

Подкопаев А.П.,
соискатель Академии труда и социальных отношений

Актуальные проблемы налогового бремени в отечественной экономике

Настоящая статья посвящена анализу и оценке ряда актуальных вопросов, связанных с налоговым бременем. Проведен сравнительный анализ уровня налогового бремени в отечественной экономике и ряде ведущих стран Европы. Оценены различные методики расчета уровня налогового бремени конкретных хозяйствующих субъектов российской экономики, приведена авторская методика, учитывающая двойное налогообложение добавленной стоимости в отечественном бизнесе.

В экономической литературе, посвященной вопросам налогообложения, значительное внимание уделялось и уделяется по настоящее время понятию налогового бремени. В начале XX в. Е. Кун писал: «финансовый результат всякого налога обуславливается двумя факторами: 1) размером налога по отношению к податной единице и 2) числом налогоплательщиков»¹. По мнению К. Ф. Шмелева тяжесть налогообложения складывается из двух составляющих элементов: бремени обложения и давления, производимого этим бременем в народном хозяйстве². В современной литературе приведено множество определений налогового бремени:

в «Словаре современной экономической теории Макмиллана» понятие «tax burden» (налоговое бремя) трактуется как «average rate of tax» (средняя ставка налога, известна также под названием эффективной налоговой ставки), которая «представляет собой среднюю полную сумму налога, рассчитанную в виде доли дохода. Под доходом в этом случае понимается валовой доход, то есть доход без налоговых скидок. При рассмотрении налогообложения компаний эффективную налоговую ставку очень полезно выражать как долю налогового платежа в выручке за вычетом капитальных и текущих затрат»³;

«налоговое бремя на экономику, как правило, представляет собой отношение всех поступающих в стране налогов к созданному ВВП. Экономический смысл этого показателя состоит в оценке доли ВВП, перераспределенной с помощью налогов. Так же как и на макроуровне, методика определения налогового бремени на конкретное предприятие состоит в установлении со-

¹ Кун Е. Опыт сравнительного исследования налогового бремени в России и других главнейших странах Европы. – СПб.: Типография Редакции периодических изданий Министерства Финансов, 1913, – с. 5.

² Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах (очерки по теории и методологии вопроса). Составили П. П. Гензель, П. В. Микеладзе, В. Н. Строгий, К. Ф. Шмелев – М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1928, – с. 16-17.

³ Словарь современной экономической теории Макмиллана. – М.: ИНФРА-М, 2003, – с. 35.

отношения между суммой уплачиваемых налогоплательщиком налогов и полученного им дохода»⁴;

«налоговое бремя – это мера, степень, уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов, отвлечением их от других возможных направлений использования. Количественно налоговая нагрузка может быть измерена отношением общей суммы налоговых изъятий за определенный период к сумме доходов субъекта налогообложения за тот же период»⁵ (практически идентичное определение приведено Борисовым А. Б. в «Большом экономическом словаре»⁶);

«на макроэкономическом уровне налоговое бремя (налоговый гнет) – это обобщающий показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту»⁷;

«под налоговым бременем для страны в целом понимается отношение общей суммы взимаемых налогов к величине совокупного национального продукта, а для конкретного налогоплательщика – отношение суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей к объему реализации»⁸;

«понятие «налоговая нагрузка» должно включать комплексную характеристику таких показателей, как: перечень налогов и сборов, ставки налогов, налогооблагаемую базу, механизм исчисления налоговой нагрузки на предприятии»⁹;

«налоговая емкость (бремя, гнет, пресс) – наиболее обобщенный показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и государства; величина, характеризующая долю налоговых отчислений в общем объеме производства и доходов, производная величина от реализуемой модели рыночной экономики. Определяется как отношение налоговых сборов к совокупному национальному продукту»¹⁰;

«под налоговым бременем на уровне хозяйствующего субъекта понимается относительный показатель, характеризующий долю начисленных налогов в брутто-доходах, рассчитанных с учетом требований налогового законодательства по формированию различных элементов налога. Тяжесть налогообложения учитывает не только налоговое бремя, но и прочие косвенные факторы, снижающие или повышающие налоговое бремя»¹¹.

Как видно из вышеприведенных дефиниций, единого подхода к трактовке понятия «налоговое бремя» нет. С точки зрения автора необходимо разли-

⁴ Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2005, – с. 95-96.

⁵ Райзенберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 3-е изд., доп. – М.: ИНФРА-М, 2000, – с. 238.

⁶ Борисов А. Б. Большой экономический словарь. Изд-е 2-е, перераб. и доп. – М.: Книжный мир, 2005, – с. 418.

⁷ Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брызгалова. – М.: Центр «Налоги и финансовое право»: Аналитика-Пресс, 1997, – с. 54.

⁸ Миляков Н. В. Налоги и налогообложение. Курс лекций. – М.: ИНФРА-М, 2000, – с. 5.

⁹ Финансовые аспекты экономики России / Под ред. проф. Сабанти Б. М. Сборник научных трудов. Вып. 1. – СПб.: Издательство СПбГУЭФ, 2001, – с. 120.

¹⁰ Черник Д. Г. Основы налоговой системы. – М.: ЮНИТИ, 2000, – с. 445.

¹¹ Вылкова Е. С., Романовский М. В. Налоговое планирование. – СПб.: Питер, 2004, – с. 478.

чать понятия налогового бремени как явления и уровня налогового бремени как относительного показателя, полученного расчетным путем. Под **налоговым бременем как явлением** следует понимать совокупность общественных отношений, возникающих между государством, с одной стороны, и хозяйствующими субъектами и индивидуумами, с другой, по поводу установления ограничений экономической свободы, связанных с исполнением обязательств по уплате налогов.

Уровень налогового бремени представляет собой долю налоговых платежей в доходах, его, как правило, рассчитывают как применительно к экономике страны в целом, так и в отношении отдельного хозяйствующего субъекта. Понятие «уровень налогового бремени» можно определить следующим образом:

уровень налогового бремени национальной экономики – относительный показатель, рассчитываемый путем деления величины налоговых доходов консолидированного бюджета страны за определенный период на величину ВВП за тот же период;

уровень налогового бремени организации – относительный показатель, рассчитываемый путем деления величины совокупных налоговых платежей организации за определенный период на величину добавленной стоимости за тот же период.

Что касается уровня налогового бремени страны, то здесь не возникает особых споров между учеными-налоговедами в отношении методики его расчета (споры ведутся в отношении трактовки данного показателя). Превагирует точка зрения, что при определении данного показателя соотносятся величины совокупных налоговых платежей в стране и валового внутреннего продукта. В свою очередь, указанные величины рассчитываются государственными органами статистики и в связи с этим возникает ряд вопросов о точности приводимых цифр и соответствии их реальной ситуации в экономике. Анализируя данные, приводимые Европейским статистическим агентством¹² и Федеральной службой государственной статистики РФ¹³, можно составить диаграмму сравнения уровня налогового бремени в России и ведущих странах Европы за последние несколько лет.

Таким образом, уровень налоговых изъятий в России и Европе за последние годы составляет от 30 до 47 процентов ВВП. Много это или мало? На этот вопрос ученые-налоговеды пытаются ответить еще с XVIII века. Впервые исследовавший количественную оценку показателя налогового бремени и его давление на экономику Ф. Юсти (1705-1771) определил налоговое бремя на макроуровне как соотношение между бюджетом и национальным доходом государства и указал, что бюджет страны не должен расходовать более 1/6 национального дохода¹⁴.

¹² <http://epp.eurostat.cec.eu.int>

¹³ <http://www.gks.ru>

¹⁴ Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2005, – с. 93.

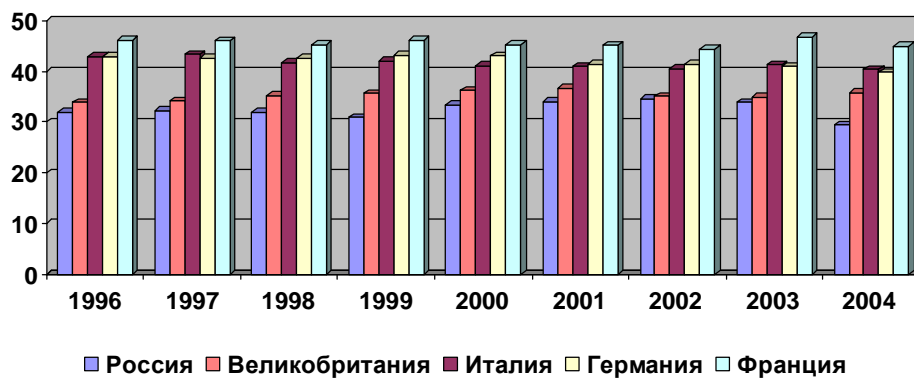


Рис. 1. Налоговое бремя в России и ведущих странах Европы за период с 1996 по 2004 годы в процентах к ВВП.

А. Бифельд (1716-1770) писал: «Ежели кто спросит общего правила к назначению настоящей меры податей, которые государь может наложить на своих подданных, то, мне кажется, здравая политика оправдывает на то 25% с доходу каждого. Ежели больше сего требовать, то, думаю, истощит народ; а ежели меньше, то не достанет на все государственные расходы»¹⁵. И. Горлов в своей работе «Теория финансов» (1841) указывал: «По богатству промышленности, образованности и многочисленности народа величина 25% может быть до бесконечности различна и потому иногда достаточна, иногда недостаточна для государственных издержек... Величина податей, которые может нести народ или которые необходимы для государственного управления, невыразима математически, каким-нибудь количеством, возможным и полезным для всех случаев и всякого времени»¹⁶. Похожее мнение высказывал К. Гок в работе «Налоги и государственные долги» (1865), указывая на невозможность установления единого, универсального и оптимального показателя налоговой нагрузки на экономику: «Англия переносит легче 50 шил. податей на человека, чем Остиндия 1 шил., а Шотландия с 2 млн. жителей может без вреда для себя уплачивать ту же сумму, которая вносится 6 млн. жителей Ирландии»¹⁷.

Современные экономисты, изучающие проблемы налогообложения, приходят к выводу об обоснованности изъятия у налогоплательщиков около 1/3 их дохода в пользу обеспечения общественных потребностей. «Мировой опыт налогообложения показывает, что изъятие у налогоплательщика 1/3 его дохода – та черта, за пределами которой начинается процесс сокращения сбережений и тем самым инвестиций в экономику. Если же ставки налогов и их число достигают такого уровня, что у налогоплательщика изымается более 40% его доходов, то это полностью ликвидирует стимулы к предприни-

¹⁵ Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.:ИНФРА-М, 1996, – с. 183.

¹⁶ Горлов И. Теория финансов. – Казань, 1841, – с. 234-235.

¹⁷ Гок К. Налоги и государственные долги. – Киев: в Университетской типографии, 1865, – с. 29.

мательской инициативе и расширению производства»¹⁸. В связи с данным утверждением необходимо отметить следующее: тяжесть налогового бремени зависит не только от его величины, но и от того, каким образом перераспределяется та часть валового внутреннего продукта страны, которая изымается у налогоплательщиков в виде налогов. Если государство направляет значительную часть своих расходов на финансирование социально-значимых программ, на инвестиции в развитие национального производства, то население и бизнес понимают экономическую оправданность пусть даже более высокого уровня налогового бремени, чем в странах, где указанные расходы ложатся на плечи самих налогоплательщиков без участия в них государства. К тому же экономическая оправданность уровня налоговых изъятий во многом зависит от уровня развития страны, ее экономической мощи, размера дохода на душу населения, безработицы, политической стабильности и других факторов.

При сравнении уровней налогового бремени России и ведущих стран Европы на первый взгляд может показаться, что отечественная налоговая нагрузка на экономику примерно совпадает с данным показателем в Великобритании и значительно ниже уровня налоговых изъятий в Германии, Италии и Франции. Однако при анализе уровня отечественного налогового бремени недостаточно оперировать одними голыми цифрами – необходимо учитывать особенности экономики нашей страны на современном этапе. В этой связи нельзя не согласиться с В. Г. Пансковым, который выделяет пять факторов, влияющих на показатель действительного уровня налоговых изъятий в российской экономике:¹⁹

- наличие серьезных проблем с налоговой дисциплиной налогоплательщиков (одни платят все установленные законом налоги, другие не платят вообще никаких налогов);
- проблема собираемости налогов;
- существенные погрешности измерения ВВП, досчет ВВП на сумму доходов теневой экономики;
- недостаточная развитость рыночных отношений, несовершенство и постоянные изменения налоговой системы;
- неоднородность экономического развития отдельных отраслей экономики, регионов и видов хозяйственной деятельности в части получаемых ими доходов.

Поскольку показатель налогового бремени в стране включает как налоги с бизнеса, так и налоги с населения, нельзя не учесть тот факт, что последние в странах с развитой рыночной экономикой в несколько раз выше, чем в нашей стране, и, соответственно, предпринимательский сектор несет значительно меньшую долю общей налоговой нагрузки. Так, в частности, пользуясь данными Европейского статистического агентства приведем доли нало-

¹⁸ Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2005, – с. 103.

¹⁹ Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2005, – с. 154-158.

гов с населения (англ. – taxes on income, wealth, etc) в общих доходах государственной казны ведущих стран Европы:

Таблица 1.

Доля налогов с населения в общих государственных доходах ведущих стран Европы в 2005 году.

Страна	Налоги с населения, в % к доходам консолидированного бюджета
Германия	23,3
Великобритания	38,4
Франция	22,2
Италия	30,2
Испания	26,6

В России рассматриваемый показатель, согласно данным Федеральной службы государственной статистики, составлял в 2005 году 9,3 %.

Учитывая влияние факторов, приводимых В. Г. Пансковым, а также рассмотренный выше уровень налогов с населения в Европе и в нашей стране, можно сделать вывод: **реальное налоговое бремя, которое несут российские организации, выше, чем в развитых европейских странах.**

Для того, чтобы определить действительное положение с налоговой нагрузкой конкретного субъекта хозяйственной деятельности, добросовестно соблюдающего налоговое законодательство, необходимо рассчитать уровень налогового бремени организации и в отношении данной проблемы в современной экономической литературе приведено множество различных подходов к ее решению. Формула расчета налогового бремени фирмы в общем виде представляет из себя следующее:

$$Нб = СН / Б,$$

где Нб – уровень налогового бремени организации; СН – общая налоговая нагрузка, представляющая определенную совокупность налоговых платежей; Б – база сравнения (выручка, прибыль, добавленная стоимость, рыночная стоимость бизнеса и т. д.).

Различные предлагаемые методики расчета уровня налогового бремени организации различаются между собой по:

- составу налогов, включаемых в общую налоговую нагрузку, представляющему собой числитель формулы расчета налогового бремени фирмы;
- базе сравнения, являющейся знаменателем данной формулы.

По официальной методике, предлагаемой Минфином РФ, уровень налогового бремени организации представляет собой отношение всех уплаченных налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации. Данный расчет, во-первых, не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на анализируемый показатель, во-вторых, занижает уровень реальной налоговой нагрузки за счет неоправданного расширения базы сравнения.

В методике, предлагаемой М. Н. Крейниной²⁰, налоговое бремя рассчитывается по следующей формуле:

$$(B - C_p - \Pi) / (B - C_p) * 100\%,$$

где B – выручка от реализации; C_p – затраты на производство реализованной продукции без учета налогов; Π – фактическая прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия за вычетом налогов, уплачиваемых за счет нее.

Минусы данной модели очевидны: не учитывается влияние НДС, завышено значение налогового бремени за счет использования в качестве базы сравнения величины чистой прибыли.

Представляет интерес модель расчета налогового бремени фирмы, предлагаемая А. Кадушиным и Н. Михайловой²¹. В данной модели налоговое бремя предлагается определять по отношению к добавленной стоимости, которая является источником дохода предприятия и источником уплаты налогов. Валовая выручка разбивается на следующие составляющие: материальные затраты (МЗ) и добавленная стоимость (ДС), которая включает амортизационные отчисления (А), затраты на оплату труда, включая налоги, начисляемые к фонду оплаты труда, (ЗП), налог на добавленную стоимость (НДС), прибыль (П). Авторы модели также вводят следующие структурные коэффициенты:

$$K_O - \text{доля добавленной стоимости в валовой выручке } K_O = ДС / В;$$

$$K_{ЗП} - \text{доля затрат на оплату труда в добавленной стоимости } K_{ЗП} = ЗП / ДС \text{ (коэффициент, учитывающий трудоемкость производства);}$$

$$K_{АМ} - \text{доля амортизационных отчислений в добавленной стоимости } K_{АМ} = А / ДС \text{ (коэффициент, учитывающий фондоемкость производства).}$$

По расчетам авторов анализируемой модели предприятие должно уплачивать следующие основные налоги: налог на добавленную стоимость, начисления к заработной плате (единый социальный налог), налог на доходы физических лиц, налог на прибыль. Сложение перечисленных налогов позволяет получить следующее математическое выражение налогового бремени предприятия (авторы базировались еще на старых ставках налога на добавленную стоимость и единого социального налога):

$$20/120 + 35,6/135,6 * K_{ЗП} + 0,13 * (1 - 35,6/135,6) * K_{ЗП} + 0,24 * (0,833 - K_{ЗП} - K_{АМ})$$

Не вдаваясь в подробности выведения данной формулы, отметим основные недостатки приводимой модели расчета налогового бремени:

- в расчет включен налог на доходы физических лиц, что необоснованно завышает показатель налогового бремени предприятия, ведь в данном случае плательщиком налога является работник, предприятие выступает лишь в роли налогового агента;

- в расчете отсутствует налог на имущество организации;

²⁰ Трошин А. В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // Финансы – 2000. – № 5, – с. 44.

²¹ там же, с. 45.

- в модели не учтены прочие расходы организации (помимо материальных затрат, амортизационных отчислений и затрат на оплату труда).

Схожую с вышеприведенной модель расчета налогового бремени фирмы предлагают Е. С. Вылкова и М. В. Романовский²². Они вводят в методику расчета дополнительные налоги (налог на имущество организации, налог на дивиденды и некоторые отмененные к настоящему моменту налоги) и структурный коэффициент K_{RP} , показывающий удельный вес прочих расходов в добавленной стоимости. Преимуществами данной модели являются учет полного перечня налогов, уплачиваемых организацией, вывод из формулы налога на доходы физических лиц, а также выделение в добавленной стоимости такой составляющей, как прочие расходы.

Все приводимые в современной литературе подходы к расчету налогового бремени хозяйствующего субъекта имеют свои преимущества и недостатки, однако, ни один из них не обращает внимание на одну из важнейших, с авторской точки зрения, проблем – **проблему двойного налогообложения создаваемой фирмой добавленной стоимости**. Ведь, по сути, добавленная стоимость для целей налогообложения налогом на добавленную стоимость не является таковой с точки зрения теории экономики фирмы. Добавленная стоимость – это то, что «добавляет» предприятие к своим материальным затратам для выпуска готовой продукции, она включает в себя амортизационные отчисления, расходы на оплату труда, прибыль и прочие расходы (то есть оплату всех четырех факторов производства: земли, труда, капитала и предпринимательской деятельности). Теперь рассмотрим, что представляет собой добавленная стоимость для целей налогообложения налогом на добавленную стоимость. Необходимо отметить, что согласно Налоговому кодексу РФ базой обложения данным налогом является не добавленная стоимость, а сумма реализованных фирмой продукции, работ, услуг, однако в большинстве случаев, сумма налога на добавленную стоимость, уплаченная поставщикам (то есть та часть налога, которой облагаются материальные затраты), подлежит вычету из суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Учитывая данное положение, можно говорить о том, что фактически налогом на добавленную стоимость облагается валовая выручка фирмы за вычетом материальных затрат, то есть добавленная стоимость. Что же представляет собой эта добавленная стоимость для целей налогообложения? Приведем составляющие ее элементы:

- амортизационные отчисления (обозначим A). Налоговая нагрузка на данный элемент добавленной стоимости будет иметь вид: $A * 0,18$ (для единства расчетов возьмем максимальную ставку налога на добавленную стоимость – 18%);

- расходы на оплату труда. Помимо заработной платы и других форм материального поощрения работников сюда включены суммы единого социального налога и взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Таким об-

²² Вылкова Е. С., Романовский М. В. Налоговое планирование. – СПб.: Питер, 2004, – с. 489-490.

разом, данная составляющая добавленной стоимости для целей налогообложения состоит из самих расходов на оплату труда (обозначим ОТ) и налогов (взносов), начисляемых на эти расходы, то есть имеет место ситуация под названием «налог на налог». Налоговую нагрузку на рассматриваемый элемент добавленной стоимости, учитывая действующие ставки налогообложения, можно выразить следующим образом:

$$[ОТ + ОТ*0,26 + ОТ*(от 0,002 до 0,085)]*0,18;$$

- прибыль (обозначим П). В данный элемент уже включены суммы налога, а именно: налога на прибыль организаций, поэтому здесь также можно говорить о «налоге на налог». Налоговая нагрузка имеет вид:

$$(П*0,24 + П*0,76)*0,18;$$

- прочие расходы. В этот элемент, помимо неналоговых расходов, входит налог на имущество организаций, а также, в зависимости от специфики деятельности предприятия, такие налоги, как водный налог, земельный налог, налог на добычу полезных ископаемых. То есть в данном элементе добавленной стоимости опять присутствует двойное налогообложение. Если обозначить сумму налога на имущество НИ, а прочие расходы (за вычетом налога на имущество) – РП, то налоговая нагрузка примет следующий вид:

$$(НИ + РП)*0,18.$$

Если обозначить добавленную стоимость для целей налогообложения ДС, то, учитывая вышеизложенное, можно привести математическое выражение уровня налогового бремени организации (Нб):

$$Нб = \{ 0,26*ОТ + (от 0,002 до 0,085)*ОТ + 0,24*П + НИ + [ОТ + 0,26*ОТ + (от 0,002 до 0,085)*ОТ + А + П + НИ + РП]*0,18 \} / (1,18*ДС)$$

преобразуя данную формулу, получим

$$Нб = [(от 0,48916 до 0,5871)ОТ + 0,42П + 1,18НИ + 0,18А + 0,18РП] / 1,18ДС$$

Анализируя вышеприведенную формулу можно утверждать, что уровень налогового бремени конкретной организации зависит от специфики хозяйственной деятельности налогоплательщика, которая определяет соотношение структурных элементов добавленной стоимости: показатели трудоемкости, фондоемкости, рентабельности в различных отраслях экономики существенно отличаются, что, соответственно, влияет на величину составляющих формулы расчета налогового бремени и общую налоговую нагрузку на предприятие.

Во многом уровень налогового бремени хозяйствующего субъекта зависит от его отраслевой принадлежности. Как отмечает О. В. Медведева «особенно высока налоговая нагрузка на транспорте – в 2000 г. она более чем в 2 раза превышала нагрузку в целом по экономике. В связи и в промышленности налоговое бремя в 1,5 раза больше уровня налогообложения экономики в целом; по операциям с недвижимым имуществом оно на порядок меньше общеэкономической налоговой нагрузки. В сельском хозяйстве налоговое бремя также крайне низко, оно в 8,5 раза ниже общеэкономического уровня... В целом можно сделать вывод, что транспорт, промышленность и связь

«переплачивают» налоги, тогда как торговля и общественное питание их «недоплачивают»²³.

Вышеуказанная ситуация, с авторской точки зрения, сложилась не в результате установленных законом особых условий налогообложения определенных отраслей экономики, а в силу различных возможностей для снижения налоговой нагрузки (как легальных, так и нелегальных) в разных отраслях, а также в силу различной налоговой дисциплины налогоплательщиков в разных отраслях. Дело в том, что такие отрасли как транспорт, промышленность и связь, с одной стороны, имеют меньше возможностей для нелегального снижения своих налоговых платежей из-за относительной «прозрачности» своих активов, с другой стороны, они подвержены постоянному контролю со стороны налоговых органов в силу относительно крупных масштабов своей деятельности. Что касается налоговой дисциплины, то здесь необходимо учитывать, что крупнейшие транспортные предприятия являются государственными, крупнейшие организации связи имеют государственное и/или иностранное присутствие в своем капитале, поэтому их дисциплину в части исчисления и уплаты налогов можно назвать «примерной». Рассматривая такие отрасли, как торговля и общественное питание, можно отметить, что в силу специфики своей деятельности они имеют более широкие возможности для уклонения от уплаты налогов, а также менее подвержены контролю со стороны налоговых органов из-за большого количества организаций в этих отраслях.

Помимо специфики хозяйственной деятельности и отраслевой принадлежности налогоплательщика на уровень налогового бремени серьезное влияние оказывает такой фактор, как возможность переложения налогов на потребителя либо поставщика. Переложение налогов на потребителя можно осуществить путем увеличения цен на продукцию фирмы, а переложение налогов на поставщика – путем снижения качества производимой продукции и/или с помощью изменения структуры затрат. Но дело в том, что далеко не каждая организация может воспользоваться возможностью переложить налог – рыночная экономика ставит ряд ограничений, таких, как уровень спроса и предложения, их эластичность, доступность и цена капитала и др. Например, отечественные транспортные компании (железнодорожного, а также в значительной степени воздушного и водного транспорта) имеют возможность переложить налоги на потребителя путем повышения цен (что регулярно и происходит), так как спрос на услуги данных видов транспорта неэластичен. Такая же ситуация наблюдается на отечественном рынке услуг связи. В отношении же торговли и большинства отраслей производства, с точки зрения автора, нельзя сделать подобного утверждения, так как цены здесь диктует рынок в силу относительной эластичности спроса на продукцию данных отраслей. В заключение необходимо отметить, что проблема переложения налогов представляется серьезной, многоаспектной и, возможно, требующей отдельного диссертационного исследования, в рамках же данной статьи она

²³ Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И. В. Горского. – М.: Финансы и статистика, 2003, – с. 188,190.

рассмотрена лишь с целью обозначить ее влияние на уровень налогового бремени конкретных хозяйствующих субъектов отечественной экономики.

Список литературы

1. Борисов А. Б. Большой экономический словарь. Изд-е 2-е, перераб. и доп. – М.: Книжный мир, 2005, – с. 418.
2. Вылкова Е. С., Романовский М. В. Налоговое планирование. – СПб.: Питер, 2004, – с. 489-490.
3. Гок К. Налоги и государственные долги. – Киев: в Университетской типографии, 1865, – с. 29.
4. Горлов И. Теория финансов. – Казань, 1841, – с. 234-235.
5. Кун Е. Опыт сравнительного исследования налогового бремени в России и других главнейших странах Европы. – СПб.: Типография Редакции периодических изданий Министерства Финансов, 1913, – с. 5.
6. Миляков Н. В. Налоги и налогообложение. Курс лекций. – М.: ИНФРА-М, 2000, – с. 5.
7. Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брызгалина. – М.: Центр «Налоги и финансовое право»: Аналитика-Пресс, 1997, – с. 54.
8. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И. В. Горского. – М.: Финансы и статистика, 2003, – с. 188,190.
9. Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах (очерки по теории и методологии вопроса). Составили П. П. Гензель, П. В. Микеладзе, В. Н. Строгий, К. Ф. Шмелев – М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1928, – с. 16-17.
10. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2005, – с. 95-96.
11. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1996, – с. 183.
12. Райзенберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 3-е изд., доп. – М.: ИНФРА-М, 2000, – с. 238.
13. Словарь современной экономической теории Макмиллана. – М.: ИНФРА-М, 2003, – с. 35.
14. Трошин А. В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // Финансы – 2000. – № 5, – с. 44.
15. Финансовые аспекты экономики России / Под ред. проф. Сабанти Б. М. Сборник научных трудов. Вып. 1. – СПб.: Издательство СПбГУЭФ, 2001, – с. 120.
16. Черник Д. Г. Основы налоговой системы. – М.: ЮНИТИ, 2000, – с. 445.
17. <http://epp.eurostat.cec.eu.int>
18. <http://www.gks.ru>