

УДК 336.221.264

DOI: 10.17223/19988648/46/13

**М.О. Какаулина**

## **ОЦЕНКА И АНАЛИЗ ФИСКАЛЬНОЙ НАГРУЗКИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: ОТРАСЛЕВОЙ АСПЕКТ**

*Статья посвящена проблеме дифференциации уровня фискальной нагрузки по видам экономической деятельности. Цель исследования – разработка предложений по корректировке среднеотраслевых показателей фискальной нагрузки, используемых ФНС в процессе администрирования, на основе построения матрицы распределения фискальной нагрузки на экономику по видам экономической деятельности. Методы исследования – метод систематизации, метод сравнительного анализа, метод расхождений, расчетно-конструктивный метод, динамический метод, системно-структурный метод, метод группировки, эмпирическое обобщение, конкретизация, а также косвенные методы, основанные на экономических индикаторах ФНС России, Банка России, Росстата и Национального союза страховщиков ответственности. Результаты исследования представлены в виде количественных значений среднеотраслевых показателей фискальной нагрузки, рекомендуемых для использования ФНС в процессе выбора объектов для проведения выездной налоговой проверки.*

*Ключевые слова: фискальная нагрузка, налоговая квота, предельная эффективная налоговая ставка, день налоговой свободы, индекс налогового бремени, отрасли экономики, чистая добавленная стоимость, выездная налоговая проверка.*

Одним из важнейших индикаторов налоговой системы на мировом уровне выступает показатель фискальной нагрузки, подлежащий ежегодной оценке и корректировке. Фискальная нагрузка повсеместно используется в качестве своеобразного рычага управления бюджетными доходами. Как известно, слишком высокая фискальная нагрузка отрицательно сказывается на деловой активности и вынуждает налогоплательщиков искать способы уклонения от уплаты налогов. Об опасности чрезмерного повышения налогового бремени писал еще А. Смит в XVIII в., отмечая, что чрезмерное налоговое бремя может «уменьшать или даже уничтожать фонды, которые дали бы им (людям) возможность с большей легкостью делать эти платежи (налоги)».

В связи с этим реформирование налоговых систем большинства государств в настоящее время осуществляется по двум основным направлениям – снижению фискальной нагрузки и упрощению уплаты налогов.

Одним из наиболее дискуссионных в научных кругах является вопрос о дифференциации уровня фискальной нагрузки в разрезе видов экономической деятельности. Повышенный интерес к расчету фискальной нагрузки на отдельные отрасли экономики предопределила так называемая Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденная приказом ФНС России от 30.05.07 № ММ-3-06/333, которая позволяет

установить риск попадания под выездную налоговую проверку отдельных организаций. Важнейший из основных критериев отбора при этом – среднеотраслевая налоговая нагрузка.

На государственном уровне периодически предпринимаются попытки по регулированию уровня фискальной нагрузки в отдельных отраслях. В настоящее время принят ряд законопроектов, завершающих налоговый маневр в нефтяной отрасли, которые вступили в силу с 1 января текущего года. Указанными нормативно-правовыми актами закреплено снижение экспортных пошлин на нефть сырую при одновременном повышении ставок налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ).

В связи с вышеизложенным научная проблема оценки и анализа уровня фискальной нагрузки в отдельных отраслях представляется чрезвычайно актуальной.

Целью исследования является разработка предложений по корректировке среднеотраслевых показателей фискальной нагрузки, используемых ФНС в процессе администрирования, на основе построения матрицы распределения фискальной нагрузки на экономику по видам экономической деятельности.

Задачи и методы исследования:

1. Систематизировать существующие в РФ и за рубежом подходы к расчету фискальной нагрузки на экономику, выявить их основные достоинства и недостатки (метод систематизации, метод сравнительного анализа).

2. Оценить возможность и целесообразность применения зарубежных подходов к оценке фискальной нагрузки в России с учетом российской специфики налогообложения (метод расхождений, метод сравнительного анализа).

3. Произвести расчет уровня фискальной нагрузки в РФ по видам экономической деятельности за период 2009–2017 гг. по наиболее приемлемой методике (расчетно-конструктивный метод, а также косвенные методы, основанные на различных экономических индикаторах).

4. Определить основные закономерности и тенденции изменения фискальной нагрузки на отрасли экономики за рассматриваемый период (динамический метод, системно-структурный метод).

5. Сравнить значения фискальной нагрузки в различных отраслях со среднеотраслевыми показателями фискальной нагрузки по данным ФНС России (метод сравнительного анализа).

6. Выделить однородные по уровню фискальной нагрузки виды экономической деятельности на основе группировки данных, расчета групповых средних и определения их типичности (метод группировки).

7. Предложить рекомендации по корректировке среднеотраслевых показателей фискальной нагрузки, используемых ФНС для отбора организаций, попадающих под налоговую проверку (эмпирическое обобщение, конкретизация).

Информационно-эмпирическая база исследования представлена отчетами ФНС России, статистическими сборниками и базами данных Росста-

та, статистической информацией Банка России, а также годовыми отчетами Национального союза страховщиков ответственности.

Фискальная нагрузка стала предметом исследования российских авторов с начала 2000-х гг. с наступлением относительной макроэкономической стабильности в экономике.

Подробный анализ официальных методик определения налоговой нагрузки на предприятие с выделением их основных сходств и различий провел И.Ю. Игнатьев [1].

Ранее мы осуществили обзор методик оценки оптимальной налоговой нагрузки на экономику в целом и систематизировали их достоинства и недостатки с целью установления применимости к региональному уровню [2].

Многие ученые посвятили свои труды изучению фискальной нагрузки на отдельные отрасли экономики. Е.А. Ермакова выявила тенденции ее межотраслевого распределения, предлагая дифференциацию ставок отдельных налогов по видам экономической деятельности в зависимости от производственно-технологических особенностей делового цикла предприятий [3].

С.Н. Сайфиева и Д.А. Ермилина производят расчеты отраслевой налоговой нагрузки на капитал с учетом перемещения торгово-посреднической наценки, делая вывод об отсутствии стимулирующего характера действующей системы налогообложения и предлагая выделить для налогового стимулирования приоритетные отрасли, которые позволят экономике страны уйти от сырьевой зависимости [4].

Важным выводом, сделанным О.М. Никулиной, является вывод о занижении реальных показателей фискальной нагрузки в официальных источниках: «Расчет налоговой нагрузки на отрасли экономики страны, который осуществляется представителями самих налоговых органов, составлен по статистическим данным без учета некодифицированных налогов и сборов, в связи с чем налоговое бремя является весьма низким по сравнению с другими странами, которые при расчете общей налоговой нагрузки на бизнес берут все виды обязательных платежей государству» [5].

Н.М. Турбина и Ю.Ю. Косенкова отмечают чрезвычайно высокую степень неравномерности распределения налоговой нагрузки по отраслям (высокая налоговая нагрузка на производственные отрасли), а также отсутствие комплексного налогового подхода к формированию эффективных стимулов повышения инновационной активности предприятий – представителей различных отраслей. Ими предлагается дифференцировать ставку налога на прибыль для стимулирования развития производственных предприятий [6].

Современный этап развития экономической системы характеризуется процессом цифровизации. О.Н. Грабова и А.Е. Суглобов проводят анализ налоговой нагрузки по основным видам экономической деятельности в разрезе налоговых режимов, подчеркивая, что в результате цифровизации контрагентных отношений «более высокий уровень налогового бремени у экономического субъекта и в отрасли будет характеризовать снижение уровня использования налоговых схем в целях минимизации налоговых платежей» [7].

Таблица 1. Анализ подходов к расчету фискальной нагрузки на экономику и схожих показателей

Показатель	Автор / источник	Содержание	Достоинства	Недостатки	Применимость к РФ
Налоговая нагрузка	ФНС России [8]	Соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстата)	Возможность рассчитывать и анализировать налоговую нагрузку в отраслевом разрезе	Соотношение объема собранных налогов не с источником уплаты налога, а с иными показателями. Учет тех налогов, которые, хотя формально и выплачиваются юридическими лицами, но по факту не являются их бременем. Отсутствие включения в расчеты страховых взносов во внебюджетные фонды	Да
Налоговая нагрузка (налоговая квота)	Минфин РФ [9]	Соотношение налоговых поступлений и ВВП – как в целом, так и для каждого налога в отдельности, а также отдельно для нефтегазового и ненефтегазового секторов	Возможность быстро оценить, за счет какого налога происходит изменение налоговой нагрузки в целом по экономике	Невозможность расчета значений налоговой нагрузки по видам экономической деятельности. Невозможность адекватного сравнения различных стран по показателю налоговой нагрузки. Подверженность показателя существенному влиянию экономического цикла. Неспособность учитывать функционирование в экономике теневого сектора	Да

Показатель	Автор / источник	Содержание	Достоинства	Недостатки	Применимость к РФ
Эффективная налоговая ставка (средняя налоговая ставка)	ОЭСР [10, с. 68]	Соотношение общей суммы уплаченных налогов к величине совокупного финансового результата деятельности организаций – как в целом, так и для каждого налога в отдельности	Возможность соизмерять налоговое бремя, которое ложится на физических лиц и на предприятия, на труд и на капитал, как производственные факторы, на малый и средний бизнес и др. Учет суммарного эффекта величины номинальных налоговых ставок, применяемых налоговых вычетов и налоговых кредитов. Чувствительность показателя к влиянию поведенческих изменений бизнеса при уплате налогов. Простота расчета показателя (необходимые статистические данные находятся в открытом доступе). Возможность использования показателя для анализа справедливости распределения налогового бремени и эффективности проводимой налоговой политики по изменению структуры, по балансированию распределения налогового бремени в экономике	Включение в расчет знаменателя не только прибылей, но и убытков фирм. Включение в расчет числителя поступлений не только от внутренних подразделений компаний, но и от внешних, подчиняющихся внешним налоговым правилам	Да
Номинальная налоговая ставка		Установленная законодательно ставка по налогу или спектр таких ставок	Возможность получить представление о степени различия показателя в разных странах и группах стран со схожими признаками.	Отсутствие учета налоговых льгот, не связанных с установленными налоговыми ставками	Да

Показатель	Автор / источник	Содержание	Достоинства	Недостатки	Применимость к РФ
			Возможность получить представление о смещении налогового бремени с одних видов налогов на другие и с одних налогоплательщиков на других		
Предельная эффективная налоговая ставка	M. King, D. Fullerton [11, с. 4]	Рассчитывается с помощью измерения налогового клина. Налоговый клин представляет собой разницу в норме прибыли от инвестиций до уплаты и после уплаты налогов	Возможность расчета уровня налогообложения при осуществлении различного вида инвестиций: в материальные активы, в научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР), в человеческий капитал	Высокая теоретизированность показателя, основывается на ряде упрощающих реальность допущениях	Да
День налоговой свободы	Dallas Hostetler	Соотношение суммы собренных налогов к чистому национальному доходу, умноженное на 365 (дней)	Возможность определения такого дня в году, когда среднестатистический налогоплательщик перестает отдавать государству все налоги и иные платежи и начинает зарабатывать доход для себя. Возможность сравнения различных стран	Сложность сравнения полученных оценок в страновом разрезе, поскольку различные платежи относятся к налоговым и неналоговым отчислениям	Да
Индекс налогового бремени	Ernst&Young [12]	Сумма предельных налоговых ставок по всем налогам		Трудность интерпретации динамики значений показателя как для одной страны, так и для ряда стран из-за суммирования различных налоговых ставок, относимых к различным налоговым базам	Нет

Показатель	Автор / источник	Содержание	Достоинства	Недостатки	Применимость к РФ
Налоговая нагрузка	FBK Grant Thornton [13, с. 59]	Отношение суммы уплаченных налогов (за исключением поступлений налога на доходы физических лиц), страховых взносов во внебюджетные фонды, а также страховых премий на обязательное страхование опасных производственных объектов к ВДС организаций за вычетом амортизации	Возможность рассчитывать и анализировать налоговую нагрузку в отраслевом разрезе. Соотношение объема собранных налогов с источником уплаты налога, а не с иными показателями		Да

При этом ни в одном из исследований не обсуждается вопрос о корректности методики расчета среднеотраслевых значений фискальной нагрузки налоговыми органами. На наш взгляд, изучение этого вопроса является очень важным, поскольку введение указанного механизма в процесс налогового администрирования призвано повысить его качество.

В российском и международном законодательствах, а также в научной литературе представлено множество подходов к определению фискальной нагрузки и схожих показателей (табл. 1). Каждый подход имеет свои особенности:

- включение в расчет тех или иных видов налогов, сборов и неналоговых платежей;
- сопоставление объема собранных средств с различными показателями: валовым внутренним продуктом (ВВП), национальным доходом (НД), выручкой организаций, сальдированным финансовым результатом организаций, валовой добавленной стоимостью (ВДС) и др.;
- механизм расчета показателя;
- возможность расчета показателя для разных уровней экономики: на экономику в целом, по видам экономической деятельности, по субъектам РФ, в разрезе конкретных хозяйствующих субъектов;
- возможность межстранового сравнения показателя.

Одним из недостатков показателя налоговой квоты является то, что он не позволяет адекватно сравнивать различные страны по уровню налоговой нагрузки. Поясним, в чем именно заключается сложность подобного сравнения.

Во-первых, некоторые страны оказывают экономическую и социальную поддержку посредством налоговых расходов или льгот, нежели другие, использующие прямые государственные расходы в аналогичных целях. Первые будут иметь более низкие значения налоговой квоты.

Во-вторых, многие страны имеют отличные друг от друга виды пенсионных систем (с наличием или отсутствием обязательных пенсионных отчислений), которые также будут обуславливать различие в значениях показателя.

В-третьих, большинство стран имеет существенные различия доли корпоративного сектора в ВВП. Рассчитанный показатель налоговой квоты будет выше в той стране, где доля корпоративного сектора больше.

В-четвертых, сравнение стран по налоговой квоте осложнено разным уровнем статистической погрешности и неодинаковой периодичностью публикаций оценок ВВП.

На основе проведенного анализа подходов к расчету фискальной нагрузки на экономику и схожих показателей, а также оценки целесообразности и возможности применения их на практике в РФ мы считаем наиболее приемлемой следующую методику [12]:

$$\Phi H_i = \frac{НП_i + ОПC_i + ОМС_i + ОСС_i - НДФЛ_i + ОПО_i}{ЧДС_i}, \quad (1)$$

где  $НП_i$  – сумма налоговых платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации по  $i$ -му виду экономической деятельности;  $ОПС_i$  – сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по  $i$ -му виду экономической деятельности;  $ОМС_i$  – сумма страховых взносов на обязательное медицинское страхование<sup>1</sup> по  $i$ -му виду экономической деятельности;  $ОСС_i$  – сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование по  $i$ -му виду экономической деятельности;  $НДФЛ_i$  – суммы поступлений налога на доходы физических лиц по  $i$ -му виду экономической деятельности;  $ОПО_i$  – сумма страховых премий на обязательное страхование опасных производственных объектов по  $i$ -му виду экономической деятельности<sup>2</sup>;  $ЧДС_i$  – чистая добавленная стоимость (вновь созданная стоимость) предприятий по  $i$ -му виду экономической деятельности, рассчитываемая по формуле:

$$ЧДС_i = ВДС_i - A_i, \quad (2)$$

где  $ВДС_i$  – валовая добавленная стоимость предприятий по  $i$ -му виду экономической деятельности;  $A_i$  – амортизация основных фондов, начисленная в коммерческих организациях, по  $i$ -му виду экономической деятельности.

Результаты расчетов фискальной нагрузки по данной методике приведены в табл. 2.

Необходимо отметить, что за прошедшие 9 лет общий уровень фискальной нагрузки в РФ возрос на 5 п.п. Причем указанный рост не являлся равномерным относительно различных отраслей. Так, некоторые отрасли «пострадали» существенно, например «Производство и распределение электроэнергии газа и воды» (+15,46 п.п.), «Обрабатывающие производства» (+14,38 п.п.), «Финансовая деятельность» (+13,51 п.п.), «Добыча полезных ископаемых» (+11,89 п.п.). При этом отдельные отрасли характеризуются снижением фискальной нагрузки: «Строительство» (–5 п.п.), «Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг» (–4,12 п.п.), «Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг» (–2,77 п.п.), «Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное страхование» (–1,84 п.п.).

Налицо отголоски влияния финансового кризиса 2014–2015 гг., именно в этот период фискальная нагрузка на некоторые отрасли значительно увеличилась. Среди таких отраслей: «Добыча полезных ископаемых» (на 6,6 п.п.), «Транспорт и связь» (на 1,1 п.п.), «Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство» (на 0,3–0,4 п.п.).

---

<sup>1</sup> Сумма взносов в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

<sup>2</sup> Данный показатель был включен в расчет, поскольку соответствующие страховые взносы в определенных видах деятельности являются неотъемлемой частью фискальной нагрузки, так как имеют обязательный характер.

Интересной является динамика фискальной нагрузки в отраслях: «Образование», «Здравоохранение и предоставление социальных услуг», а также «Государственное управления и обеспечение военной безопасности; социальное страхование». Высоким уровнем фискальной нагрузки здесь отличаются 2009 и 2017 гг., в то время как в остальные годы фискальную нагрузку можно считать низкой.

**Таблица 2. Оценка фискальной нагрузки на экономику по видам экономической деятельности (2009–2017 гг.), %<sup>1</sup>**

Вид экономической деятельности <sup>2</sup>	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	2,96	3,11	2,96	2,49	3,03	3,36	3,44	3,39	4,92
Рыболовство, рыбоводство	12,05	9,25	10,05	9,09	8,40	8,37	9,07	10,43	12,15
Добыча полезных ископаемых	59,28	58,07	65,25	66,43	66,12	72,75	72,69	64,80	71,17
Обрабатывающие производства	23,75	26,09	29,57	29,33	31,45	30,82	29,94	34,78	38,13
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	22,84	26,22	27,64	25,29	28,03	31,66	31,95	32,25	38,30
Строительство	21,07	15,54	13,31	13,67	13,40	13,31	12,93	13,80	16,06
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	11,84	9,10	10,93	13,14	11,29	12,21	12,82	14,78	19,46
Гостиницы и рестораны	14,92	12,95	14,16	13,24	14,15	13,11	13,21	13,73	19,92
Транспорт и связь	23,40	22,27	26,70	24,12	19,52	20,63	19,68	16,26	24,10
Финансовая деятельность	17,18	15,19	17,69	16,13	14,93	15,04	13,93	21,41	30,69
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	17,40	16,15	11,63	9,49	9,31	10,03	11,12	11,36	13,28
Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное страхование	7,74	1,16	0,89	0,79	0,74	0,74	0,66	0,70	5,90
Образование	18,95	4,01	4,04	3,93	3,87	3,86	4,07	3,90	27,06

<sup>1</sup> Рассчитано на основе: 1. Отчеты о поступлении налогов, сборов и страховых взносов в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности 1-НОМ // Федеральная налоговая служба РФ. URL: [https://www.nalog.ru/rn28/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.ru/rn28/related_activities/statistics_and_analytics/forms/) (дата обращения: 10.02.2019). 2. Национальные счета России в 2011–2016 годах : стат. сб. / Росстат. М., 2017. 263 с. 3. Страховые взносы в Пенсионный фонд, ФСС, ФФОМС // Единая межведомственная информационно-статистическая система (ЕМИСС). URL: <https://fedstat.ru/> (дата обращения: 11.02.2019). 4. Статистические показатели и информация об отдельных субъектах страхового дела // Центральный Банк РФ. URL: [https://www.cbr.ru/finmarket/supervision/sv\\_insurance/](https://www.cbr.ru/finmarket/supervision/sv_insurance/) (дата обращения: 12.02.2019). 5. Годовые отчеты Национального союза страховщиков ответственности. URL: [https://nssso.ru/nssso/information/annual\\_reports/](https://nssso.ru/nssso/information/annual_reports/) (дата обращения: 13.02.2019).

<sup>2</sup> В целях сопоставимости показателей расчеты производились в разрезе видов экономической деятельности по классификатору ОКВЭД ОК 029-2001.

Вид экономической деятельности	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	13,00	2,69	2,79	2,69	2,73	2,47	2,65	2,69	15,86
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	20,79	12,17	12,79	12,96	12,89	12,41	11,79	13,80	18,02
<b>Итого</b>	<b>20,02</b>	<b>18,12</b>	<b>18,83</b>	<b>18,51</b>	<b>17,79</b>	<b>18,50</b>	<b>18,93</b>	<b>19,24</b>	<b>25,06</b>

Причина подобных несоответствий связана с внушительными размерами суммы единого социального налога (ЕСН) в начале анализируемого периода и страховых взносов во внебюджетные фонды в конце анализируемого периода по данным видам экономической деятельности. Так, в 2009 г. отсутствовали какие-либо льготы по уплате ЕСН для организаций – представителей сферы образования, здравоохранения, государственного управления и социального страхования. Повышение объема страховых взносов в 2017 г. является следствием увеличения размера заработных плат работникам бюджетной сферы.

Выше всего по итогам 2017 г. оказалась фискальная нагрузка в добывающей промышленности – 71,17%, что ожидаемо, поскольку добыча полезных ископаемых, помимо прочих налогов, облагается НДС, размер страховых премий на обязательное страхование опасных производственных объектов по этому виду экономической деятельности также весьма существенен.

Самые низкие показатели фискальной нагрузки в сельском хозяйстве – 4,92%. Низкая нагрузка здесь обусловлена тем, что данная отрасль характеризуется невысокой прибыльностью, а также наличием специального налогового режима – единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН). В сочетании эти два фактора дают самые низкие налоговые поступления среди отраслей, при этом выручка остается довольно внушительной.

Интересным представляется сравнение рассчитанных значений фискальной нагрузки по видам экономической деятельности со среднеотраслевыми показателями фискальной нагрузки, используемыми ФНС в качестве критериев в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок в 2017 г. Результаты такого сравнения представлены в табл. 3.

Существенные отклонения показателей свидетельствуют о том, что реальная фискальная нагрузка на большинство отраслей на самом деле значительно превышает свои официально публикуемые значения, при этом отдельные отрасли, напротив, по факту испытывают более низкое фискальное давление. Основной причиной тому является соотнесение суммы поступивших в бюджетную систему налогов и страховых взносов с источником их уплаты (чистой добавленной стоимостью, а не с оборотом организаций).

Так, в отличие от остальных отраслей экономики, в силу специфики деятельности ВДС в сельском хозяйстве и отраслях сферы услуг значительно

превышает их оборот. Объем остатков незавершенного производства и запасов готовой, но нереализованной продукции, входящих в состав ВДС отрасли сельского хозяйства, очень велик: многие виды сельскохозяйственной деятельности имеют длительный производственный цикл, превышающий продолжительность отчетного года (выращивание культур, многолетних насаждений, а также скота), в этом случае указанные виды продукции относятся к категории незавершенного производства до того момента, пока не перейдут в категорию готовой продукции.

**Таблица 3. Сравнение расчетных среднеотраслевых значений  
фискальной нагрузки с данными ФНС России в 2017 г.**

Вид экономической деятельности (согласно ОКВЭД-2)	Расчетные значения, %	По данным ФНС России, % <sup>1</sup>	Отклонение, п.п.
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство	5,46	9,84	– 4,38
Добыча полезных ископаемых	71,17	38,43	+32,74
Обрабатывающие производства	38,13	10,38	+27,75
Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	39,67	9,13	+30,54
Водоснабжение, водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность и ликвидация загрязнений	31,20	13,16	+18,05
Строительство	16,06	14,57	+1,49
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоцик- лов	19,46	4,39	+15,06
Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания	19,92	15,22	+4,70
Транспортировка и хранение	19,65	11,51	+8,14
Деятельность в области информации и связи	38,10	21,54	+16,56
Деятельность по операциям с недвижимым имуществом	6,84	27,65	–20,81
Деятельность административная и со- путствующие дополнительные услуги	12,38	24,61	–12,23

Существенный размер ВДС отрасли «Деятельность по операциям с недвижимым имуществом» по сравнению с ее оборотом определяет низкая доля промежуточного потребления в выпуске – порядка 3,5%, а также длительный период осуществления сделок, охватывающий до нескольких лет и предполагающий, как правило, заключение с клиентами предварительных договоров на долевое участие. В настоящее время около 80% жилья приобретается посредством заключения таких договоров, при этом основ-

<sup>1</sup> Включая фискальную нагрузку по страховым взносам.

ное количество сделок на рынке недвижимости – это сделки с жилыми помещениями.

Поэтому имеет смысл закрепить среднеотраслевые значения фискальной нагрузки для этих отраслей на более низком уровне: для отрасли «Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство» – на уровне 5,46%, для отрасли «Деятельность по операциям с недвижимым имуществом» – на уровне 6,84%, для отрасли «Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги» – на уровне 12,38%.

**Таблица 4. Матрица распределения фискальной нагрузки на экономику по видам экономической деятельности в 2017 г.**

Вид экономической деятельности (согласно ОКВЭД-2)	Средние значения фискальной нагрузки					
	6,1	15,3	19,4	29	38,6	71,2
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство						
Деятельность по операциям с недвижимым имуществом						
Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение						
Строительство						
Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги						
Деятельность в области здравоохранения и социальных услуг						
Предоставление прочих видов услуг						
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов						
Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания						
Транспортировка и хранение						
Деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений						
Водоснабжение, водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность и ликвидация загрязнений						
Деятельность финансовая и страховая						
Деятельность профессиональная, научная и техническая						
Образование						
Обрабатывающие производства						
Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха						
Деятельность в области информации и связи						
Добыча полезных ископаемых						

Отметим также, что для некоторых отраслей отсутствует законодательно рекомендуемый минимум по уплате налогов, сборов и иных фискальных платежей.

Нами была предложена группировка отраслей с целью выявления схожих по степени фискального давления. Все виды экономической деятельности были распределены на шесть групп, однородных по уровню фискальной нагрузки, со средними показателями: 6,1; 15,3; 19,4; 29; 38,6 и 71,2% (табл. 4).

Средние значения фискальной нагрузки по каждой группе возможно применять в качестве критериев объективного обоснованного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок в тех отраслях, для которых в настоящее время не установлены критические показатели фискальной нагрузки.

Так, мы считаем целесообразным и необходимым установить минимальный лимит для уплаты налогов и сборов хозяйствующими субъектами – представителями следующих отраслей: «Деятельность финансовая и страховая», «Деятельность профессиональная, научная и техническая», «Образование» – в размере 29%. Для налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность в области здравоохранения и социальных услуг, а также предоставляющих прочие виды услуг – в размере 15,3%.

### Заключение

В настоящее время Российское государство пошло по пути повышения фискальной нагрузки, о чем свидетельствует увеличение ставки НДС на 2%, рост акцизов на топливо и алкоголь, повышение коэффициента К1 по единому налогу на вмененный доход (ЕНВД), увеличение размера фиксированных страховых взносов для индивидуальных предпринимателей, а также введение нового специального налогового режима – налога на профессиональный доход.

В сложившихся условиях необходим постоянный мониторинг изменений уровня фискальной нагрузки не только на экономику в целом, но и на ее отдельные отрасли. Сохранение определенных пропорций между величинами фискальной нагрузки в разрезе видов экономической деятельности при изменении ее общего уровня путем повышения налоговых ставок, отмены налоговых льгот или введения новых видов налогов позволит избежать резких колебаний налогообложения и обеспечить налоговую устойчивость и безопасность отдельных отраслей народного хозяйства, в частности и государства в целом.

Сделать оценку фискальной нагрузки в России более качественной и обоснованной возможно посредством выработки общего подхода. Методологическое единообразие расчета показателей фискальной нагрузки на протяжении всего анализируемого периода позволит обеспечить сопоставимость показателей, что важно с точки зрения обеспечения корректности получаемых из соответствующего анализа выводов. Это не означает, что

исключаются различные подходы к оценке фискальной нагрузки. Однако на уровне правительства (в том числе в лице его отдельных министерств и ведомств) должен выдерживаться единый методологический подход.

Помимо этого, данные, используемые для расчета показателей фискальной нагрузки, должны находиться в свободном доступе в целях обеспечения общественного контроля.

С целью учета реальной экономической ситуации в части формирования фискальной нагрузки на экономику РФ мы предлагаем пересмотр методики расчета ее среднеотраслевых показателей налоговыми органами, а также дополнение перечня видов экономической деятельности, охватываемых этой методикой, до полного перечня (согласно ОКВЭД-2) с закреплением соответствующих значений среднеотраслевой фискальной нагрузки на уровне средних величин по каждой группе отраслей.

### *Литература*

1. *Игнатьев И.Ю.* Обзор официальных методик расчета налоговой нагрузки предприятий // Альманах современной науки и образования. 2015. № 12 (102). С. 80–83.
2. *Какаулина М.О.* Налоговая нагрузка и экономический рост: поиск эффективной модели // Вестник Томского государственного университета. 2015. № 394. С. 181–188. DOI: 10.17223/15617793/394/30.
3. *Ермакова Е.А.* Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности России: проблемы распределения и возможности корректировки // Белорусский экономический журнал. 2013. № 4. С. 49–60.
4. *Сайфиева С.Н., Ермилина Д.А.* Анализ эффективности налогообложения капитала // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2011. № 29 (71). С. 44–56.
5. *Никулина О.М.* Налоговая нагрузка в России: основные подходы // Финансы и кредит. 2016. № 17. С. 13–27.
6. *Турбина Н.М., Косенкова Ю.Ю.* Налоговая нагрузка как показатель результативности налоговой политики России // Социально-экономические явления и процессы. 2017. Т. 12, № 2. С. 154–159. DOI: 10.20310/1819-8813-2017-12-2-154-159.
7. *Грабова О.Н., Суглобов А.Е.* Исследование налоговой нагрузки в условиях цифровизации экономики // Экономика. Налоги. Право. 2018. № 4. С. 141–151. DOI: 10.26794/1999-849X-2018-11-4-141-151.
8. *Приложение № 1 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».* URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_55729/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/) (дата обращения: 14.02.2019).
9. *Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов* (Одобрены Правительством Российской Федерации 1 июля 2014 года). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_126727/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_126727/) (дата обращения: 14.02.2019).
10. *«Tax Burdens: Alternative Measures»*, OECD // Tax Policy Studies. 2000. № 2. URL: <https://www.oecd.org/governance/public-finance/36986711.pdf> (access date: 14.02.2019).
11. *King M., Fullerton D.* The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the United States, United Kingdom, Sweden, and West Germany. Working Paper No. 1058. Chicago : University of Chicago Press, 1984.
12. *2009 Tax Misery & Reform Index.* Forbes. URL: <http://www.forbes.com/global/2009/0413/034-tax-misery-reform-index.html> (access date: 14.02.2019).
13. *Аналитическая оценка фискальной (налоговой) нагрузки в российской экономике.* Научно-исследовательская работа. FBK Grant Thornton. М., 2015. 84 с.

### Assessment and Analysis of the Fiscal Burden in the Russian Federation: An Industry Aspect

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics.* 2019. 46. pp. 189–205.

DOI: 10.17223/19988648/46/13

**Maria O. Kakaulina**, PhD in Economics, associate professor, Department of Finance, Amur State University (Blagoveshchensk, Russian Federation). E-mail: beuty1@mail.ru

**Keywords:** fiscal burden, tax quota, marginal effective tax rate, tax freedom day, tax burden index, economic sectors, net value added, field tax audit.

The article is devoted to the problem of differentiating the level of the fiscal burden by type of economic activity.

The aim of the study is to develop proposals for adjustment of average-distribution indicators of the fiscal burden the Federal Tax Service uses in the administration process based on a distribution matrix of the fiscal burden on the economy by type of economic activity.

Research methods include systematization, comparative analysis, discrepancy, calculation-constructive, dynamic, system-structural, grouping methods, empirical generalization, specification, as well as indirect methods based on the economic indicators of the Federal Tax Service of Russia, the Bank of Russia, the Russian Federal State Statistics Service and the National Union of Liability Insurers.

The results of the study are presented in the form of quantitative values of average industry indicators of the fiscal burden the Federal Tax Service recommends for use when selecting objects for conducting field tax audits.

### References

1. Ignat'ev, I.Yu. (2015) Overview of official methods of tax burden calculation at enterprises. *Al'manakh sovremennoy nauki i obrazovaniya*. 12 (102). pp. 80–83. (In Russian).
2. Kakaulina, M.O. (2015) Tax burden and economic growth: search for an effective model. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta – Tomsk State University Journal*. 394. pp. 181–188. (In Russian). DOI: 10.17223/15617793/394/30
3. Ermakova, E.A. (2013) Tax burden by types of economic activities in Russia: problems of distribution and possibilities of adjustment. *Belorusskiy ekonomicheskiy zhurnal – Belarusian Economic Journal*. 4. pp. 49–60. (In Russian).
4. Sayfieva, S.N. & Ermilina, D.A. (2011) Analiz effektivnosti nalogooblozheniya kapitala [Analysis of the effectiveness of capital taxation]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya*. 29 (71). pp. 44–56.
5. Nikulina, O.M. (2016) Tax burden in Russia: basic approaches. *Finansy i kredit – Finance and Credit*. 17 (689). pp. 13–27. (In Russian).
6. Turbina, N.M. & Kosenkova, Yu.Yu. (2017) Tax burden as indicator of effectiveness of tax policy of Russia. *Sotsial'no-ekonomicheskie yavleniya i protsessy – Social and Economic Phenomena and Processes*. 12 (2). pp. 154–159. (In Russian). DOI: 10.20310/1819-8813-2017-12-2-154-159
7. Grabova, O.N. & Suglobov, A.E. (2018) Investigating the Tax Burden in the Age of Digitalization of the Economy. *Ekonomika. Nalogi. Pravo – Economics, Taxes & Law*. 4. pp. 141–151. DOI: 10.26794/1999-849X-2018-11-4-141-151. (In Russian).
8. Federal Tax Service of Russia. (2007) *Appendix No. 1 to Order of the Federal Tax Service of Russia No. MM-3-06/333@ of May 30, 2007, "On Approving the Concept of a Planning System for Field Tax Audits"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_55729/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/). (Accessed: 14.02.2019). (In Russian).
9. Russian Federation. (2014) *The main directions of the tax policy of the Russian Federation for 2015 and for the planning period of 2016 and 2017 (Approved by the*

*Government of the Russian Federation on July 1, 2014*). [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_126727/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_126727/). (Accessed: 14.02.2019). (In Russian).

10. OECD. (2000) Tax Burdens: Alternative Measures. *Tax Policy Studies*. 2. [Online] Available from: <https://www.oecd.org/governance/public-finance/36986711.pdf>. (Accessed: 14.02.2019).

11. King, M. & Fullerton, D. (1984) *The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the United States, United Kingdom, Sweden, and West Germany*. Working Paper No. 1058. Chicago: University of Chicago Press.

12. Forbes. (2009) *2009 Tax Misery & Reform Index*. [Online] Available from: <http://www.forbes.com/global/2009/0413/034-tax-misery-reform-index.html>. (Accessed: 14.02.2019).

13. FBK Grant Thornton. (2015) *Analiticheskaya otsenka fiskal'noy (nalogovoy) nagruzki v rossiyskoy ekonomike* [An analytical assessment of the fiscal (tax) burden in the Russian economy]. Moscow: FBK Grant Thornton.