

УДК 336.13, 336.2

**Ключевые слова:**

доходы бюджета,  
бюджетные риски,  
налоги,  
собираемость налогов,  
НДС,  
налог на прибыль,  
налоги на труд

**Е. Т. Гурвич**, к. ф.-м. н.,

руководитель Экономической экспертной группы,  
руководитель Центра бюджетного анализа и прогнозирования  
Научно-исследовательского финансового института  
(e-mail: egurvich@eeg.ru)

**А. Л. Суслина**,

руководитель направления «Фискальная политика»  
Экономической экспертной группы,  
мл. науч. сотр. Центра бюджетного анализа и прогнозирования  
Научно-исследовательского финансового института  
(e-mail: asuslina@eeg.ru)

# Динамика собираемости налогов в России: макроэкономический подход

*Уровень собираемости налогов представляет собой один из важнейших индикаторов налоговой политики и качества налогового администрирования. «Собираемостью налога» в широком смысле можно назвать показатель, характеризующий отношение фактически собранного объема налоговых платежей к тому объему, который теоретически мог бы быть получен с соответствующей налоговой базы.*

Однако, несмотря на то что такие понятия, как налог, налоговая база и налоговая ставка, однозначно определены в налоговом законодательстве, понятие собираемости налогов допускает множество вариантов толкования.

Например, под собираемостью налогов подразумевается объем налоговых поступлений — в литературе и в высказываниях представителей власти можно встретить упоминание о снижении или росте собираемости налогов, означаящее на самом деле просто увеличение или снижение общего объема налоговых поступлений в казну по сравнению с параметрами бюджета или поступлениями прошлого года. Такой подход не отражает самой сути понятия «собираемость налога», и потому использование данного термина просто для описания общей динамики налоговых поступлений не является корректным.

В профессиональной налоговой среде под собираемостью принято понимать соотношение фактически уплаченного объема налоговых платежей к начисленному объему налогов. Особенностью такого подхода к оценке собираемости являются относительно высокие показатели уровня собираемости налогов, что объясняется тем, что в расчет показателя собираемости включается только «открытая» часть налоговой базы, без выведенной из-под налогообложения составляющей. Следовательно, такие оценки уровня собираемости нельзя использовать, например, для оценки объемов теневого сектора или налоговых уклонений, однако они могут быть полезными для измерения непосредственно качества налогового администрирования, управления налоговой задолженностью

и других технических характеристик функционирования налоговых органов. Использование данного метода — «уплачено/начислено» — не дает возможности оценить потенциальный объем дополнительных поступлений в казну за счет расширения налоговой базы, а также не позволяет в полной мере выявлять влияние различных макроэкономических факторов на динамику уровня собираемости.

Тем не менее именно такое определение собираемости используют в своих оценках Минфин России, Федеральное казначейство и Федеральная налоговая служба. Исходя из этого определения, уровень собираемости налогов в России очень высок и уже достиг своего максимума. В частности, согласно данным Минфина России, уровень собираемости внутреннего НДС составлял в 2014 г. 95 %. Это означает, что потенциал увеличения поступлений по внутреннему НДС без повышения номинальных ставок практически исчерпан<sup>1</sup>. Сейчас, в период экономического спада и острой необходимости консолидации бюджетных ресурсов, вопросы оценки бюджетных рисков, связанных с недобором доходов и поиском дополнительных источников доходов, приобретают особую значимость. В этом контексте более глубокий анализ динамики уровня собираемости и выявление факторов, оказывающих влияние на поступление налогов в казну, может пролить свет на существующие тенденции собираемости налогов и оказать помощь в оценке масштабов возможного недобора доходов.

В данной работе мы исследуем динамику собираемости налогов, не зависящих напрямую от колебаний мировой конъюнктуры, на основании макроэкономического подхода и показываем, что наличие негативных тенденций в области собираемости налогов представляет собой существенный бюджетный риск. Отметим при этом, что целью данной работы не является получение оценки потенциального объема дополнительных поступлений в казну. Внимание сконцентрировано на выявлении факторов, влияющих на динамику уровня собираемости налогов и тенденций изменения этого показателя относительно существующего уровня.

## **АЛЬТЕРНАТИВНЫЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ СОБИРАЕМОСТИ НАЛОГОВ**

Альтернативные подходы к оценке уровня собираемости налогов связаны с использованием в качестве приближенных оценок «истинной» величины налоговых баз показателей системы национальных счетов (СНС). При составлении СНС статистические органы корректируют показатели обязательной статистической отчетности (в т. ч. бухгалтерской) таким образом, чтобы получить систему взаимно сбалансированных показателей производства, распределения и использования добавленной стоимости в экономике. В результате «макроэкономические» (полные) значения той или иной налоговой базы — например, прибыли или зарплаты — содержат как «микроэкономические» оценки, полученные суммированием отчетных данных, представленных компаниями, так и «добавку», отражающую нерегистрируемые операции либо сознательно внесенные искажения отчетности (собственно уклонение от налогов). Переход от микроэкономического и квазибухгалтерского подхода к макроэкономическому позволяет, таким образом, соотнести налоговые поступления с полным размером налоговой базы по тому или иному налогу. Очевидно, количественные оценки уровня собираемости, рассчитанные с использованием макроэкономического подхода, всегда ниже оценок, полученных методом «уплачено/начислено». Важное преимущество макроэкономического подхода состоит в том, что он позволяет получать оценки уровней собираемости, которые могут корректно использоваться как для анализа временной динамики этих показателей внутри страны, так и для международных сопоставлений.

<sup>1</sup> Пояснительная записка к проекту ФЗ «О Федеральном бюджете на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов».

Общую схему использования макроэкономического подхода можно описать следующим образом. Собираемость определенного налога  $C_t$  определяется как соотношение фактических сборов этого налога  $T_t$  к расчетным сборам, полученным умножением показателя СНС, выбранного в качестве налоговой базы  $TB_t$ , на среднюю ставку налога  $r_t$ :

$$C_t = T_t / (TB_t \cdot r_t).$$

Оценки уровня собираемости при макроэкономическом подходе представляют собой более емкую характеристику налоговой дисциплины, поскольку показывают разрыв между фактическим и потенциальным уровнем изъятия налоговых платежей в бюджет с одной и той же налоговой базы. В то же время следует сознавать, что такие оценки носят «качественный» характер, поскольку используемые приближения для налоговых баз не могут учесть всех особенностей налогового законодательства. Эта оговорка менее существенна при анализе динамики собираемости, поскольку изменения в законодательстве происходят сравнительно медленно. Макроэкономический подход активно используется как средство анализа проблем администрирования НДС<sup>2</sup>. При этом в качестве оценки налоговой базы используется величина потребления, рассчитанная в рамках СНС, а расчетную собираемость принято называть в данном случае «С-эффективностью». Как показал анализ, проведенный экспертами МВФ, различия в значениях расчетной собираемости НДС очень велики: так, в 2008 г. максимальный уровень собираемости (0,98), зафиксированный в Новой Зеландии, почти втрое превосходил минимальный (0,35), полученный для Турции<sup>3</sup>. В то же время в большинстве стран показатель С-эффективности на протяжении длительного времени оставался стабильным. Его среднее по странам ОЭСР значение составляло 0,54 в 1976 г., 0,56 в 2000 г. и 0,58 в 2009 г.<sup>4</sup>.

Таблица 1

**С-эффективность НДС по странам в 2008 г.**

Страна	С-эффективность НДС, %	Страна	С-эффективность НДС, %	Страна	С-эффективность НДС, %
Новая Зеландия	98	Австрия	61	Бельгия	49
Люксембург	93	Чехия	59	Франция	49
Швейцария	77	Финляндия	58	Польша	49
Чили	75	Швеция	58	Греция	46
Канада	74	Венгрия	57	Испания	46
Израиль	68	Норвегия	57	Великобритания	46
Словения	68	Германия	55	Россия (средняя за 2010–2014 гг.)	46
Япония	67	Словакия	54	Италия	41
Корея	65	Португалия	51	Мексика	35
Дания	62	Австралия	49	Турция	35

Источник: De Mooij R., Keen M. "Fiscal Devaluation" and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times // IMF Working Paper. WP/12/85; для России – расчеты авторов.

Россия с показателем С-эффективности НДС в 46 % находится на уровне таких европейских стран, как Великобритания, Испания и Греция, что тем не менее ниже среднего показателя С-эффективности для включенной в табл. 1 выборки стран (54 %).

<sup>2</sup> Keen M. *The Anatomy of the VAT* / IMF Working Paper. WP/13/111.

<sup>3</sup> De Mooij R., Keen M. "Fiscal Devaluation" and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times / IMF Working Paper. WP/12/85.

<sup>4</sup> *Consumption Tax Trends* / OECD, 2012.

Более широкое применение макроэкономического подхода предложено в работах Mendoza и др.<sup>5</sup> и Carey<sup>6</sup>, в которых проводятся межстрановые сравнения налоговой нагрузки по основным видам налоговых баз: на труд, капитал и потребление. А. Васильева и Е. Гурвич<sup>7</sup> использовали этот метод для сопоставления уровня нагрузки по укрупненным группам налогов в России и других странах с переходной экономикой.

## АНАЛИЗ СОБИРАЕМОСТИ НАЛОГОВ

В данной работе мы использовали макроэкономический подход к анализу собираемости четырех основных российских «ненефтегазовых» налогов: налога на прибыль, НДС, НДФЛ и социальных взносов. Эти налоги основаны на обложении всех основных баз: капитала, потребления и труда.

В качестве налоговой базы для расчета уровня собираемости использовались максимально простые макроэкономические показатели системы национальных счетов:

- для НДС — объем конечного потребления;
- для налога на прибыль — объем чистой прибыли;
- для налогов на труд (социальных взносов и НДФЛ) — объем заработной платы, включая скрытую.

Использование этих показателей в качестве оценки налоговой базы позволяет существенно упростить расчет без ущерба для выводов о характере динамики относительного уровня собираемости перечисленных налогов.

В табл. 2, 3 приведена динамика поступлений рассматриваемых налогов в бюджетную систему и соответствующих налоговых баз за последние десять лет. Как показывают эти данные, заметное снижение сборов внутреннего НДС частично компенсировалось ростом НДС на импорт. Поступления налога на прибыль резко сократились (с 6,1 до 3,3 % ВВП), напротив, сборы налогов на труд заметно повысились.

Обращает на себя внимание тот факт, что уровень собранного НДС снижался на фоне роста макроэкономической оценки базы этого налога. Необходимо отметить, что мы использовали для расчетов показатели НДС, очищенные от дополнительных поступлений, которые имели место в 2005 и 2007 гг. в рамках погашения налоговой задолженности НК «ЮКОС». Характер этих дополнительных поступлений не отражает сути налогообложения потребления, и потому использование неочищенных значений могло бы привести к значительному искажению показателей собираемости. База налога на прибыль сокращалась, однако не в такой мере, как поступления этого налога.

Таблица 2

### Поступление в бюджет основных видов налогов, % ВВП

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
НДС	6,2	5,6	6,1	5,2	5,3	5,4	5,8	5,7	5,3	5,5
внутренний	4,1	3,4	3,5	2,4	3,0	2,9	3,1	3,0	2,8	3,1
на импорт	2,1	2,2	2,6	2,7	2,3	2,5	2,7	2,7	2,5	2,5
Налог на прибыль	6,1	6,2	6,3	6,1	3,3	3,8	4,1	3,8	3,1	3,3
НДФЛ	3,3	3,5	3,8	4,0	4,3	3,9	3,6	3,6	3,8	3,8
Социальные взносы	5,5	5,4	6,0	5,1	5,9	4,9	6,3	6,6	7,1	6,7

Источник: данные Федерального казначейства (<http://www.roskazna.ru/konsolidirovannogo-byudzheta-rf/>).

<sup>5</sup> Mendoza E., Razin A., Tesar L. *Effective Tax Rates in Macroeconomics: Crosscountry Estimates of Tax Rates on Factor Incomes and Consumption / NBER Working Paper 1994. № 4864.*

<sup>6</sup> Carey D., Tchilinguirian H. *Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption / OECD Economics Department Working Paper. 2000. № 258.*

<sup>7</sup> Васильева А., Гурвич Е. *Отраслевая структура российской налоговой системы // Проблемы прогнозирования. 2005. № 3 (90).*

Таблица 3

## Макроэкономические оценки налоговых баз, % ВВП

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Потребление	66,8	66,2	66,1	66,7	75,4	70,2	67,1	69,1	72,5	73,2
Чистая прибыль	21,5	21,4	20,9	20,2	16,1	20,2	19,2	17,9	н/д	н/д
Зарплата	37,2	38,2	40,3	40,8	45,4	43,2	41,7	42,3	н/д	н/д

Источник: данные Росстата.

Для расчета уровней собираемости были использованы следующие налоговые ставки:

- НДС: основная ставка — до 2003 г. включительно 20 %, начиная с 2004 г. — 18 %, льготная ставка — 10 %. Расчеты показывают, что средневзвешенная ставка НДС составляла сначала 18,8 %, а затем 17,0 %.
- Налог на прибыль: до 2008 г. включительно — 24 %, начиная с 2009 г. — 20 %.
- НДФЛ — 13 %.

Шкала социальных взносов приведена в табл. 4.

Таблица 4

## Ставки социальных взносов в период 2001–2014 гг., %

	2001	2002–2004	2005–2009	2010	2011	2012	2013	2014
Основная ставка	35,6 (до 100 тыс. руб.)	35,6 (до 100 тыс. руб.)	26 (до 280 тыс. руб.)	26 (до 415 тыс. руб.)	34 (до 463 тыс. руб.)	30 (до 512 тыс. руб.)	30 (до 568 тыс. руб.)	30 (до 624 тыс. руб.)
После первого порога регрессии	20 (до 300 тыс. руб.)	20 (до 300 тыс. руб.)	10 (до 600 тыс. руб.)	0 (более 415 тыс. руб.)	0 (более 463 тыс. руб.)	10 (более 512 тыс. руб.)	10 (более 568 тыс. руб.)	10 (более 624 тыс. руб.)
После второго порога регрессии	10 (до 600 тыс. руб.)	10 (до 600 тыс. руб.)	2 (более 600 тыс. руб.)					
После третьего порога регрессии	5 (более 600 тыс. руб.)	2 (более 600 тыс. руб.)						

Источник: Налоговый кодекс Российской Федерации, законодательные акты Российской Федерации.

Поскольку мы не ставим себе целью выявление объема потенциального недобора налогов в казну, то далее рассматривается не столько уровень собираемости налогов как таковой, сколько его относительная динамика по отношению к базовому году. Первичный анализ показывает, что динамика собираемости рассматриваемых налогов сильно различается, что требует анализа тенденций и факторов изменения каждого из этих показателей по отдельности.

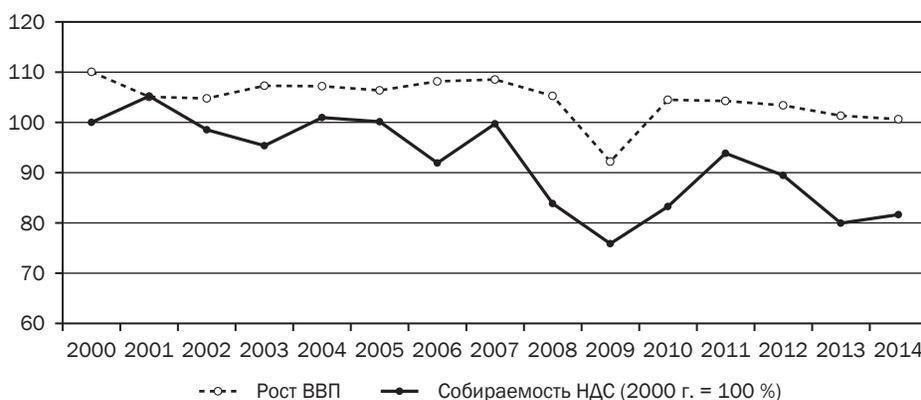
## НДС

Представленная на рис. 1 динамика расчетного уровня собираемости НДС показывает, что за десять лет этот показатель значительно (более чем на 18 %) снизился, причем понижающая тенденция просматривается на протяжении всего рассматриваемого периода. Судя по рисунку, собираемость НДС реагирует на экономические шоки: так, глубокое падение ВВП в 2009 г. (на 7,8 %) явно сопровождалось снижением собираемости НДС. Это наблюдение подтверждается высокой корреляцией между расчетной собираемостью этого налога и темпами роста — она составила 0,78. Ранее эксперты МВФ уже отмечали связь между фазой бизнес-цикла и уровнем собираемости НДС: по их оценкам,

собираемость падает, если уровень производства в экономике лежит ниже потенциального, и растет, когда он поднимается выше потенциального уровня<sup>8</sup>.

Рисунок 1

Динамика собираемости НДС и темп роста ВВП, %



Источник: расчеты авторов.

Для дополнительного анализа были построены оценки собираемости НДС для периода начиная с 2000 г. Однако даже после этого построение стандартных эконометрических оценок влияния экономических шоков на собираемость было затруднено сравнительно небольшим числом наблюдений. В частности, число точек оказалось недостаточным для формальной проверки стационарности рядов. Неформальное предварительное рассмотрение не дает оснований считать ряды нестационарными, поэтому их анализ проводился путем построения регрессий методом МНК для исходных показателей. Для периода 2000–2014 гг. была получена следующая зависимость:

$$S_{VAT} = 22,2^{***} - 0,011^{**}t + 0,97^{**}g,$$

(7,1)            (0,04)            (0,37)

где  $S_{VAT}$  — расчетная собираемость НДС,  $t$  — год,  $g$  — темп роста ВВП. Как обычно, величина под оценкой показывает стандартную ошибку оценки, а значки \*\* и \*\*\* — статистическую значимость оценок на уровне 5 % и 1 % соответственно.

Таким образом, собираемость НДС ежегодно снижается на 1,1 процентного пункта (п. п.) по отношению к уровню 2005 г., а замедление экономического роста на 1 п. п. практически на столько же снижает расчетный уровень собираемости. В частности, переход от роста ВВП на 5,4 % в 2008 г. к спаду на 7,8 % в 2009 г. стоил бюджету потери 0,9 % ВВП в виде недополученного НДС, а из-за негативного тренда собираемости бюджет каждый год теряет доходы на сумму порядка 0,06 % ВВП.

Выявленный понижательный тренд собираемости НДС может объясняться различными причинами: сдвигами в отраслевой структуре добавленной стоимости (с учетом значительных различий в уровне собираемости по видам деятельности), снижением доли импорта в структуре налогооблагаемой базы (общепризнано, что НДС на импортируемые товары собирается значительно лучше, чем на отечественную продукцию), предоставлением дополнительных льгот или последовательным расширением доли теневой (нерегистрируемой) экономической деятельности. Аналогично, снижение собираемости при

<sup>8</sup> Sancak C., Velloso R., Xing J. Tax Revenue Response to the Business Cycle / IMF Working Paper. WP/10/71.

экономическом спаде может объясняться структурными сдвигами либо более активными усилиями экономических агентов по «оптимизации» налогообложения (уход в «тень», офшоры и пр.).

При анализе эффекта структурных сдвигов необходимо учитывать, что показатель С-эффективности НДС представляет собой обобщенный индикатор собираемости, включающий в себя и поступления по внутреннему НДС, и поступления по НДС на импорт. При этом НДС на импорт, администрируемый Федеральной таможенной службой в момент ввоза на таможенную территорию РФ, традиционно имеет достаточно высокий и стабильный уровень собираемости. Собираемость же внутреннего НДС (относительно широкой макроэкономической базы), напротив, невысока и достаточно чувствительна к макроэкономическим шокам и решениям в области налоговой политики. Таким образом, можно предположить, что отрицательный тренд в уровне собираемости общего НДС происходит главным образом за счет динамики собираемости именно внутреннего НДС.

Однако проведенный нами анализ показал, что при фиксированной отраслевой структуре валовой добавленной стоимости отрицательный тренд собираемости внутреннего НДС не только сохраняется, но даже усиливается. Другой структурный сдвиг — снижение объема импорта товаров в процентах от НДС, по всей видимости, вносит определенный вклад в формирование понижательного тренда ВВП, однако лишь частично объясняет его.

Вероятно, найденное нами постепенное снижение собираемости НДС обусловлено сочетанием двух факторов: с одной стороны, снижением доли импортных товаров в составе налоговой базы НДС, а с другой — повышением доли теневой деятельности в структуре экономики. Отметим, что последнюю тенденцию не следует отождествлять с уклонением от налогов, по своему содержанию она гораздо шире. Если проблемы неуплаты налогов требуют совершенствования налогового администрирования, то борьба с ростом теневое сектора требует широких усилий по снижению административных барьеров и регуляторной нагрузки на бизнес, повышению его правовой защищенности и т. п.

Анализ показывает, что падение собираемости в периоды экономического спада также, по-видимому, имеет две группы причин: «объективные» — прежде всего снижение доли импорта в такие периоды, и «субъективные» — например, стремление бизнеса адаптироваться к негативным шокам отчасти за счет снижения своих налоговых выплат.

## **Налог на прибыль**

Как показывает рис. 2, расчетная собираемость этого налога в 2005–2008 гг. повысилась по сравнению с предыдущими годами, после чего вернулась примерно на прежний уровень. По всей вероятности, это связано с последовательным ограничением права региональных и местных (в частности ЗАТО) органов власти предоставлять налогоплательщикам льготы по налогу на прибыль. Тем самым эффективная средняя ставка налога на прибыль постепенно приближалась к номинальной. К сожалению, отсутствие полных данных по предоставлявшимся налоговым льготам не позволяет оценить фактические значения средних ставок налога на прибыль<sup>9</sup>. Не имея такой информации, мы использовали при расчете номинальную налоговую ставку. В такой ситуации повышение эффективной ставки проявляется в росте расчетной собираемости. В отсутствие точных значений средних ставок невозможно судить, какой была «истинная» динамика собираемости. По этой

<sup>9</sup> Подробнее об особенностях уплаты налога на прибыль см. Анисимова Л., Малинина Т., Шкробела Е. Налог на прибыль / ИЭПП, 2008; Котляров М., Рыкова И. Противодействие переносу налоговой базы в низконалоговые юрисдикции: опыт ОЭСР и приоритеты для России // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2014. № 4.

причине не удастся получить надежные эконометрические оценки наличия временного тренда изменения этого показателя и его связи с темпами экономического роста, хотя в период финансового кризиса 2009 г. собираемость существенно снизилась.

Рисунок 2



Источник: расчеты авторов.

### Налоги на труд

Говоря о собираемости налогов на труд, стоит отметить, что мы относим к этой категории и социальные взносы, которые с юридической точки зрения не считаются налогами. В российской налоговой практике социальные платежи несколько раз меняли свой статус — сначала это были социальные взносы, потом единый социальный налог, сейчас — снова социальные взносы<sup>10</sup>. Однако с экономической точки зрения различия в юридическом статусе не меняют сути этого вида платежа — базой по-прежнему является объем заработной платы, что позволяет анализировать динамику социальных платежей как единое целое, не разделяя на периоды. В международной практике (например, в статистике ОЭСР) социальные взносы обычно рассматриваются как налог.

Собираемость налогов на труд (НДФЛ и социальных) анализируется для периода начиная с 2001 г., когда эти налоги были радикально реформированы. Как известно, прогрессивная шкала НДФЛ была заменена плоской, со ставкой 13 %, а вместо фиксированной ставки социальных налогов была введена регрессивная шкала, которая несколько раз корректировалась. При этом, как показано ниже, средняя ставка изменялась также между решениями по пересмотру шкалы и до 2011 г. ежегодно снижалась.

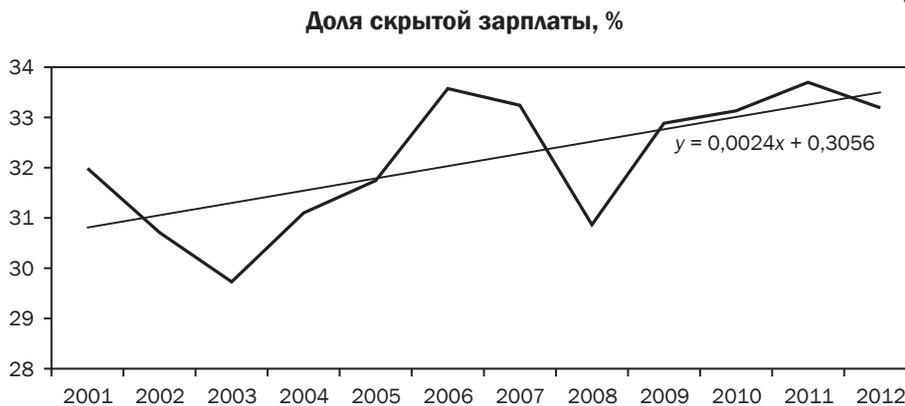
Вопрос собираемости налогов на труд имеет важную специфику: предварительная картина здесь может быть получена без использования данных о налоговых сборах, поскольку в рамках СНС статистические органы регулярно рассчитывают не только полный объем заработной платы, но и «скрытую» (нерегистрируемую) ее часть. Соответственно, доля скрытой зарплаты дает представление о масштабах уклонения от налогов. На рис. 3 показано, что для доли теневой зарплаты был характерен повышательный тренд. Таким образом, можно сделать общий вывод, что, вопреки распространенному мнению, уровень налоговой нагрузки (который для налогов на труд в основном снижался) не является главным фактором, определяющим уклонение от налогов. Как и в случае с НДС, мы считаем, что речь идет не о «недоработке» налоговых органов, а о проявлении

<sup>10</sup> Громов В. В. Администрирование социальных платежей за рубежом: тенденции и оценка применения в России. Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2015. № 2.

системной проблемы российской экономики — росте удельного веса неформальной деятельности. Применительно к рынку труда это убедительно показали публикации экспертов НИУ ВШЭ<sup>11</sup>.

Последние имеющиеся оценки доли скрытой зарплаты показывают, что в 2010–2012 гг. она составляла около трети полной заработной платы, т. е. половину от официальной («белой») зарплаты, служившей базой начисления налогов на труд. Это позволяет оценить, насколько велик разрыв между фактическим и потенциальным уровнем собираемости налогов на труд по отношению к официальной базе. По грубым оценкам, недополученные бюджетные доходы составляют более 5 % ВВП (3,3 % ВВП — социальные взносы и 1,9 % ВВП — НДФЛ).

Рисунок 3



Источник: данные Росстата, расчеты авторов.

Для расчета собираемости налогов на труд нам потребовалось оценить ежегодные значения средних ставок социальных налогов. Они определялись с помощью построенных в Экономической экспертной группе моделей распределения работников по уровню заработной платы<sup>12</sup>. Полученные результаты показывают, что в периоды между изменением шкалы ставок (в 2001–2004 и 2005–2009 гг.) средние ставки динамично менялись. Определение границ диапазонов зарплат, подпадающих под разные ставки, в номинальном выражении в сочетании с быстрым ростом номинальной зарплаты (и соответственно — увеличением удельного веса зарплаты, облагаемой по более низким ставкам) вело к быстрому снижению эффективных («реальных») ставок социальных налогов. В 2004 г. средняя ставка составила 31,3 % по сравнению с 34,0 % в 2001 г.; пересмотр шкалы снизил ее значение в 2005 г. до 25,1 %, а к 2009 г. средняя ставка составляла лишь 22,2 % (рис. 4). Иными словами, за восемь лет эффективная ставка социальных налогов снизилась более чем на треть, или почти на 12 п. п. После этого она была повышена (27,3 % в 2014 г.), однако все еще остается значительно ниже исходного уровня. Важно также отметить серьезное расхождение между базовыми и эффективными ставками социальных налогов (взносов). При анализе налоговой политики на этот фактор обычно не обращают должного внимания, однако на самом деле его значимость достаточно велика. Так, в 2004 и 2009 гг. эффективные ставки социальных налогов были примерно на 4 п. п. ниже базовых, в настоящее время различие между ними, по нашим оценкам, составляет 2,7 п. п.

<sup>11</sup> Гимпельсон В., Капелюшников Р. Жить «в тени» или умереть «на свету»: неформальность на российском рынке труда // Вопросы экономики. 2013. № 11; В тени регулирования: неформальность на российском рынке труда / Под ред. В. Е. Гимпельсона, Р. И. Капелюшникова. М.: ИД ВШЭ, 2014.

<sup>12</sup> Построение модели и расчеты были выполнены М. А. Ивановой.

Начиная с 2010 г., когда было принято решение о ежегодной индексации порогов шкалы социальных взносов на темпы роста средней заработной платы, средние ставки социальных налогов менялись только вслед за изменениями номинальных ставок.

Рисунок 4



Источник: расчеты авторов.

Рисунок 5



Источник: расчеты авторов.

Далее были рассчитаны показатели собираемости НДФЛ и социальных взносов. Как видно на рис. 5, в динамике собираемости налогов на труд, в отличие от налога на прибыль и НДС, не прослеживается зависимость от макроэкономических шоков — в 2009 г. не заметно никаких серьезных провалов собираемости. При этом динамика уровня собираемости НДФЛ является зеркальным отражением динамики доли скрытой зарплаты. Так, пик собираемости НДФЛ пришелся на 2008 г., когда удельный вес теневой зарплаты был на рекордно низком уровне. Затем доля скрытой зарплаты постепенно пошла вверх, а уровень собираемости НДФЛ — соответственно вниз. Вместе с тем необходимо учитывать, что базой НДФЛ служит не только зарплата, но и другие виды доходов — как доходы от самостоятельной занятости, так и доходы от собственности. Доля этих источников в структуре доходов населения в начале периода росла, а в конце — снижалась, что, по-видимому, привело к аналогичным изменениям расчетного показателя собираемости НДФЛ.

Динамика собираемости социальных взносов, по-видимому, также определялась в первую очередь долей скрытой зарплаты (что естественно). Вместе с тем можно видеть два отклонения от основного тренда: повышение собираемости в 2007 г., которому трудно дать однозначное объяснение, и ее провала в 2010–2011 гг. Можно предположить, что спад собираемости социальных взносов в 2010 г. был связан с передачей полномочий по их администрированию в Пенсионный фонд (ранее администрирование этих платежей входило в полномочия ФНС). Это решение сопровождалось резким снижением собираемости социальных взносов (расчетный уровень упал с 59 до 50 %). Соответствующий объем потерь можно оценить примерно в 200 млрд руб., или 0,4 % ВВП. В 2011 г. существенно возросла средняя ставка социальных взносов — возможно, это также внесло определенный вклад в низкую собираемость. В то же время в 2012 г. собираемость вернулась примерно в прежний диапазон значений. По мере появления данных за следующие годы можно будет судить, являются ли эффекты, вызвавшие снижение собираемости в 2010–2011 гг., краткосрочными или устойчивыми.

## **ВЫВОДЫ**

Проведенный анализ показал, что уровень собираемости некоторых важнейших налогов (определяемый как поступление налогов по отношению к их возможному объему, рассчитанному по данным СНС) последовательно снижается. Кроме того, собираемость отдельных налогов чувствительна к макроэкономическим шокам и в силу этого резко падает в кризисные периоды. Чувствительность уровня собираемости налогов к внешним шокам и решениям в области налоговой политики представляет собой дополнительный риск для доходов бюджетной системы. Снижение собираемости налогов в кризис может увеличивать масштабы выпадения доходов, усиливая негативные эффекты от сокращения налоговых баз и структурных сдвигов.

Выявленные отрицательные тенденции в динамике уровня собираемости важнейших нефтяных поступлений сигнализируют о наличии среднесрочных рисков недобора доходов даже при отсутствии каких-либо макроэкономических или административных шоков.

Таким образом, в целях минимизации бюджетных рисков, связанных с собираемостью налогов, можно дать следующие рекомендации государственным органам и лицам, принимающим решения в области бюджетно-налоговой политики:

- для повышения качества бюджетного прогнозирования дополнить существующую систему анализа собираемости налогов по принципу «начислено/уплачено» анализом на основании макроэкономического подхода;
- в целях повышения точности бюджетных прогнозов закладывать в расчетные показатели доходов снижение собираемости в случае, если макроэкономический прогноз предсказывает кризис или рецессию;
- избегать при формировании бюджетных прогнозов оптимистичных предположений о росте уровня собираемости налогов или повышении качества налогового администрирования;
- не принимать неоправданных решений, связанных с налоговым администрированием и требующих комплексного и кардинального изменения существующей системы налогового администрирования. Любые решения в области налогового администрирования должны быть тщательным образом просчитаны и обоснованы с точки зрения затрат и выгод;
- в период кризиса избегать принятия решений в области налоговой политики, связанных с радикальной перестройкой налогового законодательства, в т. ч. чисто административных мер;

- наличие отрицательных трендов в динамике уровня собираемости должно приниматься во внимание при составлении долгосрочных бюджетных прогнозов и бюджетной стратегии, поскольку даже незначительное ежегодное снижение собираемости в долгосрочной перспективе может привести к значительным потерям доходов. В противном случае формирование долгосрочного прогноза доходов может оказаться завышенным и исказить реальный объем располагаемых бюджетных ресурсов.

## Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации.
2. Анисимова Л., Малинина Т., Шкробела Е. Налог на прибыль / ИЭПП, 2008.
3. Васильева А., Гурвич Е. Отраслевая структура российской налоговой системы // Проблемы прогнозирования. 2005. № 3.
4. В тени регулирования: неформальность на российском рынке труда / Под ред. В. Е. Гимпельсона, Р. И. Капелюшников. М.: ИД ВШЭ, 2014.
5. Гимпельсон В., Капелюшников Р. Жить «в тени» или умереть «на свету»: неформальность на российском рынке труда // Вопросы экономики. 2013. № 11.
6. Громов В. В. Администрирование социальных платежей за рубежом: тенденции и оценка применения в России // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2015. № 2.
7. Гринкевич Л., Жалонкина И. Анализ результативности собираемости налогов в РФ // Вестник Томского государственного университета. 2011. № 4.
8. Казакова М., Кнобель А., Соколов И. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога / ИЭПП, 2010.
9. Котляров М., Рыкова И. Противодействие переносу налоговой базы в низконалоговые юрисдикции: опыт ОЭСР и приоритеты для России // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2014. № 4.
10. Макроэкономический анализ влияния изменения ставок налогов на государственный бюджет и участников рынка: аналитический доклад / НИУ ВШЭ, 2014.
11. Малис Н. И. Совершенствование элементов налогового механизма — реальный путь повышения доходов бюджета // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2013. № 3.
12. Национальные счета России в 2006–2013 годах. Статистический сборник / Федеральная служба государственной статистики, 2014.
13. Национальные счета России в 2000–2007 годах. Статистический сборник / Федеральная служба государственной статистики, 2008.
14. Пояснительная записка к проекту ФЗ «О Федеральном бюджете на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов».
15. Статистическая информация [Электронный ресурс] / Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. Режим доступа: <http://www.nalog.ru>.
16. Информация об исполнении консолидированного бюджета РФ [Электронный ресурс] / Официальный сайт Казначейства России. Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/konsolidirovannogo-byudzhet-a-rf/>.
17. Aizenman J., Jinjarak Y. The Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theory and International Evidence // The Journal of International Trade & Economic Development. 2008. № 17.
18. Carey D., Tchilinguirian H. Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption / OECD Economics Department Working Paper. 2000. № 258.
19. Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues / OECD Publishing, 2012.
20. De Mooij R., Keen M. “Fiscal Devaluation” and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times / IMF Working Paper. WP/12/85.
21. Firestone A. Modernization of the Tax Administration of the Russian Federation / School of Policy Studies Georgia State University, 1998.
22. Ivanova A., Keen M., Klemm A. The Russian Flat Tax Reform / IMF Working Paper. WP/05/16.
23. Keen M. The Anatomy of the VAT / IMF Working Paper. WP/13/111.
24. Mendoza E., Razin A., Tesar L. Effective Tax Rates in Macroeconomics: Crosscountry Estimates of Tax Rates on Factor Incomes and Consumption / NBER Working Paper. 1994. № 4864.
25. Sancak C., Velloso R., Xing J. Tax Revenue Response to the Business Cycle / IMF Working Paper. WP/10/71.
26. Tuan Minh Le. Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues / Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries. World Bank, 2003.