

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ТРУДА КАК ФАКТОР НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА НАСЕЛЕНИЯ

Мытарева Л.А.¹, Портнова Г.В.¹

¹ФГАОУ ВПО «Волгоградский государственный университет», Волгоград, Россия (400062, Волгоград, проспект Университетский, 100), кандидат экономических наук, доцент, e-mail: mitleyla@yandex.ru

Статья посвящена теоретическим основам налогообложения труда в современной России. Труд рассматривается как ведущий фактор производства и развития человеческой цивилизации. Налогообложение доходов, формируемых в системе трудового найма между нанимателем и нанимаемым, рассматривается комплексно и во взаимосвязке как налогообложение труда в конкретной стране. При этом налогообложение труда является значимым фактором формирования налогового потенциала региона. Трудовые отношения рассматриваются через найм нанимателем нанимаемого. При разных вариантах юридического оформления отношений найма у нанимателя и нанимаемого по-разному осуществляются обязанности налогоплательщика и налогового агента по налогу на доходы физических лиц, плательщика сборов по страховым взносам, уплачиваемым нанимателем в о внебюджетные фонды: Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования. Отдельное внимание уделяется отличию в осуществлении трудовой деятельности в России иностранных граждан – трудовых мигрантов и налогообложении их труда. В статье раскрывается сущность и факторы налогового потенциала населения региона. На основе проведенного исследования автором предлагается уделить особое внимание «самостоятельному» декларированию доходов, а также легализации трудовой деятельности в форме фриланса. Для трансформации налогообложения труда в эффективный фактор повышения налогового потенциала населения предлагается усилить заинтересованность участников отношений найма в их легализации с соответствующей уплатой налогов, реформировать систему государственного статистического учета гармонизировав его с целями налоговой политики, начать подготовку к реформированию подоходного налогообложения для перехода в дальнейшем на модель семейного импутационного подоходного налогообложения россиян.

Ключевые слова: труд, наниматель, нанимаемый, налоги, налогообложение труда, налог на доходы физических лиц, страховые взносы во внебюджетные фонды, налоговый потенциал, факторы налогового потенциала населения, налогообложение фриланса.

TAXATION OF LABOUR AS A FACTOR OF THE TAX POTENTIAL OF THE POPULATION

Mytareva L.A.¹, Portnova G.V.¹

¹Volgograd state University, Volgograd, Russia (400062, Volgograd, prospekt Universitetskij, 100), candidate of economic Sciences, associate Professor, e-mail: mitleyla@yandex.ru

The article is devoted to the theoretical fundamentals of the taxation of labour in modern Russia. Labor is considered as the leading factor of production and the development of human civilization. The taxation of income generated in the system of employment between employer and employed, is considered comprehensively and in interrelation as taxation of labour in a particular country. While the taxation of labour is a significant factor in the formation of the tax potential of the region. Labor relations are handled through the hiring employer hired. With different options for legal registration of the employment of the employer and employed different are the responsibilities of the taxpayer and the tax agent under the tax to incomes of physical persons, payer of fees on insurance premiums paid by the employer on extra-budgetary funds: the Pension Fund of the Russian Federation, Social insurance Fund of the Russian Federation, Federal Fund of obligatory medical insurance. Special attention is paid to the difference in employment in Russia of foreign citizens - migrants and the taxation of their work. The article reveals the essence and factors of the tax potential of the region's population. Based on the conducted research the author proposes to pay special attention to "self" the Declaration of income, as well as the legalization of employment in the form of freelancing. For the transformation of the taxation of labor in an effective factor in increasing the tax potential of the population is proposed to increase the interest of participants of the employment relationships in their legalization with the appropriate payment of taxes, reform the system of state statistics complying with its tax policy objectives, to start preparations for the reform of income taxation to go further on the model family imputation income tax Russians.

Keywords: labour, employer, employed, taxes, taxation, labour, tax on income of physical persons, insurance

contributions to non-budgetary funds, tax capacity, tax capacity factors of the population, taxation of freelancing.

Человеческий труд является ведущим фактором развития цивилизации. В современных условиях издержки на труд определяют уровень конкурентоспособности не только отдельных производителей, но и государств в целом. Оплачиваемая трудовая деятельность, порождая движение денежных средств между нанимателем и нанимаемым, влечет за собой возникновение у них налоговых отношений с государством. Именно поэтому возрастает актуальность исследований, посвященных системному изучению особенностей налогообложения труда в конкретной стране. Кроме того, налогообложение труда может рассматриваться как фактор налогового потенциала населения региона.

Целью статьи является определение сущности и особенностей налогообложения труда в современной России как фактора налогового потенциала населения региона. Выявление особенностей налогообложения труда в современной России в представленной статье строится на анализе налогообложения трудовых доходов нанимаемого налогом на доходы физических лиц и расходов нанимателя на оплату труда своих работников в части их обложения страховыми взносами, уплачиваемыми в Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФ РФ), в Фонд социального страхования РФ (ФСС РФ), в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС РФ). Отдельное внимание уделяется разнице в налогообложении труда иностранных граждан – трудовых мигрантов и остальных лиц. Для обоснования взаимосвязи налогообложения труда с налоговым потенциалом населения региона в статье раскрывается сущность и факторы налогового потенциала населения региона. Ресурсной базой налогового потенциала населения региона выступают доходы населения. Доходы населения на макроэкономическом уровне, помимо прочего, включают в себя денежные доходы в форме оплаты труда, доходы от предпринимательской деятельности и отчисления работодателей во внебюджетные фонды. Именно эти элементы доходов тесно связаны с налогообложением труда в России.

Степень разработанности в научных исследованиях теории и практики налогообложения труда характеризуется преобладанием исследований, посвященных отдельным аспектам подоходного налогообложения в России и за рубежом, а также особенностей обложения страховыми взносами расходов работодателей на оплату труда наемных работников. Комплексные исследования налогообложения труда осуществляются Е.С. Вылковой и коллективом объединенных ее авторов из России, Украины, Германии и Польши. В их числе: Л.И. Гончаренко, Е.А. Ермакова, И.А. Майбуров, Т.Ф. Юткина. Отдельно следует отметить исследования: М.П. Степановой, посвященные налогообложению труда в развитых странах, С.В. Разгулина о расходах на оплату труда, А.О. Федоренко и О.В. Федоренко о путях совершенствования подоходного

налогообложения и льготного налогообложения детского труда, и о взаимосвязи налогообложения труда и человеческого капитала. Исследования, посвященные изучению взаимосвязи налогообложения труда и налогового потенциала населения конкретной территории, отсутствуют.

Степень разработанности налогового потенциала населения в отечественной финансовой науке также характеризуется недостаточным уровнем. Так, как большее внимание уделяется изучению финансового потенциала в целом. Изучение налогового потенциала как отдельной части, позволит лучше изучить финансовый потенциал, а так же сделать исследование налогового потенциала эффективным инструментом бюджетной политики и налогового администрирования.

Труд – целесообразная, сознательная деятельность человека, направленная на удовлетворение потребностей индивида и общества [9]. Трудовая деятельность – выполнение за плату работы по определенной специальности, квалификации или должности в соответствии с законодательством о труде, а также иная приносящая доход деятельность, осуществляемая физическим лицом [7]. Осуществление трудовой деятельности в России регулируется Конституцией Российской Федерации, Трудовым, Налоговым и Гражданским кодексами Российской Федерации, а так же федеральными законами: ФЗ № 1032-1 «О занятости населения в Российской Федерации», ФЗ № 10 «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности», ФЗ № 134 «О прожиточном минимуме в Российской Федерации», постановлениями Правительства РФ № 163 «Об утверждении списка работ, на которых запрещен труд лиц, моложе 18 лет», а также международными договорами.

В трудовых отношениях выделяют двух основных участников: нанимаемого (работника) и нанимателя (работодателя). Быть работодателем может любое юридическое и/или физическое лицо, независимо от его организационно-правовой формы и от того, осуществляет ли это лицо предпринимательскую деятельность или нет. Трудовой деятельностью в России может заниматься лицо, достигшее 14 лет и старше. Законодательство достаточно жестко регулирует правовое закрепление трудовых отношений с целью защиты всех сторон этих отношений. Отдельное внимание уделяется трудоустройству и найму иностранных работников [6].

Согласно Гришину А.В. [2], налогообложение труда – это совокупность мероприятий по установлению, исчислению и взиманию налогов, объектом налогообложения которых являются расходы работодателей на оплату труда и/или доходы работников. Таким образом, совокупность мероприятий по установлению, исчислению и взиманию налогов и сборов, объектом налогообложения которых являются расходы работодателей на оплату труда, а также трудовые доходы нанимаемого, представляет собой налогообложение труда.

Теоретически у нанимателя и нанимаемого возникают налоговые статусы: у нанимаемого, получающего доход от трудовой деятельности, – статус налогоплательщика; у нанимателя, оплачивающего труд нанимаемого, в зависимости от юридического закрепления отношений найма (от заключенного между ними договора), возникают или не возникают статусы налогового агента и плательщика страховых взносов (см. рисунок 1).

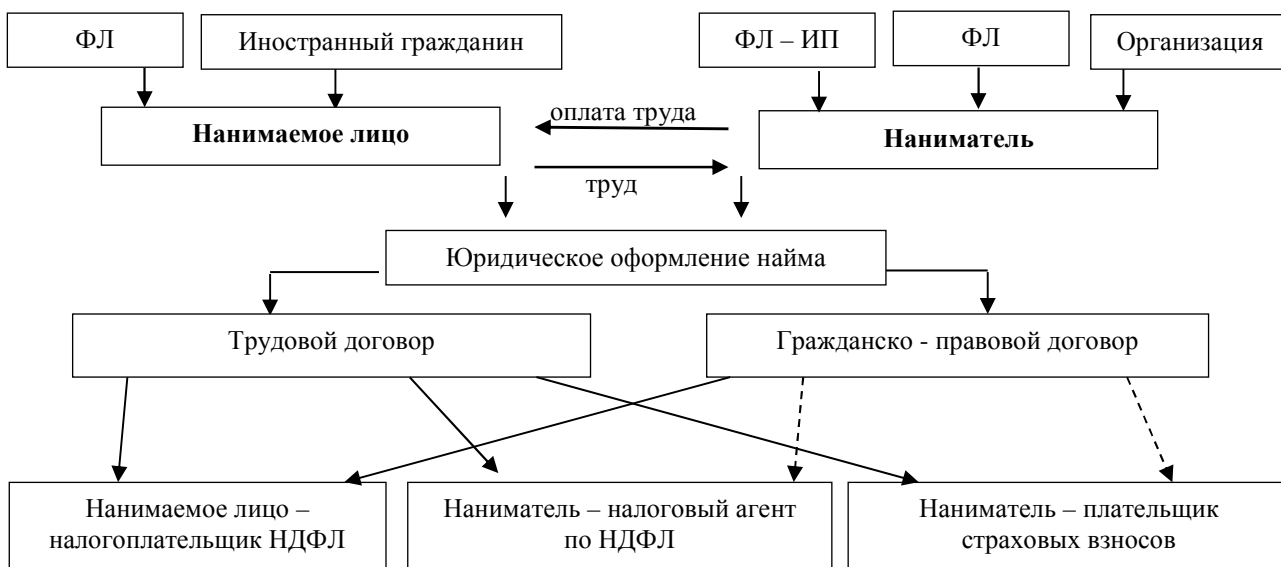


Рис. 1. Налогообложение труда в России

Пунктирной линией отображена возможность возникновения у нанимателя статусов налогового агента и/или плательщика страховых взносов. Как видно из представленной схемы, при заключении трудового договора между нанимателем (работодателем) и нанимаемым (работником) у последнего всегда возникает статус налогоплательщика, а у первого – налогового агента и плательщика страховых взносов. Отношения могут оформляться гражданско-правовыми договорами, например, договорами подряда, бытового подряда, комиссии, возмездного оказания услуг. Возникновение у нанимателя статусов налогового агента и плательщика страховых взносов зависит от юридических статусов нанимаемого (ФЛ – индивидуальный предприниматель или нет; налоговый резидент или нет; иностранный гражданин или нет) и самого нанимателя (просто ФЛ или ФЛ – индивидуальный предприниматель; организация или нет; российский налоговый резидент или нет), а в некоторых случаях от условий договора.

Отметим, что во всех перечисленных отношениях нанимаемое лицо всегда является налогоплательщиком по НДФЛ, разнится только форма выполнения им своих обязанностей по исчислению и уплате в бюджет сумм налога: либо через налогового агента, либо самостоятельно. Ставка НДФЛ зависит от налогового статуса нанимаемого – налоговый резидент или нет. Если нанимаемый является налоговым резидентом, то размер НДФЛ составляет 13%, у налоговых нерезидентов и иностранных рабочих, работающих не по трудовому патенту, – 30%. Помимо этого, налоговым резидентам предоставляется право на

вычеты по НДФЛ, нерезидентам такое право не предоставляется. При подписании трудового договора работодатель становится налоговым агентом, а при подписании гражданско-правовых договоров нет. В этом случае налогоплательщик – нанимаемый самостоятельно через декларационный метод уплачивает НДФЛ. Размер НДФЛ остается прежним – 13% и 30%. Декларацию необходимо подать не позднее 30 апреля года, следующего за годом получения дохода. Сумму налога, которая была рассчитана и указана в декларации, нужно уплатить не позднее 15 июля года, следующего за годом получения дохода. В действующем законодательстве больше внимания уделено отчислению НДФЛ через налогового агента, в то время как с каждым годом все активнее развивается фриланс, предполагающий самостоятельное начисление и уплату НДФЛ налогоплательщиком.

Наниматель – плательщик страховых взносов уплачивает их в размере 30% от фонда оплаты труда нанимаемого, из них отчисления в ПФР составляет 22%, ФСС РФ – 2,9% и ФФОМС 5,1%. Помимо этого, работодатели уплачивают взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (а это 32 страховых тарифа размером от 0,2% до 8,5%, дифференцированных по видам экономической деятельности в зависимости от класса профессионального риска).

За иностранных граждан, постоянно проживающих на территории России, с которыми заключен трудовой договор, начисляются взносы во все фонды, за временно пребывающих в России иностранных граждан – взносы не начисляются в ФСС РФ и ФФОМС РФ (в ПФР РФ взносы начисляются, если трудовой договор бессрочный, либо сроком более 6 месяцев и более в течение календарного года, и иностранец не является высококвалифицированным специалистом).

В результате налогообложение труда влияет на уровень доходов населения как на микроэкономическом уровне (поскольку уровень «чистых» доходов напрямую зависит от ставки НДФЛ), так и на макроэкономическом уровне (на макроэкономическом уровне к доходам населения относятся все страховые взносы, поступившие во внебюджетные фонды от работодателей). В свою очередь, доходы населения являются ресурсным базисом налогового потенциала населения конкретной территории, в нашем случае – региона.

Налоговый потенциал населения региона в широком смысле – совокупность финансовых ресурсов, которая может быть эффективно мобилизована через налогообложение в системе «население – хозяйство – территория», в координатах которой протекают основные процессы жизнедеятельности населения в границах региона [4]. В таком случае, можно утверждать, что налоговый потенциал населения региона – это совокупный объем его налогооблагаемых ресурсов, и, следовательно, рассматривается как объективно существующее явление, прямо не зависящее от действующего налогового

законодательства. В узком смысле налоговый потенциал населения региона – это обобщающий показатель, представляющий собой финансовые ресурсы населения, которые подлежат аккумуляции в бюджет через налоговые платежи в соответствии с действующей в стране и регионе системой налогообложения. При таком подходе учитывается налогооблагаемая база с поправкой на региональную налоговую политику, при этом налоговый потенциал населения региона имеет практическое значение как максимально возможная сумма поступлений налогов и сборов, исчисленных в условиях действующего законодательства. Особенности рассмотрения налогового потенциала на этом уровне исследования заключаются в том, что он зависит от существующего налогового законодательства, т.е. включает управленческий аспект и возможности измерения.

Налогообложение труда рассматривается нами как фактор налогового потенциала населения конкретной территории (региона), поскольку существует неоспоримая зависимость между налогообложением доходов населения от трудовой и предпринимательской деятельности и уровнем налоговых поступлений в бюджетную систему страны и региона (см. рисунок 2).

Россияне – физические лица (не занимающиеся предпринимательской деятельностью) уплачивают прямые налоги с доходов (НДФЛ) и имущества (земельный налог, транспортный налог, налог на имущество физических лиц) и косвенные – с потребления (НДС и акцизы). Прошлые, текущие и будущие доходы населения ограничивают потребительские возможности населения, а, следовательно, могут рассматриваться как ресурсный базис для косвенного и имущественного налогообложения. В свою очередь уровень, структура и динамика денежных доходов населения в разрезе доходов в форме оплаты труда, предпринимательского дохода, социальных пенсий и пособий, уплачиваемых за счет средств внебюджетных фондов тесно связаны с прошлыми, текущими и будущими особенностями налогообложением труда в стране.

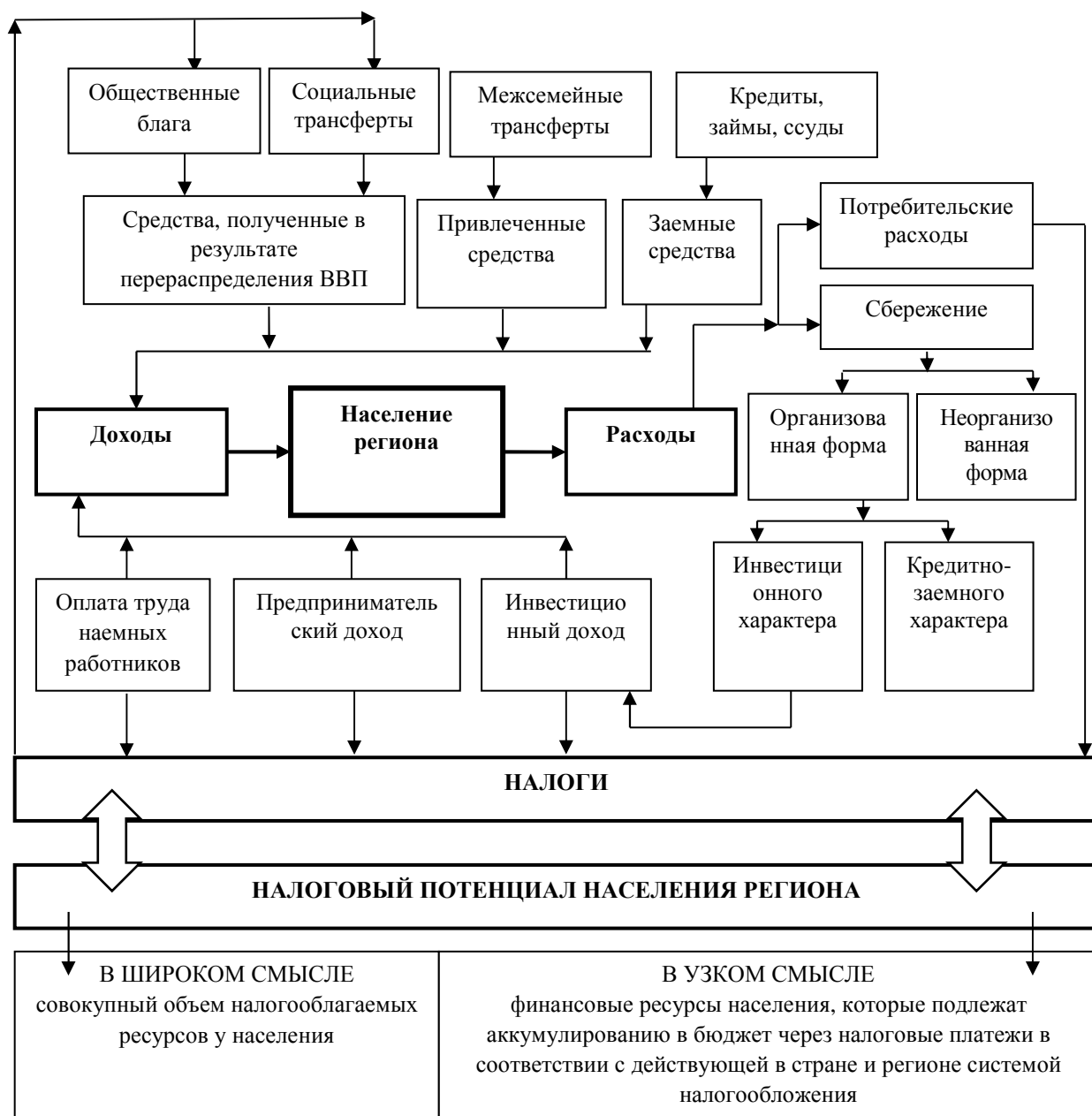


Рис. 2. Взаимосвязь налогообложения труда и налогового потенциала населения региона
Источник: составлено по [3].

Ситуация на рынке труда в России, согласно данным Росстата на 1.01.2013 года [8], характеризуется тем, что из 143,3 млн.чел. россиян, в трудоспособном возрасте находится всего 60,1% (что составляет чуть более 86 млн.чел.), численность экономически активного населения составляет 75,7 млн.чел. (т.е. менее 53% россиян) при среднегодовой численности занятых в экономике 67,97 млн.чел. (чуть более 47% всего населения) и численности безработных в 4,1 млн.чел.. При этом на занятых в государственной и муниципальной сферах приходится 19,5 млн.чел. (т.е. 28,7% от всех занятых или 13,67% от всего населения), в частной – 40,6 млн.чел. (почти 60% от всех занятых или 28,3% от всего населения). Экономически активное население преимущественно состоит из лиц старше 19 лет и младше 60 лет (на занятых данного возрастного диапазона приходится 94,7% всех занятых, средний

возраст занятых 40,3 лет). В России находится 1,6 млн. чел. иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность, из них разрешение на работу имеют 1,1 млн.чел.

Уровень доходов россиян, согласно данным Росстата на 1.01.2013 года [8], характеризуется приростом реальных денежных доходов населения (на 5,8% в 2012 году по сравнению с 2011 годом), начисленной заработной платы (на 8,4%), назначенных пенсий (на 3,3%). Среднедушевые доходы россиян составляют 23 058 руб. в месяц, среднемесячная начисленная заработная плата работников организаций – 26 629 руб. в месяц, работников местного самоуправления – 25 649 руб. в месяц, средний размер назначенных пенсий – 9 154 руб. в месяц. В общей сумме денежных доходов россиян 41,5% составляет оплата труда, 8,6% – доходы от предпринимательской деятельности, 18,5% – социальные выплаты.

Численность предприятий и организаций в России 4,9 млн.шт. (4 млн.шт. – коммерческие юридические лица, 0,7 млн.шт. некоммерческие юридические лица), больше всего их в сфере торговли (1,8 млн.шт.), операций с недвижимостью (0,9 млн.шт.), строительстве (0,45 млн.шт.) и обрабатывающем производстве (0,4 млн.шт.). Оборот организаций составляет 87 651,3 млрд.руб.. Малых предприятий в России всего 2 млн.шт., из них больше всего занято в сфере торговли (0,7 млн.шт.), строительстве (0,2 млн.шт.), обрабатывающих производствах (0,17 млн.шт.). Организаций с иностранным капиталом в России 24 тысячи [8].

Доходы консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации 8 064,5 млн. руб., из которых 2 261,5 млн.руб. (28%) приходится на поступления НДФЛ. В ПФ РФ в 2012 году поступило 5 890364 млн.руб., в ФСС РФ – 630 783,5 млн.руб., в территориальные ФОМС 1 041908,4 млн.руб. [8].

Не смотря на то, что уровень доходов россиян считается прогрессирующим за последнее время, среднедушевые доходы по-прежнему остаются не высокими, согласно официальным данным Росстата. Однако, существует теневой сектор экономики и индивидуальные предприниматели, которые не декларируют свои доходы, уменьшая тем самым налоговый потенциал региона. В наше время найм без оформления договора и его регистрации в налоговых органах приобретает все большую популярность, особенно в такой сфере, как фриланс.

Таким образом, чтобы увеличить поступления в бюджетную систему (именно налоговыми поступлениями может измеряться налоговый потенциал населения) необходимо повышать заинтересованность наемных работников, особенно в сфере фриланса, в легализации средств, получаемых ими в качестве вознаграждения за осуществление ими трудовых обязанностей и выполненные работы. Повышать заинтересованность указанных лиц в легализации доходов и уплате с них налогов возможно путем: формирования системы

государственной поддержки индивидуальных форм предпринимательства; предоставлением налоговых преференций легализовавшим свой трудовой доход лицам по сравнению с не легализовавшими; усилением контроля и надзора за оформлением и осуществлением отношений найма одним лицом другого, в том числе повышение размеров административной и налоговой ответственности для нанимателя и нанимаемого. При этом в целях социальной справедливости предлагается: выводить из-под налогообложения минимум доходов, необходимый для проживания, а оставшиеся доходы уменьшать на суммы понесенных фрилансером расходов (эти суммы возможно установить в фиксированных размерах для отдельных видов деятельности, если доходы не могут быть подтверждены документально или в размере реально понесенных и документально подтвержденных нанимаемым лицом расходов).

Для мониторинга эффективности государственного регулирования налогообложения труда также представляется необходимым реформирование системы государственного статистического учета путем включения в фиксируемые данные информацию об объеме, структуре и динамике: численности и отраслевой принадлежности работодателей; заключенных ими в разной форме договоров найма; выплаченных ими сумм по этим договорам; численности фрилансеров; объемах заключаемых ими договоров найма; зарегистрированных в налоговых органах числе и формах договоров найма; сумм уплачиваемого НДФЛ в разрезе самостоятельной его уплаты и уплаты его через налогового агента; сумм страховых взносов, уплачиваемых работодателями во внебюджетные фонды. В настоящее время некоторые из предложенных показателей учитываются разрозненно разными государственными органами, комплексное их сопоставление зачастую невозможно.

В дальнейшем необходимо формировать в России импутационную (интеграционную) систему семейного налогообложения доходов россиян как систему семейного налогообложения, учитывающую, что членами одной семьи как укрупненной группы налогоплательщиков могут быть помимо просто физических лиц еще и физические лица – индивидуальные предприниматели и/или лица, занимающиеся частной практикой (детективы, нотариусы, адвокаты, писатели, артисты и пр.). Такое предложение опирается на мировой опыт полного или частичного интегрирования налогообложения граждан и юридических лиц, применяемое в мировой практике в противовес «отживающей» (в терминах Е.С. Вылковой и А.Л. Тарасевич [1]) модели полностью раздельного обложения доходов граждан и юридических лиц. Предлагаемая модель предусматривает полное или частичное интегрирование налогообложения граждан и юридических лиц в рамках одной семьи в единую систему взаимосвязанных налоговых режимов и процедур, при которой обеспечивается унифицированное распределение налогового бремени среди граждан как

конечных получателей дохода. Отметим, что налогообложение фермерских хозяйств на сегодняшний день уже являет собой симбиоз семейного налогообложения и налогообложения предпринимательской деятельности.

Осуществление предлагаемых нами мероприятий позволит, на наш взгляд, сделать налогообложение труда в современной России эффективным инструментом развития налогового потенциала населения.

Исследование выполнено при финансовой поддержке Российского гуманитарного научного фонда и Администрации Волгоградской области (проект «Потенциал финансов населения региона как инновационный фактор сбалансированного регионального развития (на примере Волгоградской области)» № 14-12-34026 а/В).

Список литературы

1. Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л. Концептуальные вопросы реформирования налога на доходы физических лиц в России. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2010.– 212 с.
2. Гришин А.В. Налогообложение оплаты труда в условиях реформирования налоговой системы в России: Дис. . . . канд. экон. наук : 08.00.10. – М., 2005. – 218 с.
3. Малецкий А.А. Анализ ресурсной базы налогообложения народных хозяйств [Текст] / А.А. Малецкий// Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2014. - № 2 (188). – С. 60-73.
4. Мытарева Л.А., Григорьева Л.В. Финансы населения как инновационный фактор сбалансированного развития региона: методологический аспект // Управление экономическими системами: Электронный научный журнал. – 2014. - №10. [Электронный ресурс]. URL: <http://uecs.ru/finansi-i-kredit> (Дата обращения 24.10.2014г.)
5. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст] Части 1 и 2 от 31.07.1998 №146-ФЗ (в действующей редакции на 28.06.2014г.) // СПС Консультант Плюс.
6. О занятости населения в Российской Федерации: Федеральный Закон Российской Федерации от 19.04.1991г. № 1032-1 (в действующей редакции на 21.07.2014г.) // СПС Консультант Плюс.
7. Об учете иностранной рабочей силы в городе Москве: Закон г. Москвы от 19.09.2001г. № 51 // СПС Консультант Плюс.
8. Регионы России. Социально-экономические показатели. 2013. Статистический сборник. – М.: Росстат, 2013. – 990 с. [Электронный ресурс] / Сайт Федеральной службы государственной статистики. URL: <http://www.gks.ru> (Дата обращения 07.10.2014г.).
9. Свободная энциклопедия Википедия [Электронный ресурс]. URL: <http://ru.wikipedia.org/wiki/%D2%F0%F3%E4> (дата обращения 08.10.2014г.).

Рецензенты:

Перекрестова Л.В., д.э.н., профессор кафедры теории финансов, кредита и налогообложения
ФГАОУ ВПО «Волгоградский государственный университет», г. Волгоград;

Попова Л.В., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Страхование и финансово-экономический анализ» ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный аграрный университет», г. Волгоград.