

# 19/22

ПРЕПРИНТЫ



И. А. Соколов, С. Г. Белев  
А. Н. Дерюгин, Е. А. Леонов, К. В. Векерле

**АНАЛИЗ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ  
НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ  
НА ФИЗИЧЕСКИЕ ЛИЦА  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА И ГОСУДАРСТВЕННОЙ  
СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»  
(РАНХиГС)

**АНАЛИЗ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ НА ФИЗИЧЕСКИЕ  
ЛИЦА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (препринт)**

Авторы работы: Соколов И. А., заведующий научно-исследовательской лаборатории РАНХиГС, к.э.н., <https://orcid.org/0000-0002-0431-4993>, [sokolov@ranepa.ru](mailto:sokolov@ranepa.ru); Белев С.Г., старший научный сотрудник РАНХиГС, к.э.н., <https://orcid.org/0000-0003-3962-7428>, [belev@ranepa.ru](mailto:belev@ranepa.ru); Дерюгин А.Н., старший научный сотрудник РАНХиГС, <https://orcid.org/0000-0003-0748-168X>, [deryugin@ranepa.ru](mailto:deryugin@ranepa.ru); Леонов Е. А., научный сотрудник РАНХиГС, <https://orcid.org/0000-0003-2559-8697>, [leonov@ranepa.ru](mailto:leonov@ranepa.ru); Векерле К. В., младший научный сотрудник РАНХиГС., <https://orcid.org/0000-0002-6828-5802>, [vekerlekv@ranepa.ru](mailto:vekerlekv@ranepa.ru).

## **Аннотация**

**Актуальность исследования** Период 2000–2020 гг. в Российской Федерации ознаменовался масштабными переменами в части налогообложения. Оценка налогового бремени на физических лиц важна для того, чтобы ответить на вопрос о степени соответствия налоговых реформ изначально заявленным целям – прежде всего с точки зрения критериев справедливости. Последствия указанных изменений как для бюджетной системы, так и для граждан до сих пор слабо изучены; в частности, отсутствует однозначный ответ на вопрос, как изменения ставок по страховым взносам, НДС и введение различных налоговых льгот и/или расходов способствовали снижению степени неравенства в доходах. Подобные исследования необходимы как для установления степени искажения различных стимулов мерами налоговой политики, так и для оценки эффективности этих мер

**Объект исследования:** системы налогообложения и особенности администрирования налогов в мировой практике и Российской Федерации.

**Предмет исследования:** распределение налогового бремени на налогоплательщиков в Российской Федерации.

**Целью** исследования: оценка распределения налогового бремени по группам налогоплательщиков и видам налогов в Российской Федерации.

При формировании работы использовались такие **методы**, как гипотетико-дедуктивный метод, методы группировки и сравнения, анализ международного и российского опыта, эконометрический и статистический анализ, кейс-методы.

В исследовании были использованы **данные** Налогового кодекса Российской Федерации, Росстата и Российского мониторинга экономического положения и здоровья населения НИУ ВШЭ. **Научная новизна** исследования: пионерная оценка распределений налоговых нагрузок НДФЛ, страховых взносов и НДС по индивидам и домашним хозяйствам, а также оценка степени регрессивности/прогрессивности налогообложения с помощью регрессионного анализа.

**Результатом** работы стал отчет, содержащий:

1. международный опыт в части определения и оценки налогового бремени;
2. обобщение эмпирических и теоретических подходов к оценке распределения налогового бремени;
3. российский опыт в части основных изменений, определяющих налоговое бремя на налогоплательщиков;
4. результаты оценки налогового бремени по категориям налогоплательщиков и различным видам налогов.

Полученные результаты позволили сделать **выводы** о том, что при анализе налоговой нагрузки НДФЛ и страховых взносов на основе данных RLMS распределение доли налоговых выплат в ФОТ по чистому трудовому доходу практически идентично распределению по совокупному располагаемому доходу индивида. При этом важно отметить, что в обоих случаях доля резко снижается при включении в анализ граждан, занятых в неформальном секторе. Для официально занятых в среднем за рассматриваемый период доля выплат налогов в ФОТ составила от 26,9% до 30%, а для полной выборки – от 21,3% до 26,3%. При анализе распределения налоговой нагрузки НДС было установлена более слабая степень регрессивности по сравнению с налогами на трудовые доходы.

В дальнейшем авторами планируется продолжить исследование распределения налоговой нагрузки на физические лица в России и в мире.

НДФЛ, СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ, НДС, НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА, АНАЛИЗ РАСПРЕДЕЛЕНИЙ

JEL

H21, H24, H26

FEDERAL STATE BUDGETARY EDUCATIONAL INSTITUTION  
OF HIGHER EDUCATION  
"RUSSIAN ACADEMY OF NATIONAL ECONOMY AND PUBLIC ADMINISTRATION UN-  
DER THE PRESIDENT OF THE RUSSIAN FEDERATION"  
(RANEPA)

**DISTRIBUTIONAL ANALYSIS OF THE TAX BURDEN ON INDIVIDUALS  
IN THE RUSSIAN FEDERATION (preprint)**

Authors: Sokolov I. A., Head of the RANEPA Research Laboratory, Ph.D. in Economics, <https://orcid.org/0000-0002-0431-4993> , [sokolov@ranepa.ru](mailto:sokolov@ranepa.ru) ; Drobyshevsky S.M., Deputy Director of IPEI RANEPA for Science, Doctor of Economics, <https://orcid.org/0000-0002-7461-8386> , [Dsm@ranepa.ru](mailto:Dsm@ranepa.ru); Belev S.G., Senior Researcher at RANEPA, Ph.D. in Economics, <https://orcid.org/0000-0003-3962-7428> , [belev@ranepa.ru](mailto:belev@ranepa.ru); Deryugin A.N., Senior Researcher at RANEPA, <https://orcid.org/0000-0003-0748-168X> , [deryugin@ranepa.ru](mailto:deryugin@ranepa.ru); Leonov E. A. Researcher at RANEPA, ; Vekerle K. V. Junior Researcher at RANEPA.

Moscow  
2022

## **Abstract**

**The relevance:** during the period 2000–2020 in the Russian Federation, there were serious changes in terms of taxation. An assessment of the tax burden on individuals is important in order to answer the question to which degree tax reforms are in line with the initially stated goals, primarily from the fairness criteria point of view. The consequences of these changes for both the budgetary system and the Russian population are still poorly understood, in particular, how changes in social contributions, VAT, and the introduction of various tax incentives and/or spending contributed to reducing income inequality. Such studies are needed both in terms of determining the extent to which various incentives are distorted by tax policy measures, and in terms of assessing the effectiveness of these measures.

**The object:** taxation systems and features of tax administration in world practice and the Russian Federation.

**The subject** of the study is distribution of the tax burden on taxpayers in the Russian Federation.

**The aim** of the study is to assess the distribution of the tax burden by groups of taxpayers and types of taxes in the Russian Federation.

When forming the work, such **methods** as the hypothetical-deductive method, grouping and comparison methods, analysis of international and Russian experience, econometric and statistical analysis, case methods were used.

The study used data from the Tax Code of the Russian Federation, Rosstat and the Russian Monitoring of the Economic Situation and Health of the Population of the Higher School of Economics. **The scientific novelty** of the study lies in the assessment of the distribution of tax burdens of personal income tax, social contributions and VAT by individuals and households, as well as in assessing the degree of regressivity/progressivity of taxation using regression analysis.

**The result of** the work was a report containing:

1. International experience in determining and assessing the tax burden.
2. Generalization of empirical and theoretical approaches to assessing the distribution of the tax burden.
3. Russian experience in terms of the main changes that determine the tax burden on taxpayers.
4. The results of the assessment of the tax burden by categories of taxpayers and various types of taxes.

The results allowed us **to conclude** that when analyzing the tax burden of personal income

tax and social contributions on the basis of RLMS data, the distribution of the share of tax payments in the payroll by net labor income is almost identical to the distribution by the total disposable income of an individual. It is important to note, however, that in both cases the share drops sharply when people employed in the informal sector are included in the analysis. For the officially employed, on average for the period under review, the share of tax payments in the payroll ranged from 26.9% to 30%, and for the full sample from 21.3% to 26.3%. When analyzing the distribution of the VAT tax burden, a weaker degree of regressivity was found compared to taxes on labor income.

In the future, the authors plan to continue the study of the distribution of the tax burden on individuals in Russia and in the world.

PERSONAL INCOME TAX, SOCIAL CONTRIBUTIONS, VAT, TAX BURDEN, DISTRIBUTIONAL ANALYSIS

JEL

H21, H24, H26

# Содержание

Введение.....	8
1. Изучение методологических подходов к определению и оценке налогового бремени на физические лица.....	9
2. Исследование международного опыта налогообложения физических лиц.....	12
3. Исследование структуры налогообложения физических лиц в Российской Федерации.....	18
4. Оценка распределительных эффектов налогообложения физических лиц.....	25
Заключение .....	29
Благодарности.....	32
Список использованных источников.....	33



## Введение

Показатели налогового бремени демонстрируют, насколько хорошо налоговая политика соответствует одной из своих основных целей. В качестве одной из таких целей нередко выступает справедливое увеличение налоговых поступлений, необходимых для управления государством. Справедливость в этом контексте имеет два аспекта. Первый относится к вертикальной справедливости и отражает распределение налогов между налогоплательщиками с разной платежеспособностью. Вторая, горизонтальная справедливость, отражает распределение налогов между налогоплательщиками с одинаковой платежеспособностью. Таким образом, показатели налогового бремени отвечают на широкие экономические и социальные вопросы о влиянии налоговой политики на распределение доходов и богатства.

Множество показателей налогового бремени отражают достижения в экономической теории и теории количественного анализа, изменения политических подходов к определению налогового бремени, появление новых источников данных и внешние социальные и экономические силы. Достижения в области теории и способов измерения доходов, богатства и налогов привели к соответствующим изменениям в аналитических и вычислительных методологиях, используемых для измерения налогового бремени. В связи с этим возникает возможность оценить уровень налоговой нагрузки на население в России с точки зрения различных показателей и подходов.

## **1. Изучение методологических подходов к определению и оценке налогового бремени на физические лица**

Определения налога, платежеспособности и налогового бремени являются необходимыми предпосылками для измерения налогового бремени. Налог – это обязательный платеж в пользу государства, от которого налогоплательщик не получает прямой выгоды. Это определение отличает сборы с пользователей и коммерческие поступления от государственных предприятий (например, государственных винных магазинов) от налогов. Все три являются государственными поступлениями, но в исследования налогового бремени включена только налоговая составляющая. Включение подоходного налога, налога с продаж и акцизного сбора не вызывает споров. Надлежащий подход к налогам на имущество и другим налогам, связанным с пособиями, таким как налоги на заработную плату для социального обеспечения и страхования по безработице, менее однозначен. В случае налогов на заработную плату физические лица получают прямые выгоды, когда они имеют право на получение страховых выплат, но получают эти выплаты в момент времени, удаленный от момента уплаты налогов. Большинство исследований налогового бремени включают налоги на имущество и пособия в свои показатели общей суммы уплаченных налогов.

Платежеспособность обычно измеряется доходом. Определение дохода Хейга – Саймонса, широкая концепция чистого прироста экономической мощи (или потребления плюс изменение чистой стоимости), является наиболее распространенной теоретической концепцией дохода [1]. Показатели фактического дохода, используемые в исследованиях налогового бремени, обычно отличаются от полного показателя Хейга – Саймонса. Скорректированный валовой доход (англ. adjusted gross income – AGI) широко используется в исследованиях налогового бремени отчасти потому, что он легко доступен в публикациях статистики доходов. Определенный соответствующими разделами Налогового кодекса Российской Федерации показатель фактического дохода обычно опускает многие компоненты дохода, такие как трансфертные платежи, и допускает вычеты, которые не являются затратами на ведение бизнеса. Другие показатели дохода, используемые в недавних исследованиях налогового бремени, такие как модифицированный экономический доход и экономический доход семьи, расширяют скорректированный валовой доход, чтобы приблизить его к показателям Хейга – Саймонса, которые не зависят от действующего налогового законодательства.

Определения и показатели дохода и богатства приведены в [2, 3, 4, 5, 6]. Уплата налогов за счет более низких факторных доходов или более высоких цен на продукты снижает реальный доход налогоплательщика. Меры налогового бремени пытаются дать количественную оценку этого снижения полезности и оценить снижение по показателю платежеспособности. Налоги могут возлагать на налогоплательщика избыточное бремя сверх суммы налоговых платежей, если они также вызывают искажения в экономической системе, изменяя относительные цены. Налогообложение также влечет за собой административные расходы и расходы на соблюдение фискальных требований. За исключением моделей общего равновесия, исследования налогового бремени используют уплаченные налоги в качестве налоговой меры и не пытаются ни рассчитать избыточное бремя, ни подсчитать административные издержки и затраты на соблюдение требований.

Исследования на основе агрегированных данных рассчитывают долю налогов, уплачиваемых каждой доходной группой, а также долю налогов по отношению к доходу в пределах одной доходной группы. Эти меры, впервые рассчитанные в начале 1940-х гг., в значительной степени были заменены. Текущий анализ налоговой политики опирается на дезагрегированные показатели общего равновесия и микроданные, хотя репрезентативные исследования налогоплательщиков продолжают в качестве третьего направления. Оба эти подхода (в 1940-х гг. выглядевшие более современными) в значительной степени зависят от частоты и доступности подробных экономических данных из федеральной статистической системы. Модели на микроданных зависят от большого объема данных опросов и административных записей о лицах, которые стали доступны с конца 1950-х и 1960-х гг., а также от возможностей компьютеров для обработки больших и сложных файлов данных. Прикладные модели общего равновесия стали более полезными для анализа политики, поскольку сделались доступными вычислительные алгоритмы, которые позволяли создавать более крупные и реалистичные модели, чем исходные аналитические модели.

По мере роста аналитических возможностей росли и требования политиков к количеству, частоте и детализации желаемого анализа распределительных последствий конкретных налоговых предложений, а также к обзорам всей налоговой структуры. Моделирование на микроданных является основным инструментом, который Конгресс и Казначейство США используют для изучения этих подробных вопросов политики.

Налоги – важнейший финансовый ресурс современного государства. Государство неизменно поддерживало свою эффективность в отношении социально-экономической структуры с помощью своих финансовых инструментов, таких как налоги, расходы или регулирование. Эффективность фискального управления имеет тенденцию к повышению,

хотя и напоминает по траектории циклическое колебание. Одна из важнейших причин такого результата – склонность государства непрерывно брать на себя новые функции. На самом деле публичные и иные услуги, которые граждане рассчитывают получить от государства, устойчиво росли почти во всех странах на протяжении истории, а неспособность рынка предложить некоторые товары и услуги сделала необходимым государственное вмешательство (как это показано, например, в работе [72]). Кроме того, такие факторы, как различные социальные потребности, максимизация общественного благосостояния и автономная отдача от политического процесса, привели к расширению функций и полномочий современного государства, увеличению государственных расходов и диверсификации налогов. Поэтому увеличение налоговой нагрузки является в этом плане не причиной, а следствием. В 1980-е гг. ускоренный процесс глобализации и проводимая неолиберальная политика привели к дискуссиям о минимизации роли государства. В этот период были предприняты интенсивные усилия по снижению налогового бремени для построения концепции «минимального государства» («minimal state»).

Однако рост благосостояния, а равно региональные или международные кризисы, проблемы занятости, с которыми сталкиваются многие страны, сделали фискальное вмешательство государства обязательным и непреложным. С каждым днем расчет налоговой нагрузки становится все более важным для сравнения налоговых систем и определения оптимальности использования источников налогообложения. Соответственно, было проведено несколько исследований для того, чтобы установить, в какой степени и в каком направлении различные социально-экономические показатели влияют на налоговую нагрузку. В качестве обширного примера подобных работ можно привести следующий ряд исследований [7, 8, 9, 10, 11, 12, 13]. В то время как в одних исследованиях анализировались факторы, влияющие на налоговое бремя, в других изучалось влияние налогового бремени на макроэкономические показатели или проверялась причинно-следственная связь между рассматриваемыми показателями и налоговым бременем.

Ввиду разного уровня развития государств может варьироваться и размер потенциального (максимально допустимого с точки зрения пополнения бюджета) налогового бремени налоговых систем. Увеличение дохода на душу населения, основанное, в частности, на экономическом развитии, дает гражданам больше возможностей платить налоги и активно участвовать в налоговом процессе. Кроме того, в ряде исследований авторы пришли к выводам, что на фактическое налоговое бремя могут влиять такие экономические переменные, как интенсивность внешнеторговых операций государства [14].

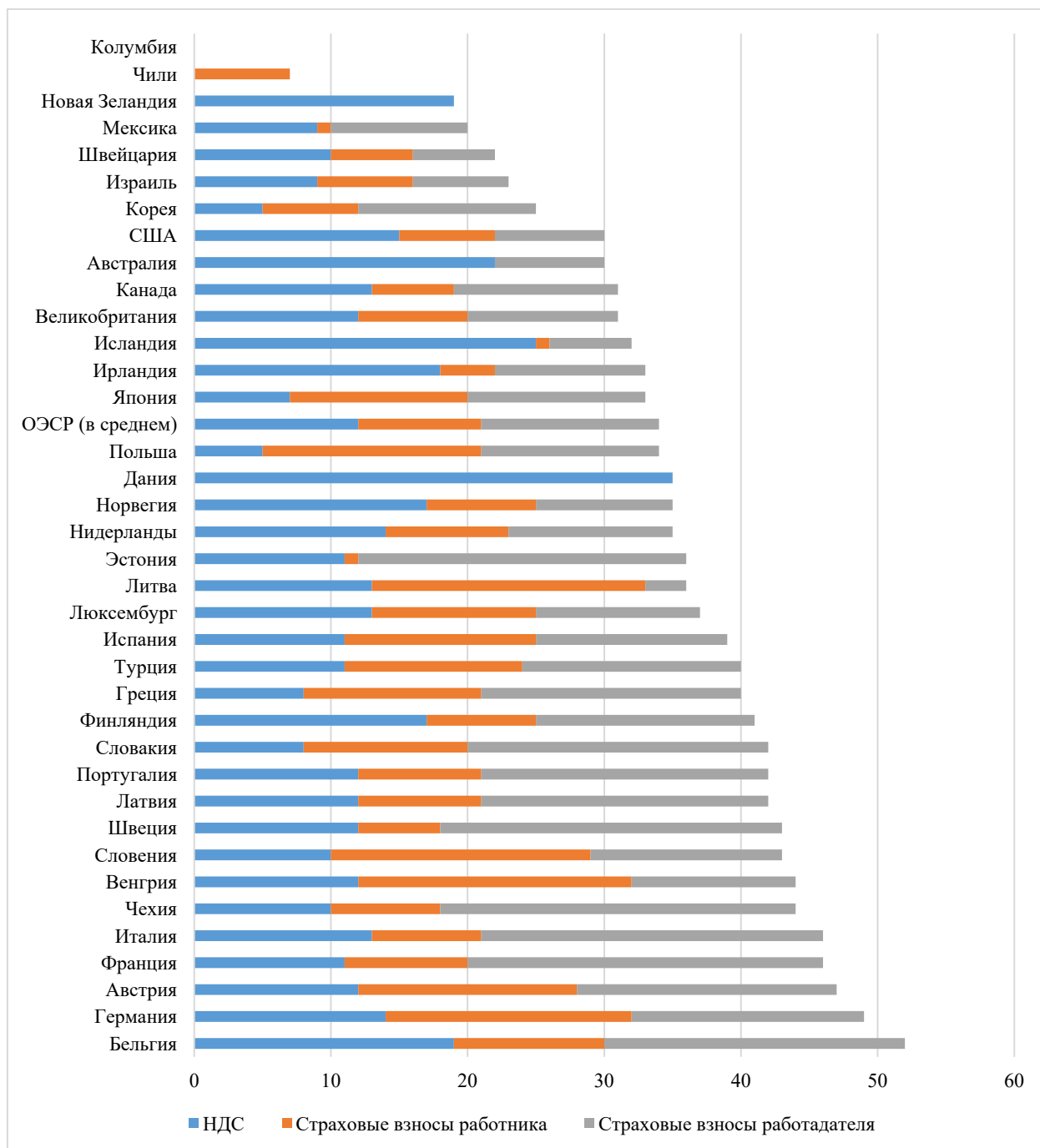
## 2. Исследование международного опыта налогообложения физических лиц

При прямом налогообложении заработной платы термин "налог" в документах ОЭСР включает в себя как подоходный налог с физических лиц, так и различные взносы на социальное обеспечение и налоги на заработную плату, которые подлежат уплате с общего уровня заработка. Стоит также отметить, что, когда будет производиться процесс расчета налоговых ставок, налоги на заработную плату будут суммировать вместе с социальными взносами от работодателя.

Налоговый клин в современной литературе понимается как разница между затратами на оплату труда работодателя и чистой заработной платой работника, которая рассчитывается путем сложения суммы подоходного налога с физических лиц, взносов работника и работодателя на социальное обеспечение и любых других налогов на заработную плату за вычетом любых льгот, полученных работником, – в процентах от затрат на рабочую силу. Взносы работодателя на социальное страхование и налоги на заработную плату в некоторых странах добавляют к валовой заработной плате работников – чтобы рассчитать показатель общих затрат на рабочую силу. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что этот показатель может иметь меньшие значения, чем реальные затраты на рабочую силу, которые несет работодатель, поскольку ему приходится также производить необлагаемые налогом обязательные платежи.

На рисунке 1 представлены части налогового клина в 2020 г., отраженные в процентах от затрат на оплату труда для среднестатистического работника, не имеющего детей. Процент затрат на оплату труда, уплачиваемых в виде подоходного налога, существенно варьируется в разных странах ОЭСР. Самые низкие показатели были отмечены в Колумбии (0,0%) и Чили (0,03%). В Греции, Израиле, Японии, Корее, Мексике, Польше и Словакии показатель также оказался ниже 10%. Самые высокие значения наблюдаются в Дании (35,3%), а также в Австралии и Исландии. Процент затрат на оплату труда, которые выплачиваются в виде страховых взносов работников, сильно отличается в зависимости от страны; если в Австралии, Колумбии, Дании и Новой Зеландии данный показатель равняется нулю, то в Литве и Словении превышает девятнадцать процентов. Во Франции работодатели выплачивают свыше двадцати шести процентов затрат на оплату труда в виде взносов на социальное обеспечение. Этот показатель является наиболее высоким среди всех рассматриваемых в данном исследовании стран. Он также превышает двадцать процентов в восьми других странах ОЭСР. В процентах от затрат на рабочую силу общий уровень

страховых взносов превышает 20% более чем в половине из рассматриваемых нами стран. Это также составляет не менее трети затрат на рабочую силу в пяти странах ОЭСР: Австрии, Чешской Республике, Франции, Германии и Словакии.

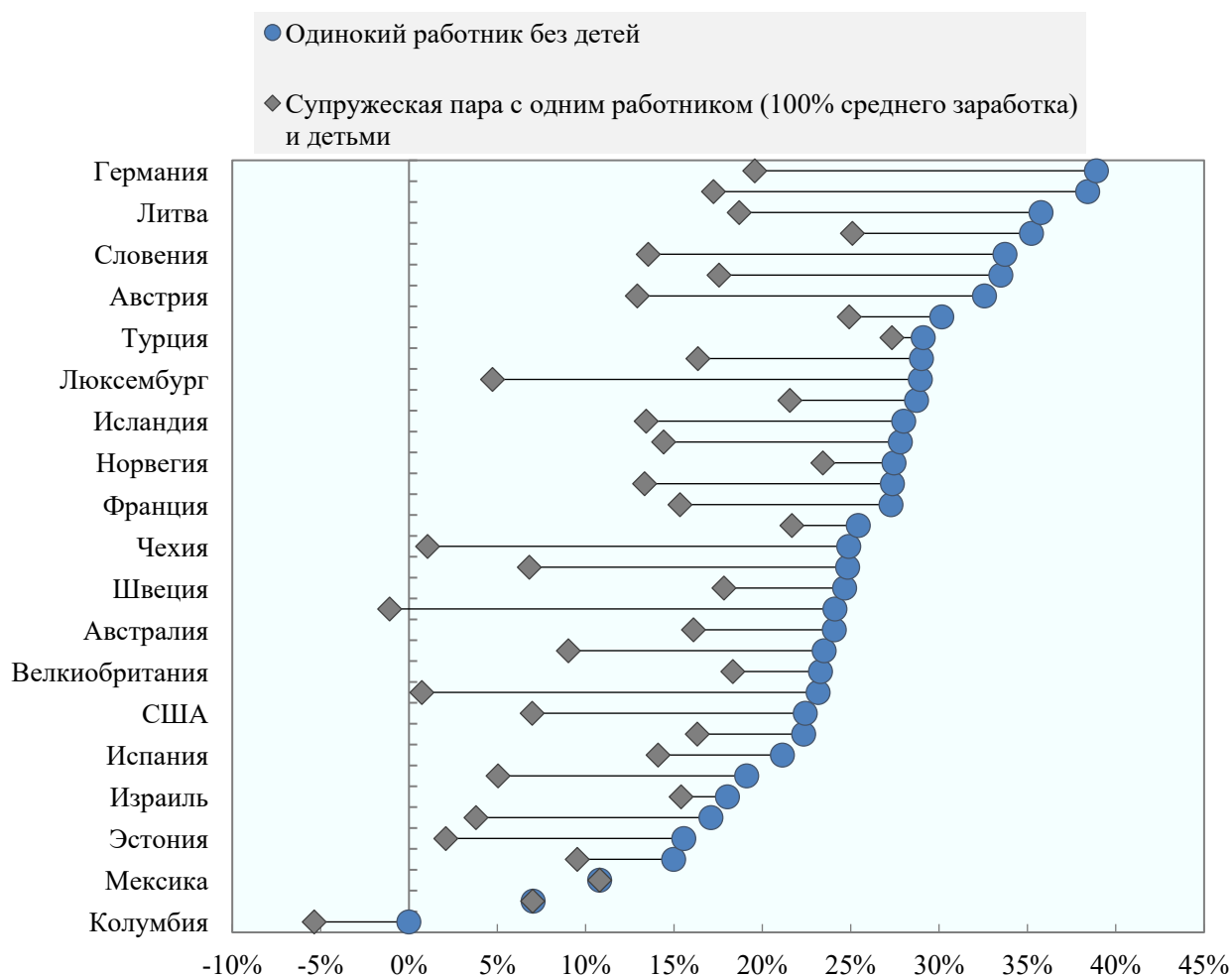


Источник: Данные ОЭСР на основе OECD TAXING WAGES 2021.

Рис. 1. Составляющие налогового клина в странах ОЭСР 2020 году, в процентах от затрат на рабочую силу

Важно отметить, что во многих странах, помимо дифференциации по доходу, существует также дифференциация налогообложения по составу домашнего хозяйства. На Рисунок 2 представлены результаты сравнения чистой личной средней налоговой ставки для

среднестатистического работника между одиноким лицом и супружеской парой с таким же уровнем дохода, но одним работающим и двумя детьми. Полученные данные указывают на ту же закономерность, что и результаты сравнения уровней налогового клина. Благодаря налоговым льготам и денежным пособиям для семей с детьми в 6 странах располагаемый доход супружеской пары с одним кормильцем оказывается выше, чем у одинокого человека, более чем на 20% от заработка. В 14 странах располагаемый доход супружеской пары с одним доходом оказывается выше, чем у одинокого человека, менее чем на 10% от заработка. Располагаемый доход был одинаковым для обоих типов домохозяйств в Мексике, поскольку их чистые личные средние налоговые ставки были одинаковыми.



Источник: Данные ОЭСР на основе OECD TAXING WAGES 2021. Страны ранжированы по уменьшению общего налогового клина

Рис. 2. Сравнение чистой личной средней налоговой ставки для среднестатистического работника между одиноким физическим лицом и супружеской парой с одним доходом и двумя детьми с таким же уровнем дохода

Тема распределения бремени косвенного налогообложения физических лиц к настоящему моменту остается малоисследованной. В силу сложности анализа и слабой доступности первичных данных для получения необходимых выводов существует ограниченное количество работ, посвященных этой проблеме. В рамках настоящего раздела мы сконцентрируемся на НДС и ретроспективно рассмотрим подходы к измерению бремени данного налога.

До сих пор налог на добавленную стоимость (НДС) считался налогом с высокой степенью регрессии. Более ранние исследования показывали, что НДС, по-видимому, является регрессивным, если измерять его в процентах от текущего дохода. Тем не менее в недавнем документе ОЭСР, где использовались микроданные о расходах, а не о доходах (как в части исследований ранее) домашних хозяйств из 27 стран ОЭСР, были получены прямо противоположные выводы.

Налоги на добавленную стоимость являются одним из крупнейших источников налоговых поступлений для стран ОЭСР и стран, не входящих в ОЭСР. В то время как страны получают значительную долю своих налоговых поступлений от НДС, процентная доля значительно отличается от региона к региону. В Азии при разбивке по регионам почти 17% налоговых поступлений приходится на налоги на потребление – по сравнению с 21% в ЕС, 26% в Латинской Америке и Карибском бассейне и 30% в Африке.

Как правило, предыдущие исследования, в которых изучалось влияние НДС на распределение налоговой нагрузки, производили расчеты с использованием микроданных о расходах домохозяйств. Использование микроданных позволяет выявить тонкие различия, присутствующие во многих странах, между категориями расходов, облагаемыми различным НДС. Оно также обеспечивает гибкость в части измерения последствий фискальных платежей для населения и бизнеса. Наиболее существенное межстрановое исследование, основанное на подходе, в рамках которого бремя НДС измеряется в процентах от текущего дохода, проведено О’Доннохи и другими в 2004 г. [15]. Оно было основано на данных о расходах домохозяйств в системе налоговых пособий EUROMOD. Чтобы сравнить эффекты перераспределения налога на потребление с подоходным налогом и отчислениями на социальное страхование в 12 европейских странах, авторы построили соответствующие национальные модели микросимуляции. В рамках исследования были проанализированы расходы домохозяйств в 1990–1996 гг. в Бельгии, Финляндии, Франции, Греции, Ирландии, Италии, Люксембурге, Нидерландах, Португалии, Испании, Швеции и Соединенном Королевстве. Авторы работы пришли к выводу, что как НДС, так и акцизные налоги являются



сильно регрессивными. И напротив, они обнаружили, что пособия, пенсии и прямые налоги обладают значительной прогрессивностью.

Таким образом, исследования, в рамках которых бремя НДС измеряется в процентах от текущего дохода, показали, что НДС является регрессивным; это означает, что люди с более низким доходом платят более высокую долю своего дохода в виде НДС, чем лица с более высоким доходом. Европейские страновые исследования, в которых используется этот подход (Лехи; Руис и Транной, 2008; О'Доннохи и другие, 2004), показывают, что НДС является крайне регрессивным налогом. Напротив, исследования, в которых бремя НДС представлено как доля текущих расходов в распределении доходов или расходов (Берд и Смарт, 2016; IFS, 2011; Меткалф, 1994), показывают, как правило, что системы НДС относительно пропорциональны или даже слегка прогрессивны. При измерении бремени НДС по отношению к расходам, а не к текущему доходу, устраняется влияние экономии, что позволяет получить четкую картину влияния НДС на распределение.

Можно также привести ряд дополнительных аргументов в пользу предпочтения анализа, основанного на расходах, анализу, основанному на доходах. Один из таких аргументов состоит в том, что текущие расходы могут служить лучшим показателем благосостояния индивида, чем текущий доход (см., например, Мейер и Салливан, 2003 [171]), и что текущие расходы могут быть лучшим показателем дохода за всю жизнь, чем текущий доход (см., например, Меткалф, 1994). В более общем плане можно утверждать, что любой налог должен оцениваться относительно его базы, поскольку нельзя перераспределять то, к чему он не применяется, – а базой НДС являются расходы. Важно отметить, что, как подчеркивает IFS, 2011, приведенное выше обоснование, основанное на экономии, никоим образом не опирается на эти дополнительные аргументы. Устранение искажающего воздействия сберегательного поведения остается наиболее ясным обоснованием предпочтения анализа, основанного на расходах.

В новом исследовании ОЭСР сначала анализируется бремя НДС как доли текущего располагаемого дохода, и результаты согласуются с предыдущими исследованиями, поскольку НДС, по-видимому, является регрессивным во всех 27 странах. Измерение бремени НДС по отношению к текущим расходам устраняет влияние сбережений; оно определяет, как наличие сниженных ставок НДС и льгот смещает фактическое бремя НДС по сравнению с тем, что было бы при единой ставке.

Благодаря исследованию ОЭСР удалось установить, что НДС в большинстве стран ОЭСР может быть либо примерно пропорциональным, либо слегка прогрессивным из-за наличия сниженных ставок и льгот. Однако результаты для Чили, Венгрии, Латвии и Новой

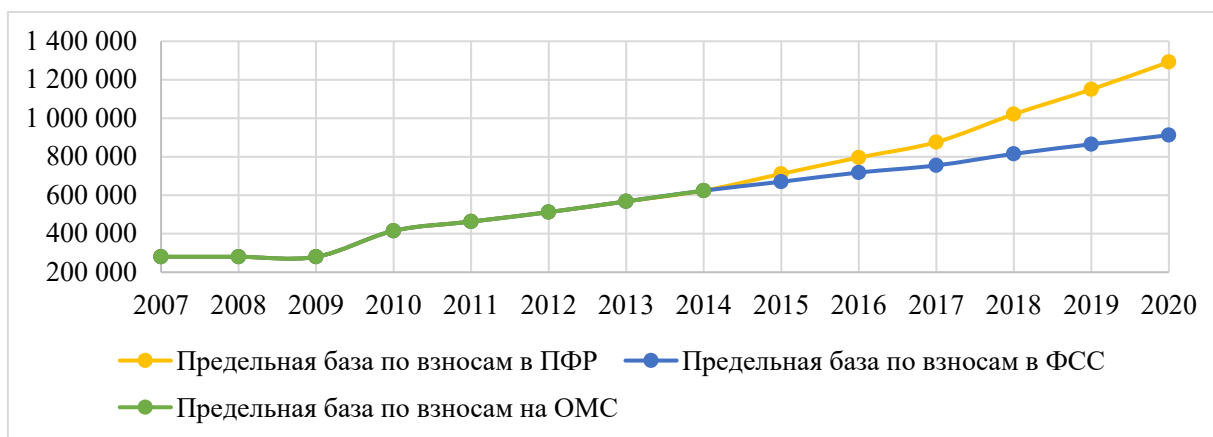
Зеландии показывают, что налоговые системы, которые имеют несколько сниженных ставок НДС или льгот, дают небольшую степень регрессивности. Слегка регрессивные результаты в этих четырех странах позволяют сделать два важных вывода.

С одной стороны, домохозяйства с низкими расходами в этих странах не пользуются льготными ставками НДС, поскольку в этих странах мало льготных ставок. С другой стороны, домохозяйства с более высокими расходами тратят большую часть своих общих расходов на товары, которые в большинстве стран либо не облагаются налогом, либо освобождаются от него, например, на финансовые услуги или международные авиаперелеты.

В дополнение к средней налоговой ставке в документе также рассчитываются три показателя прогрессивности и перераспределения. Авторы опираются на показатель прогрессивности, который указывает на низкую степень прогрессивности почти во всех странах, часто чрезвычайно близкую к пропорциональности. В среднем по мере увеличения расходов доля НДС по отношению к валовым расходам остается относительно стабильной.

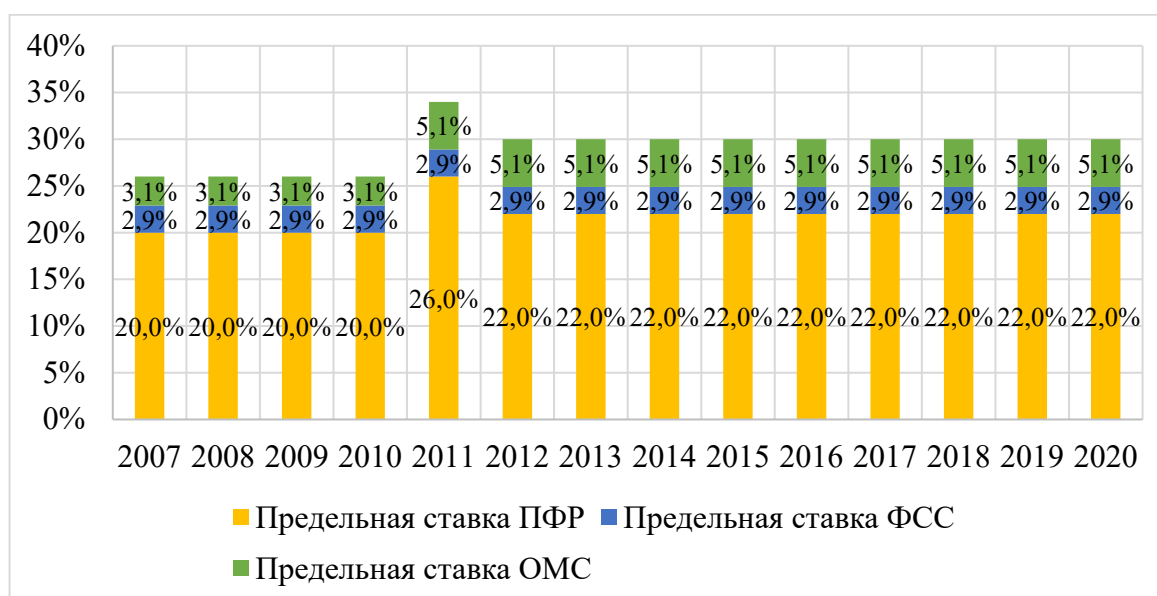
### 3. Исследование структуры налогообложения физических лиц в Российской Федерации

За период 2007–2020 гг. произошли значительные изменения в части взимания страховых взносов. Реформы затронули изменение предельных ставок и предельных баз по начислению страховых взносов. На рисунках ниже (Рисунок 3, Рисунок 4) представлены изменения порогов и предельных ставок по страховым взносам для основного режима налогообложения.



Источник: Данные ОЭСР на основе OECD TAXING WAGES 2021. Страны ранжированы по уменьшению общего налогового клина.

Рис. 3. Изменения предельной базы по начислению страховых взносов для основного режима налогообложения



Источник: данные ОЭСР на основе OECD TAXING WAGES 2021. Страны ранжированы по уменьшению общего налогового клина.

Рис. 4. Изменения ставок по страховым взносам для основного режима налогообложения в пределах первой предельной базы

Также менялись предельные ставки за пределами предельной базы (в 2007–2009 гг. были три порога). Помимо этого, численно расширились категории налогоплательщиков, имеющих право на льготное налогообложение (в частности, это касается ИТ-сектора, сельского хозяйства, пищевых производств и других).

В рамках анализа распределения налогового бремени использовались данные Российского мониторинга экономического положения и здоровья населения НИУ ВШЭ. Поскольку база содержит информацию только об уровне дохода, то налоговые платежи пришлось восстанавливать. Мы интерпретировали данные по доходам в RLMS как чистый доход после вычета всех налогов (формула 1).

$$\frac{\text{Чистый располагаемый трудовой доход}}{100\% - \text{Ставка НДФЛ}}, \quad (1)$$

где чистый располагаемый трудовой доход – это ответы индивидов на вопрос представленные ранее вопросы в опроснике RLMS, а ставка НДФЛ – ставка налога на доходы физических лиц 13%.

Основным показателем налоговой нагрузки в нашей работе выступает доля выплат НДФЛ и страховых взносов в фонде оплаты труда, т. е. сумма чистого трудового дохода, выплат НДФЛ и страховых взносов. Однако помимо того, что выбирать в качестве показателя налоговой нагрузки, важным факторов в анализе фактического распределения налогового бремени является официальный статус занятости. Рассматривая только официально занятое население, можно столкнуться с риском совершения так называемой «ошибки выжившего», и, как следствие, получить смещенные оценки. Причем смещение в случае оценки налогового бремени сдвинется в сторону завышения показателей налогового бремени, поскольку с сокрытой налоговой базы фактически не уплачиваются налоги, но при этом эту часть стоит включать в знаменатель показателей при расчете налоговой нагрузки. Мы будем считать, что зарплата работника неформального сектора в полном объеме не облагается налогами на труд. Безусловно, такой подход будет отражать предельный случай уклонения от уплаты налогов, однако таким образом мы получим нижнюю границу для оценки налоговой нагрузки с учетом максимально возможного ее снижения за счет уклонения от выплаты налогов.

Таблица 1 – Сравнение распределений доли выплат НДФЛ и страховых по совокупному располагаемому доходу по полной выборке и по только официально занятым за период 2007–2020 гг.

Год	Выборка	Порядковый номер децильной группы по совокупному располагаемому доходу									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2007	Полная	22,8%	26,5%	25,7%	26,9%	27,4%	26,6%	28,3%	26,3%	27,3%	24,6%
	Официально занятые	30,4%	30,7%	30,8%	30,9%	30,9%	30,9%	30,9%	30,9%	30,9%	28,2%
2008	Полная	24,5%	25,1%	27,0%	26,6%	28,1%	28,2%	26,7%	26,9%	27,1%	21,8%
	Официально занятые	30,6%	30,7%	30,7%	30,7%	30,8%	30,8%	30,7%	30,8%	30,1%	25,8%
2009	Полная	23,4%	24,3%	26,5%	26,1%	27,4%	27,3%	26,1%	27,1%	26,7%	22,4%
	Официально занятые	30,6%	30,6%	30,7%	30,8%	30,8%	30,8%	30,8%	30,9%	30,1%	25,9%
2010	Полная	21,5%	24,0%	24,5%	23,7%	25,3%	24,4%	26,2%	25,2%	24,9%	20,7%
	Официально занятые	27,5%	27,9%	28,1%	28,7%	28,8%	28,9%	29,0%	28,8%	29,4%	25,1%
2011	Полная	25,2%	26,6%	27,1%	28,8%	27,3%	29,5%	27,7%	29,0%	28,2%	23,5%
	Официально занятые	32,1%	32,3%	32,4%	32,6%	32,7%	32,9%	32,9%	32,8%	32,7%	27,9%
2012	Полная	21,6%	23,5%	23,2%	25,1%	24,0%	25,4%	25,0%	26,3%	26,3%	23,5%
	Официально занятые	28,8%	28,9%	28,9%	29,2%	29,0%	29,1%	29,1%	29,4%	29,2%	25,5%
2013	Полная	21,9%	22,7%	24,8%	23,5%	24,5%	26,4%	25,5%	24,7%	25,7%	22,2%
	Официально занятые	29,3%	29,4%	29,4%	29,3%	29,7%	29,3%	29,4%	29,4%	29,5%	25,7%
2014	Полная	20,9%	22,8%	23,8%	25,3%	23,5%	25,2%	25,4%	25,5%	25,0%	21,9%
	Официально занятые	29,2%	29,3%	29,4%	29,2%	29,3%	29,3%	29,2%	29,4%	29,5%	26,5%
2015	Полная	21,6%	23,5%	23,2%	25,1%	24,0%	25,4%	25,0%	26,3%	26,3%	23,5%
	Официально занятые	29,4%	29,5%	29,4%	29,1%	29,1%	29,6%	29,3%	29,4%	29,6%	27,5%
2016	Полная	20,7%	23,6%	23,6%	23,5%	25,4%	24,9%	24,9%	26,4%	25,9%	23,9%
	Официально занятые	29,4%	29,6%	29,3%	29,1%	29,2%	29,4%	29,4%	29,7%	29,4%	27,3%
2017	Полная	21,4%	22,5%	24,2%	23,3%	23,9%	25,3%	24,3%	24,9%	26,0%	24,3%
	Официально занятые	29,4%	29,7%	29,4%	29,3%	29,2%	29,4%	29,3%	29,5%	29,4%	27,7%
2018	Полная	21,7%	23,1%	23,5%	25,6%	24,3%	24,5%	25,6%	26,0%	26,1%	24,3%
	Официально занятые	29,5%	29,6%	29,2%	29,3%	29,3%	29,6%	29,5%	29,5%	29,4%	27,9%
2019	Полная	20,7%	23,8%	23,1%	24,3%	25,7%	24,1%	25,7%	25,8%	25,9%	24,9%
	Официально занятые	29,5%	29,6%	29,5%	29,3%	29,5%	29,5%	29,4%	29,5%	29,4%	28,1%
2020	Полная	21,4%	23,2%	22,6%	24,7%	25,1%	27,0%	25,3%	26,0%	26,2%	24,8%
	Официально занятые	29,5%	29,5%	29,2%	29,5%	29,4%	29,5%	29,6%	29,3%	29,6%	28,1%
Среднее	Полная	22,1%	23,9%	24,5%	25,2%	25,4%	26,0%	25,8%	26,2%	26,3%	23,3%
	Официально занятые	29,7%	29,8%	29,7%	29,8%	29,8%	29,9%	29,9%	30,0%	29,9%	26,9%
Отклонение средних, п. п.		7,6	5,9	5,3	4,6	4,4	3,9	4,1	3,8	3,6	3,6
Отклонение средних, %		25,5%	19,7%	17,7%	15,5%	14,8%	13,1%	13,6%	12,6%	12,1%	13,5%

Источник: Расчеты авторов на основе данных Обследования населения RLMS, проводимого НИУ ВШЭ, ООО «Демоскоп», Университетом Северной Каролины в Чапел Хилле.

Можно отметить (Таблица 1), что фактическая налоговая нагрузка случайно выбранного индивида из всей выборки в среднем на 15,8% (или на 4,7 процентных пунктов) ниже, чем налоговая нагрузка случайно выбранного официально занятого. При этом фактическая налоговая нагрузка (с учетом занятых в неформальном секторе) 20% наименее обеспеченных по чистому трудовому доходу в среднем за рассматриваемый период составила 23,0%, однако если рассматривать только работающих этот показатель составит 29,7%.

Таким образом, можно сделать вывод, что распределение доли налоговых выплат в ФОТ по чистому трудовому доходу практически идентично распределению по совокупному располагаемому доходу индивида. При этом важно подчеркнуть, что в обоих случаях эта доля резко снижается при включении в анализ граждан, занятых в неформальном секторе. Для официально занятых в среднем за рассматриваемый период доля выплат налогов в ФОТ составила от 26,9% до 30%, причем минимальное значение показателя соответствует самой высокодоходной группе (как по чистому трудовому доходу, так и по совокупному располагаемому доходу). При этом для остальных децильных групп характерна крайне низкая вариация этого показателя. А для полной выборки в среднем за рассматриваемый период доля выплат налогов в ФОТ составила от 21,3% до 26,3%; причем минимальные значения показателей соответствуют самой обеспеченной и наименее богатой группам. Этот факт объясняется тем, что именно низкодоходные более активно вовлекаются в неформальный сектор, а самых обеспеченных групп, наоборот, теневая занятость распространена меньше всего, но за счет того, что нагрузка на них и без учета теневого сектора небольшая, итоговый показатель налоговой нагрузки остается низким.

Похожую картину можно наблюдать при анализе данных по домашним хозяйствам. В качестве меры обеспеченности домашнего хозяйства целесообразно использовать совокупный доход на душу.

Как и в рамках анализа по индивидам, в качестве показателя налоговой нагрузки рассмотрим долю выплат НДФЛ и страховых взносов в совокупном трудовом доходе до налогообложения (Таблица 2). Как и в случае с индивидами, неформальная занятость позволяет в среднем существенно снизить показатели налоговой нагрузки. При этом в рамках полной выборки наблюдается более равномерное распределение налоговой нагрузки по сравнению с домашними хозяйствами, в которых все работающие устроены официально. При этом следует отметить, что доля выплат НДФЛ и страховых взносов домашние хозяйства, относящиеся к самой высокодоходной группе в терминах совокупного располагаемого дохода, остается на относительно низком уровне вне зависимости от размера и структуры выборки.

Таблица 2 – Сравнение распределений налоговой нагрузки (доля налоговых выплат НДФЛ и страховых взносов в совокупном трудовом доходе до налогообложения) по совокупному располагаемому доходу на душу домашнего хозяйства по полной выборке и по официально занятым за период 2007–2020 гг.

Год	Выборка	Порядковый номер децильной группы по совокупному располагаемому доходу на душу									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2007	Полная	24,1%	26,3%	26,7%	27,0%	26,6%	26,5%	28,4%	27,6%	26,8%	25,4%
	Официально занятые	30,5%	30,8%	30,8%	30,8%	30,8%	30,7%	30,6%	30,6%	30,2%	28,9%
2008	Полная	26,2%	26,2%	26,0%	27,7%	27,2%	27,2%	27,1%	26,2%	26,5%	23,9%
	Официально занятые	30,5%	30,7%	30,5%	30,7%	30,6%	30,3%	30,2%	29,7%	29,0%	26,8%
2009	Полная	24,6%	24,6%	26,4%	25,9%	26,4%	26,9%	26,2%	26,4%	25,8%	23,9%
	Официально занятые	30,4%	30,6%	30,6%	30,7%	30,4%	30,4%	30,2%	29,8%	28,8%	26,4%
2010	Полная	22,8%	23,5%	23,9%	24,9%	25,2%	25,6%	25,7%	25,4%	24,6%	21,6%
	Официально занятые	28,5%	28,7%	28,8%	29,0%	28,6%	28,9%	28,4%	27,9%	27,7%	25,1%
2011	Полная	25,8%	26,5%	25,9%	29,0%	28,3%	28,4%	28,7%	28,9%	27,5%	26,2%
	Официально занятые	32,0%	32,5%	32,6%	32,6%	32,6%	32,4%	32,5%	32,1%	31,1%	29,2%
2012	Полная	22,2%	23,4%	24,6%	25,4%	24,9%	26,2%	25,4%	25,7%	25,7%	24,1%
	Официально занятые	28,6%	29,3%	29,1%	29,1%	29,0%	28,2%	28,6%	28,2%	28,2%	25,2%
2013	Полная	23,4%	23,1%	24,8%	25,4%	24,8%	25,6%	25,3%	25,4%	24,6%	23,8%
	Официально занятые	29,9%	29,7%	29,4%	29,5%	29,5%	29,2%	28,8%	29,0%	28,3%	26,8%
2014	Полная	22,5%	23,1%	24,2%	25,1%	24,6%	25,0%	24,8%	24,4%	24,9%	23,3%
	Официально занятые	29,5%	29,4%	29,3%	29,4%	29,2%	28,9%	28,9%	28,8%	28,3%	26,3%
2015	Полная	22,2%	23,4%	24,6%	25,4%	24,9%	26,2%	25,4%	25,7%	25,7%	24,1%
	Официально занятые	29,8%	29,5%	29,6%	29,5%	29,3%	29,6%	29,3%	29,1%	29,0%	27,6%
2016	Полная	22,8%	23,9%	24,6%	25,3%	24,8%	25,8%	25,8%	26,4%	25,4%	24,5%
	Официально занятые	29,8%	29,6%	29,2%	29,5%	29,6%	29,1%	29,5%	29,2%	28,7%	27,4%
2017	Полная	23,2%	24,3%	24,7%	25,9%	24,4%	24,6%	25,6%	25,0%	26,1%	24,1%
	Официально занятые	29,8%	29,7%	29,6%	29,3%	29,3%	29,2%	29,1%	29,1%	29,1%	27,8%
2018	Полная	23,5%	24,0%	26,0%	24,8%	26,3%	25,1%	25,5%	24,8%	25,5%	25,7%
	Официально занятые	29,5%	29,8%	29,9%	29,3%	29,6%	29,3%	29,5%	29,0%	29,3%	27,9%
2019	Полная	21,8%	24,5%	24,0%	25,2%	24,9%	26,3%	25,6%	25,6%	25,4%	25,4%
	Официально занятые	29,5%	29,7%	29,7%	29,2%	29,4%	29,8%	29,4%	29,1%	28,8%	28,2%
2020	Полная	22,9%	23,1%	25,1%	26,1%	25,1%	25,2%	26,4%	25,1%	26,4%	25,4%
	Официально занятые	29,6%	29,2%	29,6%	29,3%	29,5%	29,5%	29,6%	29,4%	29,4%	28,2%
Среднее	Полная	23,4%	24,3%	25,1%	25,9%	25,6%	26,0%	26,1%	25,9%	25,8%	24,4%
	Официально занятые	29,9%	29,9%	29,9%	29,9%	29,8%	29,7%	29,6%	29,4%	29,0%	27,3%
Отклонение средних, п.п.		6,4	5,7	4,8	3,9	4,2	3,6	3,5	3,5	3,2	2,9
Отклонение средних, %		21,5%	18,9%	16,0%	13,1%	14,1%	12,3%	11,7%	11,8%	11,1%	10,6%

Источник: 1) «т. дл. пол.» – сокращение товары длительного пользования; 2) построено авторами на основе данных Обследования населения RLMS, проводимого НИУ ВШЭ, ООО «Демоскоп», Университетом Северной Каролины в Чапел Хилле.

За рассматриваемый период, помимо реформ системы страховых взносов, менялась и система налогообложения НДС. С 2019 г. основная ставка НДС была увеличена с 16% до 20%. Кроме того, действовали льготные ставки НДС на отдельные категории товаров и услуг (10% и 0%). База RLMS по домашним хозяйствам содержит детальную информацию о расходах на потребление, что позволяет учесть дифференциацию ставок. В качестве показателей налоговой нагрузки НДС долю выплат НДС в совокупном доходе и долю в совокупных расходах.

Таблица 3 – Распределение доли выплат НДС в совокупном доходе по децильным группам домашних хозяйств по совокупному располагаемому доходу на душу за период 2007–2020 гг.

Год	Выборка	Порядковый номер децильной группы по совокупному располагаемому доходу на душу									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2007	Все расходы	7,2%	6,0%	5,8%	6,2%	5,3%	5,8%	7,0%	5,8%	5,7%	4,8%
	Без т. дл. пол.	5,4%	4,4%	4,0%	4,1%	3,8%	3,9%	3,9%	3,7%	3,5%	3,1%
2008	Все расходы	9,9%	5,8%	5,9%	6,3%	5,4%	6,3%	5,6%	5,3%	5,8%	4,2%
	Без т. дл. пол.	5,8%	4,0%	4,1%	3,9%	3,8%	4,0%	3,8%	3,7%	3,4%	2,6%
2009	Все расходы	6,6%	6,1%	5,9%	5,1%	4,8%	4,9%	4,8%	5,3%	4,6%	3,7%
	Без т. дл. пол.	5,0%	4,3%	3,8%	3,9%	3,7%	3,3%	3,6%	3,9%	3,4%	2,5%
2010	Все расходы	9,1%	6,7%	8,1%	5,6%	5,0%	5,5%	5,5%	5,3%	4,8%	3,9%
	Без т. дл. пол.	6,7%	4,9%	6,4%	4,1%	3,7%	4,2%	3,7%	3,6%	3,5%	2,5%
2011	Все расходы	8,5%	5,8%	5,9%	5,5%	5,1%	5,8%	5,6%	5,3%	4,7%	4,2%
	Без т. дл. пол.	6,4%	4,4%	4,3%	4,2%	4,0%	4,0%	3,8%	4,0%	3,2%	2,7%
2012	Все расходы	6,7%	5,8%	5,7%	4,7%	5,1%	4,9%	5,1%	4,4%	4,3%	4,0%
	Без т. дл. пол.	6,2%	4,5%	4,2%	4,8%	3,8%	3,7%	4,3%	3,8%	3,5%	3,2%
2013	Все расходы	9,8%	6,7%	6,5%	6,1%	6,2%	5,2%	5,4%	6,1%	5,4%	4,0%
	Без т. дл. пол.	6,8%	4,3%	4,5%	4,2%	4,7%	3,8%	3,7%	4,0%	3,6%	2,6%
2014	Все расходы	7,6%	6,4%	5,6%	6,0%	5,7%	5,8%	5,4%	5,5%	5,3%	5,0%
	Без т. дл. пол.	5,5%	4,6%	4,3%	4,2%	4,0%	3,8%	4,0%	3,8%	3,6%	2,9%
2015	Все расходы	6,7%	5,8%	5,7%	4,7%	5,1%	4,9%	5,1%	4,4%	4,3%	4,0%
	Без т. дл. пол.	5,1%	4,6%	4,4%	3,7%	4,0%	3,8%	4,3%	3,6%	3,2%	2,7%
2016	Все расходы	6,9%	5,2%	5,2%	5,0%	4,8%	5,1%	4,6%	4,6%	4,8%	3,9%
	Без т. дл. пол.	5,6%	4,2%	4,2%	4,0%	3,7%	3,9%	3,5%	3,4%	3,5%	2,8%
2017	Все расходы	6,2%	5,2%	5,4%	4,9%	5,0%	4,9%	4,7%	5,0%	4,9%	3,4%
	Без т. дл. пол.	4,8%	4,1%	4,1%	3,9%	3,8%	3,6%	3,6%	3,6%	3,3%	2,3%
2018	Все расходы	5,9%	5,5%	4,9%	5,8%	4,4%	5,0%	4,5%	4,7%	4,4%	3,9%
	Без т. дл. пол.	4,8%	4,0%	4,1%	4,5%	3,6%	3,7%	3,5%	3,6%	3,3%	2,9%
2019	Все расходы	6,7%	5,7%	4,9%	5,1%	5,5%	4,9%	5,5%	4,4%	5,4%	4,6%
	Без т. дл. пол.	4,9%	4,8%	3,8%	4,1%	4,1%	4,0%	4,1%	3,6%	3,5%	3,4%
2020	Все расходы	7,3%	5,1%	5,4%	4,6%	4,6%	5,1%	4,5%	4,6%	5,5%	4,4%
	Без т. дл. пол.	5,2%	4,0%	4,0%	3,6%	3,5%	4,0%	3,5%	3,4%	3,7%	2,9%
Среднее	Все расходы	7,5%	5,8%	5,8%	5,4%	5,1%	5,3%	5,2%	5,1%	5,0%	4,1%
	Без т. дл. пол.	5,6%	4,4%	4,3%	4,1%	3,9%	3,8%	3,8%	3,7%	3,4%	2,8%

Источник: 1) «т. дл. пол.» – сокращение товары длительного пользования; 2) построено авторами на основе данных Обследования населения RLMS, проводимого НИУ ВШЭ, ООО «Демоскоп», Университетом Северной Каролины в Чапел Хилле.

Как видно из данных таблицы (Таблица 3), с ростом совокупного располагаемого дохода домашнего хозяйства наблюдается снижение нагрузки НДС. Этот результат мы уже наблюдали при обзоре нагрузки НДС по странам ОЭСР. Несмотря на относительно невысокую долю расходов на товары длительного пользования, нагрузка НДС (в терминах доли



налоговых выплат в совокупном доходе) для низкодоходных групп оказывается выше, хотя именно товары длительного пользования, как правило, не облагаются льготной ставкой.

Если рассмотреть вариацию доли выплат НДС за все товары в совокупных расходах, то можно увидеть, что с ростом потребления доля выплат НДС в совокупных расходах в пределах 1 пп., за исключением домашних хозяйств с наибольшими расходами на потребление (Таблица 4). Это указывает на относительно низкую прогрессивность НДС по потреблению, а за счет самых потребляющих на душу домашних хозяйств зависимость может оказаться колоколообразной.

Таблица 4 – Распределение доли выплат НДС в совокупных расходах по децильным группам домашних хозяйств по расходам на душу 2007–2020 гг.

Год	Порядковый номер децильной группы по совокупным расходам на душу									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2007	11,1%	10,8%	10,9%	11,1%	11,4%	11,2%	11,8%	11,8%	12,0%	11,7%
2008	11,0%	10,8%	10,9%	11,1%	11,3%	11,3%	11,6%	11,8%	12,1%	9,5%
2009	11,3%	11,0%	10,9%	11,0%	10,9%	11,3%	11,2%	11,3%	11,7%	10,0%
2010	11,3%	11,1%	10,9%	11,0%	11,1%	11,2%	11,3%	11,4%	11,9%	11,1%
2011	11,5%	11,0%	11,1%	10,9%	11,0%	11,3%	11,3%	11,6%	11,9%	10,3%
2012	11,3%	10,8%	11,0%	10,9%	11,1%	11,1%	11,3%	11,5%	11,4%	10,6%
2013	11,2%	10,9%	10,7%	10,9%	11,0%	11,0%	11,3%	11,4%	11,4%	10,0%
2014	11,2%	10,8%	10,8%	10,7%	10,7%	11,0%	11,1%	11,2%	11,3%	10,1%
2015	11,2%	10,8%	10,6%	10,6%	10,7%	10,7%	10,8%	11,0%	11,2%	9,4%
2016	11,1%	10,7%	10,5%	10,6%	10,5%	10,6%	10,7%	10,9%	10,8%	8,3%
2017	10,8%	10,8%	10,7%	10,8%	10,6%	10,8%	10,7%	10,8%	11,0%	8,9%
2018	11,0%	10,8%	10,8%	10,7%	10,7%	10,7%	10,7%	10,8%	11,0%	9,2%
2019	11,6%	11,2%	11,4%	11,3%	11,6%	11,5%	11,5%	11,6%	11,6%	10,1%
2020	11,8%	11,5%	11,4%	11,4%	11,4%	11,6%	11,4%	11,3%	11,8%	10,6%
Среднее	11,2%	10,9%	10,9%	10,9%	11,0%	11,1%	11,2%	11,3%	11,5%	10,0%

## 4. Оценка распределительных эффектов налогообложения физических лиц

Наряду с анализом распределений налоговой нагрузки, можно также оценивать степень регрессивности или прогрессивности налогообложения. Для такой оценки мы будем применять регрессионный анализ, где в качестве зависимой переменной будет выступать показатель налоговой нагрузки, отражающий отношение выплат по налогу к налоговой базе, а объясняющим фактором станет налоговая база. Таким образом, значимость и знак коэффициента регрессии будут указывать на степень прогрессивности/регрессивности налогообложения. Данные для анализа будут те же, что и использовались для анализа распределений налоговой нагрузки.

Всего в рамках регрессионного анализа мы рассмотрим 4 типа моделей для определения степени регрессивности/прогрессивности шкал налогообложения трудовых доходов и НДС (Таблица 5):

Таблица 5 – Спецификации уравнений для регрессионного анализа степени прогрессивности.

Спецификации оцениваемых уравнений	Тип регрессии
$Y \sim \beta_0 + \beta_1 * X$	Линейная
$Y \sim \beta_0 + \beta_1 * X + \beta_2 * X^2$	Линейно-квадратичная
$Y \sim \beta_0 + \beta_1 * \ln X$	Полулогарифмическая
$\ln Y \sim \beta_0 + \beta_1 * \ln X$	Логарифмическая

Источник: 1) обозначения:  $Y$  – зависимая переменная (эффективная налоговая ставка);  $X$  – объясняющая переменная;  $\beta_0, \beta_1, \beta_2$  – константа и коэффициенты регрессии); 2) составлено авторами.

Первое уравнение представляет собой парную регрессию. Отрицательный коэффициент при налоговой базе будет означать регрессивность шкалы налогообложения; положительный – наоборот, прогрессивность; а незначимость коэффициента будет означать линейность системы налогообложения. Линейно-квадратичная спецификация необходима для учета теневой занятости, в результате которой фактическое бремя для низкодоходных групп сначала снижается, потом растет, а затем снова падает в силу регрессивности. Такая спецификация позволит проследить уловить колоколообразную зависимость. Коэффициенты в остальных двух спецификациях (полулогарифмической и логарифмической) интер-

претрируются точно так же, как при получении вывода о степени прогрессивности/регрессивности для линейной регрессии. Эти спецификации позволят осуществить проверку результата на устойчивость и позволят дать альтернативную количественную интерпретацию для коэффициента.

Начнем регрессионный анализ с линейной спецификации для налогообложения НДФЛ и страховыми взносами по официально занятым индивидам. Как можно заметить из таблицы ниже (Таблица 6), коэффициент значимо отрицательный в каждый год наблюдений, но при этом в абсолютном выражении он увеличивался. Это говорит от том, что текущая система налогообложения трудовых доходов регрессивна, но реформ в части страховых взносов способствовали снижению изменениям в сторону линейности.

Таблица 6 – Оценка линейного уравнения для НДФЛ и страховых взносов по индивидам за период 2007–2022 гг.

Y	Доля выплат НДФЛ и страховых взносов в ФОТ			
X	ФОТ			
Спецификация	$Y \sim \beta_0 + \beta_1 * X$			
Выборка	Индивиды (только официально занятые)			
Год	$\beta_1$	Доверительный интервал для $\beta_1$		Прогрессивность / регрессивность
		Нижн. гран	Верх. гран	
2007	-0,053	-0,056	-0,050	"_"
2008	-0,093	-0,096	-0,090	"_"
2009	-0,092	-0,095	-0,089	"_"
2010	-0,030	-0,036	-0,024	"_"
2011	-0,058	-0,062	-0,054	"_"
2012	-0,035	-0,039	-0,032	"_"
2013	-0,031	-0,035	-0,028	"_"
2014	-0,026	-0,029	-0,022	"_"
2015	-0,015	-0,018	-0,011	"_"
2016	-0,015	-0,018	-0,012	"_"
2017	-0,012	-0,015	-0,009	"_"
2018	-0,007	-0,010	-0,004	"_"
2019	-0,007	-0,010	-0,005	"_"
2020	-0,007	-0,010	-0,004	"_"

Источник: 1) построено авторами на основе данных Обследования населения RLMS, проводимого НИУ ВШЭ, ООО «Демоскоп», Университетом Северной Каролины в Чапел Хилле; 2) доверительные интервалы для коэффициентов регрессии построены на уровне значимости 5%.

Распределение налоговой нагрузки по всем индивидам указывало на неоднозначный характер шкалы налогообложения, а именно, колоколообразную зависимость. Поэтому для этой выборки стоит рассмотреть линейно-квадратичную спецификацию.

Таблица 7 – Оценка линейного уравнения (линейно-квадратичная спецификация) для НДФЛ и страховых взносов по индивидам за период 2007–2022 гг.

Y		Доля выплат НДФЛ и страховых взносов в ФОТ					
X		ФОТ					
Спецификация		$Y \sim \beta_0 + \beta_1 * X + \beta_2 * X^2$					
Выборка		Индивиды (полная выборка)					
Год	$\beta_1$	Доверительный интервал		$\beta_2$	Доверительный интервал		Прогрессивность / регрессивность
		Нижн. гран	Верх. гран		Нижн. гран	Верх. гран	
2007	0,593	0,523	0,664	-8,893	-10,347	-7,440	"+/-"
2008	0,218	0,180	0,257	-2,135	-2,529	-1,741	"+/-"
2009	0,282	0,243	0,321	-2,223	-2,613	-1,832	"+/-"
2010	0,192	0,166	0,218	-1,214	-1,425	-1,003	"+/-"
2011	0,250	0,223	0,277	-1,459	-1,665	-1,254	"+/-"
2012	0,178	0,157	0,198	-0,681	-0,787	-0,574	"+/-"
2013	0,171	0,151	0,191	-0,649	-0,755	-0,543	"+/-"
2014	0,211	0,187	0,235	-1,059	-1,211	-0,907	"+/-"
2015	0,181	0,162	0,200	-0,513	-0,600	-0,427	"+/-"
2016	0,215	0,195	0,234	-0,697	-0,790	-0,603	"+/-"
2017	0,199	0,180	0,218	-0,607	-0,699	-0,515	"+/-"
2018	0,234	0,215	0,253	-0,788	-0,881	-0,695	"+/-"
2019	0,173	0,157	0,188	-0,346	-0,397	-0,295	"+/-"
2020	0,174	0,159	0,189	-0,337	-0,389	-0,285	"+/-"

Источник: 1) построено авторами на основе данных Обследования населения RLMS, проводимого НИУ ВШЭ, ООО «Демоскоп», Университетом Северной Каролины в Чапел Хилле; 2) доверительные интервалы для коэффициентов регрессии построены на уровне значимости 5%.

Как видно из таблицы 8 [ниже (Таблица 56)], в каждый год за рассматриваемый период коэффициент при линейном члене оказывается значимо положительным, а при квадрате – значимо отрицательным. Это указывает на  $\cap$ -образную зависимость эффективной ставки от базы. С точки зрения дохода наибольшие выгоды от теневой занятости получают малообеспеченные домашние хозяйства. За счет занятости в неформальном секторе малообеспеченные домашние хозяйства снижают уровень своей налоговой нагрузки. По этой причине возникает нелинейность.

Отдельно отметим, что в рамках исследования оценивались также регрессии по домашним хозяйствам и выводы относительно регрессивности НДФЛ и страховых взносов по

официальным работникам подтвердилась, как и  $\cap$ -образный характер шкалы для всей выборки в целом.

Для НДС результаты оценки регрессий оказались неустойчивы к спецификациям. В частности, простая линейная регрессия указывает на регрессивность НДС (Таблица 8).

Таблица 8 – Оценка линейного уравнения для НДС по домашним хозяйствам за период 2007–2022 гг.

Y	Доля выплат НДС в совокупных расходах			
X	Совокупные расходы			
Спецификация	$Y \sim \beta_0 + \beta_1 * X$			
Выборка	Домашние хозяйства			
Год	$\beta_1$	Доверительный интервал для $\beta_1$		Прогрессивность / регрессивность
		Нижн. гран	Верх. гран	
2007	0,009	0,005	0,012	"+"
2008	-0,004	-0,006	-0,003	"_"
2009	-0,004	-0,006	-0,002	"_"
2010	0,002	0,001	0,004	"+"
2011	-0,002	-0,004	-0,001	"_"
2012	-0,001	-0,002	0,001	"0"
2013	-0,002	-0,003	-0,001	"_"
2014	-0,001	-0,003	0,000	"_"
2015	-0,003	-0,004	-0,002	"_"
2016	-0,005	-0,006	-0,004	"_"
2017	-0,003	-0,004	-0,002	"_"
2018	-0,003	-0,004	-0,002	"_"
2019	-0,002	-0,003	-0,001	"_"
2020	-0,001	-0,002	0,000	"_"

Источник: 1) построено авторами на основе данных Обследования населения RLMS, проводимого НИУ ВШЭ, ООО «Демоскоп», Университетом Северной Каролины в Чапел Хилле; 2) доверительные интервалы для коэффициентов регрессии построены на уровне значимости 5%.

В то же самое время полулогарифмическая спецификация указывает на прогрессивность. А уравнение с квадратом базы демонстрирует, повторим, колоколообразную зависимость. Таким образом, в совокупности с неустойчивыми результатами и возможными ошибками в опросных данных следует говорить о линейном характере шкалы НДС.

## Заключение

Определения налога, платежеспособности и налогового бремени – необходимые предпосылки для измерения налогового бремени. Налог – это обязательный платеж в пользу государства, от которого налогоплательщик не получает прямой выгоды. Это определение отличает сборы с пользователей и коммерческие поступления от государственных предприятий (например, государственных винных магазинов) от налогов.

Платежеспособность обычно измеряется доходом. Определение дохода Хейга – Саймонса [22]. Показатели фактического дохода, используемые в исследованиях налогового бремени, обычно отличаются от полного показателя Хейга – Саймонса. Скорректированный валовой доход (англ. adjusted gross income – AGI) широко используется в исследованиях налогового бремени отчасти потому, что он легко доступен в публикациях статистики доходов.

Ввиду диспропорций в развитии государств может варьироваться и размер потенциального (максимально допустимого с точки зрения пополнения бюджета) налогового бремени налоговых систем. Увеличение дохода на душу населения, основанное, в частности, на экономическом росте и развитии, дает гражданам больше возможностей платить налоги и активно участвовать в налоговом процессе.

Можно сделать вывод о том, что общий налоговый разрыв между затратами работодателя на оплату труда и соответствующей чистой оплатой труда различных домохозяйств при среднем уровне заработной платы в 2020 г. сильно варьировался по странам ОЭСР. В 21 из 29 стран ОЭСР, в которых наблюдалось снижение налогового клина, оно было вызвано главным образом снижением подоходных налогов. Налоговые льготы для семей увеличились в 27 странах ОЭСР. В 6 странах благодаря налоговым льготам и денежным пособиям для семей с детьми располагаемый доход супружеской пары с одним кормильцею оказался выше, чем у одинокого человека, более чем на 20% от заработка.

За период с 2000 г. по 2020 г. снизился средний уровень налогового клина в странах ОЭСР для одинокого среднестатистического работника, супружеской пары с одним доходом со средней заработной платой и двумя детьми и супружеской пары с двумя доходами с общим заработком в размере 167% от средней заработной платы и двумя детьми. Налоговое бремя для трех типов домохозяйств в течение этого периода имело аналогичную тенденцию, причем самые низкие налоговые ставки для каждого из них наблюдались в 2009 г. – в контексте последствий глобального финансового кризиса и в 2021 году из-за пандемии COVID-19.

До последнего времени налог на добавленную стоимость считался налогом с высокой степенью регрессивности. Различные исследования показывали, что НДС, по-видимому, является регрессивным, если измерять его в процентах от текущего дохода. Тем не менее в недавнем документе ОЭСР<sup>1</sup> использовались микроданные о расходах домашних хозяйств из 27 стран ОЭСР для переоценки данного вывода.

Благодаря исследованию ОЭСР удалось установить, что НДС в большинстве стран ОЭСР может быть либо примерно пропорциональным, либо слегка прогрессивным из-за наличия сниженных ставок и льгот. Однако результаты для Чили, Венгрии, Латвии и Новой Зеландии показывают, что налоговые системы, которые имеют несколько сниженных ставок НДС или льгот, демонстрируют небольшую степень регрессивности. Слегка регрессивные результаты в этих четырех странах позволяют сделать два важных вывода.

С одной стороны, домохозяйства с низкими расходами в этих странах не пользуются льготными ставками НДС, поскольку в этих странах мало льготных ставок. С другой стороны, домохозяйства с более высокими расходами тратят большую часть своих общих расходов на товары, которые в большинстве стран либо не облагаются налогом, либо освобождаются от него, например, на финансовые услуги или международные авиаперелеты.

В дополнение к средней налоговой ставке в документе также рассчитываются три показателя прогрессивности и перераспределения. Авторы опираются на показатель прогрессивности, который указывает на низкую степень прогрессивности почти во всех странах, часто чрезвычайно близкую к пропорциональности. В среднем по мере увеличения расходов доля НДС по отношению к валовым расходам остается относительно стабильной.

При анализе налоговой нагрузки НДС и страховых взносов на основе данных RLMS распределение доли налоговых выплат в ФОТ по чистому трудовому доходу практически идентично распределению по совокупному располагаемому доходу индивида. При этом важно отметить, что в обоих случаях доля резко снижается при включении в анализ граждан, занятых в неформальном секторе. Для официально занятых в среднем за рассматриваемый период доля выплат налогов в ФОТ составила от 26,9% до 30%, причем минимальное значение показателя соответствует самой высокодоходной группе (как по чистому трудовому доходу, так и по совокупному располагаемому доходу). При этом для остальных

---

<sup>1</sup> Thomas A. Reassessing the regressivity of the VAT // OECD Taxation Working Papers No. 49. 2020 // [HYPERLINK "https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/b76ced82-en.pdf?expires=1654802237&id=id&accname=guest&checksum=28F9E96C67BD32FADE81071623A8116A"](https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/b76ced82-en.pdf?expires=1654802237&id=id&accname=guest&checksum=28F9E96C67BD32FADE81071623A8116A) <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/b76ced82-en.pdf?expires=1654802237&id=id&accname=guest&checksum=28F9E96C67BD32FADE81071623A8116A> (дата обращения: 09.11.2022).

децильных групп наблюдается крайне низкая вариация этого показателя. А для полной выборки в среднем за рассматриваемый период доля выплат налогов в ФОТ составила от 21,3% до 26,3%, причем минимальные значения показателей соответствуют самой обеспеченной и наименее богатой группам. Этот факт объясняется тем, что именно низкодоходные более активно вовлекаются в неформальный сектор, а у самых обеспеченных групп, наоборот, теневая занятость распространена меньше всего, но за счет того, что нагрузка на них и без учета теневого сектора небольшая, итоговый показатель налоговой нагрузки остается низким.

Аналогичным оказался вывод при расчете альтернативного показателя налоговой нагрузки как доли налоговых выплат в совокупном доходе до налогообложения. Наименьшей нагрузке НДФЛ и страховых взносов подвержены наиболее обеспеченные группы населения. Если рассматривать налоговую нагрузку на официально занятых, то наибольшее налоговое бремя НДФЛ и страховых взносов ложится на самых необеспеченных. Однако за счет неформального сектора усредненные показатели налоговой нагрузки для этих групп населения снижаются. При этом следует отметить, что лишь в предельном случае уклонения налоговая нагрузка на бедных выравнивается до уровня налоговой нагрузки самых обеспеченных.

При анализе распределения налоговой нагрузки НДС была выявлена более слабая степень регрессивности по сравнению с налогами на трудовые доходы.

Таким образом, можно сделать вывод, что система налогообложения физических лиц в России имеет регрессивный характер. Полученные результаты оказались устойчивы к выбору спецификаций оцениваемых уравнений. Важно отметить, что наблюдается относительно высокая степень регрессивности шкалы налогообложения в части страховых взносов.



## **Благодарности**

Материал подготовлен в рамках выполнения научно-исследовательской работы государственного задания РАНХиГС.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Musgrave R. A. A Brief History of Fiscal Doctrine // In Handbooks of Public Economics. ed. A. J. Auerbach and M. Feldstein. – 1985. – Vol. 1. New York: North-Holland.
2. National Bureau of Economic Research // Studies in Income and Wealth. – 1937. Vol. 1.
3. National Bureau of Economic Research // Income Size Distributions in the United States. Studies in Income and Wealth. New York: NBER. – 1943. Vol. 5.
4. National Resources Committee. Consumer Incomes in the United States: Their Distribution in 1935-36 // Washington, D.C.: National Resources Committee. – 1938.
5. Goldsmith S. G., Jaszi H. Kaitz and Liebenberg. M. Size Distribution of Income since the Mid-Thirties // Review of Economics and Statistics. – 1954. Vol. 36. № 1. P. 1–32.
6. Smith J. D. The Personal Distribution of Income and Wealth // NBER Studies in Income and Wealth. New York: Columbia University Press. – 1975. Vol. 39.
7. Atkinson A.B. Horizontal equity and the distribution of the tax burden // Henry J.A., Michael, J.B. Eds. The Economics of Taxation, Brookings, Washington, DC. – 1980.
8. Beal-Hodges M., Borg M.O., Stranahan H.A. A re-examination of the property tax burden // Journal of Business and Economics Research. – 2016. Vol. 14. №. 2. P. 51.
9. Cural M., Cevik N.K. Ekonomik kalkınmanın vergi yapısı üzerindeki etkisi: 1924-2013 dönemi Türkiyeörneği // Amme İdaresi Dergisi. – 2015. Vol. 48. N. 3. P. 127–158.
10. Dennis C., Moore W., Somerville, S.T. The impact of political parties on the distribution of state and local tax burdens // The Social Science Journal. – 2007. Vol. 44. №. 2. P. 339–347.
11. Kong S., Hoek M.P. Is the growth of Chinese annual tax revenues unnatural? // Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management. – 2008. Vol. 20. №. 4. P. 554.
12. Liu L., Altshuler R. Measuring the burden of the corporate income tax under imperfect competition // National Tax Journal. – 2013. Vol. 66. № 1.
13. Nikola S. The hierarchical clustering of the tax burden in the EU27 // Journal of Competitiveness. – 2015. Vol. 7. №. 3. P. 95–109.
14. Adam A. Kammas, P. Lapatinas, A. Income inequality and the tax structure: evidence from developed and developing countries // Journal of Comparative Economics. – 2015. Vol. 43. №. 1. P. 138–154.

15. O'Donoghue C., Baldini M., Mantovani D. Modelling the Redistributive Impact of Indirect Taxes in Europe: An Application of EUROMOD // EUROMOD working papers. – 2004. №. EM7/01.

В СЕРИИ ПРЕПРИНТОВ  
**РАНХиГС РАССМАТРИВАЮТСЯ**  
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ  
**И ПРАКТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ**  
К СОЗДАНИЮ, АКТИВНОМУ  
**ИСПОЛЬЗОВАНИЮ**  
ВОЗМОЖНОСТЕЙ  
**ИННОВАЦИЙ В РАЗЛИЧНЫХ**  
СФЕРАХ ЭКОНОМИКИ  
**КАК КЛЮЧЕВОГО УСЛОВИЯ**  
ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ



**РАНХиГС**

РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА  
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ  
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ