

## СОЗДАНИЕ СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЛЯ НАБЛЮДЕНИЯ ЗА ХОДОМ РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

Остапенко В., к.э.н., зав. отделом,  
Малис Н., к.э.н., старший научный сотрудник,  
Медведева О., к.э.н., старший научный сотрудник

*Научно-исследовательский финансовый институт  
Министерства Финансов Российской Федерации*

### Введение

Под налоговой реформой будем понимать совокупность мероприятий в области налогов, существенно влияющих на налоговую систему с заметными социально-экономическими последствиями. Налоговая реформа проводится в русле конкретной налоговой политики, которая с той или иной степенью определенности формирует цели реформы. Поскольку любая реформа – процесс управляемый, то в нем обязательно присутствует соотношение целей с результатами. Степень достижения поставленных целей и является оценкой эффективности налоговой реформы. В свою очередь, цели реформирования налогов формируются под определяющим воздействием двух групп факторов. С одной стороны, налоги и налоговая политика всегда находятся в рамках определенной экономической политики, которая сознательно в той или иной степени подчиняет себе все наиболее существенные сферы общественных отношений.

С другой стороны, формирование, развитие и действие налогов не может выходить за рамки объективно существующих правил, принципов и закономерностей построения и функционирования налоговых систем. Иначе говоря, налоги, обладая своей внутренней логикой, в то же время используются государством для достижения конкретных социально-экономических и политических целей. Главная проблема при этом состоит в том, чтобы использование налогов в качестве орудия политики не вступало в противоречие с природой, логикой налога.

Что касается требований текущей экономической политики, то задачи налоговой реформы в общих чертах сформулированы в послании Президента Российской Федерации от 23 мая 2000 г.: «В рамках реформы должны быть достигнуты следующие цели.

Во-первых, снижение налогового бремени налогоплательщика...

Во-вторых, выравнивание условий налогообложения для всех налогоплательщиков...

В-третьих, упрощение налоговой системы и сокращение количества налогов.

...Налоговая реформа должна стать мощным импульсом для развития предпринимательства, притока инвестиций, роста благосостояния населения».

Следовательно, для оценки эффективности налоговой реформы с точки зрения экономической политики требуется определить показатели, характеризующие налоговое бремя, условия налогообложения, сложность налоговой системы, рассчитать их значения до реформы и после ее завершения.

Кроме того, следует принимать во внимание состояние общеэкономических показателей, характеризующих развитие ВВП по отраслям и регионам, предпринимательства, приток инвестиций, благосостояние населения, состояние и структуру налоговой задолженности.

Соответственно и показатели могут быть разделены с известной долей условности на две группы. Первую группу составляют показатели, характеризующие «внутреннее» строение самой налоговой системы. Вторую – показатели влияния налогов на социально-экономические процессы, налоговую

нагрузку. Отслеживание, анализ и оценка показателей должны учитывать инфляционный фактор.

### 1. НАЛОГИ КАК ИНСТРУМЕНТ СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Цели регулирования и сферы государственного вмешательства в экономику обширны и весьма различны по странам и историческим периодам, но почти всегда и везде заметную роль в процессе регулирования играли налоги. Не является исключением из этого правила и современная Россия. Призывы к усилению налогового стимулирования производства были и остаются неотъемлемой частью всех политических лозунгов и экономических программ. При этом налогам вменяется поистине безграничная область применения. В этой связи совершенно необходимо правильно определить действительные возможности налогов по эффективному влиянию на экономику.

Современный экономический кризис носит всеобъемлющий характер. По всем основным показателям — производство, инвестиции, бюджет, доходы населения и др. — Россия продолжает находиться в тяжелейшем положении. Относительные успехи 1999-2000 гг. явно обусловлены вполне определенными экзогенными факторами, и потому во многом носят случайный характер. В свою очередь упадок экономики служит причиной появления и обострения множества социально-политических проблем.

Таким образом, серьезные экономические сбои лежат в основе глубокого кризиса всего российского общества. Понятно, что преодоление этого кризиса становится главной задачей, целью и смыслом деятельности государства, которое обязано использовать для этого все имеющиеся в его распоряжении средства или, строго говоря, разработать и реализовать систему мер по выходу из кризиса. Очевидно и то, что важнейшим элементом такой системы станет финансово-кредитный блок (в том числе налоги).

Исторический опыт свидетельствует, что разрешение масштабных социально-экономических кризисов может иметь самые разные формы: от благополучного выхода из кризиса до исчезновения страны. Принципиально важно, что сознательно предпринимаемые государством антикризисные меры лишь в незначительном числе случаев оказывают несомненное влияние на преодоление кризиса. Так что удачные результаты правительственных программ борьбы с кризисами с большим основанием можно считать случайными попаданиями.

Опыт России последних лет полностью подтверждает этот пессимистический вывод: достаточно сравнить количество программ и экономические показатели. Отсюда вовсе не следует, что программы не нужны. Вопрос в соответствии используемых методов — сложности решаемых задач, применяемых средств — упрощенно формулируемым целям, а конкретных инструментов — области их применения, в том, наконец, чтобы не принимать в условиях высокой неопределенности «исторических программ» и «кардинальных реформ», последствия которых не могут быть предсказаны. Классическое правило гласит: никакая реформа не может иметь места, если она неуправляема.

В плане данного конкретного исследования все указанные методологические замечания должны быть обязательно приняты во внимание при анализе налогов как одного из инструментов государственного регулирования экономики.

Естественной отправной точкой такого анализа служит рассмотрение функциональных возможностей налогов. Вопрос о функциях налога нельзя считать решенным. По существу бесспорной может быть признана только одна функция — фискальная: все прочие предназначения налогов, включая и их регулируемую (экономическую, стимулирующую) функцию, содержат в своем обосновании неустранимые изъяны. В то же время и отрицать воздействие налогов на многие социально-экономические процессы невозможно.

Разрешение этого кажущегося противоречия состоит в том, что налог, как любое сложное общественное явление, обладает очень широким спектром действия и поэтому может использоваться вне внутренне присущей ему роли. Если взять, к примеру, деньги, то их эффективность как стимула чрезвычайно высока, однако никому не придет в голову вменять деньгам стимулирующую функцию. Стимулирующая роль денег — вторична, они потому и могут стимулировать (поощрять, наказывать), что имеют “способность” быть средством платежа или сохранять стоимость. Стимулирующей функции у денег нет потому, что стимулом, собственно говоря, является получение или неполучение денег (и тех благ, стоимость которых они олицетворяют), но к получению или неполучению сами деньги никакого отношения не имеют.

Аналогичный подход в полной мере может быть распространен и на налоги.

Как обязательный платеж налог “по определению” не несет в себе ничего стимулирующего. Но лишь как платеж и только потому, что он принудительный платеж, своим размером и условиями взимания, он может проявиться в качестве стимула. Будет ли взят налог, в каком размере, как и на что будет израсходован — все это не имеет отношения к субстанции налога, хотя и является важными побудительными факторами, то есть стимулами.

Сказанное не является абстрактным умозаключением, но имеет исключительно важное практическое значение, ибо позволяет подойти к определению границ налогового регулирования, а именно: задействование “вторичных” свойств налогов (регулирование) не может противоречить их природе, “первичной” фискальной функции. (Ведь и деньгами, как говорится, можно печку топить, только будет ли эффективным такое их использование).

Но что значит “противоречить”? В случае с деньгами процесс горения в печке обеспечивают ведь не деньги, а их бумажная основа. Так же и налог всегда имеет некоторое реальное оформление в своих элементах и условиях платежа, различные комбинации которых создают всю гамму их воздействия. Проблема регулирования в том и состоит, чтобы не топить печь ассигнациями, не применять налоговые коленца, нарушая фискальный смысл отношения, там, где можно с большим эффектом обойтись неналоговыми мерами.

Итак, фискальное предназначение налогов сочетается с регулирующим их действием: формируя централизованные государственные ресурсы, налоги наряду с этим обладают способностью воздействия на

отдельные экономические и социально-политические процессы, то есть регулирующим эффектом. Сочетание это противоречивое. Так, налоги как орудие фиска, изымая деньги прежде всего из рук активных и сильных плательщиков, безусловно тормозят накопление, ослабляют стимулы к зарабатыванию средств. Вместе с тем, та же фискальная сущность налогов лежит в основе формирования бюджета и тем самым создает общие условия для нормального развития производства, расширения социальных гарантий и политической стабильности. Деньги, изымаемые из производства, направляются затем на финансирование непродуцированной сферы, что в определенной мере расширяет спрос и поощряет производство.

Общий налоговый режим и налоговое бремя безусловно относятся к важным макроэкономическим факторам экономического прогресса. Если налоговая система следует классическим принципам своего построения (равенство, нейтральность, простота, удобство и др.), то тем самым она способствует созданию благоприятных условий для производства. Важно и то, на что расходуются собираемые налоги: структура бюджетных расходов (и не в меньшей мере, чем их объем) накладывает отпечаток на реальное налоговое бремя и несомненно должно учитываться при разработке налоговой политики.

Регулирующее действие фискальной сути налогов на народное хозяйство в целом проявляется на стадиях экономического цикла в так называемой автоматической фискальной политике, выражающейся в “автоматическом” изменении налоговых поступлений и государственных расходов в результате изменения объема производства и доходов.

Конкретное влияние на производство связывается с дискреционной фискальной политикой, которая, в отличие от автоматической, предполагает принятие специальных решений, в том числе налоговых, для смягчения экономического цикла. В ее арсенале такие орудия, как дополнительные государственные расходы в производственной и социальной сферах, а также изменения в налоговой системе.

Дискреционная фискальная политика, то есть использование регулирующих возможностей налогов, широко применялась на протяжении всего периода реформ. Любая социально-экономическая программа включает в себя налоговые мероприятия, подчеркивая преднамеренность ее разработчиков. По существу же все разговоры о регулирующем действии налогов сводятся к требованию налоговых льгот. Но если мы признаем, вслед за теорией, основополагающими налоговыми принципами всеобщность и равенство обложения, то льгота безусловно противоречит этим принципам, выступая как нечто чуждое фискальной природе налога. В этом противоречии содержится и трудность, и опасность использования налоговых льгот.

Постоянное и массовое навязывание практике обложения несвойственных налогам целей регулирования позволило экспертам МВФ так оценить ситуацию: “... в России система налогообложения рассматривается органами государственного управления в принципе как инструмент политики стимулирования той или иной отрасли, сектора, социальной группы и т.д., а не как механизм, призванный получать средства с возможно минимальными искажениями” (Российская Федерация:

налоговая политика и увеличение налоговых поступлений. МВФ. 1995).

Налоги составляют общее условие хозяйствования и не могут быть инструментом оперативного управления. Эффективность дискреционной фискальной политики в части налогов не слишком высока в силу временных лагов, объективно существующих между возникновением проблемы и ее осознанием, между осознанием и принятием решения, между решением и его результатом. Более того, «есть веские основания полагать, что деятельность федерального правительства, включая его стабилизационные мероприятия, оказывала на самом деле серьезное дестабилизирующее воздействие» (П.Хейне об опыте государственного регулирования в США). Определенной иллюстрацией для нас могут служить результаты нашего регулирования в денежной сфере. Что хорошего дало вмешательство в рыночный курс рубля - не очень понятно, но страшные провалы налицо.

Негативная оценка налогового льготирования как главного метода регулирования вытекает сегодня из того, что льготы нарушают принцип нейтральности, то есть оказывают влияние на выбор экономических решений, что ведет к деформациям в самом рынке. Кроме того, эффект налоговой льготы резко снижается в нестабильной обстановке, когда искажается ее действие. Наконец, льготы, освобождая от налога одних плательщиков, усиливают налоговое бремя для других, ведут к повышению стандартного уровня обложения, непредсказуемости процессов переложения налогов, создают обстановку субъективизма и лоббизма.

Таким образом, несмотря на то, что простая непосредственная денежная основа налоговых отношений ставит налоги в положение исключительно привлекательного орудия прямого воздействия на самые разные социально-экономические процессы, применение налоговых методов регулирования (в первую очередь, налоговых льгот) вступает в противоречие с такими существенными принципами обложения, как всеобщность, равенство, нейтральность, чем разрушается функциональная определенность налога.

Итак, регулирование не является внутренним свойством налогов. В каждом конкретном случае, выбирая ту или иную льготу, субъект налогового регулирования ущемляет фискальный смысл налога и вынужден измерять положительные и отрицательные последствия выбираемого решения. Высокая степень присутствия при этом факторов субъективности, текущей экономической и социально-политической целесообразности и расчета ставят процесс налогового регулирования на один уровень с искусством.

## 2. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА НАЛОГОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Оценка эффективности налоговой реформы связана не только с разработкой оценочных показателей, но и с определением методологии их расчета. Используемые в настоящее время показатели налоговой отчетности по ряду причин не всегда могут быть использованы для оценки проводимых налоговых преобразований. Поэтому прежде чем перейти к рассмотрению системы показателей оценки эффективности налоговой реформы,

следует остановиться на порядке расчета показателей налоговых платежей.

Действующая методология определения сумм налоговых платежей ориентирована на оценку выполнения бюджета. В налоговой отчетности, в статистике финансов учитываются фактически поступившие за отчетный период налоги. При этом к налоговым платежам отчетного периода относятся все налоговые поступления этого периода независимо от того, по результатам деятельности какого периода они были начислены. Решающим фактором является поступление денежных средств в данном периоде. Согласно принятой МНС методологии, к налоговым доходам, наряду с налогами и сборами, относятся также пени и штрафы. В результате этого налоговые платежи отчетного периода включают в себя вместе с авансовыми платежами по начисленным в отчетном периоде налогам и суммы погашения кредиторской задолженности по налоговым платежам (в том числе и просроченным), а также суммы погашения пеней и штрафов, начисленных как в отчетном, так и в предыдущих отчетных периодах. Для оценки влияния изменений в налоговом законодательстве на величину налоговых платежей и другие экономические показатели необходимо знать сумму начисленных налогов именно в анализируемом периоде.

В налоговой отчетности, в частности, в форме № 1-НМ имеются сведения о величине начисленных налоговых платежей за год. Но согласно принятой методологии расчета этого показателя по графе «Начислено по расчетам (декларациям) текущего года» приводятся данные о начисленных к уплате суммах налогов и иных обязательных платежей по налоговым расчетам текущего года, а также по уточненным расчетам «к доплате» или «к уменьшению», в том числе за предыдущие годы, и доначисленные суммы платежей по результатам документальных проверок. По этой причине имеющиеся в налоговой отчетности показатели сумм начисленных налоговых платежей не могут быть использованы для достаточно точной оценки выполнения налоговой реформы.

Для целей отслеживания хода реализации налоговых преобразований, также как и для нужд ведения системы национальных счетов, необходимо наряду с действующей в настоящее время системой показателей налоговых платежей, ориентированной на характеристику доходов бюджета, организовать учет системы показателей, отражающих суммы налоговых платежей, относящихся только к деятельности отчетного периода. В эту сумму не должны включаться штрафы и пени. Налоговые платежи должны отражать сумму налогов (начисленных или уплаченных) только по результатам деятельности отчетного периода. Переходящие остатки предыдущих периодов, также как и доначисления по результатам проверок, не должны учитываться.

На уровне отчетности предприятий эти показатели имеются. В частности, в состав бухгалтерской отчетности входят расчеты по каждому виду налогов, где содержатся строки, по которым указываются суммы соответствующего налога, подлежащие уплате в отчетном периоде по результатам деятельности этого периода. В платежных поручениях, оформляемых в связи с перечислением денежных средств в бюджет, предприятия обязаны указывать не только вид плате-

жа, но и период, к которому они относятся. Так из общей суммы перечисляемых налоговых платежей должны быть выделены: налог, относящийся к текущему отчетному периоду; налог, уплачиваемый за предыдущий период; сумма погашаемых штрафов и пеней; сумма доначислений по результатам проверок. Таким образом, необходимая для оценки эффективности налоговой реформы информация имеется. Задача состоит в том, чтобы организовать ее сводный учет, с тем чтобы иметь соответствующие данные как в разрезе отдельных регионов и отраслей, так и в целом по экономике.

В настоящее время нет единой классификации экономики по отраслям. В статистических сборниках при характеристике отраслевой структуры ВВП выделяются одни отрасли, в налоговой отчетности – другие. Это обстоятельство затрудняет проведение отраслевого анализа, и в частности, расчет налогового бремени по отраслям. Необходима единая отраслевая классификация экономики, используемая как в статистике, так и в налоговой отчетности.

### 3. ПОКАЗАТЕЛИ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ НАПРАВЛЕНИЯ И ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

Оценка эффективности налоговой реформы и (или) ее отдельных блоков состоит в последовательном сопоставлении расположенных во времени состояний налоговой системы и мере ее приближения к заданным целям на базе следующих опорных показателей.

I. **Общие сведения** о состоянии налоговой системы: количество налогов, их разбивка на федеральные, региональные и местные, введение (отмена) отдельных видов налогов и радикальное изменение условий обложения (налогоплательщики, ставки, льготы и др.).

II. **Налогоплательщики** (форма № 1-УЧ)<sup>1</sup>.

II.1. Налогоплательщики – организации, созданные в соответствии с законодательством РФ. (Указывается три графы: 1) «Всего на конец отчетного периода»; 2) «Поставлено на учет в отчетном периоде»; 3) «Снято с учета в отчетном периоде»).

II.2. Налогоплательщики – физические лица, осуществляющие деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей. (Указывается три графы: 1) «Всего на конец отчетного периода»; 2) «Поставлено на учет в отчетном периоде»; 3) «Снято с учета в отчетном периоде»).

III. **Налоговые платежи.**

III.1. Поступления налоговых платежей (форма № 1-НМ). (По каждой строке указывается две графы: 1) «Всего»; 2) «в том числе в Федеральный бюджет»).

Всего налоговых платежей,

в том числе:

Налоговые доходы

из них:

Налог на прибыль организаций;

Налог с доходов физических лиц;

Налог на добавленную стоимость;

Акцизы;

Налог на имущество предприятий;

Платежи за пользование природными ресурсами;

Другие налоги;

Прочие.

III.2. Платежи по единому социальному налогу (форма № 1-НМ)

Единый социальный налог,

в том числе:

Пенсионный Фонд;

Фонд социального страхования,

в том числе:

поступило платежей;

зачтено в счет фактических расходов;

Федеральный Фонд обязательного медицинского страхования;

Территориальный Фонд обязательного медицинского страхования.

III.3. Налоги, штрафы, пени<sup>2</sup>

(По каждой строке указываются две графы: 1) «Поступления – всего»; 2) «в том числе – платежи отчетного периода»).

Всего налоговых платежей,

в том числе:

Налоги;

Штрафы;

Пени.

III.4. Федеральные, региональные и местные налоги (форма № 1-НМ)

(По каждой строке указываются две графы: 1) «Поступления – всего»; 2) «в том числе – в Федеральный бюджет»).

Всего налоговых доходов,

в том числе:

Федеральные налоги;

Региональные налоги;

Местные налоги.

III.5. Налоговые доходы по регионам (форма № 1-НМ)

(По каждой строке указываются две графы: 1) «Поступления – всего»; 2) «в том числе – в Федеральный бюджет»).

Всего налоговых доходов,

в том числе:

Центральный федеральный округ;

31. Белгородская область;

.....

.....

87. Чукотский АО.

III.6. Поступление налоговых платежей по основным отраслям экономики (форма № 1-НОМ)

(По каждой строке указываются две графы: 1) «Поступления – всего»; 2) «в том числе – в Федеральный бюджет»).

Всего налоговых платежей,

в том числе:

Промышленность – всего;

По отраслям промышленности:

.....

Сельское хозяйство;

.....

Другие отрасли.

IV. **Задолженность по налогам и сборам** (форма № 4-НМ и форма № 4-НОМ).

IV.1. Задолженность по основным видам налогов

(По каждой строке указываются две графы: 1) «Задолженность – всего»; 2) «в том числе в Федеральный бюджет»).

Всего задолженность,

в том числе:

Налог на прибыль;

Налог с доходов физических лиц;

НДС;

Акцизы;

Налог на имущество предприятий;

Платежи за пользование природными ресурсами;

Другие налоги (резервная строка);

Прочие налоги.

IV.2. Задолженность по социальному налогу.

Задолженность по социальному налогу – всего,

в том числе:

Пенсионный фонд;

<sup>1</sup> Здесь и далее указываются формы отчетности МНС РФ.

Фонд социального страхования;  
в том числе:  
— поступило платежей;  
— зачтено в счет фактических расходов.  
Федеральный Фонд обязательного медицинского страхования.  
Территориальный Фонд обязательного медицинского страхования.

**У.3. Задолженность по регионам**

(По каждой строке указываются две графы: 1) «Задолженность – всего»; 2) «в том числе – в Федеральный бюджет»).

Задолженность – всего,

в том числе:

Центральный федеральный округ;

31. Белгородская область;

.....

87. Чукотский АО.

**У.4. Задолженность по основным отраслям экономики**

(По каждой строке указываются две графы: 1) «Задолженность – всего»; 2) «в том числе – в Федеральный бюджет»).

Задолженность – всего,

в том числе:

Промышленность – всего.

По отраслям промышленности:

Сельское хозяйство;

.....

Другие отрасли.

**У. Налогосвые доходы в бюджетной системе**  
(формы отчетности МНС № 1-НМ и формы бюджетной отчетности).

**У.1. Налоги, доходы и расходы бюджетов разных уровней**

(По каждой строке указываются три графы: 1) «Налоговые доходы – всего»; 2) «Доходы»; 3) «Расходы» соответствующих бюджетов).

Российская Федерация — всего,

в том числе:

Федеральный бюджет;

Бюджеты субъектов РФ,

в том числе:

Региональные бюджеты;

Местные бюджеты.

**У.2. Налоги, доходы и расходы регионов**

(По каждой строке указываются три графы: 1) «Налоговые доходы – всего»; 2) «Доходы»; 2) «Расходы» соответствующих бюджетов»).

Всего по Российской Федерации,

в том числе:

Центральный федеральный округ;

31. Белгородская область;

.....

87. Чукотский АО.

**У.1. Налоговые льготы («Налоговые расходы»)**  
(форма № 3-НЛК)

**У.1.1. Льготы по отдельным видам налогов**

(По каждой строке указываются четыре графы: 1) «Налоговые льготы – всего» и «в том числе:

в соответствии с законодательством:

Российская Федерация;

субъекты Федерации;

органы местного самоуправления»).

Всего налоговых льгот,

в том числе:

Налог на прибыль;

НДС;

Налог на имущество предприятий;

Налог на землю;

Подходный налог.

**У.1.2. Налоговые льготы по регионам**

(По каждой строке указываются четыре графы: 1) «Налоговые льготы – всего» и «в том числе:

в соответствии с законодательством:

Российская Федерация;

субъекты Федерации;

органы местного самоуправления»).

Всего налоговых льгот,

в том числе:

Центральный федеральный округ;

31. Белгородская область;

.....

87. Чукотский АО.

**У.II. Контрольная работа налоговых органов**  
(формы № 2-НК, № 2-НМ, № 6-НСП)

Число налоговых инспекций.

Численность работников инспекций, занятых основной деятельностью. Указываются две графы: 1) «Всего»; 2) «из них – численность работников, осуществляющих выездные проверки».

Расходы на содержание налоговых органов.

Количество выездных проверок налогоплательщиков. Указываются две графы: 1) «Всего»; 2) «в том числе – юридических лиц».

Доначислено по результатам проверок налогоплательщиков. Указываются две группы: 1) «Всего»; 2) «в том числе – юридических лиц».

Жалобы налогоплательщиков, рассмотренные во внесудебном порядке. Указываются две графы: 1) «Количество жалоб»; 2) «Обжалуемые суммы».

Иски налогоплательщиков к налоговым органам. Указываются две графы: 1) «Количество исков»; 2) «Сумма исков».

Иски налоговых органов к налогоплательщикам. Указываются две графы: 1) «Количество исков»; 2) «Сумма исков».

Сумма уменьшенных платежей по решениям судебных и вышестоящих налоговых органов. Указываются две графы: 1) «Всего»; 2) «в том числе по проверкам отчетного года».

**У.III. Налоги в зарубежных странах.**

Материалы этого раздела могли бы характеризовать российские налоги на фоне налоговых систем зарубежных стран. Сюда целесообразно включить общие сведения о суммах поступлений, видах и структуре налогов, их распределении по бюджетам, занимаемой доле в ВВП и другие. В силу относительно высокой стабильности обложения за рубежом разнообразная информация о налогах отдельных стран или их групп давала бы достаточно реальную картину положения дел в мире.

В качестве источников данных следует использовать официальные периодические издания, например, Revenue Statistics of OECD member countries (Paris, OECD) и другие.

**У. IX. Налоговое бремя.**

**У. IX.1. Налоговое бремя по стране в целом.**

Налоговое бремя в целом можно характеризовать в двух аспектах: с позиций фактически сложившегося уровня и с точки зрения расчетного бремени, то есть бремени, закладываемого налоговой реформой. Первый показатель ( $НБ_{\phi}$ ) рассчитывается отношением всех уплаченных налоговых платежей ( $Н$ ) к валовому внутреннему продукту:

$$НБ_{\phi} = \frac{Н}{ВВП} * 100 \%,$$

где

$Н$  — сумма уплаченных всеми плательщиками налогов в текущем году;

$ВВП$  — валовой внутренний продукт текущего года.

При расчете налогового бремени в целом по стране важно обеспечить сопоставимость используемых в расчетах показателей. Принимая во внимание то обстоятельство, что в числителе дроби использованы суммы налогов и налоговых платежей от реально действующего сектора экономики, значение ВВП следует

скорректировать на объем оборота теневого сектора экономики.

Уровень расчетного налогового бремени, закладываемый налоговой реформой ( $НБ_p$ ), характеризуется отношением суммы налоговых платежей, подлежащей уплате, к **ВВП** :

$$НБ_p = \frac{H_p}{ВВП} * 100 \%,$$

где

$H_p$  – суммы планируемых к уплате в отчетном периоде налоговых платежей.

### IX.2. **Налоговое бремя юридических лиц.**

Применительно к юридическим лицам рекомендуется определять несколько показателей налоговой нагрузки. Как известно, налоги имеют различные источники покрытия. Одни из них относятся на себестоимость, другие покрываются за счет прибыли предприятия, третьи перекладываются на покупателей. Поэтому при всей условности следует различать несколько видов налоговой нагрузки юридических лиц:

2.1. **Налоговая нагрузка издержек производства** ( $НБ_c$ ):

$$НБ_c = \frac{H_c}{C} * 100 \%,$$

где

$H_c$  – налоги, отнесенные на себестоимость продукции отчетного периода;

$C$  – себестоимость продукции отчетного периода.

Налоги, относимые на себестоимость продукции, включают в себя:

- платежи за пользование недрами;
- платежи за пользование континентальным шельфом;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи за пользование лесным фондом;
- плата за пользование водными объектами;
- плата за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ и размещение отходов;
- земельный налог;
- плата за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами;
- отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- налог на рекламу;
- государственная пошлина;
- единый социальный налог;
- таможенная пошлина и таможенные сборы;
- налог на пользователей автомобильных дорог (в части, зачисляемой в территориальные дорожные фонды или в бюджеты субъектов РФ);
- налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте;
- лицензионные сборы.

2.2. **Налоговая нагрузка прибыли** ( $НБ_n$ ):

$$НБ_n = \frac{H_n}{П} * 100 \%,$$

где

$H_n$  – налоги, уплаченные в отчетном периоде из прибыли;

$П$  – балансовая прибыль отчетного периода.

Налоги, уплачиваемые за счет прибыли предприятия:

- налог на прибыль предприятий и организаций;

- налог на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство;
- налог по доходам, полученным в виде дивидендов;
- налог по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам;
- налог на игорный бизнес;
- налог на имущество организаций;
- сбор за использование наименования «Россия» и «Российская Федерация»;
- сбор за право использования местной символики;
- лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей;
- сбор с аукционных продаж;
- сбор со сделок, произведенных на товарных биржах;

2.3. **Налоговая нагрузка совокупного дохода** ( $НБ_d$ ). Этот показатель используется для оценки

налогового бремени налогоплательщиков, уплачивающих налоги в зависимости от размера полученного дохода:

$$НБ_d = \frac{H_d}{D} * 100 \%,$$

где

$H_d$  – налоги, уплаченные предприятиями и индивидуальными предпринимателями из совокупного дохода в отчетном году;

$D$  – совокупный доход отчетного года.

Налог на совокупный доход включает в себя:

а) единый налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства:

- единый налог для юридических лиц;
- единый налог для физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;

б) единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности:

- единый налог на вмененный доход для юридических лиц;
- единый налог на вмененный доход для индивидуального предпринимателя.

2.4. **Обобщающий показатель налоговой нагрузки предприятия.**

Обобщающим показателем налогового бремени юридических лиц может служить налоговая нагрузка выручки от реализации, которая определяется следующим образом:

$$НБ_o = \frac{H_o}{В} * 100 \%,$$

где

$НБ_o$  — налоговое бремя организаций (юридических лиц);

$H_o$  — сумма налогов;

$В$  — выручка от реализации продукции (работ, услуг) без НДС.

Сумма налогов, уплаченных предприятиями, включает в себя:

- налоги, отнесенные на себестоимость продукции и вне-реализационные результаты;
- налоги, уплачиваемые из прибыли;
- налоги на продукты.

К налогам на продукты, уплачиваемым юридическими лицами, относятся НДС и налог с продаж в части, приходящейся на товары, приобретенные для собственного непромышленного потребления, а также

акцизы, таможенные пошлины и таможенные сборы. НДС, уплаченный по товарам, приобретенным для производственного потребления, перекладывается на потребителя и поэтому рассматривается как налог физических лиц.

IX.3. **Налоговое бремя региона** ( $НБ_{рег}$ ) определяется следующим образом:

$$НБ_{рег} = \frac{Н_{рег}}{ВРП} * 100 \%,$$

где

$Н_{рег}$  – сумма налогов, уплаченных регионом в текущем периоде;

$ВРП$  – валовый региональный продукт текущего периода.

IX.4. **Налоговое бремя отрасли** ( $НБ_{отр}$ ) характеризует следующее соотношение:

$$НБ_{отр} = \frac{Н_{отр}}{ВП} * 100 \%,$$

где

$Н_{отр}$  – сумма налогов, уплаченных отрасли в текущем периоде;

$ВП$  – валовый внутренний продукт отрасли в основных ценах за текущий период.

Следует отметить, что в статистических сборниках валовый внутренний продукт отрасли приводится только в основных ценах (без налогов на продукты, но с учетом субсидий на продукты), поэтому показатели налогового бремени отраслей, рассчитанные указанным способом, будут несколько завышенными. Но главное, что они являются сопоставимыми между собой и с успехом могут быть использованы для сравнительного анализа уровня налогообложения в разрезе отдельных отраслей.

IX.5. **Налоговое бремя населения.**

Применительно к гражданам рекомендуется определять два показателя налогового бремени: 1) налоговое бремя граждан в узком смысле и 2) налоговое бремя граждан в широком смысле.

5.1. **Налоговое бремя граждан в узком смысле слова** ( $НБГ_{ус}$ ) учитывает налоги, непосредственно уплачиваемые гражданами (прямые налоговые платежи):

$$НБГ_{ус} = \frac{Н_{н}}{Д_{г}} * 100 \%,$$

где

$Н_{н}$  – налоги, непосредственно уплаченные гражданами в текущем периоде;

$Д_{г}$  – денежные доходы граждан текущего периода.

Прямые налоговые платежи, уплачиваемые физическими лицами, включают в себя:

- подоходный налог;
- налоги на доходы от индивидуальной деятельности;
- налог с владельцев автотранспортных средств;
- налог на имущество;
- налог на землю;
- налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения;
- налог на покупку иностранных денежных знаков;
- таможенная пошлина;
- обязательные сборы (государственная пошлина по делам, рассматриваемым Народными судами, арендная

плата за земли сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения, сбор за право торговли, сборы, взимаемые автомобильной инспекцией, сбор за парковку автотранспорта, сбор за выдачу паспортов гражданам, поступления от продажи домовых книг, поступления по административным штрафам и санкциям, регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, сбор за дачу ордера на квартиру, прочие сборы, к которым относятся сборы с владельцев собак, за выигрыши на бегах, с лиц, участвующих в игре с тотализатором, лицензионный сбор за право производства и торговли спиртными напитками и пивом, поступление платы от лиц, помещенных в медвытрезвители, курортный сбор);

- обязательные платежи по страхованию имущества и пассажиров в пути (на железных дорогах, водном и воздушном транспорте, на междугородних линиях автотранспорта).

Информация о величине уплаченных прямых налогов содержится в Балансе денежных доходов и расходов населения. Здесь в составе обязательных платежей и добровольных взносов выделяются налоги и сборы, уплаченные физическими лицами. Взносы по обязательному страхованию имущества в хозяйствах и страхованию пассажиров в пути самостоятельно не выделяются. Они приводятся в составе общей суммы платежей по страхованию наряду с личным страхованием, добровольным страхованием домашнего имущества, средств личного автотранспорта. Выделение расходов по обязательному страхованию имущества в хозяйствах и страхованию пассажиров в пути не представляется возможным.

5.2. **Налоговое бремя граждан в широком смысле слова** ( $НБГ_{шс}$ ) учитывает все налоги, которые непосредственно или опосредованно уплачивают граждане. Поэтому в общую сумму налогов наряду с ранее перечисленными включаются косвенные налоги, а именно НДС, налог с продаж и акцизы, уплачиваемые населением:

$$НБГ_{шс} = \frac{Н_{в}}{Д_{г}} * 100 \%,$$

где

$Н_{в}$  — налоги, непосредственно и опосредованно уплаченные гражданами в текущем периоде;

$Д_{г}$  — денежные доходы граждан текущего периода.

Обобщенной информации о величине косвенных налогов, уплаченных населением, нет, но ее можно получить расчетным путем, используя данные статистических сборников. Следует сразу оговориться, что это достаточно трудоемкая работа, так как расчеты приходится вести в разрезе многочисленных групп товаров и услуг (ибо ставки НДС и акцизов дифференцируются) и идти на ряд допущений из-за отсутствия в статистических сборниках некоторых показателей. На наш взгляд, эти расчеты необязательно выполнять ежегодно. Вполне допустимо установить соотношение между косвенными налогами, уплачиваемыми предприятиями и населением, и использовать этот упрощенный показатель на протяжении ряда лет, скажем, пятилетия.

Предложенные показатели в целом достаточно полно характеризуют налоговый режим и в этом смысле представляют основу для качественного анализа налоговой политики (реформы). Комплексное сопоставление динамики этих базисных данных о налогах с важнейшими социально-экономическими показателями

ми позволит в определенной мере делать выводы относительно их взаимосвязи. В этой связи уместно еще раз подчеркнуть необходимость крайней осторожности в обращении с результатами сопоставлений в силу преобладания нелинейных зависимостей между экономикой и налогами.

Выбор социально-экономических показателей для анализа обуславливается его целями и неизбежно будет варьироваться в зависимости от уровня, масштабов и перспектив стоящих задач. С макроэкономической точки зрения наиболее значимым для оценки эффективности налогов представляется исследование связи предложенных опорных налоговых показателей с основными характеристиками развития производства и социальной сферы.

Среди производственных показателей можно указать (помимо уже задействованных при расчетах налогового бремени) на динамику и структуру основного капитала и инвестиций, на прибыль и ее использование, региональные и отраслевые пропорции и т.д. Из показателей социального развития – все главные характеристики уровня жизни: доходы, заработная плата, потребление, сбережения и др.

### **Заключение**

Итак, вашему вниманию предложена система показателей для наблюдения за ходом реализации налоговой политики.

Эта система показателей состоит из двух групп. Первую группу составляют показатели, характеризующие саму налоговую систему. Вторую – показатели влияния налогов на социально-экономический процесс. Предложенные показатели в целом достаточно полно характеризуют налоговый режим и в этом смысле представляют основу для комплексного анализа хода реализации налоговой политики. Сопоставление показателей налоговой системы с важнейшими социально-экономическими показателями позволяет в определенной мере делать выводы относительно их взаимосвязи, но эта связь имеет характер преимущественно нелинейной зависимости.

Определен методологический подход к расчету предлагаемых показателей, указана информационная база и способы расчета показателей.

*Малис Нина Ильинишна*