1 | 9,6 | 8,7 | 9,2 | 9,5 | 8,9 | 10,0 | 9,2 | 10,1 |
| Афганистан |  |  | 6,9 | 5,2 | 6,0 | 8,4 | 9,1 | 8,9 | 7,5 |
| Индия | 8,7 | 9,9 | 11,0 | 11,9 | 10,8 | 9,6 | 10,2 | 8,8 | 10,7 |
| Бангладеш |  | 8,2 | 7,0 | 6,9 | 7,7 | 7,5 | 7,8 | 8,7 |  |
| Центрально-Африканская республика |  |  |  |  | 8,3 | 8,2 | 9,1 | 8,4 | 9,5 |
| Оман | 1,6 | 2,0 | 2,0 | 2,7 | 2,4 | 3,4 | 2,5 | 2,2 | 2,5 |
| Нигерия |  | 2,9 | 2,4 | 4,0 | 5,5 | 5,1 | 2,3 | 1,8 | 1,6 |
| Бахрейн |  |  |  | 1,1 | 1,2 | 1,4 | 1,2 | 1,1 |  |
| Кувейт |  | 1,0 | 1,0 | 1,1 | 0,9 | 1,0 | 0,9 | 0,8 | 0,7 |
| Объединенные Арабские Эмираты |  |  |  |  |  |  |  | 0,3 | 0,4 |
| Самоа |  |  |  |  |  |  | 0,0 | 0,0 | 0,0 |

Источник: Всемирный Банк

Приложение Налоговая квота в странах ОЭСР с учетом и без социальных выплат, 2012 г.

Налоговая квота рассчитывается Всемирным банком как *соотношение суммы собранных в стране налогов с величиной валового внутреннего продукта*.

|  | Налоговая квота без учета социальных взносов,% | | Налоговая квота с учетом социальных взносов, % | |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Значение | Ранг | Значение | Ранг | различие рангов |
| Дания | 33,4 | 1 | 47,2 | 1 | 0 |
| Франция | 21,4 | 13 | 44,0 | 2 | 11 |
| Бельгия | 24,9 | 6 | 44,0 | 3 | 3 |
| Финляндия | 20 | 18 | 42,8 | 4 | 14 |
| Италия | 22,4 | 9 | 42,7 | 5 | 4 |
| Швеция | 20,7 | 15 | 42,3 | 6 | 9 |
| Норвегия | 27,3 | 3 | 42,3 | 7 | 4 |
| Австрия | 18,3 | 21 | 41,7 | 8 | 13 |
| Люксембург | 25,5 | 4 | 38,5 | 9 | 5 |
| Венгрия | 22,9 | 7 | 38,5 | 10 | 3 |
| Словения | 17,5 | 22 | 36,5 | 11 | 11 |
| Германия | 11,5 | 29 | 36,5 | 12 | 17 |
| Нидерланды | 19,7 | 19 | 36,3 | 13 | 6 |
| Исландия | 22,3 | 10 | 35,3 | 14 | 4 |
| Чехия | 13,4 | 26 | 33,8 | 15 | 11 |
| Греция | 22,4 | 8 | 33,7 | 16 | 8 |
| Великобритания | 25,3 | 5 | 33,0 | 17 | 12 |
| Новая Зеландия | 29,3 | 2 | 33,0 | 18 | 16 |
| Эстония | 16,3 | 23 | 32,1 | 19 | 4 |
| Польша | 16 | 24 | 32,1 | 20 | 4 |
| Испания | 7,1 | 33 | 32,1 | 21 | 12 |
| Португалия | 20,3 | 17 | 31,2 | 22 | 5 |
| Канада | 11,7 | 28 | 30,7 | 23 | 5 |
| Израиль | 22,1 | 11 | 29,6 | 24 | 13 |
| Япония | 10,1 | 31 | 29,5 | 25 | 6 |
| Словакия | 12,2 | 27 | 28,1 | 26 | 1 |
| Турция | 20,4 | 16 | 27,6 | 27 | 11 |
| Ирландия | 22 | 12 | 27,3 | 28 | 16 |
| Австралия | 21,4 | 14 | 27,3 | 29 | 15 |
| Швейцария\* | 9,8 | 32 | 26,9 | 30 | 2 |
| Корея\* | 14,4 | 25 | 24,8 | 31 | 6 |
| США | 10,2 | 30 | 24,4 | 32 | 2 |
| Чили | 19 | 20 | 21,4 | 33 | 13 |

\*данные по налоговой квоте без учета социальных выплат по этим странам приведены за 2011 год последние доступные).

Источники: ОЭСР, Всемирный банк, ФБК

Приложение Расчет Дня налоговой свободы по данным 2005-2013 гг.

День налоговой свободы рассчитывается как *соотношение суммы собранных налогов к чистому национальному доходу, умноженное на 365 (дней)*.

|  | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| налог на прибыль организаций | 1332,9 | 1670,6 | 2172 | 2513,2 | 1264,6 | 1774,6 | 2270,5 | 2355,7 | 2071,9 |
| налог на доходы физических лиц | 707 | 930,3 | 1266,6 | 1666,3 | 1665,8 | 1790,5 | 1995,8 | 2261,5 | 2499,1 |
| страховые взносы на обязательное социальное страхование | 267,9 | 525,9 | 656,7 | 811,9 | 976 | 2477,1 | 3528,3 | 4103,7 | 4436,2 |
| налог на добавленную стоимость: |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| на товары (работы, услуги), реализуемые    на территории Российской Федерации | 1025,8 | 924,3 | 1390,6 | 998,7 | 1176,9 | 1329,1 | 1753,6 | 1886,4 | 1868,5 |
| на товары, ввозимые на территорию Российской    Федерации | 446,5 | 586,7 | 871,1 | 1133,8 | 873,4 | 1169,5 | 1497,2 | 1659,7 | 1670,9 |
| акцизы по подакцизным товарам (продукции): |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| производимым на территории Российской | 236,1 | 253,3 | 288,2 | 314,7 | 327,4 | 441,4 | 603,9 | 783,6 | 952,5 |
| Федерации |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| ввозимым на территорию Российской | 17,6 | 17,3 | 26,2 | 35,3 | 19,8 | 30,1 | 46,6 | 53,4 | 63,4 |
| Федерации |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| налоги на совокупный доход | 71,7 | 103,9 | 141,8 | 185 | 175,5 | 207,7 | 234,3 | 271,3 | 292,8 |
| налоги на имущество | 253,3 | 310,9 | 411,2 | 493,4 | 569,7 | 628,2 | 678 | 785,5 | 900,7 |
| налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами | 928,6 | 1187,2 | 1235,1 | 1742,6 | 1080,9 | 1440,8 | 2085 | 2484,5 | 2598 |
| ***Итого налоги и взносы*** | *5287,4* | *6510,4* | *8459,5* | *9894,9* | *8130* | *11289* | *14693,2* | *16645,3* | *17354* |
| Валовой национальный доход | 21 070,8 | 26 120,7 | 32 464,0 | 40 066,4 | 37 546,1 | 44 830,7 | 54 198,4 | 60112,8871 | 64204,1 |
| Амортизация основных средств | 716,0 | 971,9 | 1168,3 | 1422,0 | 1732,1 | 2038,5 | 2461,9 | 2889,8 | 4179,5 |
| Чистый национальный доход | 20 354,8 | 25 148,9 | 31 295,6 | 38 644,4 | 35 814,1 | 42 792,2 | 51 736,5 | 57 223,1 | 60 024,6 |
| *День налоговой свободы* | *94,8* | *94,5* | *98,7* | *93,5* | *82,9* | *96,3* | *103,7* | *106,2* | *107,2* |

Источники: Росстат, расчеты ФБК

Приложение 6 Перечень налогов и сборов согласно форме №1-НОМ

Форма 1-НОМ[[46]](#footnote-46) содержит данные по начисленным и поступившим налогам по видам экономической деятельности. По поступившим налогам существует следующее разделение на отдельные налоги и группы налогов (*курсивом* выделены налоги и сборы, по которым в форме есть данные):

* федеральные налоги и сборы:
* *налог на прибыль организаций*
* *налог на доходы физических лиц*
* *налог на добавленную стоимость*
* *акцизы по подакцизным товарам*
* налоги и сборы за пользование природными ресурсами:
* налог на добычу полезных ископаемых
* водный налог
* [сборы](consultantplus://offline/ref=5BEB69DF7E5DBB255DA83F817A08E00632EA98AA281073F3FA64E388428E537AC5E9A34653Q1G4M) за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов
* остальные федеральные налоги и сборы:
* государственная пошлина
* налог на прибыль организаций, зачислявшийся до 1 января 2005 года в местные бюджеты
* акцизы на природный газ
* платежи за добычу полезных ископаемых:
* платежи за добычу общераспространенных полезных ископаемых
* платежи за добычу углеводородного сырья
* платежи за добычу подземных вод
* платежи за добычу полезных ископаемых из уникальных месторождений и групп месторождений федерального значения
* платежи за добычу других полезных ископаемых
* платежи за пользование континентальным шельфом Российской Федерации
* отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы
* платежи за пользование лесным фондом и лесами иных категорий в части минимальных ставок платы за древесину, отпускаемую на корню (по обязательствам, возникшим до 1 января 2005 года)
* налог с владельцев транспортных средств и налог на приобретение автотранспортных средств
* налог на пользователей автомобильных дорог
* налог с имущества переходящего в порядке наследования или дарения
* прочие налоги и сборы (по отмененным федеральным налогам и сборам):
* налог на реализацию горюче-смазочных материалов
* налог на операции с ценными бумагами
* сбор за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний
* налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте
* прочие налоги и сборы
* недоимка, пени и штрафы по взносам в Государственный фонд занятости населения Российской Федерации, а также средства указанного Фонда, возвращаемые организациями в соответствии с ранее заключенными договорами
* региональные налоги и сборы:
* налог на имущество организаций
* транспортный налог
* налог на игорный бизнес
* налог на имущество предприятий
* прочие налоги и сборы (по отменным налогам и сборам субъектов Российской Федерации):
* налог с продаж
* сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц
* прочие налоги и сборы
* местные налоги и сборы:
* налог на имущество физических лиц
* земельный налог
* налог на недвижимость, взимаемый с объектов недвижимого имущества, расположенных в границах городов Великий Новгород и Тверь
* земельный налог (по обязательствам, возникшим до 1 января 2006 года)
* прочие налоги и сборы (по отмененным местным налогам и сборам):
* налог на рекламу
* курортный сбор
* целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели
* лицензионный сбор за право торговли спиртными напитками
* прочие местные налоги и сборы
* налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами
* налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения
* единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности
* единый сельскохозяйственный налог
* налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения
* налог, взимаемый в виде стоимости патента в связи с применением упрощенной системы налогообложениия
* налог на прибыль организаций при выполнении соглашений о разделе продукции, заключенных до [вступления в силу](garantF1://11005771.0) федерального закона "о соглашениях о разделе продукции" и не предусматривающих специальные налоговые ставки для зачисления указанного налога в федеральный бюджет и бюджеты субъектов российской федерации
* регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции
* платежи за пользование недрами при выполнении соглашений о разделе продукции

Данные, содержащиеся в форме 1-НОМ, покрывают весь перечень налогов и сборов по видам экономической деятельности, отражённый в Налоговом кодексе Российской Федерации (часть 1, статьи 13-15), за исключением торгового сбора, по которому в настоящее время отсутствует статистика.

1. Приложение №1 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». [↑](#footnote-ref-1)
2. Более корректным был бы анализ данных по налоговой нагрузке в периоды 2006-2007 гг., 2008-2009 гг. и 2010-2014 гг. Однако ввиду несопоставимости данных (вследствие методологических отличий) за 2007-2009 гг. и остальные годы были выбраны периоды 2006-2010 гг. (внутри которого отдельно рассмотрен кризисный период 2008-2009 гг.) и 2010-2014 гг. [↑](#footnote-ref-2)
3. Резкий рост налоговой нагрузки в 2007 г. по сравнению с 2006 г. обусловлен применением другой методики расчёта. В 2007-2009 гг. при расчёте показателя налоговой нагрузки в числителе показателя учитывался единый социальный налог (социальные взносы) – естественно, это увеличило показатель налоговой нагрузки как в целом, так и по отдельным отраслям. Поэтому более корректным был бы анализ отдельно показателей 2006, 2010-2014 гг. и 2007-2009 гг.. [↑](#footnote-ref-3)
4. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов (Одобрены Правительством Российской Федерации 1 июля 2014 года). [↑](#footnote-ref-4)
5. Формальное определение налоговой нагрузки в документе отсутствует. [↑](#footnote-ref-5)
6. См., например, статьи Кировой Е.А. «Налоговая нагрузка: как ее определять?» («Финансы», 2009, № 4), «Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты» («Финансы», 1998, № 9). [↑](#footnote-ref-6)
7. См., например, статью Литвина М.И. «Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий» («Финансы», 1998, № 5). [↑](#footnote-ref-7)
8. М.Н. Крейнина «Влияние налоговой системы на финансовое состояние предприятий» («Менеджмент в России и за рубежом», 1997, № 4). [↑](#footnote-ref-8)
9. [А.Кадушин](http://www.cfin.ru/about/people/kadushin.shtml)**,** [Н.Михайлова](http://www.cfin.ru/about/people/mihaylova.shtml)**,** ОАО "Format-Project Finance"  **«**Насколько посильно налоговое бремя», 1998 г. (http://www.cfin.ru/taxes/how\_much\_taxes.shtml). [↑](#footnote-ref-9)
10. О.Ф. Пасько «Определение налоговой нагрузки на организацию» («Налоговый вестник», 2004, № 6) [↑](#footnote-ref-10)
11. Например, кандидатская диссертация Гончаренко Г.А. «Система налогообложения в сельском хозяйстве России в современных условиях» (2010 г.), работа ЦЭФИР «Оценка экономических и социальных последствий роста ставки акциза на сигареты с фильтром в 2012-2015 гг.» (2011 г.), исследование Центра экономических исследований «РИА-Аналитика» РИА Новости «Налоговая нагрузка на отрасли: диспропорции, которые опасно устранять» и др. [↑](#footnote-ref-11)
12. См., например, статью П.Б. Митропольского «Коэффициент налоговой нагрузки и его использование для анализа отраслей, а также автоматизированного предпроверочного анализа организаций» («Налоговый вестник»,  2001 г., №9) [↑](#footnote-ref-12)
13. Сборник (данные 2000-2012 гг.) «Taxation trends in the European Union», Eurostate, 2014 <http://ec.europa.eu/eurostat/web/products-statistical-books/-/KS-DU-14-001?msg=mailSent>; данные: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tec00018&plugin=1> [↑](#footnote-ref-13)
14. Сборник (ежегодник, данные 1965-2013 гг.) «Revenue Statistics 2014», OECD, December 2014 <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm>, данные

    <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-ratio-change-all-years.htm> [↑](#footnote-ref-14)
15. Данные 1990-2013 гг.

    <http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS/countries/1W-GB?display=default> [↑](#footnote-ref-15)
16. Данные (последние доступные) «World Factbook» раздел «Countries comparison. Taxes and other revenues» <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2221rank.html> [↑](#footnote-ref-16)
17. Сборник (данные за 2011 год по странам ОЭСР) «Tax burden: international comparison. Tax rates and tax/GDP ratios in different OECD-countries», Swiss Federal Tax Administration FTA, Division of supports, January [↑](#footnote-ref-17)
18. ВНП в отличие от ВВП включает в себя стоимость продукции отечественных предприятий за рубежом, но не содержит стоимости продукции, произведенной внутри страны на иностранных предприятиях. [↑](#footnote-ref-18)
19. Необходимо учитывать, что величина социальных взносов существенно различается по странам, например, согласно данным Евростата, величина социальных взносов я в странах ЕС рознится от 1,4% ВВП (Дания, 2013 год) до 18,3% ВВП (Франция, 2013 год), что будет существенно изменять показатель налоговой квоты. [↑](#footnote-ref-19)
20. «Tax Burdens: Alternative Measures», OECD, Tax Policy Studies #2, 2000 <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/product/2300021e.pdf> [↑](#footnote-ref-20)
21. «OECD Tax Database» http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm [↑](#footnote-ref-21)
22. Taxation Trends in the European Union 2014 edition, European Commission http://ec.europa.eu/taxation\_customs/taxation/gen\_info/economic\_analysis/tax\_structures/index\_en.htm [↑](#footnote-ref-22)
23. King, M. and D. Fullerton, eds. (1984) The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the United States, United Kingdom, Sweden, and West Germany (Chicago: University of Chicago Press) [↑](#footnote-ref-23)
24. Карзанова КВ. Воздействие налогового режима на инвестиции в реальный сектор российской экономики: предельные эффективные налоговые ставки на инвестиции в материальные ресурсы, человеческий капитал и НИОКР. М.: EERC, 2005. [↑](#footnote-ref-24)
25. Общая налоговая ставка согласно методологии проекта «Ведение бизнеса» - это соотношение суммы всех налогов и обязательных платежей, которые предприятие должно уплатить на 2-й год работы, и его коммерческой прибыли. Используемая методология построения описана в работе Djankov, Simeon, Tim Ganser, Caralee McLiesh, Rita Ramalho, and Andrei Shleifer. 2010. "The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship." American Economic Journal: Macroeconomics, 2(3): 31-64. https://www.aeaweb.org/articles.php?doi=10.1257/mac.2.3.31 [↑](#footnote-ref-25)
26. http://russian.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/russia/~/media/giawb/doing%20business/documents/profiles/country/RUS.pdf [↑](#footnote-ref-26)
27. http://www.pwc.co.uk/tax/total-tax-contributions.jhtml [↑](#footnote-ref-27)
28. http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS [↑](#footnote-ref-28)
29. M. Kaštan Z. Machová «Tax burden in EU countries – a comparative study», Bulletin of the Transilvania University of Braşov • Vol. 3 (52) – 2010 [↑](#footnote-ref-29)
30. http://www.fraserinstitute.org/tfd2014/index.html [↑](#footnote-ref-30)
31. http://www.adamsmith.org/blog/uncategorized/happy-tax-freedom-day/ [↑](#footnote-ref-31)
32. http://ime.bg/en/articles/bulgarian-tax-freedom-day-2012/ [↑](#footnote-ref-32)
33. http://www.libinst.cz/clanky-a-komentare/125-Tax-Freedom-Day-2012-in-the-Czech-Republic-6-days-earlier-than-in-2011/ [↑](#footnote-ref-33)
34. http://www.forbes.com/global/2009/0413/034-tax-misery-reform-index.html [↑](#footnote-ref-34)
35. Данные по выручке, предоставляемые Росстатом, в разных сборниках отличаются. При попытке рассчитать показатель налоговой нагрузки, следуя методике ФНС России, оказалось, что ФНС России использует данные именно по обороту. Этими факторами и был обусловлен выбор оборота организаций в качестве знаменателя показателя фискальной (налоговой) нагрузки. [↑](#footnote-ref-35)
36. С 1 января 2005 г. таможенные пошлины были исключены из перечня федеральных налогов (Федеральный закон от 29.07.2004 N 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") [↑](#footnote-ref-36)
37. Сумма взносов в федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования [↑](#footnote-ref-37)
38. Число обследованных организаций – по данным за 2014 год. [↑](#footnote-ref-38)
39. «Россия в цифрах», Росстат, 2010-2014 гг.; «Российский статистический ежегодник», Росстат, 2007-2010 гг. [↑](#footnote-ref-39)
40. Единая межведомственная информационно-статистическая система, «Деловой климат в оптовой торговле» (IV кв. 2011 г. - IV кв. 2014 г.), Центр конъюнктурных исследований Института статистических исследований и экономики знаний НИУ ВШЭ. [↑](#footnote-ref-40)
41. «Российский статистический ежегодник», Росстат, 2007-2014 гг.; «Деловой климат в сфере услуг в IV квартале 2014 года», Центр конъюнктурных исследований Института статистических исследований и экономики знаний НИУ ВШЭ, 2014 г. [↑](#footnote-ref-41)
42. По начисленным налогам отчётность содержит только общую сумму, без разбивки по видам налогов и сборов. Данные по поступившим налогам представлены в отчёте ФНС России как в целом, так и в разбивке – подробнее см. **Приложение 6**. [↑](#footnote-ref-42)
43. Данные по объёму начисленных страховых взносов на обязательное медицинское страхование в 2011 г. не собирались. [↑](#footnote-ref-43)
44. Поскольку внешнеэкономическая деятельность в рыболовстве и рыбоводстве значительна, динамика показателя налоговой нагрузки может существенно измениться, если учитывать при расчёте таможенные пошлины и сборы. [↑](#footnote-ref-44)
45. Уровень дохода определяется с помощью ВНП на душу населения, рассчитанного по методу Атласа. [↑](#footnote-ref-45)
46. В соответствии с Приказом ФНС России от 12.12.2013 N ММВ-7-1/591@ «Об утверждении форм статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы на 2014 год» [↑](#footnote-ref-46)