

**НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА В РОССИИ: ОСНОВНЫЕ ПОДХОДЫ****Ольга Михайловна НИКУЛИНА**

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и учета,  
Томский государственный университет, Томск, Российская Федерация  
olganikulyonok@yandex.ru

**История статьи:**

Принята 29.02.2016

Одобрена 14.03.2016

УДК 336.02, 336.1, 336.2

JEL: H22

**Ключевые слова:** налоговая нагрузка, налоговое бремя, налоговое планирование, налогообложение

**Аннотация**

**Предмет.** В последнее время все более распространенным способом повышения эффективности предпринимательской деятельности становится налоговое планирование, которое способно принести ощутимый положительный результат практически в любой сфере предпринимательской деятельности. Однако на практике это не всегда возможно ввиду существования различных субъективных и объективных барьеров.

**Цели.** Проанализированы основные подходы к изучению налоговой нагрузки, к ее расчетам, исследована динамика показателей налоговой нагрузки по различным сферам деятельности.

**Методология.** Исследованы методологические подходы к расчету налоговой нагрузки и сведены в группу по видам применения. Выявлены достоинства и недостатки каждого подхода. Сделан анализ налоговой нагрузки в сравнении с зарубежными странами, а также в целом по видам деятельности в нашей стране.

**Результаты.** Для российской экономики характерен номинально низкий уровень налогообложения, значение которого не объясняет значительный объем уклонения от налогов. Как показывает мировой опыт, при установлении оптимального уровня налоговых изъятий на первый план должны выдвигаться экономические стимулы развития производства, то есть интересы 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 недоступны.

**Выводы.** Для получения адекватного значения налоговой нагрузки на уровне хозяйствующего субъекта необходимо учитывать все налоговые и неналоговые платежи, рассчитывать следует потенциальную налоговую нагрузку.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

В процессе экономической деятельности практически все хозяйствующие субъекты стремятся максимально сократить свои расходы, тем самым увеличить доходы. Государство само решает задачи увеличения доходов, так как налоги – важнейший их источник.

По мнению С.В. Барулина и Е.В. Барулиной, 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<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Барулин С.В., Барулина Е.В. Парадоксы российской системы налогообложения // Финансы и кредит. 2012. № 12. С. 15–23.

Учеными выделяется ряд проблем: во-первых, чрезмерная централизация налогов при их первичном распределении по уровням публичной власти. Все наиболее крупные по поступлениям налоги имеют статус федеральных. Это обуславливает необходимость масштабного и не всегда оправданного перераспределения налоговых доходов между различными уровнями бюджетной системы путем закрепления части федеральных налогов (по ставкам или нормативам отчислений от поступлений) и выравнивания бюджетной обеспеченности регионов и их территорий через межбюджетные трансферты (более 60% налоговых доходов консолидированного бюджета РФ поступило в федеральный бюджет). В результате органы власти субъектов РФ и муниципальных образований оказались почти лишенными налоговой самостоятельности и финансово зависимыми от федерального центра. Введение местного налога на недвижимость с рыночной стоимости (по кадастровой оценке) объектов недвижимого имущества физических лиц (вместо действующих земельного налога и налога на имущество физических лиц) приведет к увеличению

поступлений поимущественных налогов в местные бюджеты. Но вряд ли такой шаг принципиально решит данную проблему. К тому же есть вероятность, что этот налог тяжелым бременем ляжет на доходы среднего класса. То же самое можно сказать о плане перехода к обложению недвижимого имущества юридических лиц по принципам обложения местным налогом на недвижимость<sup>2</sup>.

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<sup>3</sup>.

Несмотря на произошедшие в последние годы изменения в налоговых отношениях в России, несовершенство налогового администрирования остается серьезной проблемой, увеличивающей совокупную налоговую нагрузку на плательщиков. Мировой финансовый кризис обострил сложившуюся ситуацию. Окончание почти восьмилетнего бюджетного профицита в России привело к необходимости поиска новых источников поступлений и обеспечения полноты уплаты налогов.

<sup>2</sup> Барулин С.В., Барулина Е.В. Парадоксы российской системы налогообложения // Финансы и кредит. 2012. № 12. С. 15–23.

<sup>3</sup> Там же.

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.

В связи с этим весьма интересным нам кажется подход юристов компании «Пепеляев Групп», которые указывают на тот факт, что ситуация со множеством платежей, не встроенных в общую систему, снижает степень определенности в вопросе, каково общее бремя (тяжесть) обложения обязательными платежами, направленными на выполнение публичных функций. При снижении уровня налогового бремени, понимаемого как бремя платежей, установленных Налоговым кодексом РФ, сохраняется множество иных платежей, а фактическая тяжесть обложения оказывается иной, чем можно предположить, исходя из содержания Налогового кодекса РФ.

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.

На самом деле ситуация с величиной налогового бремени выглядит не столь оптимистичной. Возникает логичный вопрос: почему доля теневой экономики, по оценке большинства специалистов, составляет не менее 40% ВВП? То есть почти половина добавленной стоимости выведена из-под налогообложения путем уклонения от уплаты налогов. Ответ напрашивается сам по себе: фактический уровень налогового бремени существенно выше официально заявляемого. Если при его исчислении учесть поступления названных платежей, выведенных из состава налоговой системы, а также нефтегазовые доходы (налог на добычу нефти и газа, экспортные таможенные пошлины по нефти, газу и нефтепродуктам), которые не отражаются в доходах бюджета текущего года, а направляются в государственные (федеральные) резервные фонды стабилизационного характера, то налоговое бремя в экономике за последние годы в среднем составит, по оценке С.В. Барулина и Е.В. Барулиной, 38–40% ВВП. Это уровень, который примерно соответствует средневропейскому налоговому бремени (при его разбросе по странам от 27,8% в

Ирландии до 48,2% в Дании) и существенно превышает его значение в экономике США (24%) и Японии (28,1%).

Несомненно, что и характер решений в области налогового реформирования в России может быть диаметрально противоположным, чем при среднем уровне налоговой нагрузки за 2007–2011 гг. 22% ВВП. Напрашивается однозначный вывод: необходимо вернуть в налоговую систему: таможенные пошлины; плату за заготовку сырой древесины (лесной налог); регулярные платежи за негативное воздействие на окружающую среду (экологический налог); страховые взносы в социальные внебюджетные фонды<sup>4</sup>.

Есть 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, то есть 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. В таком случае, по расчетам авторов, доля косвенных налогов, сборов и названных обязательных платежей в доходах консолидированного бюджета и государственных внебюджетных фондов РФ в 2009–2010 гг. составила примерно 67%, а в ВВП около 24% (без учета нефтегазовых доходов, направляемых в Резервный фонд РФ и Фонд национального благосостояния России). В большинстве развитых стран соотношение прямых и косвенных налогов в

той или иной степени складывается в пользу прямого налогообложения: в США доля налогов на доходы физических лиц составляет 40% в общей сумме налоговых доходов и налога на прибыль корпораций – 10%; в Великобритании – 26 и 11%; в Италии – 25 и 9% соответственно.

Несмотря на преимущества для государства косвенных налогов (прямая зависимость их поступлений от роста цен, скрытость для населения и др.), для экономики России акцент на косвенное налогообложение имеет по меньшей мере три негативных последствия. Во-первых, высокие косвенные налоги сокращают потребление, особенно населения как основного конечного потребителя (косвенное налогообложение вызывает эффект так называемого «избыточного» налогового бремени). Во-вторых, чем выше косвенные налоги, тем больше инфляционное давление они оказывают на экономику. В-третьих, косвенные налоги и другие обязательные платежи угнетающе влияют на бизнес.

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 становятся нередко чуть ли не основным ценообразующим фактором (например, их доля в цене такого базового для экономики товара, как бензин, превышает 46%)<sup>5</sup>, в связи с чем необходимо определиться с содержанием налоговой нагрузки на бизнес.

Налоговая система является одной из форм общественных и государственных институтов и представляет собой сложную экономико-правовую конструкцию. Создание налоговых систем, обеспечивающих одновременно реализацию функций государства и повышение деловой активности граждан, предприятий, муниципалитетов, регионов, всегда было и будет предметом дебатов и настоящих «сражений» между различными ветвями власти и бизнесом.

К настоящему моменту в России за период от начала развертывания рыночных реформ уже стала отчетливо ясна необходимость серьезной

<sup>4</sup> Барулин С.В., Барулина Е.В. Парадоксы российской системы налогообложения // Финансы и кредит. 2012. № 12. С. 15–23.

<sup>5</sup> Барулин С.В., Барулина Е.В. Парадоксы российской системы налогообложения // Финансы и кредит. 2012. № 12. С. 15–23.

корректировки налоговой системы. В процессе работы над Налоговым кодексом РФ, как известно, было подготовлено несколько вариантов кодексов с диапазоном обновления налоговой системы от кардинального варианта до максимально приближенного к действовавшей до 1998 г. Принят вариант кодекса, который можно назвать «преемственно-консервативным», предполагающим в основном сохранение действовавших налогов. Кроме того, уже после принятия кодекса стали поступать предложения о введении новых налогов, что подтверждает необходимость его совершенствования. Проблема создания налоговой системы, обеспечивающей баланс, гармонию социальной справедливости и экономической эффективности, таким образом, осталась нерешенной<sup>6</sup>.

Среди разного рода систем и совокупностей экономических показателей налоговая нагрузка выделяется как средство контроля и планирования различных параметров финансово-хозяйственной деятельности организации, обуславливающих напряженность ее налогообложения и определяющих картину ее финансового состояния. Однако динамическое проявление свойств налоговой нагрузки, ее информативность во многом зависят от выбора и обоснованности приемов и способов ее 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.

Этим требованиям отвечает показатель расчетной прибыли. Она определяется как разница между выручкой – нетто от основной и прочих видов деятельности и расходами (кроме налоговых). По своему составу расчетная прибыль определяет собой сумму налогов и платежей налогового характера (или налоговых платежей), учтенных при расчете финансового результата отчетного года, и чистой прибыли организации.

<sup>6</sup> Садков 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. С. 19–27.

Основные методики расчета налоговой нагрузки приведены в табл. 1.

Для оценки распределения налоговой нагрузки по видам налогов используется официальная информация Федеральной службы государственной статистики с учетом показателей консолидированного бюджета РФ.

Необходимо отметить, что при использовании любой из методик 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 единый социальный налог, 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, то есть 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 определении налоговой нагрузки предприятий, если иметь в виду особенности их формирования и уплаты. Ответ здесь основывается на экономическом содержании косвенных налогов как надбавки к цене или тарифу, то есть предприятие по существу выступает сборщиком косвенных налогов, а покупатель – плательщиком. В связи с этим многие ученые считают 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.

По мнению О.С. Сальковой и др., косвенные налоги не включены в процедуру оценки налоговой нагрузки, так как расчетная прибыль определяется исходя из выручки-нетто от продаж, то есть без учета косвенных налогов. Оценить влияние косвенных налогов на экономический субъект можно на базе другого критерия, например чистого денежного потока. Уплата налогов (в том числе косвенных) жестко увязывается с денежной формой их внесения и сроками платежа. Поэтому налоговая нагрузка на базе денежного потока может рассматриваться как характеристика платежной дисциплины по налогам, когда обязательства перед бюджетом исполняются своевременно и в полном объеме.

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.

Представленный О.С. Сальковой расчет налоговой нагрузки является, на наш взгляд, весьма интересным, поскольку показывает наиболее реальную картину расчетов.

Предлагая определять налоговую нагрузку на базе расчетной прибыли, исходим из того, что она позволит оценить ситуацию налоговой напряженности организации, связанной с обеспечением начисленных за отчетный период прямых налогов (и платежей налогового характера) источником их покрытия (или уплаты). Если сумма начисленных за отчетный период налоговых платежей окажется больше суммы налоговых платежей, учтенных при расчете финансового результата, напряженность налогообложения возрастает несмотря на наличие еще одного источника покрытия – чистой прибыли. Правда, уменьшить напряженность налогообложения можно, повысив уровень деловой активности и эффективности деятельности организации. Также необходимо отметить, что в условиях убыточной деятельности у организации отсутствует источник, обеспечивающий уплату налоговых платежей, что означает практическую неспособность

налогоплательщика осуществлять регулярные платежи в бюджет и внебюджетные фонды.

Каковы же достоинства расчетной прибыли как критерия оценки налоговой нагрузки? Во-первых, она позволяет более точно оценить налоговую нагрузку, поскольку является «очищенной» от элементов, искажающих реальную картину налоговой нагрузки (оплату труда и амортизацию, характеризующиеся целевым назначением, не связанным с возможностью осуществления налоговых платежей). Во-вторых, расчетная прибыль отражает вполне определенную сторону финансового состояния организации – финансово-экономическую базу приращения ее собственного капитала. Интерпретация показателя налоговой нагрузки на расчетную прибыль сводится к отражению части прибыли до вычета налогов, расходуемой на оплату налогов и страховых взносов во внебюджетные фонды. От величины оставшейся части прибыли и нормы ее реинвестирования зависят величина пополнения собственного капитала организации, а в конечном итоге – значения коэффициентов финансирования и финансовой зависимости – индикаторов оценки финансового состояния организации. В-третьих, расчетная прибыль позволяет выделить факторы управления налоговой нагрузкой в целях учета их в процессе налогового планирования.

Взаимосвязи между налогами (а также страховыми взносами) и источником их уплаты формируются через факторы производства. Такой фактор производства, как «живой труд», характеризуется показателями среднесписочной численности производственного персонала, выработкой на одного рабочего, фондом заработной платы работающих. Этот фактор производства влияет на величину страховых взносов во внебюджетные фонды через выплаты и вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц.

Спецификой структуры налоговой системы России является преобладание косвенного федерального налогообложения и налогов с физических лиц. Взимание прямых налогов происходит с полученного или предполагаемого дохода (транспортный налог, налог на прибыль, с имущества, подоходный, НДФЛ). Косвенным налогам уделяется большое значение в развитых странах Европы и США. В большинстве стран Европейского экономического сообщества (ЕЭС), как и в России, косвенное налогообложение занимает примерно 50% общего объема налогообложения, а в США и Германии – почти весь объем налогообложения на федеральном

уровне. В России налоговая нагрузка за последние пару лет немного снизилась. В 2012 г. она составляла 33,7%, а в 2013 г. – 33,3%, что обусловлено сложной обстановкой в стране и наличием вопросов, по которым надо принимать серьезные политические решения. Для сравнения, налоговая нагрузка в США составляет 30% ВВП, а в развитых странах ЕЭС – от 37 до 40%.

В 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 составляет около 20%. Отсюда следует вывод, что интегральная налоговая нагрузка на бизнес в России является вполне щадящей, находящейся слева от критической точки на графике Лаффера. Так что в части интегральной средней налоговой нагрузки в целом на бизнес Россия находится даже в льготных условиях по отношению к бизнесу во многих странах мира.

Однако налоговая система России имеет ряд существенных недостатков. Важнейшими из них являются:

- многократное налогообложение одних и тех же экономических элементов (налогом на добавленную стоимость облагаются прибыль, фонд оплаты труда, амортизация в составе добавленной стоимости, что, кроме того, антистимулирует инновационную и инвестиционную деятельность);
- наличие в качестве облагаемой базы для страховых взносов фонда оплаты труда, приводящее к занижению размеров оплаты труда предпринимателями в рамках действующего законодательства, разрешающие устанавливать минимальные размеры оплаты труда в соответствии с низким уровнем законодательно устанавливаемой минимальной оплаты труда (МОТ), которая сейчас ниже прожиточного минимума почти в три раза;
- отсутствие действенных, стимулирующих инновационную и инвестиционную деятельность, льгот для предприятий, активно осуществляющих такую деятельность (включая налог на прибыль, НДС, другие налоги);
- неоптимальное «расщепление» отчислений от налогов в бюджеты разных уровней:

федеральный, региональные, муниципальные (районные, городские), поселений вследствие чрезмерной централизации финансовых ресурсов и отсутствия модели оптимального бюджетного федерализма;

- наличие нескольких вариантов систем налогообложения малого бизнеса (упрощенная система, единый налог на вмененный доход), что только препятствует активизации малого бизнеса и усложняет налоговое администрирование в связи с необоснованным прогнозированием вмененного дохода для разнопрофильных предприятий;
- при этом введение поправочных коэффициентов является сугубо локальной мерой, не устраняющей главной проблемы (кроме того, совершенно ненужным является наличие двух вариантов налоговых ставок и налогооблагаемых баз при упрощенной модели налогообложения: очевидно, что налогоплательщик всегда будет выбирать вариант, где размер налога меньше и уровень административных расходов ниже);
- отсутствие системной обоснованности модели единого сельскохозяйственного налога, включая необоснованность ставки в 6% от разности «доходы-расходы», да и самой налоговой базы; несистемность налогообложения использования природных ресурсов (особенно в условиях преобладания сырьевого экспорта) и собственно экологического налогообложения<sup>7</sup>.

Установление в качестве облагаемой базы по страховым взносам фонда оплаты труда всегда приводит к естественному стремлению плательщика к занижению уровней оплаты труда, к использованию разнообразных схем его занижения. Предложенное несколько лет назад и реализованное законодателем снижение ставки единого социального налога с 38 до 26% с установлением далее и регрессивной схемы налогообложения проблемы в главном не устранило и не устранил. Снижение налоговой ставки в конечном итоге не привело к уменьшению налоговой нагрузки, что во многом связано с формальным изменением шкалы налогообложения (шкала сократилась с 5 до 3 позиций при одновременном расширении границ). Все это еще раз подчеркивает, что причина высокой налоговой нагрузки – в налоговой базе, и пока в качестве облагаемой базы по страховым

<sup>7</sup> Садков 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. С. 19–27.

вносам будет использоваться фонд оплаты труда, нельзя говорить о снижении реальной налоговой нагрузки.

Весьма интересно сравнение налоговой нагрузки нашей страны с ее уровнем в других странах. Так, например, в Австрии налоговая нагрузка (включая социальные взносы) составляет 41,2%, что выше средней по Евросоюзу (в 2008 г. – 35%). Косвенные налоги обеспечивают 33,7% всех налоговых доходов, среди которых на долю НДС приходится более 50%. В ходе проводимой в Австрии реформы увеличен размер налоговых скидок для некорпорированных организаций с 10 до 13% прибыли. Результаты налоговой реформы оцениваются в 3 млрд евро. Антикризисные меры действовали только в 2009 г., поскольку в 2010 г. началась стабилизация экономики.

В Бельгии относительно высокая налоговая нагрузка – 43% ВВП. В структуре налоговой системы преобладают прямые налоги (38,9% ВВП). В стране достаточно сильна региональная налоговая автономия. В связи с падением экономических показателей в 2008 и начале 2009 г. были предприняты налоговые меры, часть из которых направлена на активное использование транспорта, оказывающего щадящее воздействие на окружающую среду.

В Германии налоговая нагрузка составила 38,1% ВВП при высокой доле социальных платежей. Правительство страны продолжает налоговые реформы, направленные на активизацию роста экономики.

В Испании функционирует квазифедеральная налоговая система с тремя уровнями управления при достаточно низкой доле косвенных налогов. После нескольких лет роста налоговая нагрузка в 2008 г. снизилась до 31,4% ВВП (в 2007 г. – 35,2%). Снижение ставок по основным налогам привело к драматическому снижению налоговых доходов – по налогу на прибыль с 4,8 до 2,9% ВВП. НДС – с 6,1 до 5,3% ВВП. На 2010–2011 гг. налог на прибыль для малых предприятий, которые поддерживают своих работников, снижен на 5 п.п. С 2000 г. в странах ЕС устойчиво проявляется тенденция постепенного роста доли налогов, приходящихся на субцентральный уровень управления.

Статистика налоговой нагрузки в нашей стране представлена в табл. 2, которая составлена на основании данных ФНС России.

Анализируя табл. 2, можно говорить о необычайно низкой налоговой нагрузке, особенно в сфере торговли. Однако необходимо учитывать и тот факт, что данная отрасль экономики находится на сегодняшний день в большинстве своем в теневом секторе, с чем согласны многие исследователи. В связи с этим необходимо задуматься, почему такое происходит, не связана ли данная ситуация с тем, что у предпринимателя не остается альтернативы принятия решения, по какому пути идти, легализуя свои доходы или нет за счет чрезмерного налогового бремени. Ведь если даже ориентироваться на грубые подсчеты главных бухгалтеров, то при осуществлении деятельности 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. Кроме того, не надо забывать и о различных сборах, не имеющих к формулировке «налог» никакого отношения, но влияющих на уровень налогового бремени в достаточном объеме.

Ежегодно Мировой банк (World Bank Group) и аудиторско-консалтинговая компания PriceWaterhouseCoopers, PwC проводят рэнкинг налоговых систем стран мира: Paying Taxes (Paying Taxes). Рэнкинг проводится по трем показателям:

- налоговая нагрузка (Total tax rate) 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.

При этом для целей исследования принимается гипотетическая организация с заданными параметрами. В рейтинге 2015 г. налоговая нагрузка в России составила 48,9% от прибыли (в том числе налог на прибыль – 8,4%, страховые взносы – 35,4%, прочие налоги – 5,1%).

Между тем, по мнению самих представителей налоговых органов в лице М. Мишустина, налоговая нагрузка в России является одной из самых низких и составила в 2012 г. 34,5%. Но надо учитывать тот факт, что представители налоговых служб в налоговую нагрузку не включают страховые взносы.

В результате исследования российской практики налогообложения О.В. Калининой определены некоторые особенности оценки налоговой

нагрузки с учетом специфических факторов социально-экономического развития нашей страны.

1. Показатель налоговой нагрузки имеет существенные погрешности, связанные с измерением ВВП. При этом невозможно достаточно точно определить количественное влияние этой погрешности на величину перераспределяемого через систему налогов и сборов ВВП, то есть ее влияние на уровень налоговой нагрузки. Это связано с тем, что при расчете ВВП Федеральная служба государственной статистики производит перерасчет своих официальных данных на сумму произведенного в теневой экономике ВВП. По различным оценкам, уровень теневой экономики в РФ достигает 25–40% от ВВП. Обычно Федеральная служба государственной статистики использует в своих расчетах 25-процентный уровень. Если учитывать этот уровень в ВВП, то получается, что добросовестные налогоплательщики несут налоговое бремя, превышающее официальные данные.

2. Показатель налоговой нагрузки определяет уровень налогового гнета среднестатистического налогоплательщика, не учитывая индивидуальных особенностей конкретного плательщика налогов. В подтверждение этой мысли экономист А.А. Куклин помимо совокупной налоговой ставки выделяет дополнительные факторы, влияющие на наполняемость бюджета (психологические факторы, подталкивающие налогоплательщика к решению вывести часть деятельности из теневой экономики).

Рассматривая экономику в масштабе всего государства, необходимо отметить, что в стране функционируют десятки тысяч предприятий и организаций, различных по виду деятельности, масштабам, территориальной принадлежности и т.д., что накладывает определенный отпечаток на формирование налоговой базы и размер уплаченных налогов. Учитывать все эти особенности при характеристике налоговой нагрузки страны невозможно, поэтому и используется агрегированный показатель национального дохода – ВВП.

3. Показатель налоговой нагрузки искажается в связи со сложностью учета неоднородности экономического развития отдельных отраслей и регионов РФ, что выражается в сильной дифференциации получаемых ими доходов. Данный показатель не учитывает отраслевой

специфики экономики, то есть ее неоднородности, в соответствии с которой налогоплательщики, не имеющие оснований для снижения своей налоговой нагрузки (использование специальных налоговых режимов, предоставление налоговых льгот и преференций, инвестиционных налоговых кредитов, отсрочек по платежам и др.), платят в бюджет существенно больше среднего показателя по стране.

4. Показатель налоговой нагрузки зависит от выбранной структуры налогов – соотношения прямого и косвенного налогообложения. Как известно, косвенные налоги обладают ярко выраженным фискальным характером, что гарантирует поступление от них доходов в бюджет. Увеличивая долю косвенных налогов, государство повышает налоговое бремя конечных потребителей – населения, уменьшая налоговый гнет на предприятия – хозяйствующие субъекты.

5. 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 ресурсно-сырьевой направленностью российского экспорта, в котором доминирующее значение занимает экспорт нефти. 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.

Если рассматривать 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.

6. Показатель налоговой нагрузки зависит от показателя собираемости налогов: государственные органы власти при составлении проектов бюджетов на следующий год определяют суммы налогов с учетом коэффициента собираемости, составляющего по разным видам налогов от 83 до 98% от суммы налогов, исходя из проектируемой налогооблагаемой базы.

Положительная динамика уровня собираемости налогов определяет причину возрастания показателя налоговой нагрузки на экономику в целом.

Представитель любой сферы бизнеса всегда будет стремиться к минимизации своих издержек, в том числе налоговых. Задачи налогового и бухгалтерского учета различны. Если положения налогового законодательства направлены на то, чтобы воспрепятствовать занижению прибыли, то предписания по составлению финансовой отчетности, наоборот, нацелены на то, чтобы прибыль не завывшалась. Компании же заинтересованы в увеличении бухгалтерской прибыли: чем больше прибыль, тем больше цена акций и привлекательность для потенциальных кредиторов. Поэтому и возникает задача максимизации прибыли (ее увеличения учетными методами) [13].

Налогообложение прибыли организаций, механизм которого отличается чрезмерной сложностью в нашей стране, представляет немалый интерес. Глава 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» является самой большой и трудной для понимания налогоплательщиками. Еще со времен А. Смита известно, что чем сложнее налог, тем больше возможностей для уклонения от уплаты или неполной его уплаты (не случайно одним из четырех основных принципов налогообложения, предложенных классиком, является принцип простоты). Налоговая база по налогу на прибыль определяется в соответствии с положениями гл. 25 Налогового кодекса РФ, в том числе правилами ведения налогового учета, которые отличаются от соответствующих положений бухгалтерского учета (ПБУ) доходов и расходов организаций.

В результате бухгалтерская прибыль может существенно отличаться от прибыли, на основе которой исчисляется сумма налога. Более того, по данным бухгалтерского учета может иметь место, например, убыток, а по данным налогового учета – прибыль, и наоборот. Такую ситуацию вряд ли можно признать нормальной в силу незначительности вычитаемых из налоговой базы сумм. И это, как правило, противоречит мировой практике, в которой нередко вообще отсутствует отличный от бухгалтерского налоговый учет.

Ведение двойного бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов увеличивает трудозатраты налогоплательщиков на обслуживание налога на прибыль. Обязательность ведения налогового учета параллельно с бухгалтерским требует набора и содержания дополнительных работников. Кроме того, организациям приходится подстраивать свою

учетную политику и порядок ведения бухгалтерского учета под нормы и положения Налогового кодекса РФ в целях снижения трудозатрат. Это нередко приводит к искажению информации о фактических доходах и расходах организаций и влияет на качество принимаемых управленческих решений.

Итак, можно сделать вывод о необходимости максимально возможного сближения налогового и бухгалтерского учета либо (это более кардинальный путь) отмены налогового учета как самостоятельного вида учета и введения вместо него положения о формировании затрат и финансового результата для целей налогообложения прибыли (подобный документ использовался до 2001 г.).

Несмотря на то что в России самые низкие ставки налога на прибыль организаций из рассматриваемых стран, удельный вес этого налога в ВВП России значительно выше, чем в европейских федеративных государствах. Это значит, что формирование налоговой базы налога на прибыль в России является более жестким, отражающим преимущественно интересы бюджетной системы. Так, например, удельный вес налога на прибыль организаций в ВВП Австрии составляет 2,6%, в Германии – 1,1%, в Испании – 2,9%, в России – 6%.

Из сказанного следует, что уменьшение налогов – это процесс, обязательными участниками которого являются налогоплательщик и налогоплательщик (государство). При этом налогоплательщик стремится уменьшить налоги, а государство – не допустить снижения поступлений налоговых сумм в казну.

В связи со всем названным 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 ее порочной практикой. Аналогичной точки зрения придерживается и А.И. Букин, анализируя в своей статье недостаточную финансовую грамотность российского бизнеса, что подталкивает его представителей на осуществление подобных действий.

Важно четко различать допустимые и недопустимые способы налоговой экономии, поскольку среди выявленных контролирующими органами налоговых схем существует и схема минимизации налогового бремени путем

совершения хозяйственных операций, формально соответствующих требованиям действующего налогового законодательства, однако не имеющих разумной деловой цели, за исключением получения необоснованной налоговой выгоды (письмо ФНС РФ от 31.10.13 № СА-4-9/19592).

Таким образом, даже формальное соответствие действий налогоплательщика нормам действующего законодательства может быть схемой ухода от уплаты налогов. Весь вопрос заключается в анализе формального соответствия законодательству и наличия деловой цели в конкретных действиях налогоплательщика.

Под налоговой выгодой А.Н. Медведев понимает уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Эта доктрина оценки добросовестности налогоплательщика широко применяется арбитражными судами.

В качестве примера можно привести постановление Арбитражного суда Центрального округа от 14.07.2015 № Ф10-2167/2015. В нем констатируется, что из анализа определений Конституционного суда РФ от 08.04.2004 № 1690 и от 04.11.2004 № 324-0 следует: оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок на предмет их действительности. Заключенные сделки должны не только формально соответствовать законодательству, но и не вступать в противоречие с общим запретом недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком.

В случае когда единственным результатом гражданско-правовой сделки или совокупности таких сделок является умышленное занижение налогов, цели налогоплательщика не могут быть признаны добросовестными.

Нужно сказать, что термин «деловая цель» не является исключительно российским понятием, поскольку уже много лет существует в зарубежных странах. В связи с этим заслуживает внимания развернутый комментарий, приведенный в приложении к письму ФНС РФ от 02.01.2009 № ШС-21-3/40. Несмотря на существование различий в подходах разных стран к решению вопроса уклонения от налогообложения, установленные законом общие положения и правовые доктрины, направленные на борьбу с уклонением от налогообложения или злоупотреблением налоговым правом, включают в себя ряд общих элементов: сделки/условия/схемы, ведущие к налоговой выгоде, при отсутствии (минимальном наличии) коммерческих (неналоговых) целей или результатов приводят к получению налоговых выгод, противоречащих (не соответствующих) изначальным принципам законодательства. С этим согласна и С.Ю. Барсукова, которая описывает неформальные взаимоотношения властей и предпринимателей.

Как показывает мировой опыт, при установлении оптимального уровня налоговых изъятий на первый план должны выдвигаться экономические стимулы развития производства, то есть интересы 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 недоступны. В этом противоречии проявляется «налоговая ловушка» как практическая реализация теоретической модели налоговой системы, частный случай эффекта асимметричности институциональной мотивации в рамках соответствующего экономического института.

Таким образом, проведенный анализ налогового бремени в Российской Федерации показал, что для российской экономики характерен низкий его уровень. Кроме того, расчет налоговой нагрузки в нашей стране, который осуществляется представителями самих налоговых органов, составлен по статистическим данным без учета некодифицированных налогов и сборов, в связи с чем налоговое бремя является весьма низким по сравнению с другими странами, которые при расчете общей налоговой нагрузки на бизнес берут все виды обязательных платежей государству.

Таблица 1

Основные методики расчета налоговой нагрузки

Автор расчета	Показатель	Порядок расчета	Характеристика
Департамент налоговой политики Минфина России	Налоговое бремя, %	Общая сумма налога / Общая сумма выручки от реализации	В показатель включается выручка от прочей реализации, что позволяет определить долю налогов в выручке от реализации
Федеральная налоговая служба	Налоговая нагрузка	$НН_j = \frac{H_j}{ВВП(ВРП)} 100\% ,$ <p>где <math>НH_j</math> – налоговая нагрузка по налогу <math>i</math>-го вида;  <math>H_j</math> – сумма налогов <math>i</math>-го вида, перечисленная в бюджет</p>	Для оценки распределения по отдельным субъектам РФ можно воспользоваться информацией УФНС соответствующего субъекта. По видам налогов нагрузку следует рассчитывать по их формуле
А.В. Боброва	Налоговая нагрузка, руб.	Совокупность всех налогов и сборов, уплачиваемых налогоплательщиком	Эквивалент обязательства налогоплательщика перед государством
	Налоговое бремя, %	Сумма уплаченных налогов / (Фактическая прибыль + Сумма уплаченных налогов)	Позволяет определить оптимальную величину налогового бремени для любой категории плательщиков в зависимости от гипотетической прибыли в условиях отсутствия налогового пространства. В сумму уплаченных налогов включается НДС
А.Н. Кадушин, Н.М. Михайлова	Налоговое бремя, руб.	Сумма всех налогов / Чистые активы / Чистая прибыль / Чистые активы	Позволяет сравнить количественные изменения доли налогов добавленной стоимости в зависимости от типа производств и рентабельности, просчитать влияние повышения или понижения налоговых ставок и увеличения льгот на темпы развития организаций
	Относительная налоговая нагрузка, %	(Налоговые платежи + Отчисления на социальные нужды) / Вновь созданная стоимость	Позволяет сравнивать налоговую нагрузку организаций вне зависимости от их отраслевой принадлежности
Н.В. Кочетов	Налоговая нагрузка	Сумма уплаченных налогов / Финансовый поток организации	Возможность анализа отдельно взятого потока (амортизационные отчисления, другие затраты и т.д.)
М.Н. Крейнина	Налоговое бремя, %	(Выручка от реализации – Расходы на производство реализованной продукции за вычетом косвенных налогов – Фактическая прибыль, оставшаяся у организации после уплаты налогов) / Фактическая прибыль, оставшаяся у организации после уплаты налогов	Позволяет проанализировать воздействие прямых налогов на финансовое состояние организации
М.И. Литвин	Налоговая нагрузка	Сумма уплаченных налогов / Размер источника средств уплаты налогов	Позволяет учесть особенности деятельности конкретной организации
О.С. Салькова	Налоговая нагрузка	$НН = \frac{НП}{N + Д_{ПР} - P} 100\% =$ $= \frac{НП}{НП_{ФР} + ЧП} 100\% ,$ <p>где <math>НН</math> – налоговая нагрузка организации;  <math>НП</math> – налоговые платежи (прямые налоги и платежи налогового характера), начисленные за отчетный год;  <math>N</math> – выручка–нетто от продаж;  <math>Д_{ПР}</math> – прочие доходы;  <math>P</math> – расходы организации (кроме налоговых);  <math>НП_{ФР}</math> – налоги и платежи налогового характера, учтенные при расчете финансового результата;  <math>ЧП</math> – чистая прибыль организации.</p>	В расчет налоговой нагрузки включены прямые налоги (федеральные, региональные, местные), предусмотренные налоговым законодательством. Страховые взносы во внебюджетные фонды, по мнению О.С. Сальковой, также необходимо включать в эту формулу

Таблица 2

Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности (в ред. приказа ФНС России от 10.05.2012 № ММВ-7-2/297@) в 2006–2014 гг., %

Вид экономической деятельности	2006*	2007	2008	2009	2010*	2011*	2012*	2013*	2014*
Всего	11,6	14,4	13,5	12,4	9,4	9,7	9,8	9,9	9,8
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	5,5	8,7	8	7,4	4,2	3,6	2,9	2,9	3,4
Рыболовство, рыбоводство	13,7	15,3	13,7	12,6	9,3	7,6	7,1	6,6	6,2
Добыча полезных ископаемых	45,1	54,8	46	30,8	30,3	33,2	35,2	35,7	38,5
Обрабатывающие производства	7,2	10,5	9,6	9,3	7,2	7,1	7,5	7,2	7,1
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	7,3	9	8,2	7,1	5,3	4,8	4,2	4,6	4,8
Строительство	11,9	15,9	14,5	16,2	11,3	12,2	13	12	12,3
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	3,8	2,7	3	3	2,4	2,4	2,8	2,6	2,6
Гостиницы и рестораны	10,7	16,3	19,4	18	12,9	12,5	9,9	8,9	9
Транспорт и связь	11,7	15	13,3	13	9,8	9,7	9,1	7,5	7,8
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	18,2	29,5	30	23,7	19,7	22,2	18,6	17,9	17,5
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	16,8	18,2	37,9	37,3	22,3	23,9	26,6	26,6	25,8

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

Источник: URL: [http://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp](http://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp)

## Список литературы

1. *Ермакова Е.А.* Налоговая нагрузка как показатель результативности налогового стимулирования модернизации в России // *Экономические стратегии*. 2014. Т. 16. № 1. С. 102–109.
2. *Солодянкина Г.А.* Налоговая нагрузка как элемент конкурентоспособной налоговой системы // *Налоги и финансовое право*. 2010. № 7. С. 257–261.
3. *Жернаков С.А.* Налоговая нагрузка: критерий оценки налоговых рисков и экономическая сущность // *Налоги и финансовое право*. 2010. № 6. С. 242–247.
4. *Пушкарева В.М.* Как измерить налоговую нагрузку // *Финансы*. 2014. № 12. С. 33–36.
5. *Байтокаев К.Ш.* Влияние на налоговую нагрузку некоторых факторов // *Современные научные исследования*. 2012. № 10. С. 7.
6. *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права. Монография. М.: РАП, Эксмо, 2008. 160 с.
7. *Зарипов В.М., Попов П.А., Ромащенко Л.В.* Концепция совершенствования правового регулирования неcodифицированных налогов и сборов. URL: <http://nalogoved.ru/art/1844>.
8. *Салькова О.С.* Налоговая нагрузка и резервы налоговой оптимизации // *Финансы*. 2015. № 10. С. 37–41.
9. *Ромасеева Д.В.* Сравнение налоговой нагрузки в России с развитыми странами Европы и США. URL: <http://www.scienceforum.ru/2015/1299/15748>.
10. *Тютюрюков Н.Н.* Налоговая статистика в странах Евросоюза и России // *Финансовая экономика*. 2010. № 4. С. 65–76.
11. *Никулина О.М.* Влияние налоговой нагрузки на деятельность коммерческих предприятий // *Проблемы учета и финансов*. 2014. № 4. С. 41–48.

12. *Джаарбеков С.* Фирма – однодневка. URL: <http://taxslov.ru/n180.htm>.
13. *Попонова Н.А.* Уклонение на грани закона и методы борьбы с ним. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/40828>.
14. *Рикардо Д.* Начало политической экономии и налогового обложения. М.: Политиздат, 1955. Т. 1. 539 с.
15. *Земцов А.А., Булахова Т.П.* Введение в проблему администрирования штрафов как элементов неналоговых доходов бюджета // Проблемы учета и финансов. 2012. № 2. С. 59–64.
16. *Яковлев А.А.* Агенты модернизации. М.: ГУ ВШЭ, 2006. 432 с.
17. *Букин А.И.* Налоги – старая песня о главном! // Экономика, предпринимательство и право. 2012. № 6. С. 81–86.
18. *Медведев А.Н.* Налоговая выгода // Бухгалтерский учет. 2015. № 11. С. 99–105.
19. *Барсукова С.Ю.* Неформальная экономика: экономико-социологический анализ. М.: ГУ ВШЭ, 2004. 448 с.
20. *Султангаджиев Ш.М.* Методические подходы к оптимизации налоговой нагрузки в целях стимулирования предпринимательской активности // Российское предпринимательство. 2012. № 18. С. 159–164.

## TAX BURDEN IN RUSSIA: BASIC APPROACHES

Ol'ga M. NIKULINA

Tomsk State University, Tomsk, Russian Federation  
olganikulyonok@yandex.ru

**Article history:**

Received 29 February 2016

Accepted 14 March 2016

**JEL classification:** H22

**Keywords:** tax burden, tax load,  
tax planning, taxation, tax  
incidence

**Abstract**

**Subject** One of the ways to enhance the efficiency of business operations is tax planning. However, it is not always possible in practice due to various subjective and objective barriers existing in the entrepreneurial activity.

**Objectives** The purpose of the research is to analyze basic approaches to the study of tax burden and its calculation; to review trends in tax burden indicators in different spheres of activity.

**Methods** I review methodological approaches to tax burden calculation, group them by types of application; identify advantages and disadvantages of each approach; perform a comparative analysis of tax burden in comparison with foreign countries, and the overall analysis of tax burden by types of activities in our country.

**Results** The Russian economy is characterized by a nominally low level of taxation, which does not explain significant tax evasion. As international experience shows, when establishing the optimal level of tax immunity, it is crucial to prioritize the economic incentives for production development, that is the interests of producers. A high level of tax burden on business environment leads to a decline in supply of goods and services in the market with simultaneous rise in prices for manufactured products. Moreover, there exists informal institutional practice that discourages market participants to pay for benefits, which will be unavailable to them even after they pay.

**Conclusions** To obtain adequate values of tax burden at the level of an economic entity, it is necessary to consider all tax and non-tax payments, and to calculate the potential tax burden.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

**References**

1. Ermakova E.A. [Tax burden as an indicator of effectiveness of tax incentives for modernization in Russia]. *Ekonomicheskie strategii = Economic Strategies*, 2014, vol. 16, no. 1, pp. 102–109. (In Russ.)
2. Solodyankina G.A. [Tax load as an element of a competitive tax system]. *Nalogi i finansovoe pravo = Taxes and Financial Law*, 2010, no. 7, pp. 257–261. (In Russ.)
3. Zhernakov S.A. [Tax burden: tax risk evaluation criteria and economic substance]. *Nalogi i finansovoe pravo = Taxes and Financial Law*, 2010, no. 6, pp. 242–247. (In Russ.)
4. Pushkareva V.M. [How to measure the tax burden]. *Finansy = Finance*, 2014, no. 12, pp. 33–36. (In Russ.)
5. Baitokaev K.Sh. [The impact of some factors on the tax burden]. *Sovremennye nauchnye issledovaniya = Modern Scientific Research*, 2012, no. 10, p. 7. (In Russ.)
6. Zapol'skii S.V. *Diskussionnye voprosy teorii finansovogo prava: monografiya* [Debating points of the theory of financial law: a monograph]. Moscow, RAP, Eksmo Publ., 2008, 160 p.
7. Zarirov V.M., Popov P.A., Romashchenko L.V. *Kontseptsiya sovershenstvovaniya pravovogo regulirovaniya nekodifitsirovannykh nalogov i sborov* [A concept of improving the legal regulation of uncodified taxes and duties]. Available at: <http://nalogoved.ru/art/1844>. (In Russ.)
8. Sal'kova O.S. [Tax burden and reserves for tax optimization]. *Finansy = Finance*, 2015, no. 10, pp. 37–41. (In Russ.)
9. Romaseeva D.V. *Sravnenie nalogovoi nagruzki v Rossii s razvityimi stranami Evropy i SShA* [Comparison of tax burden in Russia and in developed countries of Europe and USA]. Available at: <http://www.scienceforum.ru/2015/1299/15748>. (In Russ.)
10. Tyutyuryukov N.N. [Tax statistics in the European Union and in Russia]. *Finansovaya ekonomika = Financial Economics*, 2010, no. 4, pp. 65–76. (In Russ.)

11. Nikulina O.M. [The influence of tax load on operations of commercial enterprises]. *Problemy ucheta i finansov = Problems of Accounting and Finance*, 2014, no. 4, pp. 41–48. (In Russ.)
12. Dzhaarbekov S. *Nalogovaya nagruzka* [Incidence of taxation]. Available at: <http://taxslov.ru/n180.htm>. (In Russ.)
13. Poponova N.A. *Uklonenie na grani zakona i metody bor'by s nim* [Evasion on the fringes of the law and methods of combating it]. Available at: <https://www.lawmix.ru/bux/40828>. (In Russ.)
14. Ricardo D. *Nachalo politicheskoi ekonomii i nalogovogo oblozheniya* [On the Principles of Political Economy and Taxation]. Moscow, Politizdat Publ., 1955, vol. 1, 539 p.
15. Zemtsov A.A., Bulakhova T.P. [Introduction to the problem of administration of fine as items of non-tax budget revenues]. *Problemy ucheta i finansov = Problems of Accounting and Finance*, 2012, no. 2, pp. 59–64. (In Russ.)
16. Yakovlev A.A. *Agenty modernizatsii* [Agents of modernization]. Moscow, SU HSE Publ., 2006, 432 p.
17. Bukin A.I. [Taxes: an old song about the main thing!]. *Ekonomika, predprinimatel'stvo i parvo = Economics, Entrepreneurship and Law*, 2012, no. 6. С. 81–86. (In Russ.)
18. Medvedev A.N. [Tax benefit]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2015, no. 11, pp. 99–105. (In Russ.)
19. Barsukova S.Yu. *Neformal'naya ekonomika: ekonomiko-sotsiologicheskii analiz* [Informal economy: economic and sociological analysis]. Moscow, SU HSE Publ., 2004, 448 p.
20. Sultangadzhiev Sh.M. [Methodological approaches to tax burden optimization to encourage entrepreneurial activity]. *Rossiiskoe predprinimatel'stvo = Russian Journal of Entrepreneurship*, 2012, no. 18, pp. 159–164. (In Russ.)