

О.М. Никулина, доцент кафедры финансов и учета Томского государственного университета

Роль налоговой нагрузки в России в условиях реформации налогового администрирования

В последнее время тема налогов стала сверхактуальной на всех уровнях, что связано, в том числе с беспрецедентной активностью государства во введении новых квазиналогов и реакцией на это научной и заинтересованной общественности. Данные вопросы являются особо актуальными при рассмотрении налоговых проблем малого и среднего бизнеса, а также домохозяйств.

В последние годы произошли серьезные изменения в сфере налоговых отношений нашей страны, но, несмотря на это, налоговое законодательство в России остается несовершенным, что является проблемой для всех участников отношений. Происходившая реформация налоговых отношений и мировой финансовый кризис лишь обострили сложившуюся ситуацию, в связи с чем наша страна вызвана к необходимости поиска новых источников поступлений в бюджет и обеспечения полноты уплаты налогов.

Методологически последовательность событий играет чрезвычайно важную роль при разработке тактики и стратегии проведения любых финансовых реформ и реорганизаций. Скорее всего, действуя только финансово-правовыми методами, невозможно добиться запланированного результата. И трудно возражать В.Г. Панскову в том, что вопреки именно Минфину РФ, налоговая реформа весьма далека от завершения, прежде всего потому, что отсутствует экономическая концепция, без которой многочисленные переписывания Налогового Кодекса результата не возымеют.²⁰

В связи с этим, хотелось бы выделить ряд моментов, которые весьма актуальны при рассмотрении совершенствования самой концепции Налогового Кодекса, а именно: в налоговом кодексе нет широкого содержательного определения налога, которое включает в себя все виды поступлений, собираемых государством регулярно с помощью принадлежащего ему права принуждения.

²⁰Запольский С.В. Теория финансового права. Научные очерки. М. 2010. С. 35 - 36

К вопросу об этом весьма интересными кажутся подход юристов «Пепеляев Групп», которые указывают на множество платежей, не встроенных в общую налоговую систему; подход Л.И. Яковсона о том, что нет содержательного определения всех доходов государства, аккумулируемых на праве принуждения. Эти обстоятельства дают право полагать о снижении степени определенности величины общего бремени (тяжести) обложения обязательными платежами, направленными на выполнение публичных функций. Фактическая налоговая нагрузка оказывается совсем иной, нежели это представлено в Налоговом кодексе. Этой же позиции придерживается и А.П. Абрамов, предлагающий финансовый кодекс в качестве нормативного документа, который будет объединять в себе все финансовые принципы и технологии для эффективного функционирования финансовой системы государства.

Эти обстоятельства, в свою очередь, дают основание предполагать о необходимости включения главы или раздела о потенциальной налоговой нагрузке (как расчет средней ставки) на бизнес. Эта задача не реализована на сегодняшний день и перед потенциальными представителями бизнеса нет реальной картины, которая бы давала полное представление об уровне налогообложения их бизнеса. На сегодняшний день фискальная нагрузка в нашей стране является одной из самых высоких в мире.

В связи с этим у представителя любого вида бизнеса порой не остается вариантов решения вопроса по снижению налоговых издержек и минимизации налогового бремени его бизнеса на легитимном уровне, а это, в свою очередь, приводит к размышлениям по поводу получения налоговой выгоды. К данным выводам пришел А.А. Яковлев, обозначив, что теневые схемы взаимодействия субъектов российской экономики являются её порочной практикой.

Учитывая данные ст. 57 Конституции РФ, уплате подлежат законно установленные налоги и сборы и не могут взиматься платежи, хотя и не включенные в налоговую систему, но обладающие признаками налогов и сборов (п. 5 ст. 3 НК РФ). Таким образом, Конституция РФ, как и конституции всех развитых стран, признает взимание налогов и сборов практически единственным принудительным источником пополнения бюджетов. Но фактически в российском правовом поле существует значительное число фискальных взиманий, не установленных НК РФ,

порядок правового регулирования которых нуждается в серьезном осмыслении.²¹

С точки зрения Е.А. Лукьяновой, вопрос буквально электризует сегодняшнюю экономическую атмосферу. За 15 последних лет 14 установленных Налоговым кодексом налогов дополнились 50 обязательными неналоговыми платежами, совокупный размер которых достиг 1% ВВП. В итоге в стране создан неблагоприятный налоговый климат. Это подтверждает и Министр экономического развития А.В. Улюкаев. Выступая в 2014 г. на инвестиционном форуме в Сочи, он сказал: «Мы любим манипулировать цифрами, мы сравниваем себя по налоговой нагрузке с Германией или Швецией, говорим, что она у нас лучше. Давайте сравнивать себя со странами, с которыми мы реально конкурируем, и окажется, что она у нас выше, давайте возьмем еще квазиналоговую нагрузку, и окажется, что она кратно выше». И это действительно так. Общее налоговое бремя (доля налогов в ВВП) в России (40%) выше, чем в Польше (32,3%), Канаде, США, Швейцарии, Китае, Японии (30%), Турции (27,7%), Чили (20,8%) и Мексике (19,6%).²²

По мнению С.В. Барулина, российское налогообложение по праву можно назвать одним из наиболее парадоксальных. Если под налогообложением понимать не только технику взимания налогов по установленным элементам налогообложения, но и всю совокупность налоговых отношений - от принятия решений об установлении, изменении и отмене налогов до урегулирования взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, то парадоксами налогообложения можно считать определенные налоговые решения, действия и их результаты, не соответствующие общепринятым, традиционным подходам и способам достижения поставленных налоговых целей или противоречащие нормальной логике.²³ Учитывая это, выделяются ряд парадоксальных проблем. Во-первых, чрезмерная централизация налогов при их первичном распределении по уровням публичной власти. Все наиболее крупные по поступлениям налоги имеют

²¹ Федоров (Дементьев) И. Парафискальные сборы в системе обязательных публичных платежей в России // Публичные финансы и налоговое право: ежегодник. Вып. 5: Целевые публичные фонды и неналоговые платежи в странах Центральной и Восточной Европы / Под ред. М.В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2015. С. 111.

²² Лукьянова Е.А. Налоги в нагрузку // Ведомости. 10.03.2016. <http://www.vedomosti.ru/>

²³ Барулин С.В., Барулина Е.В. Парадоксы российской системы налогообложения // Финансы и кредит. 2012. № 12(492). С. 15-23.

статус федеральных. Во-вторых, значительная часть платежей в бюджет искусственно была переведена законодателем из категории налоговых в категорию неналоговых платежей: таможенные пошлины; плата за негативное воздействие на окружающую среду (предполагаемый экологический налог); лицензионные сборы; страховые взносы в государственные внебюджетные фонды (ими заменили отмененный с 2010 г. единый социальный налог). Однако, с точки зрения налоговых теории и практики, а также элементарной логики, названные платежи (может быть за исключением лицензионных сборов) являются налогами для экономики в целом и каждого плательщика в отдельности. В то же время из Налогового кодекса РФ было исключено положение, согласно которому штрафы и пени не признавались налоговыми платежами (они на самом деле не являются таковыми). Одновременно ст. 41 Бюджетного кодекса РФ штрафы и пени по налогам были включены в состав налоговых доходов бюджетов. От правильного решения этой (казалось бы сугубо теоретической) проблемы (отнесения или неотнесения платежей к налоговым) зависит судьба целого ряда проблем государственной финансовой и налоговой политики, основанных на оценке налогового бремени в экономике и платежеспособности налогоплательщиков.²⁴

Весьма интересна ситуация с единым социальным налогом, который существовал до введения страховых взносов во внебюджетные фонды. Данные взносы обязаны уплачивать все работодатели с оплаты труда своим сотрудникам, что увеличивает издержки на фонд заработной платы. Для любого представителя бизнеса все обязательные платежи в бюджет всегда будут являться налогами, которые все предприниматели учитывают при оценке налоговой нагрузки.

Аналогию упраздненному единому социальному налогу можно провести с государственной пошлиной, которая введена Налоговым кодексом РФ, и таможенной пошлиной, которая не считается налоговым платежом с точки зрения законодательства.

В связи с этим, очень актуальным является и вопрос применения торгового сбора, введенного с 01 июля 2015 г. на территории г. Москвы, который является дополнительным налогом на торговлю и рассчитывается от размера площади торгового объекта.

²⁴ Барулин С.В., Барулина Е.В. Парадоксы российской системы налогообложения // Финансы и кредит. 2012. № 12(492). С. 15-23.

Согласно расчетам М.А. Данилькевич, торговый сбор как фискальный инструмент увеличивает нагрузку именно на малый бизнес, занятый в сфере торговли, с выручкой до 4 млн. и прибылью менее 1,5 млн. руб. в год. Результатом может стать уход малого бизнеса из розничной торговли в интернет-торговлю со склада, поскольку данный вариант торговли торговым сбором не облагается. Снизится общая прозрачность налогообложения торгового бизнеса в столице, а городской бюджет недосчитается определенных сумм.²⁵

Помимо торгового сбора можно привести пример с экологическим сбором²⁶, который отнесен к неналоговым доходам федерального бюджета. Однако для представителей бизнеса этот сбор в любом случае является дополнительной нагрузкой в качестве обязательного платежа в бюджет, что сказывается на финансовом результате деятельности предприятия в конечном счете.

Действительно, ситуация с величиной налогового бремени выглядит не столь оптимистичной. С 15 ноября 2015 года собственники грузовиков весом от 12 т обязаны платить за каждый пройденный километр по федеральным трассам. Плата будет возрастать с 1,5 руб. в 2015 году до 3,06 руб. в 2016 и 3,73 в 2019 гг. Не надо забывать и о том, что очень много раз предлагалось отменить транспортный налог, включив тем самым, его в сумму бензина, приобретаемого самими налогоплательщиками. 1 января 2011 года Правительство РФ действительно «снизило» ставку транспортного налога в 2 раза (на автомобили мощностью до 100 л.с. — с 5 руб. до 2,5 руб. за 1 л.с.; а на автомобили свыше 250 л.с. — с 30 руб. до 15 руб. за 1 л.с.). Но при этом субъектам РФ было предано право увеличивать или уменьшать ставки транспортного налога в 10 раз по своему усмотрению (при этом на автомобили мощностью менее 150 л.с. запрещено уменьшать ставку ниже 2,5 руб.). Анализируя показатели ставок транспортных налогов по всем регионам, можно смело сказать, что большинство регионов не уменьшило, а увеличило транспортный налог. Текущие данные о налогах для автомобилей мощностью 100 л.с. по некоторым регионам (в руб./1 л.с.): Сахалинская, Вологодская обл., Марий Эл, Татарстан, Башкирия - 25; С.-Петербург, Москва -12÷24; Оренбургская обл. - 20; Самарская обл. - 16; Коми - 15; Архангельская, Калининградская, Калужская обл. - 14;

²⁵ Данилькевич М.А. К вопросу применения торгового сбора // Финансы. 2015. № 12. С. 28.

²⁶ Пономарева Н.В., Голубцова Е.В. О введении экологического сбора // Финансы. 2015. № 12. С. 30.

Нижегородская обл. - 13,5; Ярославская обл. - 13,1; Ростовская обл. – 12,8; Тульская, Ульяновская обл. - 10; Краснодар - 12; Еврейский АО - 8; Челябинская обл.- 7,7; Карелия, Хакасия - 6; Томская обл. - 6,5; Крым, Ингушетия, Тыва - 5; Чечня – 0.²⁷

Неоднократно Правительством выдвигались идеи по поводу упразднения самого транспортного налога с помощью включения его в стоимости горючего. Однако до сих пор эти идеи не воплощены в законодательстве, хотя были введены новые акцизы на горючее, которые ввело Правительство, уже в 2011 году, увеличив акцизы на бензин в 2 раза по сравнению с 2010 г. Величина акцизов стала зависеть от класса топлива: чем оно выше, тем ниже акциз. Самый низкий акциз на высококачественный бензин (5-го класса); затем 4-й, 3-й классы и внеклассное топливо (с самым высоким акцизом на топливо с октановым числом 80):

Таблица 1. Акцизные ставки (руб. за тонну/литр и усреднено считая, что в 1 тонне 1333 литра топлива) в 2011-2012 гг.*, 2013-2016 гг.**

класс бензина	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
прямогонный		6089	7824	10229	11252	13502/10,13	14665
внеклассный	2923/2,19	5995/4,5	7725	10100	11110	13332/10	13332
3	2923/2,19	5672/4,3	7382	9750	10725	12879/9,66	12879
4	2923/2,19	5143/3,8	6822	8960	9916	10858/8,16	10858
5	3992/2,99	5143/3,8	6822	5750	6450	7750/5,81	9500
класс дизеля	2011	2011	2012	2013	2014	2015	2016
внеклассный		2753/1,77	4098	5860	6446	7795/5,85	7735
3		2485/1,86	3814	5860	6446	7735/5,8	7735
4		2247/1,68	3562	5100	5427	5970/4,48	5970
5		2247/1,68	3562	4500	4767	5244/3,93	5970
моторные масла	2011	2011	2012	2013	2014	2015	2016
		4681	6072	7509	8260	9086	9577

* <https://www.drive2.ru/b/288230376151812488/>

** <http://www.magnumoil.ru/news/view/11>

Исходя из вышесказанного, можно отметить, что последние нововведения, вызвавшие бурную общественную реакцию, такие как: плата за капитальный ремонт и плата по системе «Платон» (в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 т) – содержат все признаки налоговых платежей. Но при этом в первом случае деньги не попадают в бюджет. А во - втором законом о введении платежа не установлено ни одного существенного элемента обложения,

²⁷<http://provodim24.ru/gde-samyj-nizkij-transportnyj-nalog-v-rossii.html>

определенного Налоговым кодексом РФ (п. 1 ст. 17): объект и база, размер ставки или критерии ее определения, порядок и сроки уплаты в бюджет (Постановление КС РФ от 28 февраля 2006 г. № 2-П). Кроме этого, не соблюдены конституционные принципы справедливости и соразмерности налогообложения (например, запрет двойного налогообложения – все автомобили, в том числе и большегрузные, платят транспортный налог), нет экономического обоснования сбора, не учтена фактическая способность к уплате налога, создающая препятствия для реализации конституционных прав граждан.²⁸

Анализируя вышеперечисленные изменения по налогам и «квазиналогам», можно говорить о парадоксах, существующих в нашем налоговом законодательстве. Еще один парадокс, выделяемый С.В. Барулиным и Е.В. Барулиной, на который указывает анализ структуры российской налоговой системы, перекос в соотношении прямого и косвенного налогообложения в сторону косвенных налогов. Из 13 действующих ныне (установленных в Налоговом кодексе РФ) налогов и сборов 10 являются косвенными, т. е. перелаживаемыми на законных основаниях налогоплательщиками (организациями) через цены на потребителей своей продукции. Значит, их следует признать инфляционными или налогами на производство и импорт (по классификации Системы национальных счетов). Кроме того, косвенными являются следующие обязательные платежи: таможенные пошлины; плата за лесопользование; другие платежи за пользование природными ресурсами; страховые взносы в государственные внебюджетные фонды. По своей сути прямыми являются только: налог на прибыль организаций; налог на доходы физических лиц; личные налоги, уплачиваемые физическими лицами: земельный налог; налог на имущество физических лиц; транспортный налог. Эти налоги не могут быть переложены по закону на потребителей, а их объектом налогообложения и (или) источником уплаты является доход налогоплательщика. Не случайно в Системе национальных счетов они называются налогами на производство и импорт (на бизнес) с подразделением их: на налоги на продукты и импорт; на другие налоги на производство (налоговые платежи, относимые на издержки производства и обращение). Это происходит в силу того, что косвенные налоги включаются в Цены товаров (в рыночные продажные цены или себестоимость продукции в составе цен производителей) и

²⁸ Лукьянова Е.А. Налоги в нагрузку // Ведомости. 10.03.2016. <http://www.vedomosti.ru/>

становятся нередко чуть ли не основным ценообразующим фактором (например, их доля в цене такого базового для экономики товара, как бензин, превышает 46%)²⁹. В связи с чем, необходимо определиться с содержанием налоговой нагрузки на бизнес.

Среди разного рода систем и совокупностей экономических показателей налоговая нагрузка выделяется как средство контроля и планирования различных параметров финансово-хозяйственной деятельности организации, обуславливающих напряжённость ее налогообложения и определяющих картину её финансового состояния. Однако динамическое проявление свойств налоговой нагрузки, её информативность во многом зависят от выбора и обоснованности приёмов и способов её оценки. Налоговая нагрузка позволяет измерить тяжесть бремени всех налогов (или группы налогов). В научной литературе такой показатель принято называть «критериальным». Критерии оценки налоговой нагрузки должны: 1) точно и всесторонне описывать налоговую ситуацию на предприятии; 2) выявлять возможности для минимизации уровня налогообложения организации; 3) повышать роль показателя налоговой нагрузки в подготовке решений по удушению финансового состояния организации. Этим требованиям отвечает показатель расчётной прибыли. Расчётная прибыль определяется как разница между выручкой - нетто от основной и прочих видов деятельности и расходами (кроме налоговых расходов). По своему составу расчётная прибыль представляет собой сумму налогов и платежей налогового характера (или налоговых платежей), учтённых при расчёте финансового результата отчётного года, и чистой прибыли организации.³⁰

Необходимо отметить, что при использовании любой из методик расчета налоговой нагрузки, которые широко устоялись в экономической практике, возникает вопрос о том, что следует включать в сумму уплачиваемых хозяйствующим субъектом налогов. Предположительно, что в расчет должны включаться все налоги, уплачиваемые предприятием, в том числе страховые взносы, за исключением налога на доходы физических лиц. Упомянутый налог не оказывает никакого влияния на экономическую деятельность конкретного хозяйствующего субъекта, хотя он стремится обеспечить работнику конкурентоспособный «чистый» доход,

²⁹ Барулин С.В., Барулина Е.В. Парадоксы российской системы налогообложения / «Финансы и кредит» / 2012. №12 (492). С. 12.

³⁰ Салькова О.С. Налоговая нагрузка и резервы налоговой оптимизации / «Финансы» / 2015. №10. С. 37.

т.е. доход, остающийся после налогообложения. Хозяйствующий субъект в отношении налога на доходы физических лиц выступает налоговым агентом государства и лишь перечисляет налог в бюджет. Этот налог должен учитываться при расчете налогового бремени работника, но не работодателя (как хозяйствующего субъекта). Активно обсуждается положение, касающееся косвенных налогов: надо ли их учитывать при определенной налоговой нагрузке предприятий, имея в виду особенности их формирования и уплаты. Ответ здесь основывается на экономическом содержании косвенных налогов как надбавки к цене или тарифу, т.е. предприятие, по существу, выступает сборщиком косвенных налогов, а покупатель плательщиком. В связи с этим, многими учеными считается неверным включение косвенных налогов (НДС, акцизов) в расчет налоговой нагрузки (исходя из их «переложения» на конечного потребителя). Вопрос заключается лишь в том, допускают ли спрос и предложение, а также сложившийся уровень цен на продукцию, выпускаемую данным предприятием, возможность переложить дополнительный налог, будь то прямой или косвенный, на плечи потребителя. Нет также единого подхода к определению показателя, с которым соотносится сумма налогов при расчете налогового бремени. Нередко сумму уплачиваемых налогов относят к размеру балансовой прибыли предприятия. В результате такого расчета может получиться, что у отдельных налогоплательщиков в качестве налогов будет изыматься средств больше, чем они заработали за налоговый период. Подобный подход принципиально неверен, поскольку прибыль является далеко не единственным источником уплаты налогов в российской налоговой системе.³¹

Таким образом, для экономики России крайне важным является постепенная реструктуризация действующей системы налоговых платежей в сторону снижения удельного веса косвенного налогообложения путем совершенствования механизмов взимания и элементов налогообложения как косвенных, так и прямых (подходных) налогов.

Предлагаемый расчет налоговой нагрузки О.С. Сальковой является весьма интересным, поскольку показывает наиболее реальную картину расчетов.

³¹ Нуртдинова Г.А. Влияние налоговой нагрузки на финансово-экономическое состояние субъектов нефтегазового комплекса России / «Финансы и кредит» / 2010. №9 (393). С. 65.

Предлагая определять налоговую нагрузку на базе расчётной прибыли, исходим из того, что она позволит оценить ситуацию налоговой напряжённости организации, связанной с обеспечением начисленных за отчётный период прямых налогов (и платежей налогового характера) источником их покрытия (или уплаты). Если сумма начисленных за отчётный период налоговых платежей окажется больше суммы налоговых платежей, учтённых при расчёте финансового результата, напряжённость налогообложения возрастает, несмотря на наличие ещё одного источника покрытия - чистой прибыли.³²

Согласно опубликованному отчёту аудиторско-консалтинговой компании PWC³³, по совокупной налоговой нагрузке на бизнес Россия обошла практически все крупные экономически развитые страны и сумела выйти на первое место в Европе. Согласно оценкам экспертов компании, совокупная средняя эффективная налоговая ставка на бизнес в России составляет более 54,1%, что значительно превышает уровень налогового бремени в странах Европейского Союза (42,6%) и в целом в мировой экономике (44,7%). Итоговую оценку по России эксперты PWC получили за счёт суммирования сразу трёх эффективных ставок налогообложения – по налогу на прибыль (7,1%), налогам на труд или заработную плату (41,2%) и по «прочим налогам» (5,8%). При этом нужно отметить, что в расчётах экспертов не был учтён целый ряд весьма значимых по совокупной нагрузке на бизнес прочих налоговых платежей и сборов в бюджет – прежде всего, НДС и целый ряд акцизов и пошлин. С учётом этих сборов реальная эффективная ставка на отечественную экономику достигает 65-70%. Для сравнения, средняя налоговая ставка в крупных экономически развитых странах с высоким уровнем жизни населения, входящих в состав группы ОЭСР, не превышает 42,7%. И это при условии наличия пускай и далёкой от совершенства, но, тем не менее, весьма действенной системы социальной поддержки населения. В странах Латинской Америки и Карибском бассейне фискальная нагрузка составляет менее 47,2%, в странах Восточной Европы и Центральной Азии, до недавнего времени составлявших с Россией единый финансово-экономический и производственно-технологический центр в рамках СССР, совокупная налоговая нагрузка на частный сектор составляет менее 40,5%. Более того, в динамично развивающихся странах Южной Азии налоговое бремя

³² Салькова О.С. Налоговая нагрузка и резервы налоговой оптимизации / «Финансы» / 2015. №10. С. 37

³³ PricewaterhouseCoopers - международная сеть компаний, предлагающих профессиональные услуги в области консалтинга и аудита.

на корпорации не превышает 40,2%, а в странах Юго-Восточной Азии и Тихоокеанского региона, которые, благодаря реализации продуманной научно-технической, денежно-кредитной и налогово-бюджетной политики, сумели вырваться из средневековой нищеты в мировые лидеры наукоёмких производств, фискальный пресс практически на треть ниже российского показателя и составляет менее 34,5%. В странах Ближнего Востока и в Северной Африки, которые, вплоть до того момента, пока США и НАТО не перешли к политике «управляемого хаоса» и не окунули регион в кровавую бойню, также демонстрировали весьма высокие темпы роста экономики и развитие социальной сферы, совокупная налоговая нагрузка на частный сектор составляет менее 32,3%.³⁴

Статистика налоговой нагрузки в нашей стране представлена в таблице 2, которая составлена по данным ФНС России.

Таблица 2 – Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности, в %*

Вид экономической деятельности	2006 год **	2007 год	2008 год	2009 год	2010 год **	2011 год **	2012 год **	2013 год **	2014 год**	2015 год**
ВСЕГО	11,6	14,4	13,5	12,4	9,4	9,7	9,8	9,9	9,8	9,7
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	5,5	8,7	8,0	7,4	4,2	3,6	2,9	2,9	3,4	3,5
Рыболовство, рыбоводство	13,7	15,3	13,7	12,6	9,3	7,6	7,1	6,6	6,2	6,5
Добыча полезных ископаемых в том числе:	45,1	54,8	46,0	30,8	30,3	33,2	35,2	35,7	38,5	37,9
добыча топливно-энергетических полезных ископаемых	49,4	60,2	50,5	33,2	33,2	36,3	39,0	39,6	42,6	41,5
добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических	14,4	17,9	16,5	13,1	11,0	13,0	10,6	8,2	8,3	11,3
Обрабатывающие производства в том числе:	7,2	10,5	9,6	9,3	7,2	7,1	7,5	7,2	7,1	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	18,2
текстильное и швейное производство	5,7	12,3	12,6	13,0	7,9	6,9	7,6	7,2	8,1	7,8
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	6,2
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	2,8

³⁴ http://communitarian.ru/publikacii/rossiya/nalogovye_rekordy_rossii_-_bednye_platyat_za_bogatyh_10122012/

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	3,5
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	13,4
производство кокса и нефтепродуктов	3,2	8,6	7,3	7,1	5,0	6,0	6,0	4,5	3,4	2,6
химическое производство	4,4	7,2	8,5	5,5	3,6	4,3	4,3	3,3	3,2	4,2
производство резиновых и пластмассовых изделий	4,7	7,1	7,5	8,0	5,1	4,4	5,1	5,5	5,6	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	8,6
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	4,5
производство машин и оборудования	11,8	17,2	15,8	17,6	11,1	11,1	11,3	10,9	11,7	12,9
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	7,8	12,3	12,4	15,4	10,2	9,8	10,3	10,8	10,9	11,2
производство транспортных средств и оборудования	5,5	7,8	7,3	9,0	5,9	5,2	6,2	5,6	6,0	6,0
прочие производства	4,8	6,3	5,8	8,8	4,6	4,0	4,0	4,5	5,4	4,3
Производство и распределение электроэнергии, газа и водов в том числе:	7,3	9,0	8,2	7,1	5,3	4,8	4,2	4,6	4,8	5,4
производство, передача и распределение электрической энергии	7,0	8,4	7,3	6,3	5,1	4,5	3,8	4,7	4,9	5,7
производство и распределение газообразного топлива	4,2	6,1	5,2	4,6	3,2	3,2	2,6	2,6	2,7	1,9
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	5,6
Строительство	11,9	15,9	14,5	16,2	11,3	12,2	13,0	12,0	12,3	12,7
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	2,7

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	2,8
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	2,4
розничная торговля, кроме торговли автотранспортыми 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	3,7
Гостиницы и рестораны	10,7	16,3	19,4	18,0	12,9	12,5	9,9	8,9	9,0	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	7,3
деятельность железнодорожного транспорта	8,1	15,5	14,9	16,0	13,0	11,4	11,4	8,3	9,5	10,2
транспортирование по трубопроводам	н/д	10,7	7,9	7,7	3,1	6,3	4,9	1,6	3,5	1,7
деятельность водного транспорта	н/д	21,1	18,7	16,4	13,5	11,9	10,6	10,0	11,1	13,6
деятельность воздушного транспорта	н/д	6,1	2,7	2,8	1,4	2,3	2,0	2,3	2,9	1,4
связь	16,5	18,0	17,5	15,9	15,0	14,0	14,2	14,5	12,9	12,8
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	17,2
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	25,6
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	29,1

* - Расчет произведен с учетом поступлений по налогу на доходы физических лиц

** - Расчет за 2006 г., 2010-2015 гг. произведен без учета поступлений по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование

н/д - нет данных

Анализируя данные, представленные в таблице 2, можно было бы действительно говорить о низкой налоговой нагрузке, особенно в сфере торговли, рыболовства, сельского хозяйства, представленных по методике расчета налоговой нагрузки ФНС России, с которой многие ученые-экономисты не согласятся, мнения которых можно придерживаться. Не

надо забывать и о различных сборах, не имеющих к формулировке «налог» никакого отношения, но влияющих на уровень налогового бремени в достаточном объеме. Поэтому с данными, представленными в таблице об уровне налоговой нагрузки, следует не согласиться, потому что необходимо учитывать и тот факт, что данные отрасли экономики находятся на сегодняшний день в большинстве своем в теневом секторе, с чем согласны многие исследователи. В связи с этим, необходимо задуматься, почему это происходит, не связано ли это с тем, что у предпринимателя не остается альтернативы принятия решения относительно выбора режима налогообложения по потенциально-заключаемым контрактам. Ведь, если даже ориентироваться на грубые подсчеты главных бухгалтеров, то осуществляя деятельность на общем режиме налогообложения, на бизнес падает 18% НДС, 20% налога на прибыль – и это если рассматривать только добавленную стоимость, не говоря уже о прочих видах налогов.

В своей статье о мифах по налоговой нагрузке В.Г. Садков и его коллеги полагают, что налоговая нагрузка (в качестве отношения объема налогов к объему ВВП) по России в целом составляет 36 - 37 %, а налоговая нагрузка (как отношение объема налогов и сборов к объему валового выпуска или продаж) в среднем по России в процентах составляет около 20%. Однако налоговая система России имеет ряд существенных недостатков, среди которых: многократное налогообложение одних и тех же экономических элементов, наличие в качестве облагаемой базы для страховых взносов фонда оплаты труда, отсутствие пока действенных стимулирующих инновационную и инвестиционную деятельность льгот для предприятий, активно осуществляющих такую деятельность и другое.³⁵

Ежегодно Мировой банк и аудиторско-консалтинговая компания PwC проводят рэнкинг налоговых систем стран мира: Paying Taxes. Рэнкинг проводится по трем показателям: налоговая нагрузка (Totaltaxrate) - исчисляется как доля налоговых платежей в прибыли до уплаты налогов; трудозатраты на ведение налогового учета - время в часах, требуемое для выполнения требований исчисления, подготовки отчетности по основным видам налогов; количество налоговых платежей. В рейтинге 2015 года налоговая нагрузка в России составила 48,9% от

³⁵Садков В.Г., Аронов Д.В., Мельников С.А., Федякова Н.И. Мифы о чрезмерной налоговой нагрузке на бизнес и ключевые направления модернизации налоговой системы России, устраняющие ее реальные недостатки / «Финансы и кредит» / 2009. №13 (349). С. 27.

прибыли (в том числе налог на прибыль - 8,4%, страховые взносы - 35,4%, прочие налоги - 5,1%).³⁶

В результате исследования российской практики налогообложения О.В. Калининой определены некоторые особенности оценки налоговой нагрузки с учетом специфических факторов социально-экономического развития нашей страны. О.В. Калинина указывает, в частности, на тот факт, что показатель налоговой нагрузки учитывает налоги на внешнеэкономическую деятельность (преимущественно экспортные и импортные пошлины) и в нашей стране они существенно влияют на уровень налогового бремени. Это связано, в частности, с ярко выраженной ресурсо-сырьевой направленностью российского экспорта, в котором доминирующее значение занимает экспорт нефтересурсов. Другими словами, доходы от внешнеэкономической деятельности зависят от конъюнктуры мировых рынков, в частности, от изменения мировых цен на сырье, что существенно влияет на доходы бюджета нашей страны. Наблюдается положительная динамика роста поступлений от ВЭД в российский бюджет. Рассматривая эту особенность формирования налоговой нагрузки, необходимо отметить, что доходы от ВЭД не относятся к налоговым доходам, а являются неналоговыми доходами и поэтому не всегда включаются в расчет суммы налогов и платежей, поступивших в консолидированный бюджет РФ. Однако они выступают косвенными налогами, вследствие чего учитываются при рассмотрении структуры налогового бремени с позиции соотношения прямого и косвенного налогообложения.³⁷

В связи с этим, очень актуальным является передача Федеральной таможенной службы в ведение Минфина. Именно это и позволит скоординировать усилия по совершенствованию законодательства, в частности, в налоговом администрировании, сделать справедливыми моменты уплаты налогов и таможенных платежей, внедрить систему контроля с целью снижения количества проверок и контрольных мероприятий. А это, в свою очередь, даст возможность снижения административной нагрузки на бизнес.

Как показывает мировой опыт, при установлении оптимального уровня налоговых изъятий на первый план должны выдвигаться экономические стимулы развития производства, то есть интересы

³⁶ Джаарбеков С. Фирма – однодневка / <http://taxslov.ru/n180.htm>

³⁷ Калинина О.В. Оценка налоговой нагрузки с учетом особенностей развития российской экономики на современном этапе / «Финансы и кредит» / 2010. №37 (421). С. 37.

товаропроизводителя. Высокий уровень налоговой нагрузки на предпринимательскую среду приводит к спаду предложения товаров и услуг на рынке с одновременным ростом цен на производимую продукцию. Более того, существует неформальная институциональная практика, мотивирующая субъектов рынка не платить за блага, которые даже после оплаты будут для них не доступны. В этом противоречии проявляется «налоговая ловушка» как практическая реализация теоретической модели налоговой системы, частный случай эффекта асимметричности институциональной мотивации в рамках соответствующего экономического института.³⁸

Таким образом, проведенный анализ налогового бремени Российской Федерации показал, что в российской экономике высокий его уровень за счет всех обязательных платежей государству, не включенный в общую систему налогов. Кроме того, расчет налоговой нагрузки в нашей стране, который осуществляется представителями самих налоговых органов, представлен нам по статистическим данным без учета некодифицированных налогов и сборов, в связи с чем данный расчет является весьма низким по сравнению с другими странами, которые, в свою очередь, при расчете общей налоговой нагрузки на бизнес берут все виды обязательных платежей государству.

Существует необходимость реформирования и реструктуризации Налогового кодекса РФ с учетом вышесказанного. Важно понимать, что сама формулировка налога представляет не только методологический интерес, но и практический интерес, в связи с чем вызывает интерес изменения самой концепции Налогового кодекса. Необходимо уточнить характеристики понятий и терминов бюджетного, налогового и таможенного законодательства. В соответствии с формулировкой определения налогов в широком аспекте может измениться форма учета налогов, сборов и иных обязательных платежей, их отражение в финансовой отчетности предприятия, расчет показателя налоговой нагрузки и понимание ответственности налогоплательщика и налогового органа. Правильная трактовка природы и сущности налогов в широком их смысле позволяет эффективно организовать налоговую политику государства, оптимизировать налоговое законодательство.

³⁸Султангаджиев Ш.М. Методические подходы к оптимизации налоговой нагрузки в целях стимулирования предпринимательской активности // Российское предпринимательство. — 2012. — № 18 (240). — с. 159.

Широкое понимание налога в форме всех обязательных платежей как изъятие имущества позволит превратить Налоговый кодекс в хранилище всей информации о платежах государству, а также источник методики расчета налоговой нагрузки. Естественно, это потребует произвести реформацию концепции Налогового кодекса по администрированию всех обязательных платежей государству. Вероятно, необходимо утверждение со стороны законодательства расчета налоговой нагрузки на налогоплательщика в определенный период времени, что выведет организацию налогового администрирования на новый уровень.

В результате всего вышесказанного, необходимо отметить, что нашей стране требуется разработка эффективного механизма налогового администрирования, который сможет обеспечить минимум издержек для всех его участников. Именно это даст возможность создания надежного фундамента для обеспечения поступлений государству.