

Тюрина Ю.Г.

Оренбургский государственный университет

E-mail:u_turina@mail.ru

К ВОПРОСУ О РАСПРЕДЕЛЕНИИ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ НАСЕЛЕНИЯ

В статье рассмотрены теоретические положения распределения и оценки налогового бремени населения; выделены направления развития теории налогового бремени; произведен расчет величин налогового бремени населения за ряд лет; даны рекомендации по совершенствованию базы расчетов налогового бремени населения.

Ключевые слова: теории налогообложения, налоговое бремя, население, налог, налоговая политика.

В современных условиях одним из главных регуляторов рыночной экономики является формирование эффективной системы налогообложения, границы действия которой определяются, с одной стороны, потребностями государства, с другой – имущественными возможностями и интересами населения.

Исследование процесса изменений представлений о природе влияния обязательных индивидуальных платежей, взимаемых государством, целесообразно корреспондировать с изучением эволюции теорий налогообложения, разработанных отечественными и зарубежными экономистами, которая происходила одновременно с развитием различных направлений экономической мысли. До XVII века все представления о налогах носили случайный и бессистемный характер. Постепенное замещение временных и чрезвычайных налогов регулярными и всеобщими платежами вызвало их неприятие и обсуждение населением. Данное обстоятельство потребовало от финансовой науки теоретического закрепления такого явления как «налоги».

Выявляя причины возникновения теоретических основ налогообложения, В.М. Пушкарева отмечает, что практика «...опережала финансовую науку, которая не подготовила, говоря современным языком, общественное мнение относительно справедливости взимания налогов. Правительства столкнулись с неприятием налогов населением, уклонением от их уплаты. Поэтому финансовая наука, отвечая нуждам государства, взялась за теоретическое обоснование налогов» [1, с. 76]. Иную позицию высказывает С.В. Барулин, считающий, что «государственный заказ» на теорию налогообложения «вряд ли объясняет в полной мере повышенный

интерес к этой области знаний со стороны ученых, мыслителей и экономистов» [2, с. 34].

Возникновение теорий налогообложения связывает в себе два неразрывных процесса – закрепление регулярности и всеобщности такой экономической категории как налог, формирование властных отношений по поводу его взимания. Совмещение интересов населения и государства не могло не потревожить умы ученых и исследователей указанного исторического периода, результаты представлений и мыслей которых, несомненно, явились неким катализатором развития финансовой науки.

В общем смысле налоговые теории представляют собой ту или иную систему научных знаний о сущностной природе налогов, их месте, роли и значении в экономической и социально-политической жизни общества. Теории налогообложения являются выражением совокупности различных взглядов, мнений, воззрений, научных обоснований на вопросы, связанные с появлением, определением, формированием механизмов их взимания, а также сущностью и ролью налогов [3, с. 409].

Развитие учений о природе и сущности налога и налогообложения в целом, естественно, не обошлось без теоретического осмысления тяжести налогового бремени, способов её исчисления и установления предела, выше которого не следует поднимать величину налоговых платежей. Вопрос его разумного предела волновал ученых не одно столетие, однако, достичь определенно удовлетворительного результата не удавалось. Незавершенность статистической науки, её инструментария и массива наблюдений, а также нерешенность проблемного вопроса переложения налогов послужили в своем роде «препятствием» для обоснованных пред-

положений в рассматриваемом аспекте налоговых отношений. Лишь в XX веке ученые «отошли от эмпиризма и констатации в данном вопросе, подойдя к научному обоснованию равномерности и определения верхних и нижних пределов налогового бремени» [4, с. 117].

Первым в начале XVIII века сформировалось эмпирическое направление данной теории. Его сторонники стремились «эмпирическим путем, основываясь на исследовании доли взимаемых в виде налогов средств в национальном доходе разных стран, обосновать универсальные нижние и верхние пределы налоговых изъятий, которых следует придерживаться всем правительствам». Важнейшим недостатком представленного направления налоговых теорий являлась крайняя необоснованность предполагаемых «налоговых рамок», безосновательное увеличение верхнего предела налоговых изъятий, построенное лишь на необходимости реализации потребностей государства.

В XIX веке появилось статистическое направление теории налогового бремени. Его приверженцы, оперируя более совершенными статистическими данными и выводами о переложении налогов, устранили просчет своих предшественников в данном вопросе. Была обоснована необходимость разграничения налогового бремени (его пределов) в целом для народного хозяйства либо для отдельных хозяйств, различных слоев населения и на душу населения. Осознание того, что такие показатели будут далеко не тождественными, явилось важным достижением данной теории, подвигнувшим разработку соответствующих методик исчисления налогового бремени.

Исчисление налогового бремени на население всегда влекло за собой методологические трудности. Многие экономисты вообще говорили о невозможности точных абсолютных исчислений налогового бремени по отдельным группам населения ввиду отсутствия количественной характеристики налогов. Поэтому теория далее пошла по пути разработки методов исчисления сравнительной тяжести обложения на все население. Статистическое направление частично нейтрализовало недостаток предыдущего подхода, подкрепив теоретический чувственный анализ методическим обеспечением количественного определения тяжести обложения, что позволило сделать стремительный шаг впе-

ред в истории исследования налогового бремени. Тем не менее, проблема аргументации определения верхних границ налоговых изъятий все еще требовала обоснованного решения.

Таким образом, следует отметить, что эволюция различных теорий налогообложения, продолжающаяся и в настоящее время, происходила одновременно с формированием научных взглядов под воздействием экономического, политического и социального развития страны.

Налоговая политика государства, являясь отображением осуществляемой экономической политики, имеет относительно самостоятельное значение и должна основываться на научной теории налогов. Результаты проводимой налоговой политики являются показателем того, какие коррективы необходимо внести государству в свою экономическую политику и построение налоговой системы.

Необходимо заметить, что эффективная налоговая политика государства должна быть нацелена не на установление налоговой нагрузки на планке её верхних границ, а на поиск оптимального уровня и применение его как ориентира для коррекции уровня налоговых изъятий. Такой оптимум специфичен для каждой отдельной страны и переменчив во времени. Его значение будет определять по-разному индивидуальная для каждой страны совокупность экономических, национальных, исторических и социальных факторов. На сегодняшний день теория направлена на получение обоснованной многофакторной зависимости и количественной оценки оптимального уровня налогового бремени.

Итак, можно сделать вывод о том, что налоговая политика является важнейшим механизмом аккумуляции и реализации государственных мер, направленных на обеспечение финансовых потребностей государства, развитие национальной экономики, достижение оптимального уровня жизни населения. Потому одним из важных показателей современной налоговой политики является показатель налогового бремени – доля доходов, уплачиваемых государству в форме налогов и платежей налогового характера. Данное понятие с разной глубиной и направлением рассматривается учеными-экономистами как синоним «налоговой нагрузки», «налоговой тяжести», «налогового давления» и как самостоятельное понятие, однако законодательно закрепленное определение отсутствует.

По нашему мнению, при рассмотрении влияния обязательных налоговых платежей на микроуровне следует оперировать понятием «налоговое бремя», которое определяется как часть получаемого налогоплательщиком дохода, подлежащую изъятию в бюджетную систему страны в виде налогов, сборов и иных обязательных платежей налогового характера.

Текущий этап развития налоговой системы России характеризуется существенной эволюцией подходов к пониманию значения и оценки степени влияния налоговой нагрузки на реализацию интересов государства и налогоплательщиков. Уровень налогового бремени населения определяется тенденциями налоговой политики государства. Налоговая политика должна быть неразрывно связана с общей экономической стратегией развития страны.

Принцип справедливости налогообложения, выражающийся в необходимости согласования фискальных интересов государства с приемлемой величиной налоговой нагрузки для населения, – наиболее распространенное и принимаемое в качестве аксиомы условие оптимизации фискальной политики государства. Большинство исследований, посвященных определению размеров налоговой нагрузки, направлено на хозяйствующие субъекты, а проблема тяжести налогов для физических лиц практически не затрагивается, что делает попытки выделения методических расчетов налогового бремени физических лиц немногочисленными экономистами в данной области более ценными.

Существуют различные подходы к оценке величины налогового бремени на население. В частности, методика С.В. Барулина, согласно которой в расчете используются начисленные личные и косвенные налоги, а также коэффициент доли косвенных налогов, оплачиваемых населением (для современной России 0,6–0,7), однако, в ней не дается обоснования применения данного понижающего коэффициента именно в данном интервале [2, с. 124]. Методика В.Г. Панскова и В.Г. Князева проста в расчете и применении, однако авторы методики предлагают учитывать косвенные налоги, уплачиваемые населением полностью, без учета того, что часть данных налогов по некоторым товарам не уплачивается, что является фактором, свидетельствующим о том, что точность расчета значительно снижается [5, с. 89].

Т.Ф. Юткина, исследуя вопросы налогового бремени, также делает акцент на распределении налогового бремени. Она выделяет два значения распределения налогового бремени в зависимости от того, раскрывается ли оно по отношению к налогоплательщикам (физическим и юридическим лицам) или по отношению к регионам. По ее мнению, теоретический научный интерес представляет вопрос о распределении налогового бремени среди налогоплательщиков, так как региональное налоговое бремя полностью подвластно налоговой политике, то есть абсолютно субъективно в настоящее время. Поэтому особого внимания заслуживает формула расчета налогового бремени физических лиц с учетом корректирующих коэффициентов [6, с. 98].

Следующая методика расчета налоговой нагрузки физических лиц была представлена Д.В. Лазутиной, которая строит вычисление величины исследуемого показателя на основе абсолютных и относительных статистических расчетах [7, с. 18]. Необходимо подчеркнуть, что данная методика дает достаточно подробный расчет суммы косвенных налогов в цене различного вида товара, потребляемого населением, что подчеркивает её глубокую проработанность автором. Сложность расчета величины косвенных налогов, уплачиваемых населением, ограничивает применение данной методики на практике.

Достойна внимания методика расчета налоговой нагрузки, рекомендованная Е.М. Ануфриевой и И.И. Остапенко в совместном исследовании. Обосновывая неправомерность расчета налоговой нагрузки как отношение фактических налоговых поступлений к объему ВВП, авторы предлагают брать в основу расчета начисленную сумму налогов и корректировать её на сумму недопоставившей суммы налогов в связи с предоставлением льгот. Также при определении достоверного уровня обременения, по их мнению, целесообразно включить в числитель не только налоги, но и все остальные платежи налогового характера, а в знаменателе учесть долю теневого сектора экономики [8, с. 197]. Несомненно, модель интересна и легка в своем понимании, и выводы исследователей верны в контексте сегодняшнего уровня развития экономики России, но методика направлена на определение налоговой нагрузки на экономику, а не на выявление уровня обременения

населения. Однако, если её адаптировать к условиям налогообложения граждан, то получится интересный вариант расчета. Все составляющие расчетной формулы, по сути, остались прежними, изменился лишь масштаб восприятия показателей. Сумма денежных доходов населения является тем основным измерителем налогового давления, который существенно изменяется (как правило, в сторону уменьшения) при уплате обязательных платежей, поэтому его учет в знаменателе дроби необходим. Такой показатель как «доля нелегальных доходов» свойственен тем плательщикам, которые некую часть своей заработной платы получают «в конверте», либо незаконно занимаются какой-либо деятельностью в целях повышения уровня своего дохода и т. д. Таким образом, данная методика с учетом произведенной нами корректировки достаточно актуальна на сегодняшний день и обоснована, затруднение составляет лишь вопрос определения доли нелегальных денежных доходов населения, информацию по которой невозможно почерпнуть из официальных статистических источников. В данном случае, возможна лишь предположительная величина данного относительного показателя.

Методический подход и некоторые результаты оценки налогового бремени населения предложены И.В. Горским [9, с. 201]. Принципиальная схема расчета состоит в особенности определения косвенных налогов, уплачиваемых населением, и заключается в анализе их величины в составе расходов на покупку товаров и услуг в разрезе таких групп: продукты питания; алкогольные напитки; услуги; непродовольственные подакцизные товары; непродовольственные товары, льготированные по НДС; непродовольственные товары, за исключением

подакцизных и льготированных по НДС. Налоговое бремя населения характеризует процентное отношение общей суммы уплаченных налоговых платежей (прямых и косвенных) к денежным доходам населения.

Методики расчета налогового бремени населения, как уже было упомянуто выше, не отличаются своей многочисленностью и разнообразностью. Но определяющим моментом является то, что одним из важных критериев прагматичности предлагаемых методик является возможность применения на практике описываемой техники расчета. Так, большое количество качественно обоснованных формул определения налогового бремени не находят своей реализации в практических расчетах из-за недостатка статистической информации.

Ниже представлены результаты произведенных расчетов величины налогового бремени по трем методикам за 2006–2011 гг. на примере России и Оренбургской области (таблица 1).

Сравнивая полученные результаты, можно выделить принципиальную отличительную особенность в расчетах – это величина включения в вычисления косвенных налогов. С.В. Барулин полагает, что не все косвенные налоги уплачиваются населением, поэтому для точности расчета предлагает воспользоваться понижающим коэффициентом от 0,6 до 0,7 (для расчетов использовалась максимальная величина коэффициента). В.Г. Пансков и В.Г. Князев для определения налогового бремени учитывают все косвенные налоги полностью, что является причиной получения при расчетах большей величины показателя.

Расчеты по методике И.В. Горского затронули состав и структуру прямых налогов и способ определения налогооблагаемых денежных доходов населения, расчет же косвенных нало-

Таблица 1. Результаты расчетов величины налогового бремени населения за 2006–2011 гг., в процентах*

Авторы методик расчета	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Российская Федерация						
Горский И.В.	22,1	24,7	25,5	24,2	23,1	20,5
Пансков В.Г. и Князев В.Г.	12,7	13,7	12,6	12,0	11,9	12,8
Барулин С.В.	10,6	11,4	10,9	10,2	10,1	10,7
Оренбургская область						
Горский И.В.	21,7	26,7	28,6	25,9	24,3	21,5
Пансков В.Г. и Князев В.Г.	16,7	14,2	8,6	7,9	7,2	9,5
Барулин С.В.	13,3	11,7	7,8	7,1	6,5	8,1

* рассчитано автором по данным [10], [11], [12],[13]

гов осуществлялся с использованием предложенных экономистом групп. Предполагается, что расчет будет более качественный, так как учитывает конкретные расходы на товары и услуги народного потребления и выделяет в их объемесумму уплачиваемых косвенных налогов. Положительные моменты выбранной методики определяют реальный сложившийся уровень налогового бремени, потому величина исследуемого показателя, рассчитанная по данной методике намного (почти в 1,5–2 раза) выше нагрузки, вычисленной по другим методикам. Несмотря на детальный расчет косвенных налогов по предложенной методике, реализация на практике некоторых её теоретических моментов в полной мере оказалась невозможна вследствие влияния ряда причин:

- недостаточности полной информации о потреблении населением табачной продукции, алкогольных напитков (т. к. ставка акциза по данным видам подакцизной продукции дифференцирована в зависимости от вида табачного продукта, объемной доли этилового спирта);

- отсутствия выделения из непродовольственных товаров, потребляемых населением, товаров для детей и периодических печатных изданий, облагаемых пониженной ставкой 10% по налогу на добавленную стоимость.

Необходимо отметить, что результаты расчетов налогового бремени, представленные в таблице 1, имеют одинаковую динамику в рассматриваемый период времени; до 2008 года прослеживается постепенное увеличение, но, начиная с 2009 года, показатель бремени снижается на 1,5–2%. Причиной данного процесса является тот факт, что темп роста денежных доходов населения в 2009 и 2010 годах больше темпа роста налоговых поступлений, абсолютное изменение всех показателей, участвующих в расчетах, положительно.

Таким образом, для совершенствования методики расчета налогового бремени населения, на наш взгляд, необходимо более точно и детально подходить к использованию величины показателей:

- величину поступлений транспортного и земельного налога необходимо учитывать только в доле уплаты данных обязательных платежей физическими лицами (за исключением физических лиц без образования юридического лица – индивидуальных предпринимателей);

- используя информацию о величине начисленных и уплаченных сумм налога на доходы физических лиц, необходимо принимать во внимание при расчете лишь величину доходов резидентов, облагаемых по стандартной ставке (данное ограничение связано с различием в налогообложении доходов физических лиц, являющихся резидентами и нерезидентами России, если для резидентов ставка налога составляет 13% от дохода, то нерезиденты должны уплачивать 30% от своих доходов);

- при расчете ориентироваться лишь на трудоспособное население, так как различные социальные и другие выплаты, входя в состав денежных доходов населения, не приводят к достоверным расчетам бремени;

- величину государственной пошлины, уплаченной физическими лицами, индивидуальными предпринимателями и юридическими лицами необходимо отображать отдельно. Точный объем данного обязательного платежа, уплаченного физическими лицами, по имеющейся на данный момент информации можно определить лишь в разрезе разбирательств дел в суде общей юрисдикции, пошлина по делам, рассмотренным конституционным судом, и по другим юридически значимым действиям может уплачиваться как организациями, так и физическими лицами, а включать данные платежи в расчет налогового бремени населения весьма некорректно.

Подводя итог вышесказанному, следует обратить внимание на то, что определение величины налогового бремени населения – весьма сложная и объемная работа, требующая максимальной точности и учета всех возможных нюансов. Государство в процессе разработки налоговой и социальной политики должно опираться на показатели давления фискальных изъятий не только организаций, субъектов малого и среднего бизнеса, но и учитывать положение и интересы субъектов микроуровня – физических лиц.

Налоговое бремя, отражая уровень обременения налогами населения, служит основным показателем эффективности налоговой политики государства. Оценивая налоговый климат и величину своего давления посредством налогов на граждан, государство стремиться оптимизировать уровень бремени и соблюсти баланс интересов государства и налогоплательщиков.

Так ежегодно утверждаются направления налоговой политики на текущий год и плановый период последующих годов. Основные тенденции налоговой политики на сегодняшний день направлены на построение высоко результативной налоговой системы.

Таким образом, необходимо заметить, что полученные результаты расчетов говорят о необходимости реформирования в области налогообложения граждан, снижения налогового бремени. Теории налогового бремени и методики его расчета совершенствуются сообразно

развитию экономики, укрепления государства, расширения его функций. Определение стратегии социально-экономической, в том числе налоговой политики, России невозможно без объективной качественной и количественной оценки налогового бремени населения. Только в этом случае социальные факторы, а, следовательно, человеческий потенциал станут главной движущей силой экономических преобразований, интенсивного развития производства, роста экономики государства.

06.06.2013

Список литературы:

1. Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов / В. М. Пушкарева. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – 256 с.
2. Барулин, С. В. Теория и история налогообложения / С. В. Барулин. – Москва : Экономистъ, 2006. – 319 с.
3. Гриценко, В. В. Развитие учений о налогообложении / В. В. Гриценко // Вестник ВГУ. Серия: Право. – 2010. – № 1. – С. 408–419.
4. Майбуков, И. А. Теория и история налогообложения / И. А. Майбуков. – Москва : Юнити-Дана, 2011. – 422 с.
5. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации / В. Г. Пансков. – Москва : МЦФЭР, 2006. – 592 с.
6. Юткина, Т. Ф. Налоги и налогообложение / Т. Ф. Юткина. – Москва : ИНФРА-М, 1999. – 430 с.
7. Лазутина, Д. В. Налоговая нагрузка и методы её расчета : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Д. В. Лазутина, ГОУ ВПО Новосибирский университет экономики и управления. – Тюмень, 2005. – 25 с.
8. Ануфриева Е. М., Остапенко И. И. Определение налогового бремени с учетом налоговых (фискальных) льгот / Е. М. Ануфриева, И. И. Остапенко // Известия ПГПУ им. В. Г. Беллинского. – 2012. – № 28. – С. 195–197.
9. Горский, И. В. Налоговая политика России : проблемы и перспективы / И. В. Горский. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 288 с.
10. Формы статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы России [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/
11. Формы статистической налоговой отчетности Управления Федеральной налоговой службы по Оренбургской области [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.r56.nalog.ru/statistic/statforms/>
12. Официальные данные Федеральной службы государственной статистики [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.gks.ru/>
13. Официальные данные Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Оренбургской области [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://orenstat.gks.ru/>

Сведения об авторе:

Тюрина Юлия Габдрашитовна, доцент кафедры финансов Оренбургского государственного университета, кандидат экономических наук, доцент
460018, г. Оренбург, пр-т Победы, 13, ауд. 6506, 8 (3532) 372476, e-mail: u_turina@mail.ru

UDC 336.01:336.221.264**Tyurina Yu.G.**Orenburg state university, e-mail: u_turina@mail.ru**ON THE DISTRIBUTION OF THE POPULATION OF THE TAX BURDEN**

The paper deals with the theoretical position of the distribution of the tax burden and assessment of the population; isolated areas of the theory of the tax burden, calculated the value of the tax burden of the population for a number of years, provided recommendations to improve the calculation base of the tax burden of the population.

Key words: theory of taxation, the tax burden, the population, tax, tax policy.