

ВАРИАТИВНОСТЬ ПОКАЗАТЕЛЯ «НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА» В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ПРЕДПОЛАГАЕМЫХ ЦЕЛЕЙ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

Е.С. Филиппович*

Обосновываются целесообразность применения показателя «налоговая нагрузка» для оценки эффективности государственного налогового менеджмента и необходимость конкретизации понятия и методики его исчисления в нормативно-правовых актах Республики Беларусь. Уделено внимание оценке эффективности контрольной деятельности налоговых органов, в ходе которой используется показатель «налоговая нагрузка».

Ключевые слова: налогообложение, налоговое бремя, налоговая нагрузка, методы оценки налоговой нагрузки, оценка эффективности налоговых органов.

JEL-классификация: H22, H26.

Материал поступил 1.11.2019 г.

Долгое время налогообложение рассматривалось как инструмент для достижения экономического роста. Но в последние годы эмпирические исследования показывают относительно слабое влияние изменений в налогообложении на рост. Это может доказывать, что во многих государствах величина налоговых изъятий уже находится на уровне близком к оптимальному¹. Потому оценку тяжести налогообложения в настоящее время достаточно часто используют как своеобразный индикатор социально-экономических процессов. Вместе с тем, ее применение в качестве средства государственного менеджмента недооценено.

Эффект от взимания налогов проявляется, с одной стороны, в обеспечении государства налоговыми доходами, а с другой – в участии хозяйствующих субъектов, формирующих источники для уплаты налоговых платежей. В зависимости от масштаба исследования результат от взимания налогов может определяться как по отдельным хозяйствующим субъектам или их

группам (например, в разрезе отраслей экономики), так и по экономике в целом. На макроуровне отрицательная составляющая влияния налогообложения связана с неэффективным государственным управлением, в основе которого лежат нерациональное использование налоговых доходов, несоразмерный целям государственной политики объем налоговых преференций, подрывающий принцип справедливого распределения общественного богатства, административные барьеры, ограничивающие развитие бизнеса, и прочее.

Для характеристики налоговой среды и тяжести налогообложения в научно-практической литературе встречается ряд терминов, таких как «налоговая нагрузка», «налоговое бремя», «налоговый пресс» и иные. Среди ученых и практикующих специалистов нет единства в раскрытии сущности этих понятий. Дискуссионным является вопрос и об их отличительных признаках (Коростелкина, 2014; Яшина, Рябов, 2015). Потому зачастую они используются как синонимы. Авторская позиция сводится к стремлению разделить эти термины и упорядочить терминологию. Вследствие

¹ Майбуров И.А. 2015. *Налоговые реформы. Теория и практика*: учебник. Москва: ЮНИТИ-ДАНА.

* **Филиппович Елена Сергеевна** (monikk07@mail.ru), кандидат экономических наук, доцент Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).

чего представляется, что *налоговое бремя* – это обобщенная характеристика тяжести налогообложения, отражающая совокупные эффекты от взимания налогов (многие из которых достаточно сложно оценить), а *налоговая нагрузка* – показатель, позволяющий дать количественную оценку основной компоненты этого бремени, которая представляет собой соотношение общей суммы налогов и источников их уплаты. В настоящее время накоплено значительное количество научных работ и практических разработок, посвященных налоговой нагрузке, в которых раскрытие понятия «налоговая нагрузка» сводится к описанию методики его исчисления, что подтверждает высказанную позицию (Лукьянова, 2007; Сайфиева, 2010; Калинина, 2010)².

Концептуальные подходы оценки налоговой нагрузки

Для оценки налоговой нагрузки применяется достаточное количество методических вариаций, в основе которых лежит использование различных показателей в качестве базовых факторов. Так, обобщая результаты предыдущих исследований и действующей практики, в настоящее время можно выделить четыре концептуальных подхода.

1. В «сумме налогов» учитываются платежи, формирующие налоговую систему.

Эта концепция является более строгой по отношению к составу учитываемых платежей, так как она отражает, что определять налоговую нагрузку могут только платежи, которые законодательно признаются налогами. Получаемая с ее использованием характеристика тяжести налогообложения может применяться для оценки состояния и динамики налоговой системы. Это и является основным преимуществом данной концепции перед другими. Вместе с тем она не дает представление о воздействии среды, которая может влиять на проявление некоторых эффектов, неразрывно связанных с налоговой системой. Так, например, с помощью этого подхода невозможно в полной мере оценить деловой климат в стране. Кроме того, и состав налоговых платежей, формирующих налоговые

системы в разных странах, имеет определенную специфику. Потому в тех случаях, когда необходимо провести сравнение налоговой нагрузки с другими странами или определить более полную характеристику налогообложения, такой показатель становится непригодным.

2. В «сумме налогов» учитываются платежи, формирующие налоговую систему, а также иные обязательные поступления в бюджет.

Этот концептуальный подход упраздняет определенные недостатки предыдущего. Для его применения в научно-практическом обороте зачастую используется все тот же термин, вместе с тем в составе этой «налоговая нагрузка» учитывается более широкий спектр платежей. Налоговая нагрузка в рамках этой концепции объединяет в себе обязательные платежи, не называемые налогами и характеризующие тяжесть ведения бизнеса в целом. Этот показатель «налоговой нагрузки» является более емким и отличается от его предыдущей вариации на сумму обязательных платежей, обладающих фискальной функцией, но не входящих в состав налоговой системы. К таким платежам относятся таможенные пошлины и отдельные сборы за право пользования определенными ресурсами или ведения деятельности.

3. В «сумме налогов» учитываются платежи, имеющие одинаковую природу.

Принципы этой концепции базируются на доминировании сущностных признаков при определении состава платежей, используемых для характеристики налогообложения. Кроме непосредственно налогов в него также входят неналоговые платежи, имеющие сходные признаки – обязательность и безэквивалентность. Обращаясь к правовой природе платежа и, считая, что в налоговой нагрузке должны учитываться все фискальные платежи, обладающие общими с налогами признаками (даже если они по тем или иным причинам не признаны налогами), данная концепция позволяет производить оценку по совокупности обязательных платежей независимо от их официальной трактовки. Ее бесспорное преимущество – акцент на экономическую сущность платежа, который обеспе-

² Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. 2014. *Налоговый менеджмент. Продвинутый курс*: учебник. Москва: ЮНИТИ-ДАНА.

чивает полноту формируемых данных и позволяет исключить искусственное занижение получаемых оценок. В этом состоит ее принципиальное отличие от вышеназванных концепций: здесь к налогам могут быть отнесены и учтены в расчетах платежи, которые формально к налогам не относятся, но по природе являются таковыми, например, платежи по линии социального страхования. Вместе с тем когда неналоговый платеж требуется учитывать в качестве налога для оценки налоговой нагрузки, было бы целесообразно пересмотреть его правовую квалификацию и признать налогом на уровне законодательства. Тогда налоговая нагрузка, оставаясь характеристикой налоговой системы, будет полностью отражать бремя по налогам, являющимся таковыми по своей природе. Надо понимать, что оценка налоговой нагрузки, заниженной на долю таких платежей, не является доказательством того, что нагрузка действительно низкая.

У этой концепции есть и другая сторона: характеристика платежа по его экономической сущности может создать необходимость не только учитывать неналоговые платежи в составе налогов, но и, наоборот, часть платежей, официально признанных налогами, исключать из расчетов, если в действительности они имеют неналоговую природу. Ситуация, когда неналоговые платежи фигурируют в составе показателя, называемого налоговым, создает путаницу в том, что в действительности характеризует налоговая нагрузка и, что более существенно, ведет к утрате связи показателя налоговой нагрузки с налоговой системой как таковой. Возникает определенный дисбаланс показателя с самой налоговой системой. Это отчасти определяет основной недостаток: полученную характеристику сложно назвать налоговой нагрузкой. Отметим, что применительно к показателю, рассчитанному от этого уровня «налоговых платежей» в научной и практической литературе также используется термин «фискальная нагрузка».

Таким образом, получаемая оценка отражает бремя по платежам, имеющим одинаковую природу, но теряет прямую связь с налоговой системой. Кроме того, одно-

значно определить правовую квалификацию отдельных неналоговых платежей бывает достаточно сложно и вопрос о том, какой платеж действительно по сущности является налогом вызывает оживленную дискуссию. Фактор субъективности, формирующий разные решения, может давать результаты оценки налоговой нагрузки, слабо сопоставимые в разных странах. Потому практическое применение этой модификации возможно при четко обоснованной методике исчисления показателя, позволяющей трансформировать результаты оценки и использовать их для сравнения.

4. «Сумма налогов» – это показатель общепринятой на международном уровне методики.

Международными организациями разработаны различные методики оценки налоговой нагрузки. Цель методик состоит в формировании данных для сравнения уровня налоговой нагрузки и определения рейтинга страны, поэтому в каждой из них четко определены принципы, по которым тот или иной платеж относится к налогам. Решающим условием для международных сопоставлений является правильное, единообразное определение налоговой суммы, по доле которой оценивается налоговая нагрузка. Обращение к таким методикам позволяет преодолевать субъективные трактовки правовой природы одних и тех же платежей.

Практическое применение общепринятых методик обеспечивает оценку налоговой нагрузки с учетом определенных платежей, поступления которых признаются налоговыми доходами именно этими методиками. Поэтому в состав «суммы налогов» могут входить платежи, формально не являющиеся налогами. Но при этом концептуальные противоречия, связанные с неоднозначной трактовкой правовой природы платежей, которые могут возникать в рамках предыдущих подходов, здесь полностью исключаются – это всего лишь определенные «методические допущения». Отметим, что так же как в предыдущем подходе использование общепринятой методики может потребовать не только включения в состав налогов неналоговых платежей, но и исключения части платежей, признаваемых налогами, если в применяемой методике они не признаются налогами. К их

числу можно отнести ресурсные налоги, которые вносятся в бюджет в качестве ренты, и административные сборы, включенные в состав налоговой системы, но фактически обеспечивающие возмещение затрат государства на оказание плательщику услуг.

Такая оценка предполагает квалификацию налоговых платежей по достаточно специфичным (по сравнению с предыдущими концепциями) признакам. Однако поскольку этот концептуальный подход не учитывает особенностей устройства налоговой системы каждой анализируемой страны, он позволяет определить наиболее точную сопоставимость значений налоговой нагрузки между странами. Вместе с тем нейтральность при дифференциации платежей на налоги и неналоговые платежи, обеспечивает сопоставимость результатов оценки налоговой нагрузки в динамике. Смена названия платежа и порядок его администрирования не должны отражаться на величине анализируемого показателя, иначе уровень нагрузки окажется в зависимости от меняющейся со временем трактовки отдельных платежей, что экономически недопустимо.

Методические аспекты определения «налоговой нагрузки организации»

В настоящее время в мировой практике широко известны методики оценки налоговой нагрузкой на экономику, разработанные Всемирным банком, Международным валютным фондом и Организацией экономического сотрудничества и развития.

Ежегодно Всемирный банк (World Bank Group) и аудиторско-консалтинговая компания Price Waterhouse Coopers (PwC) проводят рейтинг налоговых систем стран мира³. Ими оцениваются качество налогового администрирования, а также объем налогового бремени по нескольким показателям с ориентиром на гипотетически «стандартное» предприятие:

налоговая нагрузка, которая отождествляется с налоговой ставкой;

время в часах, требуемое для выполнения требований исчисления, подготовки отчетности по основным видам налогов;

количество налоговых платежей в год; показатель, учитывающий эффективность налогового администрирования после представления налоговых деклараций.

Налоговая ставка рассчитывается путем деления суммы налогов, фактически подлежащих уплате, на размер коммерческой прибыли условной компании. Этот показатель, который оценивается исключительно для сопоставления, нельзя назвать налоговой нагрузкой на экономику. Подход Всемирного банка к оценке налоговой нагрузки в рамках мониторинга «Doing business» базируется на расчете (определении) текущей (фактической) налоговой ставки для некоей стандартной компании по каждой из тестируемых стран. Для такой компании оценивается эффективная средняя налоговая ставка. Настоящий показатель фактически «приводит» всю сумму налогов, уплачиваемых экономическими агентами – организациями, к форме налога на прибыль. Общая сумма уплаченных налогов представляет собой сумму всех налогов и отчислений, подлежащих уплате с учетом разрешенных вычетов и освобождений. Налоги, удерживаемые у источника (такие как подоходный налог с физических лиц), или взимаемые компанией и перечисляемые в налоговые органы (такие как НДС, налог с продаж или налог на товары и услуги), но которые не уплачиваются за счет самой компании, – не принимаются в расчет. Данная методика, как правило, требует исключения из оценок целого ряда налогов из-за их несопоставимости с объемами полученной прибыли. По данным последних лет налоговая ставка, рассчитанная по методике Всемирного банка, составляет для Беларуси 53,3%⁴.

В контексте развития макроэкономических показателей, характеризующих налоговое бремя, определенный интерес представляет доля всей суммы налоговых доходов в сопоставлении с совокупной прибылью или выручкой организаций. Так, формализованные виды доли налоговых доходов в прибыли организаций:

$$D_{\text{прибыль}} = \frac{\sum H}{\Pi} 100\%, \quad (1)$$

³ URL: <https://www.worldbank.org/content/dam/doingBusiness/country/b/belarus/BLR.pdf>

⁴ URL: <https://russian.doingbusiness.org/ru/reports/global-reports/doing-business-2019>

где $D_{\text{прибыль}}$ – отношение налоговых доходов к прибыли организаций;

H – поступление налоговых платежей в бюджет государства;

P – прибыль организаций.

Доли налоговых доходов в выручке организаций:

$$D_{\text{выручка}} = \frac{\sum H}{V} 100\%, \quad (2)$$

где $D_{\text{выручка}}$ – отношение налоговых доходов к выручке организаций;

V – выручка организаций.

Значения этих показателей для Республики Беларусь за 2008–2017 гг. представлены на рис. 1, 2.

В динамике обоих показателей отмечается ярко выраженный спад в 2011 г., который отражает результат функционирования экономики в период финансового

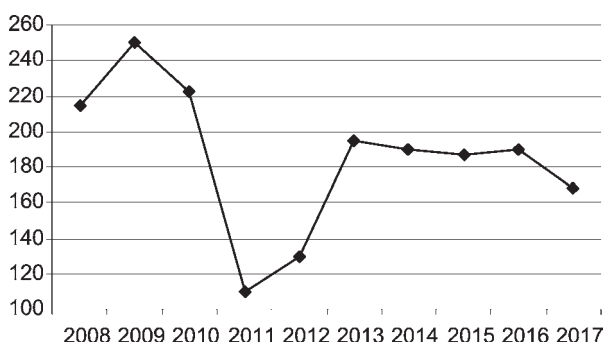


Рис. 1. Соотношение налоговых доходов и прибыли организаций в Республике Беларусь, %

Источник. URL: http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/publications/izdania/public_compilation

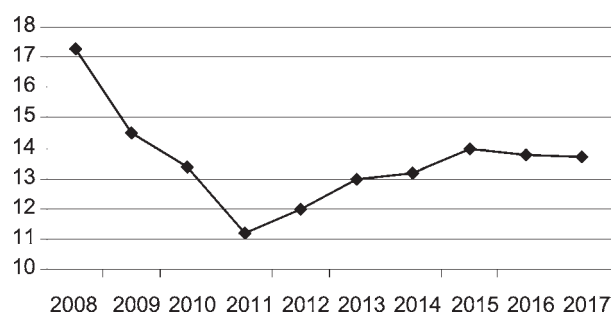


Рис. 2. Соотношение налоговых доходов и выручки организаций в Республике Беларусь, %

Источник. URL: http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/publications/izdania/public_compilation

кризиса. На фоне резкого обесценения национальной валюты более чем в 3 раза выросла прибыль организаций и почти в 2 раза их выручка по сравнению с 2010 г., вместе с тем величина налоговых доходов увеличилась всего на 64%⁵. В последующие годы отмечается неустойчивая тенденция к росту доли налоговых доходов в прибыли и выручке организаций.

Необходимо отметить, что налоговые органы Республики Беларусь для широкого круга пользователей представляют показатель «налоговая нагрузка на организацию», который за 2017 г. составляет 4% с учетом сумм возмещений НДС из бюджета и 5,9% соответственно без них⁶. Превосходящее значение доли налоговых доходов в выручке более чем 2 раза объясняется тем, что для оценки налоговой нагрузки организаций не включены налоги, уплачиваемые в связи с осуществлением внешнеэкономической деятельности, а также налоги, удерживаемые с доходов физических лиц. Исключение из расчета подоходного налога, источником уплаты которого являются доходы граждан, – это общемировая практика оценки тяжести налогового бремени для организаций, которые лишь на определенное время отвлекают финансовые ресурсы для его уплаты в бюджет. По вопросу целесообразности исключения налогов, уплачиваемых при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, в научных кругах ведется полемика.

Методические аспекты определения «налоговой нагрузки на экономику»

В мировой практике при оценке налоговой нагрузки на экономику наиболее часто используется показатель, в котором сумма налогов соотносится с ВВП. Таким образом, налоговая нагрузка на макроуровне отражает ту часть совокупной стоимости произведенных товаров, работ и услуг, предназначенных для потребления, которую занимают налоговые доходы, поступившие в пользу государства. Именно этот подход

⁵ URL: http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/realny-sector-ekonomiki/finansy-organizatsiy/statisticheskie-izdaniya/index_709

⁶ URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/nalog-nagruzka-economica-ru>

используется в методиках Международного валютного фонда и ОЭСР. Существенные отличия между ними кроются в определении «суммы налогов».

К налогам в методике МВФ относятся обязательные и безвозмездные платежи экономических субъектов государству. Однако, взносы на социальное страхование (обеспечение) не учитываются в составе налогов⁷. Считается, что они содержат элементы возмездности, при которой перечисление средств предполагает встречное предоставление государством социальных благ. Вместе с тем по доле поступлений оценивается модифицированный показатель – фискальная нагрузка (Громов, Шаталова, 2017).

Большое внимание в методике МВФ уделяется вопросам отнесения платы за право использования товаров или осуществления деятельности в состав налоговых платежей. Источником налоговых доходов считаются только те платежи, уплата которых является обязательным условием для получения права пользоваться имуществом или осуществлять какую-либо деятельность, что служит подтверждением соблюдения установленных государством требований. К ним можно отнести сборы за право охоты и осуществления рыболовства, регистрации юридического лица и индивидуального предпринимателя, регистрации транспортного средства. В свою очередь, платеж, в котором выделяются затраты, необходимые для выполнения должностным лицом или государственным учреждением определенных функций в отношении плательщика, квалифицируется как административный сбор. Например, плата за оформление паспорта, визы, водительских лицензий, судебные сборы, которые устанавливаются исходя из необходимости покрытия соответствующих государственных расходов, и потому не включаются в налоговые доходы.

Сумма налоговых поступлений, по доле которой определяется налоговая нагрузка в методике МВФ, разделена на шесть групп. Примечательным является включение в состав налоговых платежей:

• прибыли фискальных монополий. Под фискальной монополией понимаются

публичная корпорация, публичная квазикорпорация или государственное неакционерное предприятие, которым предоставлено право создания законной монополии по производству или продаже на рынке определенных видов товаров (предоставления услуг) исключительно в целях извлечения дохода, а не ради достижения народнохозяйственных или иных социально значимых целей. Как правило, они создаются в сфере производства и оборота товаров из списка подакцизной продукции (алкогольные напитки, табачные изделия, спички, нефтепродукты, соль). Кроме того, монополией может считаться проведение лотерей и азартные игры. Фискальные монополии являются альтернативным способом получения бюджетных доходов вместо стандартных способов налогообложения частных производителей и продавцов. Прибыль экспортных и импортных монополий, в виде отчислений доходов контролируемых государством предприятий, которые централизованно поставляют на экспорт или ввозят определенные группы товаров, либо контролируют предоставление услуг между резидентами и нерезидентами, – также используется как альтернатива привлечения доходов в бюджетную систему. Непосредственно таможенные пошлины, уплачиваемые от экспортно-импортных сделок, учитываются в составе налоговых доходов по отдельной статье;

• платежей за пользование недрами и добычу природных ресурсов, в том числе минерального сырья. Названные платежи считаются налогами только в том случае, когда месторождения ресурсов, предоставляемые в пользование, находятся в частной собственности или принадлежат другому государству. Платежи, которые уплачиваются государству как собственнику полезных ископаемых (за добычу, осуществление геолого-разведывательных и поисковых работ на участках месторождений) признаются рентными и налогами не считаются. Плата за загрязнение окружающей среды учитывается в составе налоговых доходов, исключением являются сборы за утилизацию отходов, не признаваемые налогами по той причине, что носят компенсационный характер – их сумма отражает

⁷ URL: <http://data.imf.org/?sk=388DFA60-1D26-4ADE-B505-A05A558D9A42>

затраты государства на оказание услуг по утилизации. Платежи за право добычи минерального сырья (роялти) к налоговым доходам не относятся;

- биржевой прибыли государства. К ней относятся поступления от спекулятивных операций с иностранной валютой, осуществляемых органами власти, ответственными за реализацию денежно-кредитной политики в стране, с целью привлечения дополнительных бюджетных доходов, за счет разницы между ценой покупки и ценой продажи валюты.

Используемая в методике МВФ классификация налоговых доходов предельно приближена к классификации, используемой ОЭСР, однако между ними можно выделить несколько существенных отличий:

в квалификации обязательных отчислений на социальные нужды, которые у ОЭСР отнесены к налогам;

налоги на товары и услуги, а также налоги на международную торговлю и сделки объединены в одну группу платежей у ОЭСР, тогда как у МВФ это две самостоятельные категории налогов. Кроме того, в налоговом руководстве ОЭСР проводится разграничение между налогами и другими обязательными платежами, при этом отмечается, что встречаются пограничные случаи, когда сложно отнести тот или иной вид обязательного платежа к налогам или сборам (неналоговым платежам). Так, сборами считаются судебные сборы, суммы, уплачиваемые за приобретение водительского удостоверения, портовые сборы, сбор за выдачу паспорта, сборы за приобретение разрешения на ведение радио- и телевизионных передач в случае, если эти услуги оказываются государственными организациями. В то же время к налогам относятся плата за право распространять фильмы, заниматься охотой, предоставлять развлекательные программы или помещения для игорного бизнеса, продавать алкоголь или табак, владеть собаками, использовать личный автотранспорт или владеть им;

возмещаемые льготы по налогам на доходы, которые в случае превышения над величиной налогового обязательства обязывают государство произвести выплаты из бюджета, квалифицируются по-разному. В методике ОЭСР данные выплаты не учитываются,

а в методике МВФ они рассматриваются как отрицательные налоговые поступления, уменьшающие доходы по соответствующим налогам. Однако применительно к белорусскому законодательству указанное различие не будет влиять на получаемую оценку, так как в налоговой системе Республики Беларусь подобных льгот нет.

Показатель «налоговая нагрузка на экономику» широко используется для характеристики тяжести налогообложения и в Республике Беларусь. Вместе с тем в настоящее время это понятие не раскрывается нормативно-правовыми актами, не регламентирована и методика его расчета. Налоговые органы Республики Беларусь представляют для широкого круга пользователей данные о налоговой нагрузке, определяемой как отношения налоговых доходов консолидированного бюджета (по бюджетной классификации) к валовому внутреннему продукту, который составил 25% в 2017 г. Но для детализации состава и динамики налоговых доходов, используемых для расчета налоговой нагрузки по этой методике, применяется иная по сравнению с бюджетной классификацией дифференциация, отдельные группы налогов вообще не раскрываются⁸. Потому установить полный спектр национальных особенностей по методике исчисления ни по этим данным, ни по информации иных государственных органов не представляется возможным. Таким образом, можно утверждать:

определение налоговой нагрузки в Республике Беларусь осуществляется с учетом методик, принятых в международной практике;

в состав налоговых доходов не включаются страховые взносы.

С целью упразднения неточностей при исследовании динамики налоговой нагрузки в Республике Беларусь использованы статистические данные о налоговых доходах и ВВП. В течение анализируемого периода менялась базовая методика определения показателей системы национальных счетов: данные за 2005–2014 гг. формировались на основе международного стандарта ООН, МВФ, Всемирного банка, ОЭСР

⁸ URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/nalog-nagruzka-economica-ru>

и Евростата 1993 года (СНС-93); международный стандарт ООН, МВФ, Всемирного банка, ОЭСР и Евростата 2008 года (СНС-2008) использовался для получения данных за период 2009 (2010) – 2017 гг. Потому динамика налоговой нагрузки (НН) представлена графиками (рис. 3).

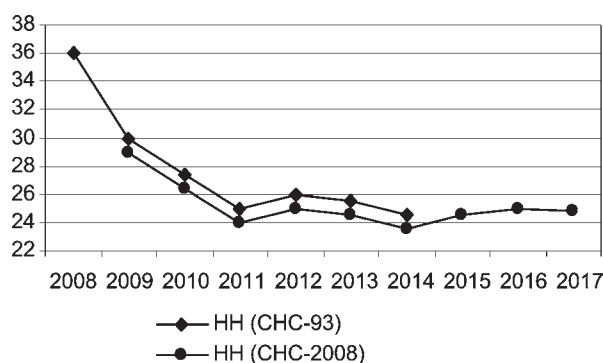


Рис. 3. Налоговая нагрузка на экономику Республики Беларусь, %

Источник. URL: http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/publications/izdania/public_compilation

Методические нюансы, связанные с определением состава доходов, не способны нарушить динамику налоговой нагрузки на экономику Республики Беларусь – в настоящее время она находится на уровне близком к оптимальному и в ближайшей перспективе ее уровень будет изменяться в пределах 24–26%.

Однако самый распространенный метод исчисления налоговой нагрузки нельзя считать исчерпывающим. Например, в соответствии с общими принципами избежания двойного налогообложения в бюджет страны могут поступать налоги от доходов субъектов хозяйствования – резидентов, извлекаемых за пределами страны, или от их имущества, расположенного за границей, а также от доходов иностранных граждан и организаций, извлекаемых из источников на территории страны, или от имущества, принадлежащего им и расположенного на этой территории. Потому, как представляется, макроэкономическим показателем, который возможно использовать для расчета налоговой нагрузки на экономику, мог бы стать ВНД. Он характеризует совокупную стоимость произведенных товаров, работ и услуг, предназначенных для потреб-

ления, с учетом сальдо первичных доходов (полученных гражданами страны из-за рубежа минус доходы, вывезенные иностранными гражданами за пределы страны). Валовый национальный доход близок по сущности к описанию совокупного источника для уплаты налогов, хотя его применение имеет определенную погрешность.

$$НН_{ВНД} = \frac{\sum Н}{ВНД} 100\%, \quad (3)$$

где НН – налоговая нагрузка на экономику по ВНД;

ВНД – валовой национальный доход.

Динамика налоговой нагрузки Республики Беларусь с применением этого базового фактора представлена на рис. 4.

Динамика показателя «налоговая нагрузка на экономику по ВНД» в общем за анализируемый период соответствует тренду, обозначенному на рис. 3, хотя следует отметить, что налоговая нагрузка, рассчитанная с использованием в качестве базового фактора валового национального дохода, немного выше – в последние годы она близка к 26%. Этот метод оценки налоговой нагрузки позволяет получить более достоверную характеристику тяжести налогообложения, что предопределяет целесообразность использования этого показателя в государственном налоговом менеджменте.

Кроме того, определенным недостатком общепринятой методики исчисления нало-

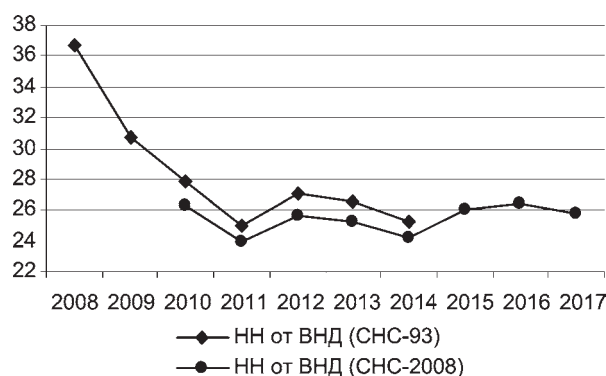


Рис. 4. Налоговая нагрузка на экономику Республики Беларусь по ВНД, %

Источник. URL: http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/publications/izdania/public_compilation

говой нагрузки на экономику (к ВВП) является некоторая несопоставимость базовых факторов. Как представляется, совокупный источник должен сравниваться с совокупными поступлениями субъектов его формирующих. Вместе с тем при исчислении объемов ВВП в соответствии с международными стандартами включается ненаблюдаемая экономика – та часть производственной деятельности экономических субъектов, которая не отражена в статистических или административных документах. Для проведения статистических оценок эта деятельность разделена на следующие группы: теневая (или в национальных стандартах «скрытая»); незаконная; неформальная; производство домашних хозяйств для собственного конечного использования; виды производственной деятельности, которые не охвачены вследствие недостатков в системе сбора основных данных. Целью измерения ненаблюдаемой экономики является наиболее полный охват экономической деятельности, что позволяет достичь более высокой оценки ВВП.

Если сравнивать сумму налоговых платежей, уплачиваемых субъектами, состоящими на учете налоговых органов, и ВВП, рассчитанного с учетом той части, которая создана субъектами, функционирующими в сфере теневой экономики, то налоговая нагрузка будет иметь определенное искажение – она занижена. Таким образом, приходится признать, что наиболее распространенный метод измерения налоговой нагрузки не в полной мере отражает сущность этого понятия, что усложняет использование рассчитанного показателя в качестве финансовой характеристики. В том случае, когда целью определения налоговой нагрузки является не столько сопоставление с данными других стран, полученными с применением аналогичной методики, а получение максимально достоверной информации для разработки мер налоговой политики или оценки их действительности – несопоставимость факторов необходимо упразднить.

В мировой практике для отражения платежей от незадекларированных объектов обложения применяется показатель «налоговый разрыв» (tax gap). Таким обра-

зом, *более достоверный уровень налоговой нагрузки на экономику может быть получен при увеличении размера поступающих в бюджет налогов на величину налогового разрыва*. Тогда модификация ранее приведенной формулы для расчета налоговой нагрузки будет выглядеть:

$$НН_{\text{скорр}} = \frac{\sum Н + НР}{ВВП} 100\%, \quad (4)$$

где $НН_{\text{скорр}}$ – скорректированный показатель налоговой нагрузки на экономику;

НР – налоговый разрыв;

ВВП – валовый внутренний продукт.

Налоговый разрыв представляет собой разницу между суммой налогов, которая теоретически должна была бы поступить в бюджет государства, и той, что действительно собирается. Он показывает налоговые потери бюджета, возникшие по широкому спектру причин, в частности, из-за ошибок, связанных с неправильным пониманием законодательной нормы, недостатков ведения налогового учета и небрежности заполнения налоговой отчетности и др. Важными его компонентами также являются недополученные налоговые доходы в результате разных форм финансовых преступлений или вследствие агрессивных методов налоговой оптимизации.

В целях управления налогообложением налоговые органы Республики Беларусь отслеживают выполнения отдельных плановых показателей, связанных с теневыми оборотами (до 2013 г. сокращение теневых оборотов, с 2013 г. – сокращение ненаблюдаемой экономики). Несомненно, налоговый разрыв является частью теневой экономики. Однако ее сокращение за счет проведения любого рода контрольных мероприятий налоговых органов нельзя назвать налоговым разрывом – это величина налогового разрыва, которую удалось обнаружить. Оценки масштабов теневой экономики, проводимые различными экспертами, значительно отличаются (Филиппович, Шклярова, Косач, Наумчик, 2017). Наименьшие значения определяют официальные статистические органы. Потому для упорядочения дискуссий скорректируем величину налоговых доходов на тот же уровень, что и ВВП (рис. 5).

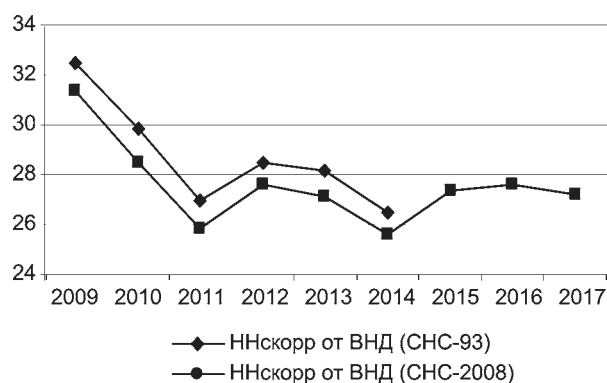


Рис. 5. Результат оценки альтернативного уровня налоговой нагрузки, %

Источник. URL: http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/publications/izdania/public_compilation

Перспективы практического использования показателя «налоговая нагрузка» для государственного менеджмента

Вариативность методических подходов дает возможность использования налоговой нагрузки как для целей сопоставления, так и для выработки отдельных направлений государственной налоговой политики, что и позволяет называть этот показатель важным индикатором определенных происходящих в обществе процессов. Практика его применения для оценки результатов от принятия конкретных управленческих решений не столь велика. В условиях либерализации бизнеса в Республике Беларусь запрос на повышение эффективности деятельности государственных органов звучит все настойчивее. Не является исключением налоговая администрация. Рассматривая *эффективность функционирования налоговых органов как получение определенного эффекта, связанного с достижением поставленных целей в условиях оптимизации затрачиваемых ресурсов (денежных, человеческих, материальных и др.)*, особую актуальность приобретает разработка системы показателей, позволяющих ее оценить.

В настоящее время практикующие специалисты в Республике Беларусь определяют эффективность налогового администрирования с применением следующих индикаторов:

- результативность выявленных налоговых нарушений;

- размер доначисленных по результатам проверок налогов, сборов (пошлин), пеней, штрафов на одну проверку организации, индивидуального предпринимателя;

- доначисления в бюджет в расчете на одну проверку физического лица в сфере декларирования доходов и имущества;

- поступления от проведения камерального контроля (включая суммы предотвращенного необоснованного возврата НДС) на одного работника управления камерального контроля, управления камеральных проверок согласно штатному расписанию;

- выполнение плана доходов бюджетов всех уровней;

- динамика поступлений платежей в бюджеты в сопоставимых ценах, в том числе по видам плательщиков;

- уровень задолженности действующих субъектов хозяйствования и физических лиц по налогам, сборам по отношению к плановым доходам бюджета;

- удельный вес убыточных организаций в количестве плательщиков налога на прибыль;

- поступление налога при упрощенной системе налогообложения на одну организацию, одного индивидуального предпринимателя, применяющих УСН;

- динамика количества физических лиц, осуществляющих виды деятельности, не требующие государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя;

- удельный вес субъектов хозяйствования, взаимодействующих с налоговыми органами в электронном виде, в общем количестве состоящих на учете субъектов хозяйствования, в том числе организаций, индивидуальных предпринимателей – в общем количестве состоящих на учете индивидуальных предпринимателей;

- удельный вес отмененных экономическими судами решений налоговых органов, удовлетворенных жалоб на действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов, в общем количестве жалоб, поданных в экономические суды;

- среднее количество рабочих дней, затраченных на проведение одной проверки;

- доля добровольных поступлений от плательщиков, которым направлены уведомления налоговых органов, в общей сум-

ме поступлений от контрольных мероприятий (Потеев, 2019).

Обзор названных индикаторов показывает, что практикующие работники налоговой службы иначе понимают термин «эффективность» – они, скорее, отражают степень выполнения поставленных перед фискальными органами задач, следовательно, характеризуют результативность их работы. Среди этих индикаторов отсутствуют показатели, соизмеряющие результаты (или эффекты) с затратами и, следовательно, в общепринятом финансовой наукой смысле их нельзя назвать показателями эффективности.

Деятельность налоговых администраций и функции, возложенные на них, достаточно разнообразны. Потому оценку эффективности налоговых органов целесообразно представлять как систему отдельных функциональных составляющих. Так, одной из основных компонент этой оценки является контрольная деятельность, проводимая налоговыми органами.

Дискуссионным является вопрос об эффекте от проведения контроля налоговыми органами. Как элемент государственного управления контроль нацелен на достижение результатов, обозначенных политикой государства – то есть, в налоговой сфере в обеспечении достаточных и стабильных налоговых поступлений в бюджет, при формировании благоприятных условий для ведения бизнеса. Таким образом, эффективность от проведения контрольной деятельности должна проявляться в сокращении затрат на ее проведение, при котором все большее количество плательщиков будут добросовестно исполнять свои налоговые обязательства. При этом под затратами следует понимать не только расходы по содержанию налоговой администрации, имеющей непосредственное отношение к контролю за исполнением налоговых обязательств, но и те затраты, которые с целью проведения контрольной деятельности возложены на плательщиков. Так, в настоящее время в Республике Беларусь расширяется сфера применения дистанционных форм контроля, применение которых, как правило, сопряжено с дополнительными расходами, ложащимися на бизнес.

Вместе с тем налоговые органы, как участники налоговых отношений, представ-

ляющие интересы государства и контролирующие в Республике Беларусь более 80% всех налоговых доходов, имеют непосредственное отношение к формированию налоговой нагрузки. Прежде всего, как орган государственного управления, обеспечивающий поступление платежей в бюджет – к ее фактическому уровню и в меньшей мере, как орган, участвующий в нормотворческой деятельности, – к его планируемой величине. Легализация деятельности и минимизация скрытых доходов повлечет рост поступлений налоговых платежей, приходящихся на единицу ВВП, и вызовет временное повышение фактической налоговой нагрузки на экономику. Однако впоследствии, равномерное распределение налогового бремени между хозяйствующими субъектами, связанное с детенизацией оборотов, должно проявиться в насыщении бюджета и, как следствие, – в создании условий для реального снижения налоговой нагрузки на экономику страны в целом.

Таким образом, оценивать эффективность налогового контроля можно сопоставляя динамику налоговой нагрузки с иными показателями, характеризующими результат. Как представляется, на сегодняшнем этапе развития Республики Беларусь, эффект от контрольной деятельности налоговых органов должен проявляться в опережающем сокращении темпов доли плательщиков, у которых в результате проведения проверок (или контрольных мероприятий в целом) выявлены налоговые нарушения, по отношению к замедлению темпов снижения налоговой нагрузки.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ (REFERENCES)

Коростелкина И.А. 2014. Методика расчета налоговой нагрузки экономических субъектов. *Международный бухгалтерский учет*. № 32. С. 41–51. [Korostelkina I. 2014. Methodology for calculating the tax burden of economic entities. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët*. No 32. PP. 41–51. (In Russ.)]

Яшина Н.И., Рябов А.А. 2015. Методологические аспекты определения налоговой нагрузки с учетом бюджетобразующих показателей. *Известия Уральского государственного экономического университета*. № 3. С. 30–38. [Yashina N.I., Ryabov A. 2015. Methodological Aspects of Measuring Tax Burden Allowing for the Budget Forming Indicators. *Izvestiya*

Ural'skogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta. No 3. PP. 30–38. (In Russ.)]

Лукьянова И.А. 2007. *Теоретические основы налогового регулирования: налоговый потенциал факторов производства.* Минск: Энциклопедикс. [Lukyanova I.A. 2007. *The theoretical basis of tax regulation: the tax potential of economic resources.* Minsk: Entsiklopediks. (In Russ.)]

Сайфиева С.Н. 2010. *Налоговая нагрузка на российскую экономику. Макроэкономический анализ.* Москва: Издательство ЛКИ. [Sayfieva S.N. 2010. *The tax burden on the Russian economy. Macroeconomic analysis.* Moscow: Izdatel'stvo LKI. (In Russ.)]

Калинина О.В. 2010. Оценка налоговой нагрузки с учетом особенностей развития Российской экономики на современном этапе *Финансы и кредит.* № 37. С. 31–39. [Kalinina O.V. 2010. Assessment of the tax burden, taking into consideration the particularity of the Russian economy development at the modern stage. *Finansy i kredit.* No 37. PP. 31–39. (In Russ.)]

Громов В.В., Шаталова С.С. 2017. Оценка налоговой нагрузки по методике МВФ. *Управленческое консультирование.* № 1. С. 74–83.

[Gromov V.V., Shatalova S.S. 2017. Assessment of Tax Burden by a Technique of the IMF. *Upravlencheskoe konsul'tirovanie.* No 1. PP. 74–83. (In Russ.)]

Филиппович Е.С., Шклярова М.А., Косач О.Ф., Наумчик С.О. 2017. *Эффективности деятельности налоговых органов: оценка и резервы повышения.* Минск: BGATU. [Filippovich E.S., Shklyarova M.A., Kosach O.F., Naumchik S.O. 2017. *Efficiency of the tax authorities activity: evaluation and enhancement potential.* Minsk: BSATU. (In Russ.)]

Потеев Н.В. 2019. Налоговое администрирование: методический подход к выбору показателей эффективности. *Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы: материалы XIII Международной конференции.* Уфа: Уфимский государственный авиационный технический университет. С. 48–54. [Poteev N.V. 2019. Tax administration: a methodological approach to the selection of performance indicators. *Sovremennaya nalogovaya sistema: sostoyanie, problemy i perspektivy: materialy XIII Mezhdunarodnoy konferentsii.* Ufa: Ufimskiy gosudarstvennyy aviatsionnyy tekhnicheskii universitet. PP. 48–54. (In Russ.)]

In citation: *Belorusskiy Ekonomicheskii zhurnal.* 2020. No 1. PP. 67–78.

Belarusian Economic Journal. 2020. No 1. PP. 67–78.

VARIABILITY OF «TAX BURDEN» INDICATOR BASED ON HYPOTHETIC PURPOSES OF ITS USE

Elena Filippovich¹

Author affiliation: ¹ Belarus State Economic University (Minsk, Belarus).

Corresponding author: Elena Filippovich (monikk07@mail.ru).

ABSTRACT. Substantiated are the expediency of using the «tax burden» indicator to assess the effectiveness of state tax management, as well as the need to specify the concept and methodology of its calculation in the regulatory legal acts of the Republic of Belarus. Special focus is made on assessing the effectiveness of control activities of tax agencies when using the indicator «tax burden».

KEYWORDS: taxation, tax liabilities, tax burden methods of tax load assessment, assessment of tax agencies' effectiveness.

JEL-code: H22, H26.

Received 1.11.2019

