

**И. А. Позов**

аспирант кафедры финансов Санкт-Петербургского государственного экономического университета

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОЦЕНКИ НАЛОГОВОГО СОСТОЯНИЯ РЕГИОНА**

В экономической литературе до настоящего времени не используется термин «налоговое состояние» при исследовании вопросов налогообложения на уровне субъектов РФ, а применяются такие понятия, как «налоговый потенциал» и «налоговая политика».

По мнению автора, налоговое состояние региона — это совокупность подверженных изменению в рамках проводимых экономических реформ под воздействием внутренних и внешних количественных факторов — относительных и индексных показателей, а также качественных параметров — правил и условий налогообложения в виде налоговых льгот, преференций и иммунитетов в определенный момент времени на соответствующей территории, представляющих комплекс характеристик налогообложения в субъекте РФ, отражающих уровень обеспеченности конкретного региона налоговыми ресурсами, рациональность их формирования и эффективность использования, создающих основу для принятия грамотных решений по управлению налогообложением.

Для оценки налогового состояния региона предлагается следующая совокупность основных количественных показателей, его характеризующих.

Первый блок показателей рассчитывается на основе данных, содержащихся в «Отчетах о начислении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» — форма № 1-НМ в целом по России и в разрезе субъектов РФ.

Среди основных показателей данного блока прежде всего рассчитывается *группа показателей налоговой емкости, аналогичных и производных от нее показателей*. Следует отметить, что в отечественной экономической литературе показатель налоговой емкости встречается достаточно часто (Статистика, 2012, с. 380), в изданиях на английском языке, например, в издании Мирового банка «World Development Indicators» в разделе «Taxpolicy» его называют «доля налоговых доходов в ВВП» (World development indicators, 2011, p. 286—288), в ряде публикаций по налоговой тематике его называют «уровень налоговой нагрузки, % к ВВП» (Современное состояние..., 2012, с. 17), что неправильно, так как во внутренних расчетах налоговых органов налоговую нагрузку принято исчислять путем деления суммы начисленных налогов (кроме НДС, НДС и налога на прибыль, исчисленных налоговыми агентами) на общую сумму доходов. Автор, во-первых, рассматривая налоговую емкость в составе показателей налогового состояния, ставит перед собой задачу достичь оптимальной глубины детализации этого показателя, во-вторых, предлагает ранжировать по возрастанию значения

соответствующего показателя в регионах России и в дальнейшем использует их для расчета индексных показателей по конкретному субъекту РФ. Таким образом, показатели налоговой нагрузки являются не столько конечными, демонстрирующими определенную грань налогового состояния региона, сколько исходными показателями, создающими основу для дальнейших расчетов. Это касается системного рассмотрения и других предлагаемых показателей.

Следует рассчитывать следующие показатели налоговой нагрузки, характеризующие налоговое состояние конкретного субъекта РФ:

Не — налоговая нагрузка ВВП (ВРП)

$$Ne = \frac{\sum N_n}{ВРП}, \quad (1)$$

где  $\sum N_n$  — сумма поступлений налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему региона; ВРП — валовой региональный продукт в текущих основных ценах.

Данный показатель, как и все последующие, автор рассчитал по всем субъектам РФ, проранжировав их по мере возрастания значения показателя и определив место Саратовской области, по которой в дальнейшем были произведены расчеты индексных показателей, в сравнении с другими российскими регионами<sup>1</sup>.

В 2011 г. минимальное значение Не — 0,054 (самое плохое с позиции государства и привлекательное для потенциальных инвесторов и собственников организаций) было в Республике Дагестан, а максимальное в Ханты-Мансийском АО — Югре — 0,612, в целом являющемуся лидером по уровню налоговой нагрузки. Необходимо указать, что в условиях объективно существующего дисбаланса интересов государства и хозяйствующих субъектов интерпретация налогового состояния того или иного региона будет производиться ими с противоположным знаком. В Саратовской области значение Не составило 0,177, и данный регион занимал 54-ю позицию среди субъектов РФ по уровню данного показателя. Значение Не для конкретного региона можно сравнить как со значением в целом по России (0,2146), так и со значением в соответствующем федеральном округе (в Приволжском федеральном округе, к которому относится Саратовская область Не равняется 0,2163). Саратовская область имеет более низкий уровень Не, нежели в целом по Российской Федерации и по Приволжскому федеральному округу.

В числителе показателя налоговой нагрузки указана сумма поступлений налогов.  $\sum N_n$  региона может детализироваться.

*Первое направление детализации* — по уровням бюджетной системы, где соответственно можно рассчитать налоговую нагрузку ВРП в части налогов, сборов, иных обязательных платежей, поступающих в доходы федерального бюджета ( $Ne_{\phi}$ ); в доходы консолидированного бюджета субъекта РФ ( $Ne_{\kappa}$ ) и в доходы местных бюджетов ( $Ne_{\mu}$ ).

В 2011 г. минимальное значение  $Ne_{\phi}$  было в Липецкой области (−0,032) (отрицательное значение показателя налоговой нагрузки получается, когда в соответствующем регионе возмещение налогов превышает их поступления), а максимальное в Ханты-Мансийском АО — Югре — 0,525. В целом по России значение  $Ne_{\phi}$  равно 0,0989, а в Приволжском Федеральном округе 0,1034. В Саратовской области значение  $Ne_{\phi}$  было ниже, чем в Российской Федерации в целом, ниже, чем в Приволжском федеральном округе, составляя 0,060, и данный регион занимал 59-ю позицию среди субъектов РФ по уровню данного показателя. Минимальное значение  $Ne_{\kappa}$  было в Республике Дагестан (0,047), а максимальное в Чукотском АО (0,264). В целом по России значение  $Ne_{\kappa}$  было 0,1157, а в При-

<sup>1</sup> В расчетах использовались данные с сайта: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)

волжском федеральном округе — 0,1128. В Саратовской области значение  $He_k$  составило 0,116, и данный регион занимал 57-ю позицию среди субъектов РФ по уровню данного показателя. Это значение выше, чем в Российской Федерации, но ниже, чем в Приволжском федеральном округе. Минимальное значение  $He_m$  было в г. Москве (0,0002), а максимальное в Магаданской области (0,051). В целом по России значение  $He_m$  было равно 0,0189, а в Приволжском федеральном округе — 0,0239. В Саратовской области значение  $He_m$  равно 0,037, и данный регион занимал 35-ю позицию среди субъектов РФ по уровню данного показателя, превышая значения как по Российской Федерации, так и в Приволжском федеральном округе. С позиции государства по уровню налоговой нагрузки на данном направлении детализации в группу лидеров кроме Ханты-Мансийского АО — Югры вошли также Чукотский АО и Магаданская область, а самое плохое налоговое состояние по этому показателю — не только в Республике Дагестан, но и в Липецкой области и в г. Москве. Отметим, что ранжирование показателей, предлагаемых автором, создает возможности для выделения регионов-лидеров, опыт которых по достижению наивысших значений следует предметно критически изучать в Минфине, ФНС, Министерстве экономического развития всех уровней (прежде всего анализируя зависящие от усилий субъекта факторы, влияющие на тот или иной показатель) и использовать его в практике налогообложения и в формировании налоговой политики других территорий Российской Федерации.

С государственной точки зрения по значению показателя  $He$  в целом и по его детализации по уровням бюджетной системы Саратовскую область вряд ли возможно отнести к регионам-лидерам; данный субъект занимает среднюю позицию среди территорий Российской Федерации по уровню данного показателя; только по значению  $He_f$  находясь на относительно высоком 59-м месте.

Возможно проведение дальнейших расчетов по формулам, составляемым по общеизвестным в науке и практике правилам, для обоснования степени влияния на значение показателя  $He$ , соответственно, налоговой нагрузки ВРП в части налогов, сборов, иных обязательных платежей, поступающих в доходы федерального бюджета ( $He_f$ ); в доходы консолидированного бюджета субъекта РФ ( $He_k$ ) и в доходы местных бюджетов ( $He_m$ ), что не позволяют сделать рамки данной статьи.

*Второе направление детализации* — по конкретным налогам и сборам, предполагающее расчет следующих показателей: налоговая нагрузка ВРП в части налогов на прибыль и доходы ( $He_{НПД}$ ); в том числе: в части налога на прибыль организаций ( $He_{НП}$ ) и в части НДС ( $He_{НДФЛ}$ ), которые также возможно детализировать.

Минимальное значение  $He_{НПД}$  было в Республике Дагестан (0,0327), а максимальное в Чукотском АО (0,240). В Саратовской области значение  $He_{НПД}$  было 0,082, и данный регион занимал 47-ю позицию среди субъектов РФ по уровню данного показателя. В целом по России значение  $He_{НПД}$  было 0,0942, а в Приволжском федеральном округе — 0,0797. Соответственно минимальное значение  $He_{НП}$  было в Республике Тыва (0,009), а максимальное в Чукотском АО (0,1674). В целом по России значение  $He_{НП}$  было 0,0501, а в Приволжском федеральном округе — 0,0404. В Саратовской области значение  $He_{НП}$  было 0,0359, что ниже значения как в Приволжском федеральном округе, так в России в целом, и данный регион занимал 49-ю позицию среди субъектов РФ по уровню данного показателя. Минимальное значение  $He_{НДФЛ}$  было в Ненецком АО (0,0149), а максимальное в Камчатском крае (0,088). В целом по России значение  $He_{НДФЛ}$  было 0,0441, а в Приволжском федеральном округе — 0,0393. В Саратовской области значение  $He_{НДФЛ}$  составило 0,0464, и данный регион зани-

мал 44-ю позицию среди субъектов РФ по уровню данного показателя, имея более высокое значение показателя по сравнению как с Российской Федерацией в целом, так и с Приволжским федеральным округом. Отметим, что с точки зрения государства позиция Саратовской области по данной группе показателей хуже, чем по Не в целом на целых 10 пунктов (44-е место, а не 54-е).

Считаем целесообразным детально исследовать не значение  $He_{НПД}$  в целом, а его составляющие. Регионом-лидером по уровню  $He_{НП}$  является Чукотский АО. Для государства в лице, прежде всего Министерства финансов РФ, ФНС России, Министерства экономического развития РФ и их территориальных подразделений следует предметно изучить факторы, за счет которых был достигнут такой результат: опыт налогового администрирования налогообложения прибыли на данной территории; применение или нет для отдельных категорий налогоплательщиков пониженной ставки по налогу на прибыль организаций в части, зачисляемой в доход бюджета субъекта РФ; использование или нет хозяйствующими субъектами преференций по названному налогу и т. д. С другой стороны, для инвесторов, собственников предприятий и акционеров одним из факторов принятия предпринимательских решений по вложению средств в проекты на соответствующей территории является уровень налогообложения прибыли. В этой связи для них актуально предметно изучать ситуацию налогообложения прибыли в Республике Тыва (отметим, что в 1990-е гг. данная республика не всегда законно предоставляла налоговые преференции) и других регионах, где наименьшие значения показателя  $He_{НП}$ : Республика Дагестан, Ханты-Мансийский АО — Югра, Сахалинская область, Тюменская область и других регионах, наиболее близко расположенных к сфере их экономических интересов.

Регионом — лидером по уровню данного показателя является Камчатский край, второе место занимает Мурманская область ( $He_{НДФЛ}$  равен 0,074), третье — Чукотский автономный округ ( $He_{НДФЛ}$  равен 0,072). Из средств массовой информации общеизвестно, что практически вся сумма НДФЛ в Чукотском автономном округе формируется за счет налога на доходы одного олигарха, коим является зарегистрированный в этом субъекте РФ Роман Абрамович. Поэтому Министерству финансов РФ, ФНС России, Министерству экономического развития РФ и их территориальным подразделениям следует предметно изучить опыт получения высоких результатов по налоговой нагрузке в части НДФЛ в таких регионах, как Камчатский край и Мурманская область: передовые методы и приемы налогового администрирования налогообложения доходов физических лиц на данной территории; использование или нет налогоплательщиками льгот по названному налогу и т. д. Для физических лиц интерес представляют регионы с наименьшим значением  $He_{НДФЛ}$ , которыми кроме названного ранее Ненецкого АО являются также республика Дагестан ( $He_{НДФЛ}$  равен 0,020) и Ханты-Мансийский АО — Югра ( $He_{НДФЛ}$  равен 0,022), отмеченный ранее нами как регион-лидер по Не в целом с государственной точки зрения. Автор отдает себе отчет, что миграция населения между странами и между регионами одной страны осуществляется под воздействием множества факторов, но нельзя не учитывать и такой фактор, как налогообложение, что подтверждается не только нашумевшей в последнее время историей с актером Жераром Депардьё, но и другими примерами из истории налогов.

В данном блоке в рамках детализации налоговой нагрузки ВРП в части конкретных налогов следует также рассчитывать:

- налоговая нагрузка ВРП в части налогов на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ (косвенных налогов) ( $He_{НК}$ ); в том числе: налоговая нагрузка ВРП в части НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ

( $He_{\text{НДС РФ}}$ ); в части акцизов по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ ( $He_a$ ), в части налогов на товары, ввозимые на территорию РФ из Республики Беларусь и Республики Казахстан ( $He_{\text{аБК}}$ ); в части НДС на товары, ввозимые на территорию РФ ( $He_{\text{НДС ввоз}}$ ); в части акцизов по подакцизным товарам (продукции), ввозимым на территорию РФ ( $He_{\text{а ввоз}}$ ), которые можно детализировать и дальше. Данные показатели позволят более предметно исследовать уровень косвенного налогообложения как с позиции государства, так и хозяйствующих субъектов;

- и т. д. по различным налогам.

Например, для фондоемких предприятий существенный интерес представляет налогообложение ВРП в части налога на имущество организаций.

*Третье направление детализации* — по видам ОКВЭД. Расчеты налогообложения в данном случае следует производить на основе данных Отчет по форме 1-НОМ «Начисление и поступление налогов и сборов в консолидированный бюджет РФ по основным видам экономической деятельности». Расчеты этих показателей налогообложения позволяют провести сегментированный анализ налогового состояния и обеспечивают принятие грамотных управленческих решений с учетом отраслевой специфики той или иной территории.

В качестве примера приведем предлагаемый нами порядок расчета налогообложения по организациям с основным видом деятельности: строительство.

Возможно и целесообразно рассчитывать два показателя.

1. Налогообложение по организациям с основным видом деятельности: строительство по ВРП в целом:

$$He_{c1} = \frac{\sum H_{\text{пс}}}{\text{ВРП}}, \quad (2)$$

где  $\sum H_{\text{пс}}$  — сумма поступлений налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему региона по организациям с основным видом деятельности: строительство.

Величина  $He_{c1}$  имеет наименьшее значение в Республике Дагестан (0,0022), Кабардино-Балкарской Республике (0,0023), Республике Тыва (0,0028), Ненецком автономном округе (0,0042) и Карачаево-Черкесской Республике (0,0046), что делает эти регионы привлекательными для инвестирования в основные средства, являющимися объектом налогообложения налогом на имущество организаций (с 2013 г. только недвижимые основные средства). Сеем предположить, что такая ситуация обусловлена налоговой политикой как на федеральном уровне, так и на уровне данных субъектов РФ. Именно поэтому, по мнению автора, налоговое состояние нельзя трактовать только как совокупность относительных и индексных показателей, а следует дополнять исследованием ряда качественных параметров — в данном случае льгот по налогу на имущество организаций, предоставляемых в конкретных регионах. Например, льготы по транспортному налогу в Саратовской области установлены Законом Саратовской области «О введении на территории Саратовской области транспортного налога» (с изм. и доп.). В частности, в дополнение к льготам, перечисленным в НК РФ согласно подп. «и» п. 1 ст. 4 названного закона предусмотрена льгота в виде 100%-ного освобождения для налогоплательщиков, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, входящие в состав автомобильных колонн войскового типа, и которые заключили государственный контракт на выполнение мероприятий мобилизационной подготовки по содержанию автомобильных колонн войскового типа, предоставляемая на основании документа, подтверждающего наличие автомобилей.

Наибольшее значение  $He_{c1}$  имеет в Ямало-Ненецком АО (0,0188), в Республике Алтай (0,0198), в Хабаровском крае (0,0212), Амурской области (0,0227), достигая максимума в Орловской области (0,0273).

Саратовская область занимает 43-ю позицию (практически такую же, как по уровню налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций) со значением  $He_{c1}$  0,0089, что ниже, чем в целом по России (0,0114), но выше, чем в Приволжском федеральном округе (0,0080).

2. Наиболее достоверным показателем является налоговая нагрузка по организациям с соответствующим видом деятельности по ВРП в этом виде деятельности. В данном случае — это налоговая нагрузка по организациям с основным видом деятельности: строительство по ВРП в строительстве ( $VRP_c$ ).

$$He_{c2} = \frac{\sum H_{nc}}{VRP_c}, \quad (3)$$

где  $VRP_c$  — ВРП в строительстве, который рассчитывается по данным Росстата путем умножения ВРП на показатель структуры ВРП по соответствующему виду деятельности.

Величина  $He_{c2}$  имеет наименьшее значение в Республике Дагестан (0,0121), Кабардино-Балкарской Республике (0,0239); Республика Тыва занимает не третью позицию, как по  $He_{c1}$ , а четвертую (0,0442), а на третьем месте оказывается Тамбовская область (0,4119); Ненецкий автономный округ оказывается не на четвертом, а на шестом месте; Карачаево-Черкесская Республика остается на пятой строчке (0,0569).

Примечательно, что наибольшее значение  $He_{c2}$  получилось совершенно в других регионах, чем  $He_{c1}$ : в Московской области (0,2192), в Ханты-Мансийском АО — Югре (0,3010), в г. Санкт-Петербурге (0,3109), Орловской области (0,3642) (по  $He_{c1}$  было максимальное значение), достигая максимума в г. Москве (0,5627). В целом по России значение  $He_{c2}$  было 0,0114, а в Приволжском федеральном округе 0,0080.

Саратовская область превышает значения как общероссийские, так и по соответствующему федеральному округу и занимает 62-е место со значением  $He_{c2}$  0,1501, что существенно отличается от 43-й позиции по  $He_{c1}$ . Таким образом, с точки зрения государства Саратовская область улучшает свою позицию по данному показателю налогового состояния, а с точки зрения строительных организаций ухудшает, среди прочих факторов косвенно свидетельствуя о достаточно большом уровне налоговой нагрузки на строительную отрасль.

По аналогии следует рассчитывать по два показателя налоговой нагрузки по организациям с основными видами деятельности согласных перечня на сайте ФНС РФ и Росстата.

В составе первого блока показателей следует рассчитывать *коэффициенты поступления налогов* ( $K_{нп}$ ).

- Коэффициент поступления налогов 1 ( $K_{нп1}$ )

$$K_{нп1} = \frac{\sum H_{п}}{\sum H_{н}}, \quad (4)$$

где  $\sum H_{н}$  — начислено к уплате в текущем году налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации (региона).

В 2011 г.  $K_{нп1}$  в части налогов, сборов, иных обязательных платежей в доходы федерального бюджета имел наименьшее значение в Костромской области (−1,6569), в Нижегородской области (−0,1775), в Псковской области (−0,0409), где отрицательное значение коэффициента обусловлено тем, что было не по-

ступление или начисление налогов, а возврат, а также в Тверской области (0,1688), в Калужской области (0,2116).

В Саратовской области значение данного  $K_{\text{нп1}}$  составляло 1,8331, и она занимала 35-ю позицию. При этом по России в целом  $K_{\text{нп1}}$  был примерно такой же — 1,8912, а в Приволжском федеральном округе ниже, чем в Саратовской области — 1,7323. Отметим, что для экономических субъектов значение данного показателя, как и двух других рассматриваемых далее показателей, относительно индифферентно. Для государства данный показатель на определенный момент времени характеризует превышение поступлений налогов над их начислениями, именно поэтому в дефиниции налогового состояния мы говорим о совокупности подверженных изменению относительных и индексных показателей. Наибольшее значение в 2011 г.  $K_{\text{нп1}}$  имел в Астраханской области (4,9675), Ямало-Ненецком АО (7,9213), в Белгородской области (8,2000), в Удмурдской Республике (9,4859), в Рязанской области (9,5137). Опыт названных регионов-лидеров в части мобилизации налоговых поступлений в бюджетную систему следует взять на вооружение другим субъектам РФ, и он требует внимательного изучения со стороны налоговых и финансовых органов федерального и регионального уровня с учетом тенденций в уровне значений показателя  $K_{\text{нп1}}$  в динамике за ряд лет.

Детализация данного коэффициента возможна по уровням бюджетной системы, по видам налогов, по видам ОКВЭД.

- Коэффициент поступления налогов 2 ( $K_{\text{нп2}}$ ):

$$K_{\text{нп2}} = \frac{\sum H_{\text{п}}}{\sum H_{\text{к}}}, \quad (5)$$

где  $\sum H_{\text{к}}$  — контрольная сумма поступления налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации (региона).

Отметим, что в сводной отчетности ФНС России не содержится информация о данном показателе и поэтому ее приходится получать из отчетности конкретных регионов. За 2011 г. в официальной статистике ФНС нет данных о  $\sum H_{\text{к}}$  в Республике Ингушетия, Нижегородской области, Сахалинской области, Еврейской автономной области. Считаем необходимым предложить внести контрольную сумму поступления налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации (региона) в состав показателей в обязательном порядке отражаемых в региональном разрезе в рамках сводной налоговой отчетности, размещаемой на сайте ФНС России. Производить расчеты данного коэффициента не столь целесообразно, так как далее нами предлагается рассчитать *коэффициент начисления налогов*:

$$K_{\text{нн}} = \frac{\sum H_{\text{н}}}{\sum H_{\text{к}}}. \quad (6)$$

С учетом отмеченных ранее моментов нами рассчитан только  $K_{\text{нн}}$  в целом, без какой-либо его детализации в части налогов, сборов, иных обязательных платежей в доходы федерального бюджета. Наименьшее значение  $K_{\text{нн}}$  имеет в Республике Северная Осетия—Алания (−4,7307), в Республике Хакасия (−1,3369) и Липецкой области (−0,2104), отрицательное значение получается, так как установленные в этих субъектах контрольные цифры отрицательны: для них планируется возврат налогов, а не их поступление. В Саратовской области значение данного коэффициента максимальное среди всех регионов, представивших информацию на сайте ФНС России в части названных контрольных цифр, и составляет 2,9579.

По результатам расчетов показателей налоговой нагрузки и коэффициентов следует применительно к конкретному региону рассчитать индексы его соответствующей налоговой нагрузки ( $I_{не}$ ) и индексы уровня того или иного из названных коэффициентов ( $I_k$ ).

$$I_{не} = \frac{He_{\max} - He_{\text{региона}}}{He_{\max} - He_{\min}}, \quad (7)$$

где  $He_{\max}$  — максимальная соответствующая налоговая нагрузка среди всех регионов Российской Федерации;  $He_{\min}$  — минимальная соответствующая налоговая нагрузка среди всех регионов Российской Федерации;  $He_{\text{региона}}$  — соответствующая налоговая нагрузка в исследуемом регионе.

Индексы налоговой нагрузки Саратовской области следующие: по налоговой нагрузке в целом — 0,7801; по налоговой нагрузке в части налогов, сборов и иных обязательных платежей, поступающих в доходы федерального бюджета — 0,8350; в доходы консолидированного бюджета — 0,6793; в доходы местных бюджетов — 0,4778. Детализация индексов возможна по уровням бюджетной системы, по видам налогов, по видам ОКВЭД. В части налога на прибыль данный индекс составляет 0,8301, в части НДФЛ — 0,5691, в части налога на имущество — 0,4556. В рамках направления детализации по видам налогов наилучшее (наименьшее) значение в Саратовской области получилось по косвенным налогам — 0,4436; затем по налогу на имущество — 0,4556, а наибольшее из значимых налогов (в части ряда налогов налоговая нагрузка, рассчитанная в Excel, составляет ничтожно маленькое число) — по акцизам по подакцизным товарам (продукции), ввозимым на территорию Российской Федерации (0,9895); по водному налогу (0,9936); по сбору за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов (0,9991). В рамках детализации по видам ОКВЭД разброс индексов налоговой нагрузки составляет: по налоговой нагрузке, рассчитанной по первой методике — от 0,3610 по организациям, занятым производством и распределением электроэнергии, газа и воды, до 0,9980 по организациям, занятым в рыболовстве и рыбоводстве. Диапазон индексов, рассчитанных согласно второй методике, начинается от 0,2963 по организациям образования до 1,0 по организациям, занятым в рыболовстве и рыбоводстве:

$$I_k = \frac{H_{k \max} - H_{k \text{ региона}}}{H_{k \max} - H_{k \min}}, \quad (8)$$

где  $H_{k \max}$  — максимальный соответствующий коэффициент среди всех регионов Российской Федерации;  $H_{k \min}$  — минимальный соответствующий коэффициент среди всех регионов Российской Федерации;  $H_{k \text{ региона}}$  — соответствующий коэффициент в исследуемом регионе.

Завершать расчеты в этой группе показателей налогового состояния региона следует исчислением средней арифметической и средней геометрической из совокупности показателей налоговой нагрузки и коэффициентов, характеризующих тот или иной уровень бюджетной системы, вид налогов, вид ОКВЭД, что позволит комплексно судить о налоговом состоянии региона в сравнении с другими субъектами РФ.

В составе показателей, характеризующих налоговое состояние региона, целесообразно рассчитывать уровень налогообложения экономических субъектов (занятого населения, юридических лиц, индивидуальных предпринимателей).

Уровень налогообложения занятого населения ( $H_{узн}$ ):

$$H_{узн} = \frac{\sum H_{п}}{Ч_{зн}}, \quad (9)$$



где  $Ч_{\text{зн}}$  — численность занятого населения в стране и по субъектам РФ в среднем за год.

Возможно произвести соответствующие расчеты  $Н_{\text{зн}}$  по видам налогов, прежде всего НДФЛ и налогу на имущество физических лиц, а также налогам и взносам на социальные нужды; по видам ОКВЭД. В завершение возможно опеределить место, занимаемое конкретным регионом по уровню рассчитанных показателей.

Минимальное значение  $Н_{\text{зн}}$  составляло в 2011 г. в Республике Дагестан 14,96 тыс. руб. на одного занятого; в Республике Северная Осетия — Алания — 18,43 тыс. руб. на одного занятого; в Карачаево-Черкесской Республике — 22,97 тыс. руб. на одного занятого; в Кабардино-Балкарской Республике — 24,80 тыс. руб. на одного занятого; в Республике Калмыкия — 26,97 тыс. руб. на одного занятого. Наибольшее значение  $Н_{\text{зн}}$  было в Ямало-Ненецком АО — 1459,94 тыс. руб. на одного занятого; в Ханты-Мансийском АО — Югре — 1759,28 тыс. руб. на одного занятого, достигая абсолютного максимума в Ненецком АО — 2406,87 тыс. руб. на одного занятого. Саратовская область по данному показателю находится на 59-м месте со значением 61,37 тыс. руб. на одного занятого, что ниже, чем в целом по России (137,11 тыс. руб. на одного занятого), а также в Приволжском федеральном округе (102,09 тыс. руб. на одного занятого).

Уровень налогообложения юридических лиц ( $Н_{\text{юр}}$ ) считается по аналогии, в знаменателе ставится количество юридических лиц, запись о которых внесена в Единый государственный реестр юридических лиц.  $Н_{\text{юр}}$  можно детализировать по видам налогов, прежде всего по налогу на прибыль; косвенными налогами и т. д., а также по видам ОКВЭД с определением места, занимаемого конкретным регионом по уровню рассчитанных показателей.

Минимальное значение  $Н_{\text{юр}}$  составляло в 2011 г. в Республике Алтай — 451,90 тыс. руб. на одну организацию; в Республике Калмыкия — 471,68 тыс. руб. на одну организацию; в Республике Северная Осетия — Алания — 582,79 тыс. руб. на одну организацию; в Республике Дагестан — 596,05 тыс. руб. на одну организацию; в Ивановской области — 635,05 тыс. руб. на одну организацию. Максимальное значение  $Н_{\text{юр}}$  было в Ханты-Мансийском АО — Югре 38 882,36 тыс. руб. на одну организацию; в Ямало-Ненецком АО — 42 330,83 тыс. руб. на одну организацию, в Ненецком АО — 55 277,89 тыс. руб. на одну организацию. Саратовская область со значением  $Н_{\text{юр}}$  1597,41 тыс. руб. на одну организацию занимала 48-ю строчку, имея уровень налогообложения юридических лиц ниже, чем в Российской Федерации (2138,93 тыс. руб. на одну организацию) и в Приволжском федеральном округе (2169,23 тыс. руб. на одну организацию).

Уровень налогообложения индивидуальных предпринимателей ( $Н_{\text{ип}}$ ) считается по аналогии, в знаменателе ставится количество индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, сведения о которых содержатся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей. Детализация  $Н_{\text{ип}}$  возможна, во-первых, по видам налогов, прежде всего по налогам на совокупный доход и по налогам и взносам на социальные нужды в части страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, зачисляемых в Пенсионный фонд РФ.

Минимальное значение  $Н_{\text{ип}}$  составляло в Чеченской Республике — 205,50 тыс. руб. на одного индивидуального предпринимателя; в Республике Дагестан — 230,24 тыс. руб. на одного индивидуального предпринимателя; в Республике Ингушетия — 240,27 тыс. руб. на одного индивидуального предпринимателя. Максимальное значение  $Н_{\text{ип}}$  было в Ямало-Ненецком АО — 25 016,01 тыс. руб. на одного индивидуального предпринимателя; в Ханты-

Мансийском АО — Югре — 27 953,24 тыс. руб. на одного индивидуального предпринимателя; в Ненецком АО — 43 699,09 тыс. руб. на одного индивидуального предпринимателя. Саратовская область занимала 43-й место с уровнем 1113,05 тыс. руб. на одного индивидуального предпринимателя, что ниже российского уровня (2367,22 тыс. руб. на одного индивидуального предпринимателя) и уровня по Приволжском федеральному округу (1792,18 тыс. руб. на одного индивидуального предпринимателя).

*Второй блок показателей* рассчитывается на основе отчетов о «Задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации (форма 4-НМ)». По алгоритму, рассмотренному выше применительно к первому блоку и с той же степенью детализации, считается задолженностеемкость ( $Z_e$ ), аналогичные и производные от нее показатели; затем коэффициенты и индексы, которые обобщаются путем расчета средних арифметических и средних геометрических значений.

Отметим, что сумма задолженности в числителе рассчитываемых показателей задолженностеемкости может быть детализирована: по возможной к взысканию задолженности; недоимке; урегулированной задолженности; реструктурированной задолженности; отсроченным и рассроченным платежам; задолженности, приостановленной к взысканию в связи с введением процедур банкротства; задолженности, взыскиваемой судебными приставами, по постановлениям о возбуждении исполнительного производства; приостановленным к взысканию платежам; задолженности, невозможной к взысканию налоговыми органами; в том числе зависшим платежам; задолженности, невозможной к взысканию по судебным решениям; задолженности умерших физических лиц; задолженности организаций, в отношении которых завершено конкурсное производство; задолженности ликвидированных организаций и индивидуальных предпринимателей с дальнейшей детализацией перечисленных сумм. Возможна детализация задолженностеемкости по списанной задолженности по группам экономических субъектов.

В рамках этого блока можно рассчитать:

- налоговую переплатеемость ВРП ( $P_e$ )

$$P_e = \frac{\sum P_e}{\text{ВВП (ВРП)}}, \quad (10)$$

где  $\sum P_e$  — переплата по налогам и сборам с ее детализацией.

Налоговую урегулируемость ВРП путем зачета ( $Y_{e3}$ ):

$$Y_{e3} = \frac{\sum Y_{e3}}{\text{ВВП (ВРП)}}, \quad (11)$$

где  $\sum Y_{e3}$  — сумма урегулированной задолженности путем зачета с ее детализацией.

В рамках второго блока показателей следует рассчитывать также уровень налоговой задолженности применительно к занятому населению, организациям и индивидуальным предпринимателям.

Третий блок показателей рассчитывается на основе отчетов о результатах осуществления налогового и иных видов контроля, где содержатся сведения о дополнительно начисленных платежах (включая налоговые санкции и пени) по результатам камеральных и выездных проверок, что влияет на достоверность числителя показателя налоговой емкости и приводит к его увеличению, тем самым улучшая значение данного показателя.

Сначала следует рассчитать дополнительную налоговую емкость ВРП за счет дополнительно начисленных платежей (включая налоговые санкции и пени). Сред-

ди рассчитываемых показателей есть налоговоемкость ВРП за счет дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных проверок ( $He_{\text{допк}}$ ):

$$He_{\text{допк}} = \frac{\sum H_{\text{п допк}}}{\text{ВВП (ВРП)}}, \quad (12)$$

где  $\sum H_{\text{п допк}}$  — дополнительно начислено по результатам камеральных проверок платежей (включая налоговые санкции и пени), тыс. руб.

Сведения о проведении камеральных и выездных проверок «Отчет по форме № 2-НК за соответствующий год, в разрезе субъектов Российской Федерации» Раздел III «Сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок по состоянию на 1 января соответствующего года». Следует отметить, что в названной форме содержится информация о результатах контрольной работы не только по Российской Федерации, федеральным округам и регионам, но также и по девяти Межрегиональным инспекциям России по крупнейшим налогоплательщикам, которые порой обеспечивают большую сумму доначислений, чем отдельные субъекты РФ. В том числе следует считать налоговоемкость ВРП за счет дополнительно начисленных по результатам камеральных проверок налогов ( $He_{\text{допкн}}$ ).

В составе дополнительной налоговойоемкости рассчитывается также налоговоемкость ВРП за счет дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок ( $He_{\text{допв}}$ ), в том числе налоговоемкость ВРП за счет дополнительно начисленных по результатам выездных проверок налогов ( $He_{\text{допвн}}$ ); налоговоемкость ВРП за счет дополнительно начисленных платежей по результатам проверок организаций ( $He_{\text{допорг}}$ ), в том числе налоговоемкость ВРП за счет дополнительно начисленных платежей по результатам проверок организаций налогов ( $He_{\text{допоргн}}$ ); налоговоемкость ВРП за счет дополнительно начисленных пени за несвоевременную уплату налогов, взносов, сборов и штрафные санкции по результатам проверок соблюдения банками требований, установленных ст. 46, 60, 76, 86 НК РФ ( $He_{\text{допнс}}$ ). В заключение можно рассчитать налоговоемкость ВРП за счет дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных и выездных проверок ( $He_{\text{допкв}}$ ), в том числе налоговоемкость ВРП за счет дополнительно начисленных налогов по результатам камеральных и выездных проверок ( $He_{\text{допквн}}$ ) и, наконец, налоговоемкость ВРП за счет дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных, выездных проверок, пени за несвоевременную уплату налогов, взносов, сборов и штрафные санкции по результатам проверок соблюдения банками требований, установленных ст. 46, 60, 76, 86 НК РФ ( $He_{\text{доп}}$ ), что характеризует наибольшую степень налоговойоемкости в части дополнительных платежей.

Все перечисленные показатели можно считать показателями, характеризующими корректировку налоговойоемкости региона ( $He_c$ ).

Соответственно последовательно возможно рассчитать налоговоемкость скорректированную ( $He_c$ ).

Сначала следует рассчитать скорректированную налоговоемкость ВРП за счет дополнительно начисленных платежей (включая налоговые санкции и пени).

Так, налоговоемкость ВРП, скорректированная за счет дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных проверок ( $He_{\text{допкс}}$ ), рассчитывается по следующей формуле:

$$He_{\text{допкс}} = He + He_{\text{допк}}. \quad (13)$$

В том числе считается налоговоемкость ВРП, скорректированная за счет дополнительно начисленных по результатам камеральных проверок налогов ( $He_{\text{допкс}}$ ),

и далее производятся расчеты по аналогии в той же последовательности, как это нами выше расписано применительно к налоговой емкости скорректированной.

По дополнительной и скорректированной налоговой емкости следует рассчитать индексы, базируясь по подходам, приведенных нами в формулах 7 и 8, а затем средние арифметические и средние геометрические из этих индексов.

Имеет смысл расчет уровня дополнительно начисленных платежей (включая налоговые санкции и пени) ( $Дну$ ), которые затем следует ранжировать по регионам, чтобы определить позицию того или иного субъекта РФ. Соответственно целесообразно рассчитывать: уровень дополнительно начисленных платежей (включая налоговые санкции и пени) на одну камеральную проверку ( $Дну_k$ ):

$$Дну_k = \frac{\sum N_{п\ допк}}{K_k}, \quad (14)$$

где  $\sum N_{п\ допк}$  — дополнительно начислено по результатам камеральных проверок платежей (включая налоговые санкции и пени);  $K_k$  — количество камеральных проверок.

Следует также рассчитывать уровень дополнительно начисленных платежей (включая налоговые санкции и пени) на одну выездную проверку ( $Дну_в$ ); уровень дополнительно начисленных платежей (включая налоговые санкции и пени) на проверяемую организацию ( $Дну_{орг}$ ).

Дополнительно начисленные платежи (включая налоговые санкции и пени) по результатам камеральных и выездных проверок оказывают влияние на достоверность числителя показателя уровня налогообложения экономических субъектов, приводя к его увеличению.

Так, применительно к уровню дополнительного налогообложения занятого населения возможно рассчитать: уровень дополнительного налогообложения занятого населения за счет дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных проверок ( $НуЗН_{допк}$ ):

$$НуЗН_{допк} = \frac{\sum N_{п\ допк}}{Ч_{зн}}, \quad (15)$$

в том числе уровень дополнительного налогообложения занятого населения за счет дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных проверок налогов ( $НуЗН_{допкн}$ ). Отметим, что данный показатель имеет несколько условный экономический смысл, так как доначисления по результатам проверок и т. д. касаются не только занятого населения. Несколько забежав вперед, отметим, что официальные данные позволяют производить наиболее точные расчеты только в части юридических лиц.

Также следует исчислить уровень дополнительного налогообложения занятого населения за счет дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок ( $НуЗН_{допв}$ ), в том числе уровень дополнительного налогообложения занятого населения за счет дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок налогов ( $НуЗН_{допвн}$ ); уровень дополнительного налогообложения занятого населения за счет дополнительно начисленных пени за несвоевременную уплату налогов, взносов, сборов и штрафные санкции по результатам проверок соблюдения банками требований, установленных ст. 46, 60, 76, 86 НК РФ ( $НуЗН_{допнс}$ ); уровень дополнительного налогообложения занятого населения за счет дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных и выездных проверок ( $НуЗН_{допкв}$ ); и наконец, уровень дополнительного налогообложения занятого населения за счет дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных и выездных проверок, пени

за несвоевременную уплату налогов, взносов, сборов и штрафные санкции по результатам проверок соблюдения банками требований, установленных ст. 46, 60, 76, 86 НК РФ ( $HуЗН_{доп}$ ).

Как отмечалось выше, перечисленные показатели приводят к увеличению уровня налогообложения.

Рекомендуем производить расчеты увеличенного уровня налогообложения занятого населения за счет дополнительно начисленных платежей. Например, по результатам камеральных проверок ( $HуЗН_{ук}$ ) это можно сделать по формуле:

$$HуЗН_{ук} = HуЗН + HуЗН_{допк}. \quad (16)$$

Дальнейшие расчеты увеличенного уровня налогообложения занятого населения производятся по аналогии с тем, как это описано ранее применительно к дополнительному уровню налогообложения.

По той же методике, с той же степенью детализации, как уровень налогообложения занятого населения, возможно считать уровень дополнительного налогообложения юридических лиц. Кроме того, официальные статистические данные позволяют рассчитывать уровень дополнительного налогообложения юридических лиц за счет дополнительно начисленных платежей по результатам проверок организаций ( $HуЮР_{допорг}$ ), который наиболее четко отражает дополнительное налогообложение организаций.

По описанным выше правилам можно рассчитывать также дополнительный и увеличенный уровень налогообложения индивидуальных предпринимателей.

Четвертый блок информации рассчитывается на основе комплексного использования информации, содержащейся в ранее перечисленных блоках.

Показатели налоговой емкости могут быть как скорректированы на суммы дополнительно начисленных платежей (включая налоговые санкции и пени), так и увеличены на запас налоговой емкости, который равен задолженностеемкости. Полученная сумма может быть охарактеризована как улучшенная налоговая емкость.

Соответственно следует последовательно рассчитать ряд показателей улучшенной налоговой емкости. Отметим, что так как показателей задолженностеемкости на основе официальных данных возможно рассчитать существенно меньше, чем показателей налоговой емкости, то количество показателей улучшенной налоговой емкости будет соответствовать количеству показателей задолженностеемкости:

Прежде всего рассчитывается улучшенная налоговая емкость ВВП (ВРП) ( $Hе_y$ ):

$$Hе_y = Hе + З_e. \quad (17)$$

Данная улучшенная налоговая емкость может детализироваться с учетом отмеченных выше ограничений: по уровням бюджетной системы; по конкретным налогам и сборам; по видам ОКВЭД с ранжированием регионов и расчетом индексных показателей и их средних значений.

Еще раз акцентируем внимание, что отмеченные ранее особенности официальной статистики по поступлениям налогов и задолженности не позволяют анализировать улучшенную налоговую емкость по таким важным налогам, как НДС, акцизы, НДСП. Для исправления такой ситуации предлагаем увеличить степень детализации сумм задолженности по налогам в формах налоговой статистической отчетности.

На сумму задолженности по налогам и сборам может увеличиваться числитель коэффициентов поступления налогов (см. формулы 4 и 5).

На основе данных, содержащихся в разделе II формы № 1-НМ «Начисление и поступление платежей от страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации, задолженности по единому социальному

налогу, а также средств в счет погашения недоимки, пеней и штрафов по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды» можно рассчитать следующие показатели: налоговоемкость ВВП (ВРП) по налогам и взносам на социальные нужды ( $He_{соц}$ ) с детализацией путем расчета: налоговой нагрузки ВВП (ВРП) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, зачисляемым в Пенсионный фонд РФ; налоговой нагрузки ВВП (ВРП) по поступлениям в счет недоимки, пеней и штрафов по страховым взносам. Возможно также рассчитывать коэффициенты поступления налогов и взносов на социальные нужды и соответствующего коэффициента начисления с детализацией числителя и знаменателя этих коэффициентов с учетом рассмотренных выше положений применительно к показателю налоговой нагрузки. Все поименованные показатели ранжируются, рассчитываются индексы соответствующей налоговой нагрузки и их средние значения.

На основе данных, содержащихся в разделе III формы № 1-НМ «Начисление и поступление платежей по налогам на совокупный доход» можно рассчитать такой показатель, как  $He_{сд}$  — налоговоемкость ВВП (ВРП) по налогам на совокупный доход

$$He_{сд} = \frac{\sum N_{псд}}{ВРП},$$

где  $\sum N_{псд}$  — сумма поступлений налогов на совокупный доход в регионе.

В числителе  $\sum N_{псд}$  региона — может детализоваться по уровням бюджетной системы; по конкретным системам налогообложения (упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности; единый сельскохозяйственный налог).

Следует рассчитывать коэффициенты поступления налогов на совокупный доход и коэффициент начисления налогов на совокупный доход; индексы соответствующей налоговой нагрузки налогов на совокупный доход ( $I_{несд}$ ).

На основе отчетов о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам исходя из сумм налоговой базы и размера ставок конкретных налогов возможно рассчитать предельную (эффективную) налоговоемкость отдельного налога и путем ее пошагового сравнения с рассчитанными в соответствии с приведенными ранее формулами налоговой нагрузкой, а затем с суммой налоговой нагрузки и задолженности, рассчитать запас налоговой эффективности по тому или иному налогу.

Ранжирование показателей по возрастанию значения соответствующего показателя в регионах России автор полагает возможным использовать не только для исчисления индексных показателей по конкретному субъекту РФ, но и для определения средних и пороговых значений соответствующих показателей, расчета уровня того или иного показателя, достаточного для того, чтобы признавать налоговое состояние соответствующего региона удовлетворительным или нет. Осуществление предлагаемых автором расчетов за ряд лет позволит определить так называемый доверительный интервал и рекомендовать его для использования заинтересованными органами не только для идентификации налогового состояния региона, но и в планировании и прогнозировании, принятии различных управленческих решений по совершенствованию налогообложения на соответствующей территории Российской Федерации.

### Источники

Современное состояние и пути развития налоговой системы России / М. В. Романовский [и др.]. СПб., 2012.

Статистика: учебник для бакалавров / под ред. И. И. Елисейевой. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2012.

World Development Indicators / The World Bank. Washington, 2011.