Рогожин, Антон Николаевич. Налоговая нагрузка в системе налоговой политики государства и организаций : дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Рогожин Антон Николаевич; [Место защиты: Сарат. гос. соц.-эконом. ун-т].- Саратов, 2012.- 176 с.: ил. РГБ ОД, 9 12-5/4058

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Теоретические основы исследования налоговой нагрузки и ее регулирующее воздействие в экономике 11**

1.1. Экономическое содержание и роль налоговой нагрузки при формировании налогово-бюджетной политики государства 11

1.2. Налоговая нагрузка как индикатор эффективности налоговой системы 32

1.3. Влияние налоговой нагрузки на состояние налоговой дисциплины в стране 54

**Глава 2. Распределение налоговой нагрузки в экономике России 77**

2.1. Налоговая дифференциация субъектов РФ по уровню налоговой нагрузки 77

2.2. Особенности налоговой нагрузки в различных отраслях 90

**Глава 3. Управление налоговой нагрузкой в налоговой политике организации 111**

3.1. Методика расчета налоговой нагрузки организации 111

3.2. Взаимосвязь уровня налоговой нагрузки с финансово-инвестиционными решениями организации 124

3.3. Налоговый самоконтроль хозяйствующего субъекта 140

Заключение 151

Список использованных источников 158

Приложения 170

* [Налоговая нагрузка как индикатор эффективности налоговой системы](http://www.dslib.net/finansy/nalogovaja-nagruzka-v-sisteme-nalogovoj-politiki-gosudarstva-i-organizacij.html#5235701)
* [Влияние налоговой нагрузки на состояние налоговой дисциплины в стране](http://www.dslib.net/finansy/nalogovaja-nagruzka-v-sisteme-nalogovoj-politiki-gosudarstva-i-organizacij.html#5235702)
* [Особенности налоговой нагрузки в различных отраслях](http://www.dslib.net/finansy/nalogovaja-nagruzka-v-sisteme-nalogovoj-politiki-gosudarstva-i-organizacij.html#5235703)
* [Взаимосвязь уровня налоговой нагрузки с финансово-инвестиционными решениями организации](http://www.dslib.net/finansy/nalogovaja-nagruzka-v-sisteme-nalogovoj-politiki-gosudarstva-i-organizacij.html#5235704)

## Налоговая нагрузка как индикатор эффективности налоговой системы

Исторически понятие налоговой нагрузки появилось одновременно с самыми ранними упоминаниями о налогах. Первые реальные количественные оценки налоговой нагрузки относятся к периоду окончания Первой мировой войны. В тот период расчеты по межсоюзнической задолженности Великобритании, Франции и США и репарационные требования к Германии и Австрии обусловили необходимость практического сопоставления уровня налогообложения разных стан.

Для принятия эффективных решений относительно оптимизации налоговой нагрузки необходимо, прежде всего, иметь достоверную информацию, отражающую реальное влияние налогов на экономику в целом, ее отдельные отрасли, а также конкретных субъектов хозяйствования.

Существующие методики отличаются как по иерархии рассмотрения проблемы (микроуровень, мезоуровень, макроуровень), так и по комплексу показателей, используемых в расчетах. Есть также и попытки ввести универсальную - применимую во всех случаях - методику оценки налоговой нагрузки на субъектов хозяйствования.

Отсутствие утвержденной методики оценки налоговой нагрузке в разрезе хозяйствующих субъектов, отраслей (видов деятельности) и экономики в целом и данных, необходимых для расчета, в официальных источниках приводит к большому разбросу значений этого показателя в зависимости от применяемого специалистами подхода. Соответственно и выводы ученых, занимающихся этой проблемой подчас абсолютно противоположные. Одни оценивают уровень налоговой нагрузки, как чрезмерный и требующий принятия радикальных мер с целью ее снижения, поскольку высокое значение этого показателя не дает бизнесу развиваться и подрывает основы экономики. Другие же говорят о том, что уровень налоговой нагрузки в соответствуют европейским нормам, поэтому нет необходимости в его снижении.

В России сложилось несколько стереотипных суждений о налоговой системе: - очень высока налоговая нагрузка; - особенно завышены налоги на труд; - налоговое бремя невыносимо, что приводит к уклонению от уплаты налогов; - реформа только увеличила налоговую нагрузку; - снижение налогового бремени резко ускорит рост; - реакция на снижение налогов (ускорение роста, выход из тени) быстро покроет потери бюджета.

При обилии суждений проводится мало исследований, основанных на фактических данных.Сначала надо оценить истинные размеры налогового бремени в России. Этот простой на первый взгляд вопрос основательно запутан противоречивыми оценками и официальных лиц, и экспертов, и первичных источников информации.

Налоговая нагрузка, будучи объективным явлением, показывает, в какой мере уплата налогов ограничивает экономическую свободу экономических субъектов с точки зрения свободы выбора использования той части дохода, которая была уплачена в виде налогов. В общем виде оптимальным можно считать уровень налоговой нагрузки, который предусматривает изъятие части доходов экономических субъектов, не препятствующей их развитию, и является достаточным для обеспечения выполнения государством (муниципалитетами) своих функций.

Показатель налоговой нагрузки рассчитывают для: народного хозяйства в целом; отдельных территорий; отраслей; организаций; всего населения и его отдельных групп. Одним из главных направлений фискальной политики любого государства является совершенствование налогового законодательства и практики налогового администрирования. При этом каждое государство стремится к оптимизации налоговой нагрузки, которая прежде всего характеризуется сбалансированностью интересов государства, с одной стороны, и налогоплательщиков, с другой. Как правило показатель налоговой нагрузки применяется при: - сопоставлении налоговой нагрузки разных стран или для одной страны в динамике; - урегулировании финансовых взаимоотношений между членами союзных и федеративных государств; - при проведении налоговых и финансовых реформ (при определении высоты возможного налогообложения). Сама идея наличия некоего оптимального уровня налоговой нагрузки первоначально возникла в США в виде концепции кривой А.Лаффера, предложенной им в 1974 г. и устанавливающей нелинейную зависимость между объемами налоговых отчислений в бюджет и величиной ставки налогов (рис.3). Из экспериментальных данных, полученных на основе анализа налоговых поступлений в разных странах, было установлено, что максимальный объем таких поступлений достигается при ставке налога в 40-50%. При более высокой ставке происходит резкое снижение деловой активности, исчезают стимулы к предпринимательству, возникает мощный толчок к развитию теневой экономики.

Однако впоследствии данная концепция использовалась в основном в качестве одного из элементов более общих экономико-математических моделей. В этом русле лежат, в частности, работы Дж.Бьюкенена, Р.Манделла, Г.Мониссена и др.13 Однако в настоящее время западная экономическая наука в целом довольно критично настроена к концепции кривой Лаффера. На этом фоне чрезвычайно контрастно смотрятся многочисленные работы российских экономистов, посвященные подробному изучению геометрических свойств пресловутой кривой. Достаточно указать, что именно в трудах отечественных исследователей возникло само понятие точки А.Лаффера . Впоследствии это понятие неоднократно уточнялось15, в частности, путем введения точек Лаффера 1 го и 2-го рода16. Параллельно шла разработка различных методов и алгоритмов их идентификации17.

Международная статистика для измерения общего уровня налоговой нагрузки на экономику используют налоговый коэффициент (tax ratio), который рассчитывается как отношение суммы уплаченных налогов, включая обязательные отчисления в государственные социальные фонды, к ВВП в рыночных ценах. При этом обязательные отчисления в социальные фонды учитываются на том основании, что в международной статистике они рассматриваются как налоги, а не как обычные страховые взносы.

## Влияние налоговой нагрузки на состояние налоговой дисциплины в стране

Создаваемая государством законодательная система вызывает закономерную реакцию бизнес-общества на оптимизацию экономической деятельности, что в свою очередь порождает теневую экономику, в государстве - коррупцию, а вместе с ними и закономерные процессы незаконной легализации. Из этого следует парадоксальное следствие: формирование теневых экономических процессов является объективным проявлением регулятивной деятельности государства.

Теневая экономика представляется совокупностью экономических отношений внутри гражданского общества, не контролируемых государством (либо контролируемых коррупционным сектором государства), и выходит за рамки законодательно установленных правил. Виды теневой экономической деятельности в основном охвачены в методологии «СНС-93» - системе национальных счетов ООН, получившей название «голубой книги». Однако в последнее время предлагается выделить дополнительный сектор, пограничный с теневой экономикой и характеризующийся девиантными действиями (отклоняющимися от общественных норм), осуществляемыми в рамках формальных правил (законодательства), но при этом противоречащими неформальным правилам (общественно признанным нормам деловой этики)26. То есть осуществляются по своей сути действия, прикрывающиеся формально законным способом их проведения. Они основаны на «оппортунистической» модели поведения, экономических агентов, ориентированной на целенаправленное использование изъянов институтов государственного регулирования рынка (включая законодательную, надзорную и судебную системы). Примерами таких действий являются рейдерство, т.н. «налоговые оптимизации» и т.д., лежащие в пределах нечетких, размытых границ, от добросовестного заблуждения до злонамеренных и системных действий.

Тяжесть налоговой нагрузки является одним из самых значимых факторов, стимулирующих рост теневых процессов и активизацию теневой экономической деятельности. Однако его действие в каждой стране имеет свои особенности. Существует прямая связь высокого уровня развития страны и более низкой степени уклонения от налогообложения. С помощью методики построения экономико-математических моделей по методу наименьших квадратов была создана модель налоговой нагрузки и объемов сокрытия доходов по отраслям экономики Краснодарского края, которая выявила с достаточной степенью достоверности существование прямой зависимости объемов сокрытия доходов от уровня налогового бремени .

Уклонение от уплаты налогов является внутренним, системным фактором развития многих экономик и компаний. Как правило, этот процесс характерен для национальных налоговых систем, где общий уровень налоговой нагрузки чрезмерно велик (предельно допустимыми являются 30-40% от дохода хозяйствующего субъекта).

Чрезмерность налоговой нагрузки - результат деятельности государства, неспособного обеспечить реальный сбор налогов и стремящегося компенсировать сокращение налоговой базы увеличением ставок налогообложения, что влечет за собой рост налоговых правонарушений. Налоговые платежи сокращаются, и снова приходится увеличивать налоговую нагрузку на уменьшающееся число законопослушных налогоплательщиков. Для России характерны достаточно жесткие формы государственного вмешательства.

Только 1,5% российских предприятий уплачивают налоги своевременно и полностью, а около трети предприятий вообще уклоняются от уплаты платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

Уклонение от налогов предполагает построение специфических моделей, в которых создаются многообразные, схемы уклонения и ухода от налогообложения. Динамика налоговой преступности характеризуется ростом преступлений, связанных: с полным сокрытием финансово-хозяйственной деятельности от налогового контроля (25 % всех способов уклонения от уплаты налогов); специфическими способами уклонения от уплаты налога на доходы физических лиц (примерно 20 % от общего числа налоговых правонарушений); занижением выручки (13 %).

Теневая экономика представляет собой корректировку ВВП на теневые операции юридических лиц, а также неформальное производство и производство домохозяйств для собственных нужд. Отечественный бизнес предпочитает уходить в тень, в условиях роста налоговой нагрузки. Сама по себе «серая» экономика - явление неизбежное и не однозначно плохое, вопрос лишь в масштабе. По оценке Всемирного банка, представленного в октябре 2010 г., объем российской теневой экономики составляет 43,8% ВВП (среднее значение за 9 лет), без учета нелегальных видов деятельности (продажа наркотиков или оружия и т.п.). По оценкам Всемирного банка объем теневой экономики России достигает 19,7 трлн рублей. По оценкам Федеральной службы государственной статистики, в 2011 г. теневая экономика в России составляет 15 % от ВВП, или 8,2 трлн, или примерно 275 млрд долларов, и занято там примерно 13 млн. человек, доход от незадекларированной деятельности составляет 7 трлн. рублей" . Такая доля теневой экономики является неплохим показателем даже по сравнению с развитыми странами мира. Средний объем теневых экономик на основе анализа данных из 27 развитых стран мира в 2011 году составил 20% ВВП (от 32% ВВП в Болгарии до 8% ВВП в Австрии)29.

Часто называющиеся оценки теневой экономики в 40% включают в себя нелегальную, незаконную экономическую деятельность, а также перераспределительные потоки незаконного характера не являются резервом налогообложения30. Вместе с тем, данная деятельность подлежит не налогообложению, а вообще ликвидации.

В качестве предельного уровня теневой экономики можно принять 15%, что соответствует максимальному значению по лучшим по этому показателю республикам бывшего СССР .

## Особенности налоговой нагрузки в различных отраслях

При этом для расчета используются данные Росстата о произведенном валовой добавленной стоимости в отраслях в основных ценах по разделам ОКВЭД в детализированной разработке, а также Отчет ФНС России по форме №1-НОМ «Отчет о поступлении налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности».

Для анализа были включены все группы видов экономической деятельности, по которым ведется статистическое наблюдение и из раздела «Обрабатывающие производства» и «Транспорт и связь» выбраны наиболее крупные по объему налоговых платежей. На основе произведенных расчетов налоговой нагрузки построен Рейтинг 25 отраслей российской экономики за 2009-2011 гг. путем ранжирования отраслей по уровню налоговой нагрузки.

Целью рейтинга являлось определение степени неравномерности распределения налоговой нагрузки в различных отраслях экономики России и выявление отраслей, которые в большей или меньшей степени зависят от налогового бремени. Анализ рейтинга позволяет оценить, с каким уровнем налогообложения и объемом налоговых платежей сталкивается непосредственно бизнес в зависимости от того, в какой сфере ведется предпринимательская деятельность.

Для наглядности рейтинг отраслей по уровню налоговой нагрузки за 2011 г. сведен в отдельную таблицу 19. Представленные расчеты и рейтинг показали, что наибольшую налоговую нагрузку на протяжении 3-х проанализированных лет несет отрасль «производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования» (69,49%), по уровню превышающим даже сферу «Добыча полезных ископаемых» (55,57%) при среднеотраслевом уровне 21,01%. При таком колоссальном отраслевом дисбалансе в налоговой политике 6 переходе на инновационный тип развития экономике говорить не приходится. Данный анализ фактически показал тщетность налоговых регуляторов как стимулов, мотивирующих модернизационные процессы. Вместе с тем, стоит отметить, что несмотря на постоянно 1 место по уровню нагрузки, наблюдается снижение ее уровня с 77,62% в 2009 г. до 65,49% в 2011 г., при росте среднего уровня с 18,64 до 21,01%. На основе произведенных расчетов можно сгруппировать отрасли в 3 блока, относительно среднеотраслевого уровня налоговой нагрузки: 1) 8 отраслей с высокой нагрузкой, со значениями превышающими среднеотраслевое (21,01%): Производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования (65,49); Добыча полезных ископаемых (55,57); Деятельность водного транспорта (33,95); Производство машин и оборудования (32,89); Производство пищевых продуктов, включая напитки (32,71); 2) 4 отрасли с умеренной нагрузкой, со значениями примерно равными среднеотраслевому: Связь (23,09); Финансовая деятельность (22,77); Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг (22,52у).Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг (19,22) 3) 13 отраслей с низкой нагрузкой, со значениями ниже среднеотраслевого: Производство и распределение электроэнергии, газа и воды (17,64); Строительство (17,08); Производство резиновых и пластмассовых изделий (15,19); Текстильное и швейное производство (14,80); Гостиницы и рестораны (14,76); Образование (13,43); Химическое производство (13,03); Металлургическое производство и производство готовых металлических изделий (11,54); Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средство, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования (11,37); Производство целлюлозы, древесной массы, бумаги и изделий из них (10,15);, Рыболовство, рыбоводство (10,02); Производство кожи, изделий из кожи и производство обуви (8,56); Здравоохранение и предоставление социальных услуг (8,47); Деятельность воздушного транспорта (6,66); Обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки (5,54); Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство ( ф.Причем обрабатывающие производства,в среднем несут налоговую нагрузку выше совокупной среднеотраслевой (22,89), что не позволяет удовлетворительно оценить действенность и приоритеты российской налоговой политики. Настораживает неизменность сложившейся ситуации. Согласно полученным результатам, также довольно высокую налоговую нагрузку несет нефтегазодобывающий сектор. Причем около трети доходов российского бюджета формируют налоговые поступления данной отрасли. В связи с этим, периодически обсуждающиеся варианты по усилению фискального давления на нефтяников, требуют очень тщательного изучения и осторожности в практическом применении, т.к. инвестиционные возможности отрасли крайне ограничены. По мнению экспертов «РИА-Аналитика», усиление налогового давления на нефтегазовую отрасль с целью решить бюджетные проблемы может еще сильнее замедлить развитие основного донора. Анализ динамики налоговых поступлений от добычи и экспорта сырой нефти и природного газа показал, что наиболее полно собирается НДПИ (таблица 20, Рис. 9).

## Взаимосвязь уровня налоговой нагрузки с финансово-инвестиционными решениями организации

В диссертации предложена комплексная методика оценки налоговой нагрузки на экономику страны, включающая в себя два показателя налоговой нагрузки: 1 типа - налогоемкость экономики и 2 типа - налоговый регулятор. Оба показателя налоговой нагрузки базируются на расчете фактических налоговых поступлений в бюджетную систему РФ, без учета различных платежей квазиналогового характера (таможенные пошлины, платежи при пользовании природными ресурсами), в также без учета страховых взносов во внебюджетные фонды, т.к. официально согласно НК РФ данные обязательные платежи не являются налогами. Важно учитывать, что оценивать данные показатели можно в отношении бюджета публично-правового образования (РФ, субъект РФ, муниципальное: образование), консолидированного бюджета (РФ, субъекта РФ, муниципального района), а также совокупного бюджета территории (т.е. включая налоговые поступления в бюджеты государственных социальных внебюджетных фондов). Разработанные показатели оценки налоговой нагрузки являются главным элементов в системе мониторинга налоговой нагрузки в разрезе страны в целом, по субъектам РФ, и видам экономической деятельности. Для этой цели разработана модельная форма налоговой отчетности о налоговой нагрузке, формируемая налоговыми органами, ежеквартально.

В проведенном диссертационном исследовании раскрыты современные особенности влияния налоговой нагрузки на состояние налоговой дисциплины в стране: с ростом налоговой нагрузки увеличиваются масштабы теневой экономики в связи с уклонением от уплаты налогов. Произведенные в диссертации расчеты позволили оценить суммы недополученных налоговых доходов от теневой экономики (включая уклонения от уплаты налогов): ежегодно российский бюджет недополучает около 4% ВВП, что в 2011 г. составило свыше 2 трлн руб. налоговых доходов. В работе предложен ряд мер противодействия уклонению от уплаты налогов: специальные механизмы борьбы с фирмами-однодневками на этапах государственной регистрации, текущего контроля,1 расследования совершенного преступления: введение повышенных требований к размеру уставного капитала; расширение условий исключения организации из ЕГРЮЛ; квалификация уклонений от уплаты налоговых платежей к отмыванию доходов; замена федерального НДС региональным налогом с продаж; модернизация акцизного налогообложения алкогольной отрасли.

Вторая группа исследуемых проблем связана с выявлением особенностей территориального и отраслевого распределения налоговой нагрузки в экономике России.

Отличительной особенностью России является : существенная неоднородность в развитии регионов. Анализ структурного распределения налогов между федеральными округами в 2011 г. показал, что свыше 30% всех налогов концентрируются в Центральном федеральном округе и еще 25% в Уральском федеральном округе. В состав группы регионов, формирующих более половины налоговых доходов консолидированного бюджета, входят Республика Татарстан, Московская и Самарская области, гг. Москва и Санкт-Петербург, Ямало-Ненецкий и Ханты-Мансийский автономные округа. В 2011 г. данными регионами собрано 55,5% всех налогов. При этом в федеральный бюджет перечислено 45,4% всех собранных на территориях субъектов РФ налогов.

В ходе исследования проведена оценка налоговой нагрузки субъектов РФ за 2011 г., результаты которой позволили распределить российские региона по 5 характерным группам, различающимся уровнем налоговой нагрузки: 1) субъекты РФ с низкой налоговой нагрузкой (до 10%); 2) субъекты РФ с умеренной налоговой нагрузкой (10-15%); 3) субъекты РФ со средней налоговой нагрузкой (15-20%); 4) субъекты РФ с высокой налоговой нагрузкой (20-30%); 5) субъекты РФ с критической налоговой нагрузкой (свыше 30%). В России наблюдается существенная дифференциация регионов по уровню налоговой нагрузки: разрыв между самым высоким и самым низким показателем составил в 2011 г. 17,5 раз. С целью определения потребности и возможности снижения (повышения) уровня налоговой нагрузки налогоплательщиков предложена методика оценки результативности регулирования в рамках налоговой политики региона (муниципалитета).

По результатам отраслевого анализа налоговой нагрузки в современной России на основе разработанного формализованного показателя налоговой нагрузки отраслей выявлены особенности межотраслевого распределения налоговой нагрузки: чрезвычайно высокая степень неравномерности распределения налоговой нагрузки по отраслям и видам экономической деятельности; высокая налоговая нагрузка производственных отраслей; отсутствие комплексного налогового подхода к формированию эффективных стимулов повышения инновационной активности предприятий различных отраслей; унифицированность налоговой модели.

Дальнейший рост налоговых доходов в основном возможен за счет изменения структуры налогов и обеспечения на этой основе зависимости их роста от роста ВВП. Проведенная оценка и выявленные особенности распределения налоговой нагрузки по отраслям позволили сформулировать ключевые принципы (направления) формирования налоговой политики России: ограниченность налогового давления на нефтегазовую отрасль; допустимое соотношение налоговой нагрузки на продукцию добывающей и обрабатывающих отраслей 1 к 4; концентрация налоговых стимулов в точках экономического роста на основе приоритетность отраслей и видов экономической деятельности; дифференциации налоговых ставок по отраслям экономики (видам экономической деятельности) в соответствии с производственно-технологическими особенностями их делового цикла в зависимости от капиталоемкости и материалоемкости производства, доли труда в общих затратах производства, оборачиваемости оборотных средств, условий разработки природных ресурсов.

Третья группа проблем связана с разработкой методических подходов к оценке и управлению налоговой нагрузкой организации (хозяйствующего субъекта) и практических рекомендаций по ее оптимизации.