

# Оценка налоговой нагрузки по методике МВФ

## Громов Владимир Владимирович

Институт экономической политики имени Е. Т. Гайдара (Москва)  
 Старший научный сотрудник научного направления «Макроэкономика и финансы»  
 Кандидат экономических наук  
 Gromov@iep.ru

## Шаталова Светлана Сергеевна

Заведующий научно-исследовательской лабораторией исследований налоговой политики Института прикладных экономических исследований РАНХиГС (Москва)  
 Старший научный сотрудник  
 Shatalova@ranepa.ru

### РЕФЕРАТ

Измерение величины налоговой нагрузки как ключевого индикатора качества налоговой системы является одной из важнейших задач государства в процессе налоговых преобразований и формирования приоритетов экономического развития. Однако на фоне отсутствия как официального определения налоговой нагрузки на экономику, так и утвержденного на государственном уровне порядка ее расчета все более отчетливо проявляется потребность в получении сопоставимых с другими странами данных о налоговом климате в стране, что может быть обеспечено применением общепринятой методики оценки. В статье рассматриваются особенности оценки налоговой нагрузки по методике Международного валютного фонда.

### КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА

налоговая нагрузка, налоговое бремя, налоговая политика, налогообложение, налог, методика, оценка, Международный валютный фонд

Gromov V. V., Shatalova S. S.

## Assessment of Tax Burden by a Technique of the IMF

### Gromov Vladimir Vladimirovich

Gaidar Institute for Economic Policy (Moscow, Russian Federation)  
 Senior Research Associate of the scientific direction "Macroeconomic and Finance"  
 PhD in Economics  
 Gromov@iep.ru

### Shatalova Svetlana Sergeevna

Head of the Research laboratory of Tax Policy of Institute of Applied Economic Researches of the RANEPA (Moscow, Russian Federation)  
 Senior Research Associate  
 Shatalova@ranepa.ru

### ABSTRACT

Measurement of size of tax burden as key indicator of quality of tax system is one of the most important problems of the state in the course of tax transformations and formation of priorities of economic development. However against the background of absence as official determination of tax burden of economy, and approved at the state level of an order of her calculation more and more distinctly the need for obtaining data on tax climate, comparable to other countries, for the country is shown that can be provided with application of the standard technique of assessment. In the article, features of assessment of tax burden by a technique of the International Monetary Fund are considered.

### KEYWORDS

tax burden, tax policy, taxation, tax, technique, assessment, International Monetary Fund

## Введение

В Основных направлениях налоговой политики РФ на 2016–2018 гг. установлен мораторий на рост налоговой нагрузки<sup>1</sup>. Его введение рассматривается как залог и необходимое условие поддержания экономических стимулов для осуществления предпринимательской и инвестиционной деятельности на территории страны, формирования предсказуемой и стабильной налоговой среды на ближайшие несколько лет. В то же время его соблюдение предполагает проведение мониторинга величины налоговой нагрузки, что означает необходимость ее оценки.

Вместе с тем методология оценки налоговой нагрузки в России не сформирована, а практика расчетов данного показателя, заложенная в ежегодно публикуемые основные направления налоговой политики, нуждается в дальнейшем совершенствовании, одним из направлений которого является гармонизация российских и международных правил оценки.

В настоящее время в силу многообразия фискальных платежей имеет место несоответствие между налоговой системой и системой фискальных платежей в целом. В процессе преодоления формальных различий между налогами и сходными с ними платежами в России сложилась практика расчетов, разделяющая состав налоговой системы и источников формирования налоговых доходов. Сегодня фактически признается, что источником налоговых доходов могут быть платежи, которые не входят в налоговую систему, но имеют общие с налогами признаки, прежде всего — обязательность уплаты и индивидуальную безвозмездность. Наряду с этим укореняется мнение, что неналоговым платежом не обязательно является платеж, которого нет в налоговой системе. Ведь если сущность платежа определяется по правовой природе, то, даже будучи введенным в состав налоговой системы, он может оказаться неналоговым платежом (например, налог на добычу углеводородного сырья, уплата которого представляет собой отчисления пользователя недр государству как их собственнику).

Однако обособление показателя налоговой нагрузки от налоговой системы, объясняемое стремлением получить полные, т. е. не заниженные, данные о бремени по налоговым платежам (включая в первую очередь таможенные пошлины и страховые взносы), происходит без определения того, что такое налоговая нагрузка на экономику, и без формирования методики ее оценки. Это значит, что порядок расчета данного показателя не регламентирован, а понятие налоговой нагрузки не раскрывается ни в законах, ни в нормативно-правовых актах. Не содержится оно и в Основных направлениях налоговой политики, хотя известно, что формирование состава платежей, признаваемых налогами, осуществляется на основе отдельных принципов методики оценки, принятой ОЭСР.

Иными словами, процедура отбора учитываемых платежей находится в процессе своей адаптации к международным правилам. Однако на сегодняшний день этот процесс не завершен: с одной стороны, произошел отказ от восприятия налоговой нагрузки как характеристики сугубо налоговой системы, но, с другой стороны, сама концепция оценки, т. е. ее методологические аспекты, не была разработана, что проявляется не в строгом следовании указанной выше методике в части формирования состава платежей, признаваемых налогами. Завершение данного процесса необходимо для повышения точности показателя налоговой нагрузки, используемого для определения положения страны в системе международной налоговой конкуренции, и потому требует тщательного

<sup>1</sup> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс]. URL: [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=62450](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=62450) (дата обращения: 15.12.2016).

анализа классификации налоговых доходов, используемых при проведении международных сопоставлений.

Для этих целей подходит практически идентичная методика оценки, разработанная Международным валютным фондом. Ее отличие состоит главным образом в том, что отчисления на социальные нужды не признаются налогами, тем не менее по доле их поступлений оценивается фискальная нагрузка. Учитывая, что в России трактовка природы данных платежей является неоднозначной (с 2010 г. были исключены из состава налоговой системы<sup>1</sup>, а с 2017 г. будут регулироваться нормами НК РФ, но при этом не станут частью налоговой системы<sup>2</sup>), представляется целесообразным раскрыть особенности данной методики, чтобы на основе обобщения полученных результатов более четко отделять налоги от неналоговых платежей. Кроме того, свою методику МВФ непосредственно использует для оценки нагрузки на российскую экономику, тогда как ОЭСР дает методику, но нагрузку для Российской Федерации не оценивает.

### **Общие условия квалификации платежа в качестве налога**

Налоговая нагрузка определяется как соотношение поступлений налогов к валовому внутреннему продукту<sup>3</sup>. К налогам в методике МВФ относятся обязательные и безвозмездные платежи экономических субъектов государству. Взносы на социальное страхование (обеспечение) не учитываются в составе налогов. Считается, что они содержат элементы возмездности, при которой перечисление средств предполагает встречное предоставление государством социальных благ.

В отдельных случаях уплата налога может быть условием получения каких-либо прав (например, на осуществление предпринимательской деятельности или использования имущества). В этом случае обособление налогов осуществляется по признаку безэквивалентности уплаты.

Целевой характер платежа не рассматривается в качестве существенного признака налога. Даже если поступления закрепляются за конкретными статьями государственных расходов, платеж, который взимается на финансирование заранее установленных целей, но отвечает признакам обязательности, безвозмездности/безэквивалентности, может считаться налогом.

Пени и штрафы, начисляемые в связи с просрочкой уплаты налогов, принято учитывать отдельно от них, однако на практике четко отделить их суммы от поступлений самих налогов бывает невозможно. В этом случае они подлежат отнесению к суммам налогов, на которые начисляются.

Кроме того, если администратором налоговых доходов назначается негосударственное учреждение, налоги учитываются, но тем не менее считаются полученными тем ведомством, с разрешения которого сбор налогов осуществляет частная

<sup>1</sup> Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 213-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

<sup>2</sup> Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование».

<sup>3</sup> Government finance statistics manual 2014. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014.

структура в качестве агента, получая вознаграждение за выполнение этих обязанностей.

### Структура налоговых доходов

Показатель налоговой суммы, по доле которой определяется налоговая нагрузка, образует шесть категорий налогов:

1. **Налоги на доходы, прибыль и прирост капитала**; включают налоги, которые рассчитываются исходя из фактического или предполагаемого дохода налогоплательщика. К ним относятся:
  - *налоги с физических лиц* (личный подоходный налог со всех видов доходов, в том числе: заработная плата, доходы от собственности, доходы от предпринимательской деятельности);
  - *налоги с организаций* (налог на прибыль);
  - *налоги на прирост капитала*, уплачиваемые как физическими лицами, так и организациями;
  - *налоги на выигрыши* в лотереях и азартных играх;
  - *иные налоги* на доходы и прибыль (сюда обычно включаются налоги, уплачиваемые государственными учреждениями).
2. **Налоги на фонд заработной платы**; исчисляются в процентах от выплат в пользу работников либо в фиксированной сумме на каждого работника, но при этом не закреплены за расходами по финансированию системы социального страхования.
3. **Налоги на имущество**; взимаются за владение им, использование либо при его передаче другому лицу и включают:
  - *регулярные налоги на недвижимое имущество* (землю, строения, здания и другие сооружения, с собственников и арендаторов);
  - *регулярные налоги на личное богатство* (чистые активы); объектом обложения является как движимое, так и недвижимое имущество, стоимость которого в налоговых целях определяется за вычетом имущественных обязательств;
  - *налоги при получении имущества по наследству или в порядке дарения*;
  - *сборы с капитала* (в частности, налоги на повышение ценности собственности, налоги на переоценку капитала);
  - *налоги на иные виды имущества* (например, ювелирные изделия, животные, используемые в сельском хозяйстве).
4. **Налоги на товары и услуги**. Эта категория платежей по своему составу является довольно значительной в силу того, что состоит из шести подкатегорий:
  - 4.1) *универсальные налоги* — платежи, которые охватывают широкий перечень товаров и услуг:
    - ◆ *налог на добавленную стоимость*;
    - ◆ *налог с продаж*;
    - ◆ *налог на оборот* (сочетает в себе элементы НДС и налога с продаж, так как уплачивается на разных стадиях движения товара, но при переходе на каждую следующую стадию не вычитается);
    - ◆ *налог на финансовые операции и операции с капиталом*; сюда включаются налоги на покупку и продажу как финансовых (валюта, ценные бумаги), так и нефинансовых активов, налоги на банковские чеки и другие формы платежа, а также налоги на отдельные юридические сделки, такие как заверение подлинности договора или продажа недвижимости;
  - 4.2) *акцизы* — это налоги, которые взимаются по заранее установленному перечню товаров и продукции (сахар, спички, шоколад, табачные изделия, алкогольные напитки, моторное топливо, нефтепродукты и др.);

- 4.3) *прибыль фискальных монополий*<sup>1</sup>. Под фискальной монополией понимается публичная корпорация, публичная квазикорпорация или государственное неакционерное предприятие, которым было предоставлено право создания законной монополии по производству или продаже на рынке определенных видов товаров (предоставления услуг) исключительно в целях извлечения дохода и не ради достижения народнохозяйственных или иных социально значимых целей; как правило, они создаются в сфере производства и продажи товаров, которые облагаются высокими налогами в других странах. Обычно это товары из списка подакцизной продукции — алкогольные напитки, табачные изделия, спички, нефтепродукты, соль. Кроме того, монополия может распространяться на игральные карты, лотереи и азартные игры. Фискальные монополии являются альтернативным способом получения бюджетных доходов вместо стандартных способов налогообложения частных производителей и продавцов. При этом налог считается заранее заложенным в цены фискальных монополий. Фискальные монополии следует отличать от естественных монополий. Когда монополия является наилучшим способом удовлетворения спроса населения и передается государственному предприятию в силу особенностей товаров (предоставляемых услуг) или технологии их производства, такая монополия не является фискальной (коммунальные услуги, почтовая служба, железные дороги, сети связи). Поэтому доходы, получаемые государством от естественных монополий, не относятся к налоговым поступлениям. В свою очередь доходы государства от монополии на экспорт или импорт определенной группы товаров учитываются в составе налогов на международную торговлю и сделки;
- 4.4) *налоги на определенные виды услуг*; начисляются со стоимости страховых и банковских услуг, развлекательных мероприятий, ресторанного обслуживания и рекламных услуг, а также со стоимости пассажирских перевозок; здесь же учитываются налоги на лотереи, на участие в играх, проводимых в казино, налоги на ставки в лошадиных скачках, футбольных матчах, лотереях и т. д.;
- 4.5) *налоги на использование товаров либо на разрешение использовать товары или осуществлять какую-либо деятельность*; представляют собой плату за получение того или иного права, выдачу различных видов патентов, лицензий и разрешений:
- ◆ *транспортные налоги* (включают в себя разовые платежи, которые уплачиваются при регистрации транспортного средства, и регулярные платежи, которые взимаются за использование транспортного средства; за исключением налогов на транспорт как движимое имущество, а также пошлин за использование дорог, мостов, туннелей);
  - ◆ *иные налоги*:
  - ◆ платежи за право осуществления отдельных видов предпринимательской и профессиональной деятельности организациями и физическими лицами, включая оплату патента и фиксированные платежи, рассчитываемые исходя из вида деятельности или ее физических характеристик (например, площадь торгового зала);
  - ◆ оплату лицензий за право проведения азартных игр, продажи товаров и оказания услуг, таких как такси;

<sup>1</sup> Фискальная монополия — монополия государства на производство и/или реализацию товаров массового потребления. Монополия является полной, если охватывает как производство, так и реализацию товара, и частичной, если исключительное право распространяется только на производство или только на реализацию. Может быть передана государством частному лицу в целях извлечения дохода, что создает особую форму косвенного налогообложения. Та часть дохода, которая перечисляется государству, в сущности, является налогом.

- ◆ плату за загрязнение окружающей среды, за исключением сборов за утилизацию отходов, которые вносятся в счет оплаты государственных услуг и потому имеют неналоговую природу;
  - ◆ пошлины, взимаемые с физических лиц за предоставление разрешений (лицензий) на охоту и рыболовство;
  - ◆ налоги на домашних животных и др.
- 4.6) *иные налоги на товары и услуги*, в частности, платежи за пользование недрами и добычу природных ресурсов, в том числе минерального сырья. Названные платежи считаются налогами только в том случае, когда месторождения ресурсов, предоставляемые в пользование, находятся в частной собственности или принадлежат другому государству. Платежи, которые уплачиваются государству как собственнику полезных ископаемых, признаются рентными и не считаются налогами.
5. **Налоги на международную торговлю и сделки** — это налоги, обязанность по уплате которых возникает при перемещении товаров через национальную либо таможенную границу единого экономического пространства, а также при совершении сделок по предоставлению услуг между резидентом и нерезидентом. К ним относятся:
- *импортные (ввозные) пошлины*;
  - *экспортные (вывозные) пошлины*;
  - *прибыль экспортных и импортных монополий* (отчисления доходов контролируемых государством предприятий, которые централизованно поставляют на экспорт или ввозят определенные группы товаров, либо контролируют предоставление услуг между резидентами и нерезидентами; такая монополия используется как альтернативный способ привлечения доходов в бюджетную систему вместо ввозных и вывозных пошлин);
  - *биржевая прибыль* государства (поступления от спекулятивных операций с иностранной валютой, осуществляемых органами власти, ответственными за реализацию денежно-кредитной политики в стране, с целью привлечения дополнительных бюджетных доходов, за счет разницы между ценой покупки и ценой продажи валюты);
  - *биржевые налоги* (взимаются при совершении частными лицами сделок с иностранной валютой (при покупке или продаже)), также здесь учитываются сборы за денежные переводы за границу, если обложению подлежит покупка иностранной валюты;
  - *иные налоги* на операции и сделки на международном рынке (включают, в частности, налоги, которые взимаются при совершении заграничных поездок, налоги на денежные переводы иностранной валюты).
6. **Прочие налоги**. В составе прочих учитываются поступления налогов, которые не соответствуют ни одной из перечисленных выше категорий, как, например, избирательный налог (налог на голосование).

### Критерии разграничения налогов и оплаты государственных услуг

Большое внимание в методике МВФ уделяется вопросам обособления налоговых платежей за право использования товаров или осуществления деятельности от платежей административного характера, связанных с предоставлением плательщику государственных услуг и выполнением для него каких-либо действий и функций. На практике разделить между собой налоги и неналоговые платежи, уплата которых сопровождается обращением плательщика в государственные учреждения, бывает довольно сложно. Кроме того, и те и другие могут объединяться в рамках одного и того же платежа. Например, в России федеральные сборы, взимаемые

при обращении в суды, за совершение нотариальных действий, выдачу паспорта, регистрацию юридического лица, регистрацию автомобиля, регистрацию актов гражданского состояния взимаются в составе государственной пошлины, которая, несмотря на многообразие уплачиваемых внутри нее сборов, рассматривается как один платеж<sup>1</sup>.

Среди всей совокупности платежей, обусловленных обращением плательщика за получением от государства каких-либо документов, разрешений, лицензий и прочих услуг (действий, функций), налог определяется по отсутствию эквивалентности уплачиваемой суммы и предоставляемого взамен уплаты блага, а неналоговый платеж — при наличии соразмерности платы и осуществленных государством действий. Платеж квалифицируется как административный сбор, когда в его размере выражаются затраты, необходимые для выполнения должностным лицом или государственным учреждением определенных функций в отношении плательщика. Например, плата за оформление паспорта, визы, водительских лицензий, судебные сборы не формируют налоговые доходы, поскольку устанавливаются исходя из необходимости покрытия соответствующих государственных расходов.

В свою очередь источником налоговых доходов становятся только те платежи, уплата которых является обязательным условием для получения права пользоваться имуществом или осуществлять какую-либо деятельность и служит подтверждением того, что установленные государством требования соблюдены. Здесь внесение платы не предполагает со стороны государства осуществления каких-либо дополнительных действий, требующих от плательщика возмещения их стоимости, либо объем этих действий минимален и включает в себя лишь проверку правоспособности лица получить то или иное разрешение (например, проверку на отсутствие судимости), а величина платы при этом не соизмерима с затратами на эти действия. В качестве примеров можно привести сборы за право охоты и осуществления рыболовства, регистрации юридического лица и индивидуального предпринимателя, регистрации транспортного средства.

Вообще в рамках методики МВФ разработаны единые принципы отнесения к налогам платежа, уплачиваемого в связи с предоставлением прав: плательщик не получает выгоды после уплаты; плательщик получает выгоды, однако они распределяются между всеми плательщиками и для каждого из них они неэквивалентны; предоставленная государством услуга и плата за нее несоразмерны. Таким образом, в основе отличия налогов от платежей административного характера лежит признак безэквивалентности уплаты.

### **Порядок учета налоговых доходов при участии государства в таможенном или экономическом союзе**

Таможенный союз строится на освобождении от уплаты таможенных пошлин при осуществлении торговых сделок между странами-участницами и предполагает проведение единой таможенно-тарифной политики в отношении других стран. Импортные пошлины, уплачиваемые за ввоз товаров на территорию таможенного союза, согласно методике МВФ, учитываются в доходах каждой страны-участницы в соответствии с соглашением между ними.

Экономический союз является формой экономической интеграции стран, при которой достигается свобода передвижения товаров и услуг, финансовых ресурсов и населения, а также действует единый налоговый режим для импорта товаров из других стран и осуществляется взаимодействие при проведении фискальной и денежно-кредитной политики. Для координации деятельности союза могут создавать-

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 (от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ).

ся единые, наднациональные органы управления, имеющие собственный бюджет. У такого бюджета могут быть разные источники финансирования, основными из которых являются прямые перечисления средств и налоги. При установлении налогов, подлежащих зачислению в единый бюджет союза, их поступления считаются доходами союза, а не отдельной страны-участницы, поскольку в каждой из них сбор таких налогов осуществляется от лица союза и в его пользу.

Одновременно с налогами, предназначенными для финансирования единого бюджета, страны-участницы могут делать прямые взносы из собственных налоговых доходов. В этом случае, поскольку взносы являются частью доходов конкретной страны, соответствующие перечисления являются просто трансферами, а налоги в суммах перечислений считаются доходами страны, осуществившей их сбор.

### **Отличия от методики ОЭСР**

Используемая в методике МВФ классификация налоговых доходов предельно приближена к классификации, используемой ОЭСР, однако между ними можно выделить несколько отличий. Во-первых, это другая квалификация обязательных отчислений на социальные нужды, которые у ОЭСР отнесены к налогам, а у МВФ считаются отдельным видом государственных доходов. Во-вторых, у ОЭСР налоги на товары и услуги, а также налоги на международную торговлю и сделки объединены одной категорией платежей, тогда как у МВФ это две самостоятельные категории налогов.

Кроме того, по-разному квалифицируются возмещаемые льготы по налогам на доходы, которые в случае превышения над величиной налогового обязательства обязывают государство произвести выплаты из бюджета. В методике ОЭСР данные выплаты не учитываются, тогда как в методике МВФ они квалифицируются как отрицательные налоговые поступления, уменьшающие доходы по соответствующим налогам. Однако применительно к российской действительности указанное различие не будет влиять на получаемую оценку, так как в налоговой системе РФ нет подобных льгот.

### **Принципы идентификации налоговых платежей (заключение)**

Обобщая особенности оценки налоговой нагрузки по методике МВФ, можно выделить следующие принципы определения платежей, поступления которых образуют налоговые доходы:

- в общем случае налог — это платеж, который обязателен к уплате и отличается безвозмездностью/безэквивалентностью взимания, при этом целевая направленность такого платежа значения не имеет;
- все платежи, отнесенные к налогам, исходя из базы начисления, учитываются в одной из шести рассмотренных выше категорий;
- таможенные пошлины, уплачиваемые при экспортно-импортных сделках, учитываются в составе налоговых доходов;
- платежи за добычу природных ресурсов квалифицируются либо как налоги, либо как рентные платежи в зависимости от отношений права собственности на недра/ресурсы; налогами данные платежи признаются, когда собственность является частной, и рентными платежами — когда она является государственной; при этом рентным не обязательно является платеж, который уплачивается за добычу: таковым может быть платеж за осуществление геолого-разведывательных и поисковых работ на участках месторождений;
- платежи за право добычи минерального сырья (роялти) к налоговым доходам не относятся;

- плата за загрязнение окружающей среды учитывается в составе налоговых доходов, при этом исключаются сборы за утилизацию отходов, не признаваемые налогами по той причине, что носят компенсационный характер (их сумма отражает затраты государства на оказание услуг по утилизации);
- в качестве налогов учитывается плата за предоставление (выдачу) лицензий и разрешений, дающих право пользоваться имуществом, осуществлять деятельность.

На основе перечисленных принципов Международным валютным фондом была оценена нагрузка по налоговым платежам для Российской Федерации. Она представлена в табл. 1, в которой для сравнения показаны значения налоговой нагрузки, отраженные в Основных направлениях налоговой политики РФ на 2016–2018 гг.

По данным таблицы видно, что значения налоговой нагрузки, которые рассчитывает МВФ, ниже тех оценок, которые приведены в основных направлениях. При этом можно заметить, что отклонения в среднем ежегодно составляют одну и ту же величину: около 4%. Это превышение формируется преимущественно из доли поступлений налога на добычу полезных ископаемых, которая не учитывается в оценках МВФ. В среднем она добавляет к налоговой нагрузке дополнительно 3,7%.

Для того чтобы повысить точность оценок для их лучшей сопоставимости, целесообразно наложить принципы, заложенные в методике МВФ, на российскую систему фискальных платежей. В результате этого можно заключить, что при расчетах налоговой нагрузки следует включать в состав суммы, соотносимой с ВВП, часть платежей, взимаемых за рамками налоговой системы, а именно: таможенные пошлины; плату за негативное воздействие на окружающую среду.

В аналитических целях целесообразно учитывать поступления страховых взносов. При этом из перечня налоговых платежей необходимо исключать:

- платежи за пользование ресурсами, поскольку недра и ресурсы в России изначально находятся в государственной собственности, а их добыча (пользование) осуществляется на основе гражданско-правовых, но не налоговых отношений с государством (к таким платежам относятся НДС, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, ресурсные платежи за водопользование, лесопользование, плата за предоставление участков для осуществления охоты и для осуществления рыболовства);
- утилизационный и экологический сборы, так как их поступления используются для возмещения расходов.

Что касается государственной пошлины, то на сегодняшний день сложилось не совсем верное представление о том, что она либо должна учитываться полностью,

Таблица 1

**Нагрузка по налоговым платежам в РФ**

Год	Методика МВФ			ОННП
	Нагрузка по налогам	Нагрузка по страховым взносам	Фискальная нагрузка	Налоговая нагрузка
2010	22,58%	5,37%	27,95%	31,12%
2011	23,82%	6,21%	30,03%	34,50%
2012	24,13%	6,35%	30,48%	34,97%
2013	22,88%	6,87%	29,75%	34,11%
2014	23,29%	7,27%	30,56%	34,42%

Источники: <http://data.imf.org>, <http://minfin.ru>

либо не учитываться вовсе, тогда как на самом деле суммы ее поступлений следует включать в расчеты выборочно по тем основаниям, которые не характеризуются пропорциональностью величины сбора и оказанного для плательщика действия. Одновременно с этим в состав учитываемых сборов необходимо включать только те из них, которые связаны с предоставлением плательщику права использовать имущество или осуществлять деятельность. Так, например, к учитываемой части государственной пошлины следует относить пошлину за государственную регистрацию юридического лица или индивидуального предпринимателя, уплата которой является обязательным условием осуществления предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации.