УДК [336.22:614](470+100)

Милоголов Н.С.

Налогообложение трудовых ресурсов и продукции в сфере здравоохранения в России и в странах ОЭСР

Milogolov N.S.

Taxation of labor and products in health industry in Russia and OECD countries

Актуальной задачей в настоящее время является межстрановое сравнение уровня государственных расходов на здравоохранение между Россией и странами ОЭСР. Решение данной задачи позволит исследовать зарубежный опыт финансирования системы здравоохранения и разработать рекомендации для повышения эффективности расходования средств на здравоохранение в России. В этой связи в статье рассмотрена проблема разработки методики сравнительного анализа расходов на здравоохранение, учитывающей различие в уровнях налогообложения. Автор использует методы сравнительного анализа и экстраполяции для оценки фактора налогообложения трудовых ресурсов и продукции и его влияния на уровень фактических государственных расходов на здравоохранение в России и в странах ОЭСР.

Ключевые слова: здравоохранение, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц, налоговое бремя, налоговый клин, зарубежный опыт, расходы на социальную сферу, социальные взносы, сравнительный анализ, ОЭСР.

В настоящее время в Российской Федерации актуальной проблемой становится оптимизация государственных расходов на социальную сферу. Для решения этой проблемы необходимым представляется выполнение задачи оценки эффективности расходов в Российской Федерации, а также сравнения уровня эффективности расходов в Российской Федерации с уровнем их эффективности в странах ОЭСР. При этом необходимым условием для межстранового сравнения эффективности расходов является количественное сравнение общего уровня государственных расходов на здравоохранение и образование. Для решения задачи сравнения уровня расходов мы предлагаем использовать методику, учитывающую фактор налогообложения трудовых ресурсов и продукции в изучаемых странах[1]. Прямые расходы консолидированного бюджета РФ и внебюджетных фондов РФ на здравоохранение могут быть скорректированы на величину вернувшихся в бюджет налогов и социальных взносов, а также «скрытых расходов»[2] в виде предоставляемых налоговых льгот. Целью данного исследования является оценка налогового бремени по НДС, НДФЛ и социальным взносам и

корректировка государственных расходов на здравоохранение на сумму налогового бремени в изучаемых странах. Методологический инструментарий исследования составили методы сравнительного анализа и научной экстраполяции. Работа состоит из двух частей.

Первая часть статьи посвящена оценке влияния НДС на ценообразование в сфере медицинских товаров и услуг. Отличительной чертой косвенных налогов является, как известно, «очевидное» переложение налога на конечного потребителя товаров (работ, услуг), предопределенное их сущностью. В реальной действительности процесс переложения имеет сложный и многообразный характер и может оказывать влияние на нескольких или на всех субъектов экономических отношений: на конечного потребителя продукции, на производителя или продавца товара, на поставщика. Таким образом, задача определения субъектов, которые несут налоговое бремя по НДС является достаточно сложной и нетривиальной, при этом задача определения исключительно величины налога в процентном отношении к итоговой цене единицы продукции, является вполне решаемой. Для определения величины НДС в конечной цене продукции необходимо разделить соответствующую ставку по НДС на итоговую (включающую в себя сумму НДС) цену продукции. В конце первой части представлена методика, позволяющая сравнить расходы на здравоохранение в изучаемых странах, учитывая дифференциацию налогового бремени по НДС.

Во второй части работы проведена оценка налогового бремени в сфере здравоохранения. Трудовые ресурсы в сфере здравоохранения в России и в изучаемых странах ОЭСР подвержены налогообложению налогом на доходы физических лиц, а также некоторыми другими налогами (налог на наследство, на дарение, транспортный налог, взносы в социальные фонды и т.д.). Размер налогового бремени на работников сферы здравоохранения зависит как от их доходов от профессиональной деятельности, так и от их доходов из прочих источников. Уровень налогового бремени зависит от следующих факторов: сумма налога на доходы физического лица; сумма гросс заработной платы. С целью определения уровня налогового бремени мы будем использовать результаты исследования, проведенного ОЭСР3. В данном исследовании выявлена доля налогового бремени в сумме заработной платы гросс для работников, представляющих восемь видов домохозяйств, характеризуемых различным семейным статусом, экономическим статусом и уровнем заработной платы. В конце второй части представлена методика, позволяющая сравнить расходы на здравоохранение в изучаемых странах, учитывая дифференциацию налогового клина, измеренного как отношение суммы НДФЛ и социальных взносов, уплачиваемых работником и работодателем, за вычетом трансфертов к затратам работодателя на трудовые ресурсы.

Оценка влияния налогового фактора на ценообразование в сфере медицинских товаров и услуг

Сфера здравоохранения выполняет крайне важную социальную функцию, кроме того, это высоко конкурентный сегмент рынка. В связи с этим уровень налогообложения НДС медицинской продукции оказывает влияние как на ее доступность для потребителя, так и на рентабельность и рыночные позиции производителей медицинской продукции. При оценке налогового бремени по НДС в сфере здравоохранения следует учитывать различие эффективных ставок, применяемых в отношении оборудования, лекарств и услуг. Так, в отношении реализации медицинского оборудования и лекарств в большинстве изучаемых стран действует пониженная ставка по НДС. При этом операции по оказанию медицинских услуг во всех рассматриваемых странах освобождаются от налогообложения НДС. Таким образом, с целью расчета влияния НДС на ценообразование в сфере медицинской продукции необходимым становится определение структуры налоговой базы по НДС в сфере медицинской продукции и выявление того, какую долю в ней составляют медицинские услуги, медицинское оборудование и лекарства. Для определения структуры налоговой базы по НДС мы используем данные ОЭСР4. Структура налоговой базы по НДС в сфере медицинской продукции представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Структура налоговой базы по НДС в сфере медицинской продукции в 2011г.

Страна	Объем потребляемой медицинской продукции (млн. долл. США, скорректированные с учетом покупательной способности)			Структура потребляемой медицинской продукции (%)		
	Товары		Услуги	Товары		Услуги
	Лекарства	Оборудование		Лекарства	Оборудование	
Испания	21348	6392	100100	16,6	5	78,3
Словакия	2959	954	5498	31,4	10,1	58,4
Норвегия	1958	1033	23542	7,4	3,9	88,7
Великобритания**	32155	9853	150331	16,7	5,1	78,2
США	314980	39068	1911675	13,9	1,7	84,4
Турция**	11621	3561	54332	16,7	5,1	78,2
Германия	53126	18401	332431	13,2	4,6	82,3
Франция	42675	12783	185456	17,7	5,3	77,0
Россия**	33983	10414	158879	16,7	5,1	78,2
Среднее значение*				16,7	5,1	78,2

Источник: данные OECD. Stat extracts. Health status. URL: http://stats.oecd.org/index

* – по странам, по которым имеются данные

** – по ряду стран (Великобритания, Турция, Россия) данные о структуре потребления медицинской продукции отсутствуют. С целью преодоления проблемы отсутствия данных мы использовали метод экстраполяции, и перенесли среднюю структуру потребления медицинской продукции в странах, данные по которым имеются на эти страны.

Как видно из данных таблицы 1 структура налоговой базы существенно различается в анализируемых странах. При этом потребление медицинских услуг во всех странах существенно превышает потребление медицинских товаров (оборудования и лекарств). В среднем потребление медицинских услуг составляет 78,2% от совокупной налоговой базы по НДС в сфере здравоохранения, в то время как потребление лекарств составляет в среднем около 76% от потребления медицинских товаров, при этом оставшиеся 24% приходятся на потребление медицинского оборудования.

В таблице 2 представлен расчет общей эффективной ставки по НДС в сфере медицинской продукции с учетом структуры потребления медицинской продукции в 2011 году.

Таблица 2 – Эффективные ставки по НДС в отношении отдельных видов медицинской продукции с учетом структуры потребления медицинской продукции в 2011 году

Страна	Эффективная ставка по НДС в отношении медицинской продукции			
	Лекарства	Оборудование	Услуги	Общая (с учетом структуры потребления медицинской продукции в 2011 году)
Испания	4	10	0	1,18
Словакия	10	20	0	5,17
Норвегия	25	25	0	2,82
Великобритания	0	20	0	1,02
США*	0–7	0–7	0	0– 1,09
Турция	8	18	0	2,26
Германия	19	19	0	3,36
Франция	2,1	20	0	1,43
Россия	10	0	0	1,67

Источник: составлено автором на основании 2014 Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide. Ermst and Young. // URL: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2014/$FILE/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2014.pdf (15.09.2014), данных Таблицы 1

* – показана ставка по налогу с продаж

Как видно из данных таблицы 2, эффективные ставки по НДС существенно различаются по разным категориям медицинской продукции. В связи с тем, что доля потребления медицинских услуг составляет в среднем в изучаемых странах около 78% от потребления медицинских товаров и услуг и при этом реализация данных услуг во всех изучаемых странах освобождается от налогообложения НДС общая эффективная ставка, подсчитанная с учетом структуры потребления медицинской продукции существенно ниже, чем эффективная ставка по НДС в отношении медицинских товаров.

Общее налоговое бремя по НДС или долю налога в расходах на здравоохранение мы можем подсчитать, разделив содержащийся в налоговой базе НДС на соответствующую налоговую базу, включающую в себя сумму налога. Расчет налогового бремени по различным видам медицинской продукции представлен в таблице 3.

Таблица 3 – Налоговое бремя по НДС в отношении медицинской продукции

Страна	Налоговое бремя по НДС в отношении медицинской продукции (в долл. США с учетом покупательной способности)				Налоговое бремя по НДС в отношении медицинской продукции (в % к налоговой базе)				
	Лекарства	Оборудование	Услуги	Общее[1]	Лекарства	Оборудование	Медицинские товары[1,3]	Услуги	Общее[1]
Испания	821	581	0	1402	3,8	9,1	5,1	0,0	1,1
Словакия	269	159	0	428	9,1	16,7	11,1	0,0	4,5
Норвегия	392	207	0	598	20,0	20,0	20,0	0,0	2,3
Великобритания	0	1642	0	1642	0,0	16,7	4,5	0,0	0,9
США[2]	20606	2556	0	23162	0–6 ,5	0–6 ,5	0–6 ,5	0,0	1,0
Турция	861	543	0	1404	7,4	15,3	9,4	0,0	2,0
Германия	8482	2938	0	11420	16,0	16,0	16,0	0,0	2,8
Франция	878	2131	0	3008	2,1	16,7	5,9	0,0	1,2
Россия	3089	0	0	3089	9,1	0,0	7,1	0,0	1,5

Источник: рассчитано автором

1 – с учетом структуры потребления медицинской продукции в 2011 году

2 – показано налоговое бремя от налога с продаж (ставки различаются в разных штатах)

3 – медицинские товары = лекарства + оборудование

Как видно из данных таблицы 3 доля НДС в цене медицинских услуг составляет во всех изучаемых странах незначительную величину, поскольку медицинские услуги в этих странах освобождаются от НДС. При этом следует отметить, что несмотря на освобождение в цене медицинских услуг может присутствовать «скрытый» НДС, поскольку входящий НДС у лиц, оказывающих медицинские услуги не подлежит вычету. Доля этого «входящего» НДС незначительна в связи с высоким вкладом фактора труда в итоговую стоимость медицинских услуг. Для целей настоящего анализа мы не учитываем этот «скрытый» НДС в связи с тем, что его вклад незначителен.

Как видно из данных таблицы 3 наибольшая налоговая нагрузка по НДС приходится на реализацию медицинских товаров, в частности, лекарств и оборудования. Эти товары в некоторых странах (Норвегия, Германия) облагаются НДС по стандартной ставке, в то время как более частым решением является использование пониженных и супер пониженных ставок в отношении лекарств (Испания, Словакия, Франция, Великобритания, Россия, Турция), что соответственно, приводит к небольшой доле НДС в итоговой цене. Наибольшая доля НДС в итоговой цене медицинских товаров присутствует в Словакии и в Германии, в то время как в России НДС составляет около 7% от цены медицинских товаров, что больше, чем в Великобритании, Испании и Франции. Этот эффект достигается за счет того, что ставка по НДС в отношении лекарств в этих странах ниже, чем в России (см. табл. 2). Отметим, что за исключением Великобритании, где продажа лекарств по рецепту облагается НДС по нулевой ставке, в остальных странах в цене лекарств содержится существенная доля НДС. Наибольшее значение данного показателя в Норвегии (20%), Германии (16,0%), Словакии (9,1%) и России (9,1%).

В таблице 4 представлена методика расчета корректировки государственных расходов на здравоохранение на вернувшийся в бюджет НДС от реализации медицинской продукции.

Таблица 4 – Корректировка государственных расходов на здравоохранение на вернувшийся в бюджет НДС от реализации медицинской продукции

Страна	Общие расходы на здравоохранение[5] (%/ВВП)	Расходы на товары (%)[6]	Расходы на услуги[7] (%)	Удельный вес НДС в цене реализованных товаров*[8] (%)	Удельный вес НДС в цене реализованных услуг (%)	НДС, вернувшийся в бюджет (%/ВВП) (6) = (1)*(2)*(4) + (1)*(3)*(5)	Общие расходы на здравоохранение скорректированные (%/ВВП) (7)=(1)-(6)	Государственные расходы на здравоохранение[9] (%/ВВП)	Государственные расходы на здравоохранение скорректированные (%/ВВП) (9) = (7)*(8)/(1)
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Россия	6,2	21,8	78,2	7,1	0,0	0,10	6,1	3,6	3,5
Испания	9,3	21,7	78,3	5,1	0,0	0,10	9,2	6,8	6,7
Словакия	7,9	41,6	58,4	11,1	0,0	0,36	7,5	5,6	5,3
Норвегия	9,3	11,3	88,7	20,0	0,0	0,21	9,1	7,9	7,7
США	17,7	15,6	84,4	6,5	0,0	0–0 ,18	17,5	8,5	8,4
Германия	11,3	17,7	82,3	16,0	0,0	0,32	11,0	8,6	8,4
Франция	11,6	23,0	77,0	5,9	0,0	0,16	11,4	8,9	8,8

Источник – рассчитано авторами на основании статистических данных

Как показывают расчеты, произведенные в таблице 4, вернувшийся в бюджет НДС составляет от 0,1 %/ВВП в Российской Федерации до 0,36 %/ВВП в Словакии, что приводит к незначительной корректировке показателя государственных расходов на здравоохранение, измеренных в %/ВВП.

Сравнительный анализ налогообложения трудовых ресурсов (человеческого капитала) в сфере здравоохранения.

Для целей нашего исследования мы определим к какой из категорий домохозяйств, рассматриваемых в данной работе ОЭСР, принадлежит домохозяйство среднего работника отраслей здравоохранения в изучаемых странах. Для этого мы сравним уровень доходов среднего работника указанных отраслей со средним доходом в изучаемых странах. В таблице 5 представлены данные относительно среднего уровня годовых доходов в изучаемых странах.

Таблица 5 – Средний уровень годового дохода в экономике в целом в странах ОЭСР и в России в 2011 г. и 2013 г.

Страна	Средний уровень годового дохода гросс (в долл. США по курсу 2013г. и в постоянных ценах 2013 г.) по годам		Тпр 2011/2013 (%)
	2011	2013	
Испания	36400	35075	-3,6
Словакия	15406	15239	-1,1
Норвегия	79009	81865	3,6
Великобритания	49592	49231	-0,7
США	55155	55708	1,0
Германия	46076	46960	1,9
Франция	46438	46918	1,0
Турция	Н/Д	Н/Д	Н/Д
Россия[10]	9127	11235	23,1

Источник: данные OECD. Labor Database. URL: http://stats.oecd.org/Index

Как видно из данных таблицы 5 средний уровень годовых доходов в рассматриваемых странах существенно различается. В таблице 6 представлено сравнение среднего уровня годовых доходов в экономике в целом и в отрасли здравоохранения. При этом работники отрасли здравоохранения разбиты на две категории: врачи и медицинский персонал.

Таблица 6 – Сравнение среднего уровня годовых доходов в экономике в целом и в отрасли здравоохранения в странах ОЭСР и в России в 2011 г.

Страна	Средний уровень дохода в отрасли здравоохранения (в долл. США по курсу 2013г. и в постоянных ценах 2013 г.)		Уровень заработной платы в сфере здравоохранения относительно среднего в экономике (в %)	
	Врачи	Медицинский персонал	Врачи	Медицинский персонал
Испания	101852	61111,2	279	167
Словакия	27730	12324,8	180	80
Норвегия	142216	79009	180	100
Великобритания	131418	44632,8	265	90
США	17730011	71701,5	320	130
Германия	129012	55291,2	280	120
Франция	97519	46438	210	100
Турция	Н/Д			
Россия[12]	15934	9089	140	80

Источник: OECD. Health at a glance 2011. OECD indicators. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/health-at-a-glance-2011_health_glance-2011-en

Как видно из данных таблицы 6 средняя заработная плата врачей и медицинского персонала существенно различается в изучаемых странах. При этом заработная плата медицинского персонала значительно выше, чем заработная плата врачей (в 2 и более раз в разных странах). Также отметим, что заработная плата врачей существенно превышает среднюю заработную плату в экономике в целом во всех рассматриваемых странах.

Теперь, поскольку у нас имеются данные относительно различия средней заработной платы в отрасли здравоохранения и средней заработной платы по экономике в целом, мы можем с помощью имеющихся у нас данных ОЭСР относительно уровня налогового бремени на доходы различных видов домохозяйств определить уровень налогового бремени домохозяйств, в которых проживают работники отрасли здравоохранения. Мы проведем отдельные расчеты налогового бремени для врачей и медсестер, поскольку уровень их заработных плат существенно различается.

Мы также отдельно рассчитаем уровень налогового бремени отдельно для двух типов домохозяйств. Поскольку уровень различных социальных налоговых вычетов различается для людей, находящихся в различном семейном положении, то и уровень налогового бремени для них будет различным. Расчет налогового бремени по подоходному налогу в % от заработной платы гросс для двух типов домохозяйств представлен в таблице 7.

Таблица 7 – Уровень налогового бремени по подоходному налогу для работников сферы здравоохранения в России и в странах ОЭСР в 2011 году, в %

Страна	Врачи		Медсестры	
	Холост без детей	Семья двое детей, один работник	Холост без детей	Семья двое детей, один работник
Испания	20,8	11,7	20,8	11,7
Словакия	12,3	5,0	9,5	-2,6
Норвегия	27,9	20,0	21,5	19,0
Великобритания	22,5	14,8	15,6	14,0
США	23,0	11,5	17,2	4,7
Германия	27,7	10,5	19,0	0,4
Франция	20,6	11,3	14,3	8,5
Турция	Н/Д			
Россия[13]	13,0	12,1	13,0	11,5

Источник: рассчитано автором на основании данных ОЭСР (OECD. Taxing wages. 2011. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2011/income-tax-by-family-type-and-wage-level-2011_tax_wages-2011-table31-en)

Как видно из данных таблицы 7 уровень налогового бремени по подоходному налогу для работников отрасли здравоохранения существенно отличается в зависимости от типа домохозяйства. Для одиноких людей без детей уровень налогового бремени существенно выше, чем для семьи с двумя детьми.

В таблице 8 представлен расчет налогового бремени по подоходному налогу в долларах США по курсу 2013г. и в постоянных ценах 2013 г.

Таблица 8 – Уровень налогового бремени по подоходному налогу для работников сферы здравоохранения в России и в странах ОЭСР в 2011 году, в долл. США по курсу 2013 г. и в постоянных ценах 2013 г.

Страна	Врачи		Медсестры	
	Холост без детей	Семья двое детей, один работник	Холост без детей	Семья двое детей, один работник
Испания	21185	11917	21185	11917
Словакия	3411	1387	1171	-320
Норвегия	39678	28443	16987	15012
Великобритания	29569	19450	6963	6249
США	40779	20390	12333	3370
Германия	35736	13546	10505	221
Франция	20089	11020	6641	3947
Турция	Н/Д			
Россия[14]	2071	1928	1182	1045

Источник: рассчитано автором

Как видно из данных таблицы 8 уровень налогового бремени по подоходному налогу для работников сферы здравоохранения в Российской Федерации существенно ниже, чем в странах ОЭСР, что связано в первую очередь с низким уровнем заработной платы работников сферы здравоохранения в России, а также относительно низким уровнем процентной ставки по налогу на доходы физических лиц.

В таблице 9 представлена модель корректировки показателей «общие расходы на здравоохранение» и «государственные расходы на здравоохранение» на долю возвращенного налогового клина. Данная модель построена на алгоритме, описанном ниже. Цифры соответствуют столбцам таблицы.

1),2) Представлены данные об общих и государственных расходах на здравоохранение (%/ВВП).

3),4) Представлены гипотетические данные о доле затрат на труд в общих расходах на здравоохранение (в %).

5),6) представлены затраты на труд в общих и государственных расходах на здравоохранение в %/ВВП.

7) Представлены данные о налоговом клине в сфере здравоохранения в %/(издержки работодателя на труд). Налоговый клин равен сумме НДФЛ, социальных взносов, уплачиваемых работником и работодателем за вычетом государственных трансфертов работникам. Издержки работодателя на труд равны издержкам на заработную плату гросс (включающую в себя НДФЛ плюс социальные взносы работника) плюс социальные взносы работодателя в бюджет.

8) Представлена сумма налогового клина в сфере здравоохранения, перечисленная в бюджет в виде НДФЛ и социальных взносов (в %/ВВП) из всей отрасли здравоохранения.

9) Представлена сумма налогового клина в сфере здравоохранения, «возвращенная» в бюджет в виде НДФЛ и социальных взносов из части отрасли здравоохранения, финансируемой государством.

10),11) представлены общие и государственные расходы на здравоохранение, скорректированные с учетом перечисленных в бюджет сумм НДФЛ и социальных взносов, исчисленных с заработных плат работников сферы здравоохранения.

Таблица 9 – Модель расчета скорректированных показателей «общие расходы на здравоохранение» и «государственные расходы на здравоохранение»

Страна	Общие расходы на здравоохранение[15] (%/ВВП)	Государственные расходы на здравоохранение[16] (%/ВВП)	Доля расходов на труд в общих расходах на здравоохранение (%)	Доля расходов на труд в государственных расходах на здравоохранение (%)	Общие расходы на труд (%/ ВВП)	Государственные расходы на труд (%/ВВП)	Налоговый клин (в% от затрат на труд)[17]	Налоговый клин перечисленный экономикой в бюджет (в % от ВВП)	Налоговый клин «возвращенный» государству (в % от ВВП)	Общие расходы на здравоохранение скорректированные (%/ВВП)	Государственные расходы на здравоохранение скорректированные (%/ВВП)
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Россия	6,2	3,6	60	5,6	3,7	2,2	35,0	1,3	0,8	4,9	2,8
Испания	9,3	6,8		4,7	4,1	39,9	2,2	1,6	7,1	5,2	
Словакия	7,9	5,6		5,6	3,4	38,9	1,8	1,3	6,1	4,3	
Норвегия	9,9	8,4		5,6	4,7	37,5	2,1	1,8	7,2	6,1	
Великобритания	9,4	7,8		10,6	4,7	32,5	1,8	1,5	7,6	6,3	
США	17,7	8,5		3,7	5,1	29,5	3,1	1,5	14,6	7,0	
Турция	6,1	4,4		6,8	2,6		0,0	0,0	6,1	4,4	
Германия	11,3	8,6		7,0	5,2	49,8	3,4	2,6	7,9	6,0	
Франция	11,6	8,9			5,3	49,4	3,4	2,6	8,2	6,3	

Источник: рассчитано автором

Как видно из данных таблицы 9 налоговый клин составляет существенную долю (29,5–49 ,8%) расходов работодателя на труд, что приводит к значительной корректировке показателей «общие расходы на здравоохранение» и «государственные расходы на здравоохранение».

Проведенный нами анализ показал, что после корректировки показателя «прямые расходы на здравоохранение» в %/ВВП на величину вернувшихся в бюджет сумм налогов (НДС и НДФЛ) и социальных взносов сокращается разрыв в его значении для Российской Федерации и выбранных стран ОЭСР. Таким образом, можно заключить, что существенная доля государственных расходов на здравоохранение изымается в виде налогов (НДС и НДФЛ) и социальных взносов, как в Российской Федерации, так и в странах ОЭСР. При этом по уровню налогообложения данных отраслей косвенными налогами Россия находится в середине списка изучаемых стран ОЭСР, а уровень налогового бремени по НДФЛ на работников в России ниже, чем в изучаемых странах ОЭСР. При этом налоговый клин, подсчитанный как отношение суммы НДФЛ и социальных взносов, уплачиваемых работником и работодателем, за вычетом трансфертов к издержкам работодателя на труд в Российской Федерации выше на 5,5% и 2,5%, чем в США и Великобритании соответственно, но существенно ниже, чем в Германии и Франции, где данный показатель максимальный из изучаемых стран (49,8% и 49,4% соответственно).

Наибольшая налоговая нагрузка по НДС как в Российской Федерации, так и в странах ОЭСР приходится на реализацию медицинских товаров, в частности, лекарств и оборудования. При этом наибольшая доля НДС в итоговой цене медицинских товаров присутствует в Норвегии, Германии и Словакии, в то время как в России НДС составляет около 7% от цены медицинских товаров, что больше, чем в Великобритании, Испании и Франции. Основная причина такого результата в том, что ставка по НДС в отношении лекарств в этих странах ниже, чем в России.

Уровень налогового бремени по подоходному налогу для работников сферы здравоохранения в Российской Федерации значительно ниже, чем в странах ОЭСР, что связано в первую очередь с низким уровнем процентной ставки по налогу на доходы физических лиц.

References

1. Kulkova, V.Y. Gosudarstvennie rashodi na zdravoohranenie v OESR i Rossii: potencial

i metodika sravnitelnogo analiza [Government expenditure on health in OECD and Russia: potential and methods of comparative analyses], Finansoviy jurnal [Financial journal. Financial Research Institute], № 3 (21) july-september, 2014. (In Russ.)

2. Kulkova, V.Y. Mejbudjetnii mehaism finansirovania gosudarstvennih ysly v otrasli zdravoohranenie v Republice Tatarstan [Inter-budgetary funding mechanism for public services in the health care industry of the Republic of Tatarstan], M., 2014. (In Russ.)

3. Itogi federalnogo statisticheskogo nabludeniya v sfere oplati truda otdelnih kategoriy rabotnikov socialnoy sferi I nauki za 2013 god. Rosstat. [Results of federal statistic monitoring of salaries in social sphere and science], URL: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/population/trud/itog_monitor/itog-monitor4.html (retrieved 15.09.2014)

4. Doklad “Socialno-ekonomicheskoe polojenie Rossii. Rosstat.” [Report on social and economic indicators in Russian Federation. Rosstat], URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1140086922125 (дата обращения 15.09.2014)

5. 2014 Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide. Ermst and Young. URL: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2014/$FILE/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2014.pdf (дата обращения 15.09.2014)

6. OECD Revenue Statistics Comparative Tables. URL: http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV# (дата обращения 15.09.2014)

7. OECD. Stat extracts. Health status. URL: http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=HEALTH_STAT# (дата обращения 15.09.2014)

8. Taxing Wages 2014. OECD. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2014_tax_wages-2014-en (дата обращения 15.09.2014)

9. United States Department of Labor Statistics. URL: http://data.bls.gov/search/query/results?cx=013738036195919377644%3A6ih0hfrgl50&q=Occupational+Employment+and+Wages%2C+2011+29–1069 (дата обращения 15.09.2014)

[1] Кулькова, В.Ю. Государственные расходы на здравоохранение в ОЭСР и России: потенциал и методика сравнительного анализа / В.Ю. Кулькова. – Финансовый журнал. Научно-исследовательский финансовый институт. № 3 (21), июль-сентябрь 2014

[2] Кулькова В.Ю. Межбюджетный механизм финансирования государственных услуг в отрасли здравоохранения Республики Татарстан. – М.: Креативная экономика, 2008. – С. 91–110 .

[3] Taxing Wages 2014. OECD. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2014_tax_wages-2014-en

[4] OECD. Stat extracts. Health status. URL: http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=HEALTH_STAT#

[5] OECD. Health at a Glance. 2013. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/sites/health_glance-2013-en/07/03/index.html?contentType=&itemId=%2fcontent%2fchapter%2fhealth_glance-2013–66 -en&mimeType=text%2fhtml&containerItemId=%2fcontent%2fserial%2f19991312&accessItemIds=%2fcontent%2fbook%2fhealth_glance-2013-en

[6] Рассчитано авторами на основании OECD. Heath. Stat. http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=HEALTH_STAT#

[7] Рассчитано авторами на основании OECD. Heath. Stat. http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=HEALTH_STAT#

[8] Рассчитано авторами на основании OECD. Heath. Stat. http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=HEALTH_STAT#

[9] World Bank. URL: http://data.worldbank.org/indicator/SH.XPD.TOTL.ZS

[10] Данные Росстата. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/wages/

[11] US Bureau of Labor Statistics. URL: http://data.bls.gov/search/query/results?cx=013738036195919377644%3A6ih0hfrgl50&q=Occupational+Employment+and+Wages%2C+2011+29–1069 +

[12] Данные Росстата. URL: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/population/trud/itog_monitor/itog-monitor4.html

[13] Данные Росстата. URL: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/population/trud/itog_monitor/itog-monitor4.html

[14] Данные Росстата. URL: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/population/trud/itog_monitor/itog-monitor4.html

[15] OECD. Health at a Glance. 2013. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/sites/health_glance-2013-en/07/03/index.html?contentType=&itemId=%2fcontent%2fchapter%2fhealth_glance-2013–66 -en&mimeType=text%2fhtml&containerItemId=%2fcontent%2fserial%2f19991312&accessItemIds=%2fcontent%2fbook%2fhealth_glance-2013-en

[16] World Bank. URL: http://data.worldbank.org/indicator/SH.XPD.TOTL.ZS

[17] OECD. Taxing Wages. 2011. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/taxing-wages-2011_tax_wages-2011-en#page85