

С. Сайфиева

Российская система налогообложения: взгляд изнутри*

В статье рассмотрен налоговый потенциал элементов структуры ВВП РФ по видам первичных доходов в 2000–2010 гг.; сопоставлена налоговая нагрузка с отраслевой структурой ВВП; рассчитана структура налоговых доходов в разрезе основных видов экономической деятельности и отраслей промышленности. Анализ показал, что основу системы налогообложения составляют компоненты ВВП, доля которых сокращается (чистая прибыль); при этом увеличивается доля компонентов, практически не охватываемых налогообложением (скрытая заработная плата) или тех, налогообложение которых трудно контролировать (чистый смешанный доход). Автор приходит к выводу, что доли отраслевой налоговой нагрузки и валовой добавленной стоимости в ВВП должны быть сбалансированы. В противном случае налоговая система становится неэффективной. Анализ структуры отраслевых налоговых доходов в динамике свидетельствует о высокой дифференциации налогов по видам экономической деятельности и отраслям промышленности.

Ключевые слова: ВВП, налоговый потенциал, налоговые доходы, модель налогообложения, промышленность.

JEL: H21.

Обычно при анализе эффективности налоговой системы и для оценки величины налоговой нагрузки рассчитывают долю налоговых доходов в ВВП. По мнению многих специалистов, чем она ниже, тем лучше налоговый климат страны (Шаталов, 2011. С. 4). Другие авторы считают, что «нельзя слепо заимствовать заморские рецепты в отношении выбора оптимального уровня налогообложения, так как в каждой стране своя, отличная от других стран, структура бюджетных расходов» (Симонов и др., 2008. С. 66). В «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов» (ОННП) впервые указано, что «...сама по себе величина налоговых доходов бюджетной системы и соотношение этой величины с иными показателями (величина выручки, добавленной стоимости, валового продукта) не является характеристикой налоговой нагрузки, на основании сравнения которой с аналогичными показателями в других странах либо в других отраслях можно было бы делать выводы об уровне налоговых изъятий

Сайфиева Светлана Николаевна (ssn71@mail.ru), к. э. н., доцент, завлабораторией проблем теории и практики рыночной трансформации национальной экономики Института проблем рынка РАН (Москва).

* Работа выполнена при финансовой поддержке Российского гуманитарного научного фонда (Проект № 11-02-00279а).

из частного сектора, обусловленном различными характеристиками налоговой системы»¹.

По нашему мнению, с одной стороны, чем выше доля налогов в ВВП, тем больший его объем перераспределяется через систему налогообложения и тем эффективнее налоговая система. Как следует из расчетов, представленных в таблицах 1–2, эффективность российской налоговой системы неуклонно повышается. Об этом свидетельствует профицит консолидированного бюджета, за исключением кризисных 2009–2010 гг. (более подробный анализ бюджетной и налоговой политики см. в: Сайфиева, 2012).

Т а б л и ц а 1

Доля налоговых доходов в ВВП в 2000–2011 гг.* (в %)

2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
25,5	26,9	26,2	25,7	26,8	34,6	36,3	37,0	36,1	31,6	32,3	38,4

* С учетом доходов от внешнеэкономической деятельности и ЕСН (в 2000 и 2011 гг. — страховых взносов), без учета налога с продаж, действовавшего с 1999 по 2003 г. включительно.

Т а б л и ц а 2

Сальдо консолидированного бюджета в 2000–2011 гг.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
ВВП в текущих ценах, млрд руб.	7305,6	8943,6	10 819,2	13 208,2	17 027,2	21 609,8
Сальдо бюджета, млрд руб.	137,6	264,3	97,0	173,8	760,2	1759,0
% ВВП	1,9	3,0	0,9	1,3	4,5	8,1
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ВВП в текущих ценах, млрд руб.	26 917,2	33 247,5	41 276,8	38 786,4	44 939,2	54 369,1
Сальдо бюджета, млрд руб.	2250,6	1989,7	2012,1	-2448,6	-1584,8	848,8
% ВВП	8,4	6,0	4,9	-6,3	-3,5	1,5

Источник: расчеты автора по данным Федеральной службы государственной статистики. www.gks.ru.

С другой стороны, только на основании расчета доли налоговых доходов в ВВП невозможно оценить действительную налоговую нагрузку на сектора экономики. Необходим комплексный анализ системы налогообложения в разрезе основных видов экономической деятельности и отраслей промышленности по следующим направлениям: анализ структуры ВВП по видам первичных доходов, оценка их налогового потенциала; сопоставление налоговой нагрузки с отраслевой структурой ВВП; расчет отраслевой структуры налоговых доходов.

Сначала нужно определить совокупную налоговую нагрузку в разрезе основных видов экономической деятельности и отраслей

¹ «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов» (ОННП). www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/07/03.08.2011_ONNP_-_pravki_v_sootv_s_zamech_TIV-zavizir_SHatalovym.doc.

промышленности. Промежуточные варианты расчета приведены в: Сайфиева, 2010а, 2010б. В окончательном варианте совокупная налоговая нагрузка рассчитана в разрезе основных видов экономической деятельности по форме № 1-НОМ².

Отметим, что аналитическую работу в *отраслевом разрезе* существенно осложняет следующее обстоятельство. В связи с переходом от Общероссийского классификатора отраслей народного хозяйства (ОКОНХ) к Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД) (в соответствии с постановлением Правительства РФ от 17.02.2003 г. № 108) данные, ранее публиковавшиеся по отраслям, в дальнейшем приводятся по видам экономической деятельности³.

В настоящем исследовании строятся динамические ряды показателей, по которым отсутствует официальная методика перевода из ОКОНХ в ОКВЭД. Выход в свет в ноябре 2010 г. статистического сборника «Национальные счета в 2002–2009 гг.» существенно облегчил аналитическую работу, поскольку в нем, впервые с 2003 г., выполнена *детализированная* разработка разделов ОКВЭД в разрезе 79 группировок⁴. В Приложении 4 данного сборника приведена таблица их соответствия⁵. Для обеспечения преемственности отраслевых показателей в динамических рядах при переходе от классификации ОКОНХ к классификации в разрезе 79 группировок ОКВЭД был разработан критерий сопоставления (Сайфиева, Ермилина, 2011. С. 51).

Для России характерна фрагментарность системы управления налоговым процессом. Отдельные виды налоговых платежей планируются, администрируются и контролируются многочисленными министерствами и ведомствами. Кроме того, за анализируемый период изменилась структура бюджетных доходов. Например, единый социальный налог (ЕСН) (в период его действия), страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, доходы от внешнеэкономической деятельности (таможенные пошлины) с 01.01.2006 г. выведены из состава налоговых платежей. Поступление доходов от внешнеэкономической деятельности контролирует Федеральная таможенная служба⁶, что затрудняет получение официальной статистической информации о фактических выплатах таможенных пошлин в разрезе основных видов экономической деятельности.

² См.: сайт Федеральной налоговой службы. www.nalog.ru.

³ Методология перевода некоторых экономических показателей из ОКОНХ в ОКВЭД, а также методологические комментарии по расчету ретроспективных динамических рядов приведены на официальном сайте Росстата в разделе «Метаданные и нормативно-справочная информация». По некоторым статистическим показателям разработана сложная методика, позволяющая с помощью переходного ключа обеспечить сопоставимый переход от одной классификации к другой (см.: Методологические положения по статистике. Вып. 5. М.: Государственный комитет РФ по статистике, 2006. www.gks.ru/).

⁴ Национальные счета России в 2002–2009 гг. / Росстат. М., 2010. С. 137–163.

⁵ Там же. С. 324–325.

⁶ Официальный сайт Федеральной таможенной службы. www.customs.ru/index.php?option=com_newsfts&view=category&id=125&Itemid=1976&limitstart=90. На сайте указано, что доступ к данным таможенной статистики внешней торговли России предоставляется федеральным органам власти, иностранным и международным организациям в соответствии с заключенными соглашениями и оформляется письмом на имя руководителя ФТС. К сожалению, бланк для заполнения заявки недоступен.

Система налогообложения и структура ВВП

Л. Н. Лыкова проанализировала зависимость свойств налоговой системы от структуры ВВП за период с 1992 по 2004 г. (Лыкова, 2005. С. 285–293). Поскольку основные налоговые реформы были осуществлены в 2001–2004 и 2009–2010 гг. и некоторые авторы (см., например: Пенухина и др., 2012) справедливо выделяют три основных этапа: 2001–2003 гг., 2004–2008 гг., 2009 г.), представляет интерес дальнейшее исследование указанной зависимости. Структура ВВП по видам первичных доходов представлена в таблице 3.

Т а б л и ц а 3

Структура ВВП по видам первичных доходов

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
ВВП,	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
в том числе:											
официальная оплата труда наемных работников	29,1	31,9	35,3	35,8	34,4	32,0	31,7	33,3	34,6	37,9	36,1
скрытая оплата труда и смешанные доходы	11,1	11,1	11,5	11,3	11,7	11,8	12,8	13,4	12,6	14,9	14,3
чистые налоги на производство и импорт	17,1	15,7	17,1	16,0	16,9	19,7	20,0	19,2	19,8	16,6	18,2
потребление основного капитала	8,2	8,1	7,8	7,3	6,5	6,0	5,1	4,9	4,8	5,1	4,4
чистая прибыль экономики и чистые смешанные доходы,	34,5	33,2	28,3	29,6	30,5	30,5	30,4	29,2	28,2	25,5	27,0
в том числе:											
чистая прибыль	25,9	24,5	22,3	20,2	21,6	21,4	21,4	20,7	20,1	16,5	н. д.*
чистые смешанные доходы	8,6	8,7	10,9	9,4	8,9	9,1	9,0	8,5	8,1	9,0	н. д.

* Существуют проблемы при статистическом разделении чистой прибыли и чистого смешанного дохода, данные по которым появляются в Системе национальных счетов (СНС) с запозданием на два года по отношению к характеризующему ими состоянию экономики; данные о сумме этих показателей — через год. Рассчитано по данным Интегрированных таблиц национальных счетов за соответствующий период.

Источник: расчеты автора по данным статсборника «Национальные счета России» за соответствующие годы.

За анализируемый период изменилась структура ВВП по видам первичных доходов. Так, доля официальной оплаты труда наемных работников возросла на 7 п. п., скрытая заработная плата — на 3,2, чистые налоги на производство и импорт — на 1,1 п. п., потребление основного капитала сократилось практически вдвое (на 3,8 п. п.); чистая прибыль и чистые смешанные доходы — на 7,5 п. п. В структуре ВВП повышается удельный вес оплаты труда наемных работников при снижении доли чистой прибыли и потребления основного капитала. Чистые налоги на производство и импорт колеблются в пределах 15–20% ВВП (см. рис. 1).

Как известно, различные составляющие структуры ВВП имеют разный налоговый потенциал, или налоговую отдачу. Безусловно, сопоставлять налоговые поступления с элементами структуры ВВП,

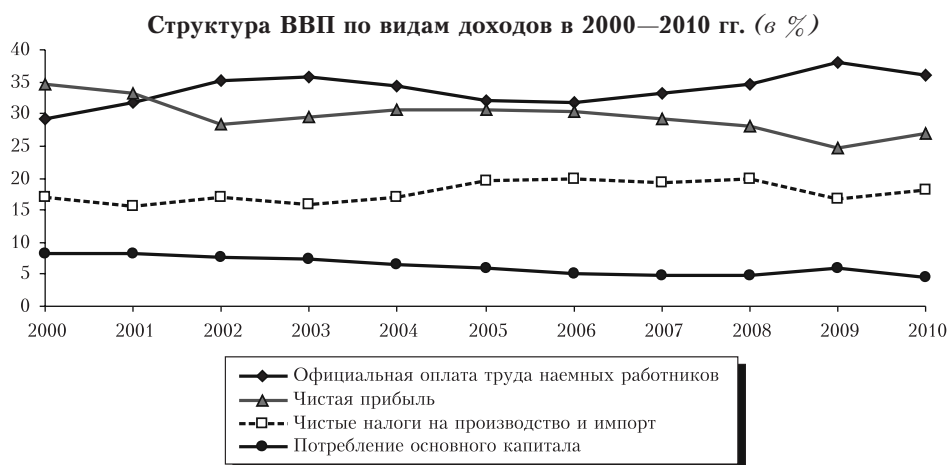


Рис. 1

формирующими налоговый потенциал, не вполне корректно, но можно получить общее представление о соответствии действующей налоговой системы структуре ВВП.

Согласно СНС, оплата труда наемных работников «учитывается на основе начисленных сумм и включает в себя налоги на доходы и другие выплаты, которые подлежат уплате наемными работниками»⁷. Если исключить из расчета начисления на официальную заработную плату и учесть скрытую заработную плату, практически не охватываемую налогообложением, то налоговый потенциал указанного элемента структуры ВВП составит 23,7% ВВП в 2002 г.; 27,3 в 2009 г. и 24,6% ВВП в 2010 г. Колебания налогового потенциала оплаты труда вызваны, с одной стороны, ростом скрытой заработной платы (в 2,6 раза в реальном выражении по сравнению с уровнем 2000 г. и в 2,2 раза — с уровнем 2002 г.), а с другой — изменениями в социальном налогообложении (ставка единого социального налога (ЕСН) в 2001—2004 гг. составляла 35,6%, с 2005 г. понижена до 26,0%; с 01.01.2010 г. ЕСН отменен⁸, общая ставка страховых взносов повышена до 34%). При налогообложении доходов физических лиц (НДФЛ) с 2001 г. применяется шкала с основной ставкой 13%.

Существенный рост оплаты труда в структуре ВВП подтверждается положительной динамикой НДФЛ и ЕСН со страховыми платежами. Рост скрытой заработной платы в реальном выражении и увеличение ставки страховых взносов привели к снижению налогового потенциала фонда оплаты труда в 2010 г.

Отметим существенное снижение доли чистой прибыли в ВВП. Этот показатель более корректно отражает изменение экономической прибыли хозяйствующих субъектов, чем налоговая или бухгалтерская прибыль.

⁷ Национальные счета России в 2000—2007 годах / Росстат. М., 2008. С. 13.

⁸ Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования». Закон предусматривает переход к страховому принципу формирования доходов системы обязательного пенсионного, социального и медицинского страхования с увеличением совокупного тарифа страховых взносов на эти цели с 26 до 34%.

Так, снижение чистой прибыли экономики и чистых смешанных доходов с 2000 по 2003 г. на 4,9 п. п. в структуре ВВП вызвало уменьшение поступлений от налога на прибыль на 1,5 п. п. ВВП. В относительно стабильный период с 2004 по 2006 г. при снижении налоговой ставки в 2002 г. с 35 до 24% налоговые поступления выросли на 1,1 п. п. ВВП. Незначительное снижение доли чистой прибыли в ВВП в 2007 и 2008 гг. привело к постепенному сокращению удельного веса налога на прибыль в ВВП. Наконец, существенное уменьшение доли чистой прибыли и чистого смешанного дохода до 24,7% ВВП в 2009 г. при снижении налоговой ставки до 20% (9,8 п. п. по сравнению с уровнем 2000 г.) обусловило двукратное сокращение доли поступлений от налога на прибыль в ВВП по сравнению с 2000 и 2008 гг. В 2010 г. незначительный рост доли чистой прибыли в ВВП вызвал сопоставимый рост удельного веса поступлений налога на прибыль в ВВП. Сокращение доли чистой прибыли в ВВП косвенно свидетельствует о снижении налогового потенциала указанного элемента структуры ВВП.

Доля чистого смешанного дохода в структуре ВВП по видам первичных доходов сокращается. По мнению Лыковой, «роль чистого смешанного дохода в ВВП достаточно сложно оценить с точки зрения той налоговой базы, которую он формирует» (Лыкова, 2005. С. 292). В России значительная доля доходов, составляющих чистый смешанный доход, в соответствии с действующим законодательством не подпадает под налогообложение; налоги указанной категории сложны и в меньшей степени подвержены контролю. Сокращение доли чистого смешанного дохода в 2007–2008 гг. означает, что в период кризиса росла доля доходов населения, полученных от занятости по найму, и уменьшилась доля доходов, полученных от других видов экономической активности или в виде пассивных доходов.

Сокращение доли основного капитала в структуре ВВП по видам первичных доходов за анализируемый период (3,8 п. п.) при росте валовой добавленной стоимости косвенно свидетельствует о расширении налоговой базы и снижении тяжести налогового бремени. Как отмечает Лыкова, «данный компонент не является (не должен являться) объектом налогообложения и источником уплаты налогов» (Лыкова, 2005. С. 293).

Отрасль «промышленность» в настоящее время соответствует следующим разделам ОКВЭД: С — «Добыча полезных ископаемых», D — «Обрабатывающие производства» и E — «Производство и распределение электроэнергии, газа и воды»⁹. Структура валовой добавленной стоимости (ВДС) промышленности по видам первичных доходов представлена в таблице 4.

За анализируемый период структура НДС промышленности по видам первичных доходов изменилась. К сожалению, на основе имеющихся статистических данных невозможно оценить скрытую заработную плату в промышленности, разделить чистую прибыль и чистые смешанные доходы. Доля официальной оплаты труда наемных работников возросла на 5,0 п. п. (по экономике в целом — на 7,0 п. п.); чистые налоги на производство и импорт существенно увеличились в 2005–2008 гг. и к 2010 г. на 1,0 п. п. превысили уровень 2000 г.; потребление основного капитала возросло вдвое (на 3,4 п. п.); чистая прибыль и чистые смешанные доходы сократились на 9,3 п. п.

⁹ Методологические положения по статистике. П.4.3.1. Ретроспективные пересчеты динамики производства в разрезе видов экономической деятельности по ОКВЭД. www.gks.ru.

Структура ВДС промышленности по видам первичных доходов (в %)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
ВДС,	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
в том числе:											
официальная оплата труда наемных работников	22,2	28,7	33,8	34,2	32,5	27,0	26,5	27,1	28,2	31,9	27,2
чистые налоги на производство и импорт	22,1	20,4	18,7	18,3	17,7	25,5	23,2	26,3	28,4	18,4	23,1
потребление основного капитала	3,8	4,7	6,7	6,5	6,2	5,7	4,6	6,0	4,9	7,8	7,2
чистая прибыль и чистые смешанные доходы	51,9	46,2	40,8	40,9	43,5	41,8	45,7	40,6	38,4	41,9	42,6

Источник: расчеты автора по данным статсборника «Национальные счета России» за соответствующие годы.

В структуре ВДС промышленности растет удельный вес оплаты труда наемных работников при снижении доли чистой прибыли и увеличении доли потребления основного капитала (см. рис. 2). Это подтверждается положительной динамикой НДСЛ и ЕСН со страховыми платежами.

Снижение доли чистой прибыли и чистых смешанных доходов в структуре ВДС промышленности за анализируемый период вызвало двукратное снижение поступлений от налога на прибыль. Рост доли основного капитала при увеличении валовой добавленной стоимости и двукратное повышение доли налогов на капитал в совокупной налоговой нагрузке косвенно свидетельствуют о сокращении налоговой базы и увеличении тяжести налогового бремени промышленности.

Анализ налогового потенциала элементов структуры ВВП по видам первичных доходов позволяет утверждать, что основу системы налогообложения составляют компоненты ВВП, доля которых сокращается



Рис. 2

(чистая прибыль), и увеличивается доля компонентов, практически не охватываемых налогообложением (скрытая заработная плата) или тех, налогообложение которых трудно контролировать (чистый смешанный доход). Если исключить из суммы официальной заработной платы налоги и учесть величину скрытой оплаты труда, то окажется, что налоговый потенциал данного компонента ВВП уменьшается. Однако снижение доли потребления основного капитала свидетельствует о сокращении налогового бремени в экономике относительно ВВП. Таким образом, при реформировании системы налогообложения необходимо учитывать налоговый потенциал компонентов ВВП.

Анализ налогового потенциала элементов структуры ВДС промышленности по видам первичных доходов позволяет сделать вывод, что основу налогообложения ВДС промышленности составляет чистая прибыль, доля которой сокращается. Увеличение долей официальной заработной платы и потребления основного капитала свидетельствует о снижении налогового потенциала промышленности.

Налогообложение и отраслевая структура ВВП

При оценке совокупной налоговой нагрузки необходимо учитывать отраслевую структуру ВВП, поскольку «налоговая система, строящаяся на принципах универсализации и либерализма, по-разному „срабатывает“ в разных отраслях экономики и разных регионах страны. Это приводит к тому, что теоретически сконструированная модель (конструкция того или иного налога), будучи „справедливой“ с формальной точки зрения (отсутствие налоговых льгот и преференций для какой-либо группы экономических агентов), на практике если не обращается в свою полную противоположность, то приводит к результатам, существенно отличающимся от прогнозируемых» (Лыкова, 2005. С. 98—99).

Для оценки налогового бремени в разрезе основных секторов экономики Лыкова предлагает сопоставить долю ключевых отраслей экономики в ВВП и долю соответствующих отраслей в общей сумме налоговых поступлений. Она оговаривается, что такое сопоставление «не вполне корректно, поскольку довольно значительным является несовпадение круга экономических агентов, относимых к соответствующим отраслям в СНС и в практике статистической и налоговой отчетности. Тем не менее... такое сопоставление может дать общее представление о соотношении налоговых нагрузок в различных отраслях экономики» (Лыкова, 2005. С. 298).

Определим налоговый потенциал секторов экономики и сопоставим его с величиной налогового бремени. Для этого рассчитаем сначала структуру ВВП по видам экономической деятельности; затем — структуру совокупной налоговой нагрузки и, сопоставив показатели между собой, получим коэффициент налоговой нагрузки, характеризующий превышение налоговой нагрузки по отрасли над средней по всем секторам экономики (см. табл. 5).

Так, доля ВДС промышленности в структуре ВВП за анализируемый период в среднем составляет 37,2%, налоговая нагрузка — 44,8%. В 2000 г. доля первой

Коэффициент налоговой нагрузки

Отрасль	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	0,134	0,106	0,112	0,106	0,114	0,162
Рыболовство, рыбоводство	н. д.	н. д.	0,599	0,361	0,489	0,495
Добыча полезных ископаемых	0,963	1,365	1,647	1,662	2,059	1,651
Обрабатывающие производства	0,777	0,882	0,993	1,025	0,928	0,879
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	1,344	1,342	0,979	0,993	0,906	1,008
Строительство	0,892	0,797	1,027	0,930	0,901	0,972
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	0,707	0,639	0,865	0,925	0,756	0,777
Транспорт и связь	0,989	0,940	0,795	0,753	0,688	0,781
Прочие	2,490	1,754	0,956	0,942	0,986	1,082
Промышленность (разделы С, D, E)	0,890	1,105	1,278	1,306	1,373	1,211
Отрасль	2006	2007	2008	2009	2010	
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	0,192	0,185	0,187	0,204	0,246	
Рыболовство, рыбоводство	0,694	0,629	0,608	0,758	0,743	
Добыча полезных ископаемых	1,570	1,791	1,655	1,317	1,931	
Обрабатывающие производства	0,887	0,893	0,938	1,048	1,077	
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	1,016	1,049	1,063	1,211	0,896	
Строительство	0,944	0,905	0,916	1,141	1,002	
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	0,823	0,664	0,618	0,683	0,563	
Транспорт и связь	0,831	0,836	0,826	0,992	0,897	
Прочие	1,065	1,058	1,117	1,066	1,059	
Промышленность (разделы С, D, E)	1,189	1,266	1,238	1,179	1,339	

в ВВП составляла 47,3%, налоговая нагрузка — 42,1%; в 2006 г. (после налоговых реформ) — соответственно 37,4 и 44,5%; наконец, в 2010 г. при сокращении доли ВДС промышленности в структуре ВВП до 31,0% налоговая нагрузка уменьшилась до 41,5%. Таким образом, при сокращении удельного веса промышленности в ВВП на 16,3 п. п. налоговое бремя снизилось только на 0,6 п. п.

Наибольшая налоговая нагрузка лежит на добывающих производствах. Здесь за анализируемый период коэффициент налогового бремени вырос вдвое; в обрабатывающем секторе налоговая нагрузка увеличилась незначительно (на 0,3 п. п.) по сравнению с уровнем 2000 г.; в отрасли производства и распределения электроэнергии, газа и воды она сократилась на 0,448 п. п. Отметим разницу в налоговой нагрузке между обрабатывающим и добывающим секторами: если в 2000 г. она составляла 0,186 п. п., то в 2010 г. — 1,854.

Невысокая налоговая нагрузка в сельском хозяйстве обусловлена налоговыми льготами, предоставляемыми этой отрасли. В результате, хотя ее доля в структуре ВВП составляет в среднем 5%, налоговая нагрузка на нее равна примерно 2%.

Расхождение между долей валовой добавленной стоимости в ВВП и долей в совокупной налоговой нагрузке незначительно в строительстве, на транспорте и связи. В последнем секторе налоговая нагрузка ниже среднего значения и характеризуется понижательной тенденцией.

Доля ВДС торговли в структуре ВВП за анализируемый период в среднем составила 16,2% ВВП, налоговая нагрузка — 11,6%. В 2000 г. ее доля в ВВП составляла 18,6%, налоговая нагрузка — 13,2%; в 2006 г. (после налоговых реформ) — соответственно 16 и 13,2%. В 2010 г. при увеличении доли ВДС торговли в структуре ВВП до 19,2% налоговая нагрузка сократилась до 10,8%, то есть значительно ниже средней величины.

Особо отметим развитие сектора прочих услуг. Стремительный рост его добавленной стоимости в структуре ВВП с 11,5% в 2000 г. до 30,4% в 2010 г. сопровождался незначительным изменением его доли в структуре налоговых платежей (28,6 и 32,2%).

Налоговый потенциал различных видов экономической деятельности зависит от структуры элементов, формирующих их добавленную стоимость. По методологии СНС, основные косвенные налоги (НДС и акцизы) входят в чистые налоги на продукты и наряду с налогом на прибыль не включены в состав других налогов на производство и импорт¹⁰. Иными словами, они входят в чистую прибыль и чистые смешанные доходы. Поэтому на рисунке 3 показана реальная чистая прибыль секторов без учета налогов.

Как правило, наибольший налоговый потенциал имеют отрасли с высокой долей чистой прибыли в структуре ВДС и низкой долей оплаты труда и потребленного капитала, например сектор «Добыча полезных ископаемых» (см. рис. 3а). Налоговая нагрузка на него наивысшая.

Высокая доля оплаты труда и небольшая доля чистой прибыли (относительно добывающего сектора) в структуре ВДС обрабатывающих производств свидетельствуют об их невысоком налоговом потенциале. За анализируемый период удельные веса оплаты труда и чистой прибыли колеблются в противофазе. Налоговая нагрузка на этот вид деятельности увеличивается (см. рис. 3б).

Высокие доли оплаты труда и потребления основного капитала при среднем значении чистой прибыли в структуре ВДС сектора «Производство и распределение электроэнергии, газа и воды» отражают незначительный налоговый потенциал (см. рис. 3в).

Как видно на рисунке 3г, торговля обладает большим налоговым потенциалом: высокая доля чистой прибыли в структуре ВДС, при этом доля оплаты труда существенно меньше, чем в обрабатывающих производствах. Между тем возможности указанного вида деятельности недостаточно «охвачены» системой налогообложения.

На всех четырех рисунках видна тенденция к повышению доли оплаты труда в ВДС, что означает наличие потенциала для узкого круга прямых налогов с населения. Снижение доли потребленного капитала, за исключением сектора «Производство и распределение

¹⁰ Национальные счета России в 2003–2010 годах / Росстат. М., 2011. С. 16.

Структура валовой добавленной стоимости по секторам

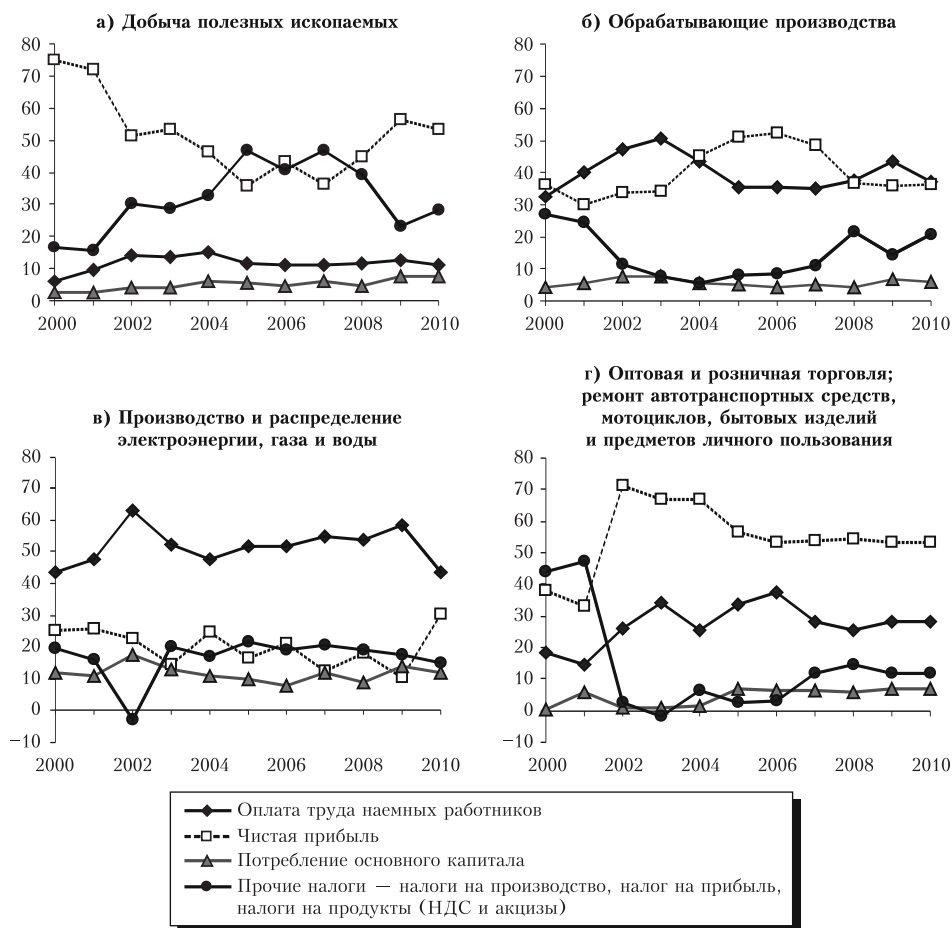


Рис. 3

электроэнергии, газа и воды», если и не расширяет возможности налогообложения, то делает налоговую нагрузку менее обременительной. Отметим, что снижение доли потребленного капитала практически во всех видах экономической деятельности обусловлено российской моделью налогообложения: чем выше доля амортизации, тем больше издержки производства, тем менее конкурентоспособна продукция.

По описанной выше схеме определим налоговый потенциал отраслей промышленности, рассчитав коэффициент отраслевой налоговой нагрузки (см. табл. 6).

Удельный вес нефтедобывающей отрасли в структуре ВДС сократился на 3,4 п. п. при незначительном росте налоговой нагрузки — на 2,9 п. п. Доля машиностроения и металлообработки уменьшилась на 2,1 п. п. при росте налоговой нагрузки на 0,6 п. п. Удельный вес металлургического производства сократился на 4,0 п. п. при снижении налоговой нагрузки на 2,9 п. п. Доля легкой промышленности сократилась на 0,1 п. п. при росте налоговой нагрузки на 0,1 п. п. Удельный вес пищевой промышленности в структуре ВДС увеличился на 1,1 п. п., при этом налоговая нагрузка возросла на 0,2 п. п.

Коэффициент отраслевой налоговой нагрузки

Отрасль	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	1,578	1,240	1,047	0,693	0,677	0,854
Нефтедобывающая промышленность	1,002	1,167	1,308	1,490	1,472	1,319
Угольная и торфяная промышленность	0,964	0,697	0,842	0,791	0,640	0,606
Добыча металлических руд и прочих полезных ископаемых	н. д.	н. д.	н. д.	0,669	0,614	0,750
Нефтеперерабатывающая промышленность	0,556	0,651	0,694	1,156	1,017	0,655
Металлургическое производство	0,607	0,568	0,452	0,447	0,486	0,619
Химическая и нефтехимическая промышленность	0,572	0,526	0,510	0,414	0,445	0,519
Машиностроение и металлообработка	1,045	0,860	0,757	0,753	0,792	1,099
Деревообрабатывающая, целлюлозно-бумажная промышленность и полиграфическая деятельность	0,589	0,514	0,439	0,417	0,452	0,529
Промышленность строительных материалов	1,870	1,568	1,311	1,335	1,218	1,163
Легкая промышленность	0,623	0,465	0,410	0,440	0,377	0,626
Пищевая промышленность	1,780	1,456	1,218	1,292	1,277	1,273
Другие промышленные производства	0,499	0,385	0,371	0,143	0,220	0,287
Отрасль	2006	2007	2008	2009	2010	
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	0,894	0,801	0,873	1,035	0,764	
Нефтедобывающая промышленность	1,337	1,309	1,230	1,023	1,172	
Угольная и торфяная промышленность	0,898	0,739	0,651	0,854	0,801	
Добыча металлических руд и прочих полезных ископаемых	0,943	0,740	0,825	0,804	1,227	
Нефтеперерабатывающая промышленность	0,443	1,050	1,129	1,028	0,579	
Металлургическое производство	0,614	0,587	0,641	0,271	0,558	
Химическая и нефтехимическая промышленность	0,552	0,583	0,500	0,609	0,601	
Машиностроение и металлообработка	1,157	1,011	1,086	1,562	1,363	
Деревообрабатывающая, целлюлозно-бумажная промышленность и полиграфическая деятельность	0,602	0,476	0,574	0,681	0,656	
Промышленность строительных материалов	0,858	0,888	0,930	0,910	1,107	
Легкая промышленность	0,583	0,515	0,608	0,826	0,768	
Пищевая промышленность	1,170	1,144	1,186	1,527	1,584	
Другие промышленные производства	0,335	0,271	0,317	0,401	0,353	

Рассмотрим подробнее структуру ВДС некоторых отраслей промышленности с точки зрения наличия налогового потенциала. Как правило, наивысший потенциал имеют отрасли с высокой долей чистой прибыли в структуре ВДС и низкой долей оплаты труда и потребленного капитала, например нефтедобывающая промышленность (см. рис. 4а).

Наименьшим налоговым потенциалом обладает машиностроение из-за высокого удельного веса оплаты труда наемных работников и низкой прибыли (см. рис. 4б). Снижение доли оплаты труда наемных работников и рост чистой прибыли в структуре ВДС при минимальном уровне потребления основного капитала свидетельствуют о повышении налогового потенциала легкой промышленности (см. рис. 4в).

Структура валовой добавленной стоимости по отраслям

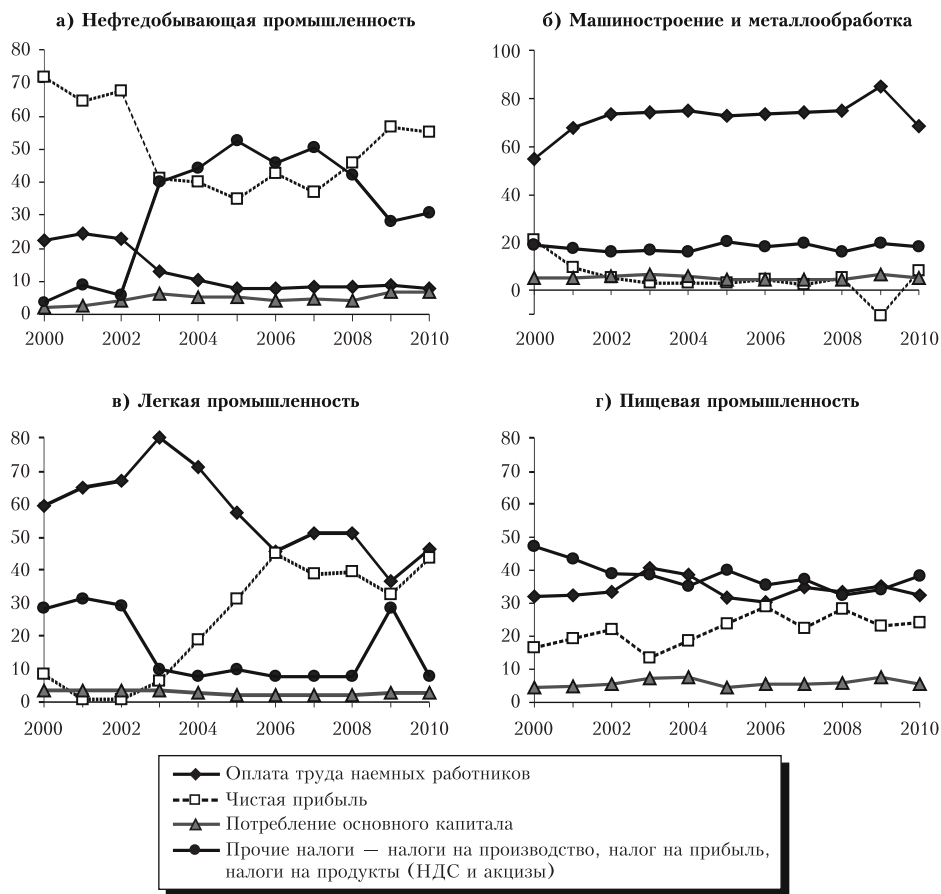


Рис. 4

Средний уровень оплаты труда наемных работников и чистой прибыли в пищевой промышленности обусловил средний показатель налогового потенциала (см. рис. 4г). В отраслевой структуре российского ВВП резко увеличилась доля сектора услуг. Но он недостаточно «охвачен» налогообложением.

Отраслевой налоговый потенциал существенно зависит от структуры ВДС: высокая доля потребленного капитала и оплаты труда снижает налоговый потенциал, высокая доля чистой прибыли его увеличивает. Наибольшим налоговым потенциалом обладают добывающий сектор экономики и торговля.

Расчет коэффициента налоговой нагрузки в 2000–2010 гг. показал, что она сокращается в основном в сфере услуг и секторах, не связанных непосредственно с процессом промышленного производства: в сельском хозяйстве, на транспорте и связи, строительстве. В отраслях промышленности, несмотря на все налоговые реформы, она неуклонно растет. Налоговый потенциал ряда отраслей промышленности (нефтедобывающая и нефтеперерабатывающая) гораздо выше, чем облагается налогами, но без учета экспортных платежей трудно оценить его использование. Налоговый потенциал машино-

строения и металлообработки незначителен при высоком уровне налоговой нагрузки.

Доли отраслевой налоговой нагрузки и валовой добавленной стоимости в ВВП должны быть сбалансированы. В противном случае налоговая система становится неэффективной.

Анализ структуры налоговых доходов основных видов экономической деятельности и отраслей промышленности

Рассчитаем структуру налоговых доходов основных видов экономической деятельности и отраслей промышленности в 2007 и 2010 гг. (до и после кризиса) по данным официального сайта Федеральной налоговой службы¹¹. Выделим следующие налоги: налог на прибыль; НДС; акцизы; налоги и сборы за пользование природными ресурсами; прочие федеральные налоги (налог на доходы физических лиц (НДФЛ) и государственная пошлина); региональные налоги и сборы (налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог); местные налоги и сборы (налог на имущество физических лиц и земельный налог); налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами (система налогообложения для сельскохозяйственных производителей или налогообложение единым сельскохозяйственным налогом (ЕСХН); упрощенная система налогообложения (УСН); единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД); система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП)).

В 2007 г. основная доля налоговых платежей в экономике приходилась на налог на прибыль (31,5%), НДС (20,56%) и прочие федеральные налоги (18,55%). В 2010 г. указанные налоги также имели наибольший удельный вес в структуре налоговых платежей, но показатели изменились и составили соответственно 23,05; 18 и 23,55%. В 2008–2009 гг. сократилась доля только двух налогов: налога на прибыль — на 8,05 п. п. и НДС — на 2,56 п. п. Удельный вес других налогов увеличился: акцизов — на 1,61 п. п.; налогов и сборов за пользование природными ресурсами — на 0,91 п. п.; прочих федеральных налогов — на 5,0 п. п.; региональных — на 1,69 п. п.; местных — на 0,59 п. п.; налогов, предусмотренных специальными режимами, — на 0,8 п. п.

В 2007 г. налог на прибыль был основным налогом для обрабатывающих производств (35,56%), торговли (44,6%), транспорта и связи (35,9%) и прочих видов деятельности (32,4%). В 2010 г. ситуация изменилась: он остался главным в структуре торговли (34,46%) и на транспорте и связи (30,14%), но в обрабатывающих производствах его доля существенно снизилась.

¹¹ Поскольку таможенные платежи, НДС и акцизы, уплачиваемые при импорте, как отмечалось выше, администрирует Федеральная таможенная служба, в расчетах они не отражены. Вследствие этого информация по добывающему сектору экономики и нефтеперерабатывающей промышленности, входящей в обрабатывающий сектор, малоинформативна, поскольку в указанных видах деятельности доля экспорта очень высокая. www.nalog.ru/.

На НДС приходится основная часть налоговых платежей в секторе производства и распределения электроэнергии, газа и воды; в строительстве; на транспорте и связи. При этом удельный вес указанного налога в 2010 г. по сравнению с 2007 г. снизился. Отрицательное значение налога в сельском хозяйстве обусловлено возвратом НДС.

Значительную часть платежей обрабатывающего сектора (нефтеперерабатывающая и пищевая промышленность) в 2007 г. составили акцизы (23,72%). В 2010 г. их доля значительно возросла (32,08%).

Наибольший удельный вес налоги и сборы за пользование природными ресурсами занимают в секторе добычи полезных ископаемых: 51,36% от совокупной налоговой нагрузки в 2007 г. и 70,71% в 2010 г.

Доля прочих федеральных налогов, основную часть которых составляет НДС, в структуре совокупной налоговой нагрузки основных видов экономической деятельности зависит от удельного веса заработной платы в их ВДС.

Региональные налоги связаны с налогообложением транспортных средств, недвижимости и другого имущества. Соответственно наибольший удельный вес этих налоговых платежей в структуре совокупной налоговой нагрузки наблюдается в сельском хозяйстве (12,85% в 2007 г. и 17,81% в 2010 г.); секторе производства и распределения электроэнергии, газа и воды (9,07% в 2007 г. и 10,38% в 2010 г.); на транспорте и связи (9,12% в 2007 г. и 10,78% в 2010 г.); прочих видах деятельности (7,3% в 2007 г. и 8,4% в 2010 г.). Наибольший удельный вес местных налогов в структуре совокупной налоговой нагрузки характерен для сельского хозяйства (5,79% в 2007 г. и 6,63% в 2010 г.) и прочих видов деятельности (2,2% в 2007 г. и 3,5% в 2010 г.).

Налогообложение в соответствии со специальными налоговыми режимами имеет наибольшее значение для видов экономических деятельности с высоким удельным весом индивидуального предпринимательства: в сельском хозяйстве (8,6% в 2007 г. и 10,14% в 2010 г.), рыболовстве и рыбоводстве (5,08% в 2007 г. и 7,92% в 2010 г.) и торговле (10,66% в 2007 г. и 10,21% в 2010 г.).

Отметим, что изменения в структуре налогообложения промышленности более выражены, чем по экономике в целом. В 2007 г. основная доля налоговых платежей по промышленности приходилась на налоги и сборы за пользование природными ресурсами (32,55%), налог на прибыль (28,44%) и НДС (18,98%). В 2010 г. указанные налоги также имели наибольший удельный вес в структуре налоговых платежей, но показатели изменились и составили соответственно 38,44; 18,73 и 12,72%. В 2008–2009 гг. сократилась доля только двух налогов: налога на прибыль — на 9,71 п. п., НДС — на 6,26 п. п. Удельный вес других налогов увеличился: акцизов — на 4,62 п. п.; налогов и сборов за пользование природными ресурсами — на 5,89 п. п.; прочих федеральных налогов — на 2,37 п. п.; региональных — на 2,08 п. п.; местных — на 0,25 п. п.; налогов, предусмотренных специальными режимами, — на 0,76 п. п.

Высокий удельный вес налога на прибыль в структуре совокупной налоговой нагрузки металлургического производства, химической и нефтехимической промышленности во многом обусловлен возвратом НДС. Наибольшую долю в структуре налоговых платежей налог на прибыль занимал в 2007 г. при существенном снижении в 2010 г.

в отрасли добычи металлических руд и прочих полезных ископаемых (50,32% в 2007 г. и 46,31% в 2010 г.); деревообрабатывающей промышленности (36,26% в 2007 г. и 26,52% в 2010 г.) и промышленности строительных материалов (35,71% в 2007 г. и 18,80% в 2010 г.).

НДС составляет основную часть налоговых платежей в секторе производства и распределения электроэнергии, газа и воды; машиностроения и металлообработке; промышленности строительных материалов и легкой промышленности. За анализируемый период только в первом доля НДС в совокупной налоговой нагрузке снизилась, в остальных — выросла: соответственно 43,0% в 2007 г. и 36,98% в 2010 г.; 41,18 и 45,33%; 41,01 и 41,43%; 35,56 и 37,99%. Отрицательное значение налога в металлургическом производстве, химической и нефтехимической промышленности обусловлено возвратом НДС.

Акцизы сосредоточены в нефтеперерабатывающей (70,72% в 2007 г.) и пищевой промышленности (51,49%). В 2010 г. их доля увеличилась: соответственно 79,99 и 55,67%.

Наибольший удельный вес налоги и сборы за пользование природными ресурсами в структуре совокупной налоговой нагрузки имеют в нефтедобывающей промышленности и в отрасли добычи металлических руд и прочих полезных ископаемых: 53,14 и 21,03% в 2007 г.; 74,22 и 28,56% в 2010 г.

Доля прочих федеральных налогов, основную часть которых составляет НДФЛ, в структуре совокупной налоговой нагрузки основных отраслей промышленности также зависит от удельного веса заработной платы в их ВДС.

Наибольший удельный вес региональных налогов в структуре совокупной налоговой нагрузки наблюдается в секторе производства и распределения электроэнергии, газа и воды (см. выше); химической и нефтехимической промышленности (8,82% в 2007 г. и 11,22% в 2010 г.); деревообрабатывающей промышленности (8,29% в 2007 г. и 11,0% в 2010 г.). Удельный вес местных налогов в структуре совокупной налоговой нагрузки промышленности незначителен.

Налогообложение в соответствии со специальными налоговыми режимами имеет наибольшее значение в отраслях промышленности с высоким удельным весом индивидуального предпринимательства: в деревообрабатывающей (4,74% в 2007 г. и 5,7% в 2010 г.) и легкой (5,93% в 2007 г. и 7,26% в 2010 г.).

* * *

При оценке налоговой нагрузки необходим «взгляд изнутри», что предполагает изучение уровня налогообложения в отраслевом разрезе. Проведенное исследование (анализ структуры ВВП по видам первичных доходов, оценка их налогового потенциала; сопоставление налоговой нагрузки с отраслевой структурой ВВП; расчет отраслевой структуры налоговых доходов) позволило в динамике комплексно оценить налоговый потенциал и уровень налогообложения по основным видам экономической деятельности и отраслям промышленности.

Список литературы

- Лыкова Л. Н. (2005). Налоговая система России: общее и особенное. М.: Наука. [Lykova L. N. (2005). The Tax System in Russia: General and Special. Moscow: Nauka.]
- Пенухина Е., Белоусов Д., Михайленко К. (2012). Экономические эффекты налоговых реформ 2004–2009 годов: ретроспективный анализ // Вопросы экономики. № 2. С. 108–123. [Penukhina E., Belousov D., Mikhailenko K. (2012). Economic Effects of 2004–2009 Tax Reforms: Retrospective Analysis // Voprosy Ekonomiki. No 2. P. 108–123.]
- Сайфиева С. Н. (2010а). Налоговая нагрузка на ключевые сектора российской экономики в 2000–2008 гг. // Финансы. № 8. С. 37–43. [Sayfieva S. N. (2010a). The Tax Burden on the Main Sectors of the Russian Economy in 2000–2008 // Financy. No 8. P. 37–43.]
- Сайфиева С. Н. (2010b). Методика расчета и эффективность отраслевой налоговой нагрузки в 2000–2008 гг. // Финансы. № 12. С. 40–46. [Sayfieva S. N. (2010b). The Method of Calculation and Efficiency of the Industry Tax Burden in 2000–2008 // Financy. No 12. P. 40–46.]
- Сайфиева С. Н., Ермилина Д. А. (2011). Анализ эффективности налогообложения капитала // Финансовая аналитика. Проблемы и решения. № 29. [Sayfieva S. N., Ermilina D. A. (2011). Taxation of Capital and Analysis of Its Effectiveness // Finansovaya Analitika. Problemy i Resheniya. No 29.]
- Сайфиева С. Н. (2012). Российская финансовая и налоговая политика: современное состояние и перспективы развития // ЭКО. № 2. С. 97–116. [Sayfieva S. N. (2012). Russian Financial and Tax Policies: Current State and Prospects of Development // ECO. No 2. P. 97–116.]
- Симонов В. В., Сулашкин С. С., Подпорина И. В., Погорелко М. Ю. (2008). Бюджет и налоги в экономической политике России. М.: Научный эксперт. [Simonov V. V., Sulakshin S. S., Podporina I. V., Pogorelko M. Yu. (2008). Budget and Taxes in the Economic Policy of Russia // Moscow: Nauchnyi Expert.]
- Шаталов С. Д. (2011). Развитие российской налоговой системы // Финансы. № 2. [Shatalov S. D. (2011). Development of the Russian Tax System // Financy. No 2.]

The Russian Tax System: A View from the Inside

Svetlana Sayfieva

Author affiliation: Market Economy Institute, Russian Academy of Sciences (Moscow, Russia). Email: ssn71@mail.ru.

The article considers the tax potential of the composition of GDP by type of primary incomes in 2000–2010 by main economic activities and branches of industry. The analysis has shown that the components of GDP, which decline (net income), comprise the basis of the tax system; meanwhile the proportion of the components, hardly covered by taxation (hidden salary), or those, which taxation is difficult to control (net mixed income), increases. The author comes to the conclusion that the proportion of the industry tax burden and the share of gross value added in GDP should be balanced. Otherwise, the tax system becomes ineffective. The analysis of the structure of industry tax revenues over time suggests a high differentiation of taxes on economic activities and industries.

Keywords: GDP, tax potential, tax revenue, taxation model, industry.

JEL: H21.