

УДК 336.22

Н. В. Рубан-Лазарева

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва,
e-mail: rubanlazareva@mail.ru

НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА КАК ОСНОВНОЙ ИНДИКАТОР НАЛОГОВОЙ ДИСЦИПЛИНЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Ключевые слова: Налоговая нагрузка, методика расчета, основной индикатор, налоговая дисциплина, налогоплательщики.

В статье рассматривается налоговая нагрузка как ключевой показатель налоговой дисциплины налогоплательщиков, с целью анализа ее влияния на экономическое поведение и разработку рекомендаций по совершенствованию налоговой политики в контексте налоговой нагрузки, которая рассматривается не только как экономический показатель, но и как инструмент влияния на поведение субъектов хозяйствования. Методологическая основа включает теоретические методические подходы к расчету и анализу динамике изменения налоговой нагрузки, а также исследование влияющих факторов, таких как институциональные, экономические, региональные, юридические, поведенческие и макроэкономические аспекты. Эмпирическая часть опирается на данные за последние десять лет, выявляя корреляции между уровнем нагрузки при добровольном исполнении обязательств и физическим объемом ВВП. В результате определена роль нагрузки в стимулировании предпринимательской активности и минимизации уклонений. Выводы подчеркивают необходимость дифференцированного подхода к налоговой нагрузке в целях стимулирования роста экономики. Рекомендации включают унификацию методик расчета и усиление информационной работы с налогоплательщиками для повышения доверия к системе, прозрачности и эффективности налогового администрирования.

N. V. Ruban-Lazareva

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,
e-mail: rubanlazareva@mail.ru

TAX BURDEN AS THE MAIN INDICATOR OF TAX DISCIPLINE OF TAXPAYERS

Keywords: Tax burden, calculation method, key indicator, tax discipline, taxpayers.

This article examines the tax burden as a key indicator of taxpayer compliance. The article aims to analyze its impact on economic behavior and develop recommendations for improving tax policy in the context of the tax burden, which is viewed not only as an economic indicator but also as a tool for influencing the behavior of business entities. The methodological framework includes theoretical approaches to calculating and analyzing the dynamics of changes in the tax burden, as well as a study of influencing factors such as institutional, economic, regional, legal, behavioral, and macroeconomic aspects. The empirical section draws on data from the past ten years, identifying correlations between the level of burden during voluntary compliance with obligations and the physical volume of GDP. As a result, the role of the burden in stimulating entrepreneurial activity and minimizing tax evasion is determined. The conclusions emphasize the need for a differentiated approach to the tax burden to stimulate economic growth. Recommendations include standardizing calculation methods and strengthening informational work with taxpayers to increase trust in the system, transparency, and the effectiveness of tax administration.

Введение

В условиях современной рыночной экономики налоговые отношения между государством и налогоплательщиками формируют основу бюджетного наполнения, напрямую влияя на возможности финансирования общественных благ, инфраструктурных проектов и мер социальной поддержки. Однако эффективность налоговой системы во многом определяется уровнем налоговой дисциплины, под которой понимается степень добровольного и своевременного

исполнения налоговых обязательств субъектами хозяйствования. Исследование налоговой нагрузки как индикатора налоговой дисциплины посредством методик расчета позволяет сформировать меры совершенствования налоговой политики в контексте налоговой нагрузки.

Актуальность проблемы заключается в том, что налоговая нагрузка служит информативным индикатором. Однако существующие методики расчета налоговой нагрузки фрагментарны и не учитывают

налоговые льготы, региональные особенности, отраслевые различия и динамику влияния различных факторов. В связи с этим возникает необходимость в систематизированном изучении методик расчета налоговой нагрузки и установления взаимосвязи между уровнем налоговой нагрузки и степенью налоговой дисциплины налогоплательщиков.

Цель исследования заключается в теоретико-эмпирическое обоснование налоговой нагрузки как основного индикатора налоговой дисциплины налогоплательщиков в контексте современной российской экономики. Для достижения цели решены следующие задачи и проведен анализ теоретических подходов к сущности и методикам расчета, показана прямая взаимосвязь между налоговой нагрузкой, ВВП на основе статистических данных и степенью налоговой дисциплины, выявлены факторы, влияющие на ее формирование и определена роль налоговой нагрузки в стимулировании добровольного исполнения налоговых обязательств. Исследование опирается на междисциплинарный подход, интегри-

рующий вопросы налогообложения и поведенческих наук.

Материал и методы исследования

В ходе исследования использовались методы сравнительного анализа и экспертных оценок на основе данных ФНС, методик расчета.

Результаты исследования и их обсуждение

Результаты исследования показали, что налоговая нагрузка является основным индикатором налоговой дисциплины, но до настоящего времени не существует единой универсальной методики ее расчета как в целях налогового администрирования, так и для самостоятельного исследования хозяйствующими субъектами ее влияния на результаты деятельности. Организации на общей системе налогообложения рассчитывают нагрузку через калькулятор <https://pb.nalog.ru/calculator.html>. Согласно открытым данным за 10 лет рост налоговой нагрузки составил 92,66%, что ниже индексного роста ВВП 102,26% (табл. 1).

Таблица 1

Динамика налоговой нагрузки и индекса физического объема ВВП

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Налоговая нагрузка по администрируемым доходам в консолидированный бюджет РФ, в % к ВВП	23,42	23,4	22,3	20,1	20,5	26,8	22,2	30,4	27,7	25,7	21,7
Индекс физического объема ВВП, в %	101,8	101,3	99,4	100,8	101,8	102,8	101,6	97,8	107,3	104,1	104,1

Источник: составлено автором по данным Налогового паспорта России. URL: <https://analytic.nalog.gov.ru/>

Таблица 2

Изменение уровня нагрузки по видам налоговых платежей

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Налог на прибыль организаций	х	4,4	4,3	3,8	3,9	5,3	4,2	6,5	5,2	5,6	5,1
НДФЛ	х	4,8	4,6	3,8	3,5	4,7	4,5	5,2	4,7	4,6	5,3
НДС	х	4,2	4,1	3,6	3,4	5,0	4,5	5,8	5,4	5,1	5,6
Акцизы	1,85	1,7	2,0	1,8	1,4	1,5	1,9	0,7	-0,8	-0,5	-0,7
Налог на имущество	1,17	1,2	1,2	1,0	0,9	1,1	1,0	1,0	0,9	0,8	0,8
НДПИ	5,37	5,5	4,5	4,8	5,9	7,2	4,2	7,8	9,1	7,0	8,0
Земельный налог	0,32	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1
Транспортный налог	0,22	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1

Источник: составлено автором по данным Налогового паспорта России. URL: <https://analytic.nalog.gov.ru/>

Разница в процентном уровне налоговой нагрузки к ВРП между российскими регионами превышает 9 раз (между наибольшей 56,64% в Ханты-Мансийском АО и наименьшей 6,08 в Дагестане). Разница налоговой нагрузки между видами экономической деятельности составляет более 13 раз (между наибольшей 46,2% по добыче полезных ископаемых и наименьшей в 3,4% по торговле оптовой, розничной, ремонт автотранспортных средств), а разница в нагрузке по видам налоговых платежей на бизнес составляет 80 раз между 0,1% по земельному, транспортному налогам и 8% по НДС (табл. 2).

Рассмотрим ряд методик расчета налоговой нагрузки. По методике Е.А. Кировой налоговая нагрузка рассчитывается как сумма налоговых платежей (Н) и социальных отчислений (СО) соотнесенная к величине вновь созданной стоимости (ВСС):

$$НН = ((Н + СО) / ВСС) \times 100\%. \quad (1)$$

По методике д.э.н. Е.А. Кировой разделяется абсолютная налоговая нагрузка (налоги и страховые взносы, подлежащие перечислению в бюджет и во внебюджетные фонды) и относительная налоговая нагрузка (отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости). Однако, такой подход к определению вновь созданной стоимости не отражает совокупности всех понесенных затрат хозяйствующим субъектом.

По действующей методике ФНС России, в соответствии с Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@, налоговая нагрузка (НН) рассчитывается как отношение суммы налогов и сборов по данным официальной статистической отчетности ФНС России к обороту организаций по данным Росстата, умноженное на 100%. С учетом уточнений, согласно Письма ФНС РФ от 29.06.2018 г. № БА-4-1/12589@ «О расчете налоговой нагрузки», налоговая нагрузка определяется как отношение суммы *уплаченных налогов с учетом НДС* ($H_{\text{упл}}$) к сумме выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг (без НДС и акцизов) (В) и прочих доходов (ПД), составив за 2023 г. – 12%, за 2024 г. – 11,6%:

$$НН = (H_{\text{упл}} / (В + ПД)) \times 100\%. \quad (2)$$

По методике, предложенной Минфином России, налоговая нагрузка (НН) рассчитывается как процентное отношение суммы

всех *начисленных налогов* ($H_{\text{нач}}$) к выручке от реализации, включая выручку от прочей реализации ($B_{\text{общ}} = В + ПД$), умноженное на 100%:

$$НН = (H_{\text{нач}} / B_{\text{общ}}) \times 100\%. \quad (3)$$

Различия двух официальных методик – Минфина России и ФНС России в объеме и моменте признания налогов (уплаченные или начисленные; с учетом НДС/Л или без их учета) влекут расхождения в итоговой величине. В Постановлении № 9-П от 04.04.1996 Конституционный Суд указал, что налогообложение не должно быть несоизмеримым, поэтому, излишняя налоговая нагрузка на плательщиков влечет отрицательные последствия.

По авторской методике Марины Наумовны Крейниной налоговая нагрузка (НН) не учитывает влияния косвенных налогов НДС и акцизов, но анализирует влияние прямых налогов и рассчитывается по формуле:

$$НН = ((В - Сп - Пч) / Пч) \times 100\%, \quad (4)$$

где В – выручка от реализации; Сп – затраты на производство реализованной продукции без учета налогов; Пч – фактическая прибыль, остающаяся в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты налогов.

По авторской методике М.Л. Литвина налоговая нагрузка рассчитывается:

$$НН = (СН / ИН) \times 100\%, \quad (5)$$

где СН – сумма всех уплаченных налогов, включая НДС/Л и косвенные налоги; ИН – сумма источника средств для их уплаты

В Беларуси налоговая нагрузка определяется соотношением изымаемых сумм налогов и отчислений к размеру создаваемого продукта или получаемого дохода, как отношение сумм налогов и отчислений к выручке предприятий без учета отчислений в ФСЗН, составив за 2023 год 12,3% [1]. Обоснованно, по мнению д.э.н. О.В. Мандрошенко обращается внимание на то, что «показатель налоговой нагрузки должен рассчитываться по конкретной формуле и с разделением на нагрузку по налогам, обязательным страховым взносам и фискальную нагрузку» [2]. Безусловно, значимы исследования налоговой нагрузки как индикатора эффективности налоговой системы [3] или ее развития [4], поскольку, по мнению д.э.н. Гончаренко Л.И., «специальные налоговые режимы были изначально ориентированы как на снижение налоговой

нагрузки» [5]. Налоговая нагрузка рассматривается и как «фактор оценки налоговых рисков» [6], поскольку является показателем, влияющим на финансовое состояние. Смирнова Е.Е., Глебов Г.О. подчеркивают влияние налоговой нагрузки на макроэкономические процессы [7], при том, что «на налоговую нагрузку существенно влияет не только величина доходов населения, но и структура потребления» [8]. По праву ряд авторов относят налоговую нагрузку к самым противоречивым показателям [9]. Определение на макроуровне налоговой нагрузки «характеризует уровень развитости экономики страны» [10], поскольку совокупность уплаченных налогов относится к стоимости ВВП, в то время когда на микроуровне, применяемая ФНС методика расчета не позволяет сделать точные выводы о реальной величине налоговой нагрузки для каждого субъекта бизнеса. Различия в методике расчетных подходов обусловлены отличной совокупностью включаемых налоговых обязательств и соотносимой величиной доходов/выручки от реализации/добавленной стоимости/чистой прибыли, влияя на прогнозные выплаты.

В рамках современной экономической науки величина налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты представляет собой многогранный феномен, обусловленный взаимодействием различных факторов. Проведенный анализ, опираясь на синтез неоинституциональной теории (в работах Дугласа Норта) и концепций поведенческой экономики (по Ричарду Талеру), позволяет предложить рассматривать налоговую нагрузку не как статическую величину, а как адаптивный индикатор устойчивости предпринимательской экосистемы, где каждый фактор обусловлен макро- и микроэкономическим состоянием. Такой подход позволяет деконструировать традиционные детерминанты, интегрируя их в *комплексную налоговую модель фискальной нагрузки*, где изменения законодательства и поведенческие реакции предпринимателей формируют закономерность, влияющую на общую экономическую составляющую. Институциональные факторы, такие как изменения в налоговом законодательстве и международные соглашения (например, BEPS-инициативы ОЭСР), выступают первичным катализатором, представляя собою не просто «правила игры», а динамическую матрицу, где законодательные инновации

создают «эффект домино». Достижение фискального баланса, при котором предприниматели стремятся к равновесию, минимизируя нагрузку через легитимные инструменты, первостепенно и коррелирует с теорией рационального выбора, но приводит к неоднородности нагрузки в идентичных условиях. Экономические факторы, такие как отраслевая принадлежность (например, высокотехнологичный сектор), масштабы деятельности, структура доходов и расходов, эффективность управления финансами создают структурный перепад нагрузки. В научном плане они иллюстрируют теорию сравнительных преимуществ Рикардо, когда отрасли с высокой добавленной стоимостью (ИТ, финансы) испытывают меньшую нагрузку благодаря льготам, в то время как капиталоемкие сектора (нефтегаз) сталкиваются с прогрессивным налогообложением. Региональные факторы, влияющие на условия ведения предпринимательской деятельности, добавляют географический слой, где локальные стимулы (например, специальные экономические зоны) и инфраструктурные различия создают «региональный наклон», приводя к миграции капитала и изменению нагрузки. Неоднородность развития отраслей и регионов, влекущая изменение ВРП, подчеркивает макроэкономическую асимметрию, где фискальная нагрузка становится зеркалом структурных диспропорций. Юридические факторы как налоговое законодательство с изменениями в нем, налоговый контроль и санкции, международные соглашения определяют рамки формирования налоговой нагрузки. Наконец, накопление задолженности по уплате налогов в связи с несоблюдением сроков и полноты погашения налоговых обязательств в налоговом платежном календаре, наряду с уровнем осведомленности, культурой налоговой дисциплины, мотивацией к соблюдению, профессиональным влиянием налоговых консультантов представляют собою поведенческие факторы, отражающие субъективные мотивы налогоплательщиков. В обществах с высокой этикой соблюдения налогового законодательства нагрузка воспринимается как норма, стимулирующая добровольное исполнение обязательств. Макроэкономические факторы, такие как технологические инновации или глобальные тренды, включая рост онлайн-торговли с низкой нагрузкой, инфляция и валютные

колебания, увеличивающие нагрузку для импортеров, а также государственная политика с бюджетными приоритетами по росту налоговых доходов через прогрессивные налоговые ставки с доходов населения и начисление НДС с доходов свыше 60 млн. рублей при применении специальных налоговых режимов. Обоснованно заключить, что налоговая нагрузка, определяемая как отношение сумм уплаченных налогов к ключевым финансовым показателям и формируется под воздействием *комплекса институциональных, экономических, региональных, юридических, поведенческих, макроэкономических факторов*.

На основе проведенного анализа налоговой нагрузки как индикатора налоговой дисциплины, возможно рекомендовать следующие меры совершенствования налоговой политики в контексте налоговой нагрузки:

- унификация методик расчета налоговой нагрузки посредством разработки единых стандартов и формул на уровне государства, регионов, отраслей, хозяйствующих субъектов, исключая несоответствия между различными подходами;

- стимулирование добровольного исполнения налоговых обязательств путем введения поощрений налогоплательщикам с высоким уровнем налоговой дисциплины, таких как снижение ставок или ускоренный возврат переплат при своевременной уплате, мотивируя к прозрачности и снижая административные издержки на контроль;

- улучшение институциональной среды при усилении роли государственных органов в мониторинге нагрузки, включая создание аналитических инструментов прогнозирования ее влияния на экономику. Необходимо повысить эффективность судебной защиты прав налогоплательщиков, чтобы снизить восприятие нагрузки как несправедливой;

- интеграция поведенческих факторов, включив в налоговую политику меры по информированию налогоплательщиков о выгоде соблюдения налоговой дисциплины, через кампании по повышению осведомленности, формируя позитивное отношение к налогам как к вкладу в общественное благо;

- мониторинг и корректировка данных, позволяющие регулярно анализировать влияние налоговой нагрузки на макроэкономические показатели, обеспечивая оперативность и точность решений.

Налоговая нагрузка не только отражает уровень налоговых платежей, но и выступа-

ет ключевым инструментом стимулирования добровольного исполнения обязательств. Ее роль заключается в формировании баланса между интересами государства и налогоплательщиков, где оптимальная нагрузка минимизирует риски уклонения и повышает лояльность. Умеренная нагрузка (до 20–30% от прибыли в развитых экономиках) воспринимается как справедливая, имеет стимулирующий эффект, мотивируя добровольное исполнение без принуждения. Высокая нагрузка, согласно кривой Лаффера, напротив, провоцирует уклонение, снижая поступления в бюджет. Чрезмерная нагрузка способна понизить ВВП на 1–2% в год за счет вывода капитала. Формирование налоговой нагрузки требует комплексного подхода, учитывающего все факторы, чтобы ее роль в стимулировании налоговой дисциплины была положительной, способствуя устойчивому развитию налоговой системы и экономики в целом.

Заключение

Проведенное исследование подтвердило, что налоговая нагрузка является фундаментальным индикатором налоговой дисциплины налогоплательщиков в условиях современной российской экономики. Анализ теоретических подходов и эмпирических данных продемонстрировал отсутствие единой универсальной методики расчета налоговой нагрузки, затрудняя объективную оценку налоговой дисциплины и оптимизацию предпринимательской деятельности. Предложенная *комплексная налоговая модель фискальной нагрузки учитывает воздействие институциональных, экономических, региональных, юридических, поведенческих, макроэкономических факторов и позволяет рассматривать налоговую нагрузку как динамический адаптивный индикатор устойчивости предпринимательской экосистемы*. Ключевые результаты исследования включают анализ предлагаемых методик расчета налоговой нагрузки для обоснования прямой взаимосвязи между уровнем налоговой нагрузки и степенью налоговой дисциплины. Налоговая нагрузка, формируемая под воздействием многофакторного комплекса, выступает не только инструментом оценки, но и катализатором устойчивого развития налоговой системы и экономики России, способствуя справедливому распределению ресурсов и социальной стабильности.

Библиографический список

1. Короткевич А., Табала Д., Шпарун Д. Налоговая нагрузка в Республике Беларусь // Банковский вестник. 2023. № 1(714). С. 31-39. EDN: SQXLEW.
2. Мандрощенко О.В. Налоговая нагрузка на организацию: проблемы оценки пути оптимизации // Вопросы региональной экономики. 2023. № 4(57). С. 204-210. EDN: BJEITZ.
3. Ашуров Т.Ш., Абдурахманова Н.Н., Азизов Э.Р. Налоговая нагрузка как индикатор эффективности налоговой системы России // Экономика и предпринимательство. 2023. № 9(158). С. 673-676. DOI: 10.34925/EIP.2023.158.09.125. EDN: YJJAGG.
4. Шевцова Т.П. Налоговая нагрузка как индикатор развития налоговой системы // Экономика и предпринимательство. 2022. № 7(144). С. 272-275. DOI: 10.34925/EIP.2022.144.7.049. EDN: OGTABY.
5. Гончаренко Л.И., Мельникова Н.П. Налоговые инструменты стимулирования развития малого и среднего предпринимательства: исторический аспект и перспективы развития в России // Экономика. Налоги. Право. 2022. Т. 15, № 6. С. 122-133. DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-6-122-133. EDN: CFAHLK.
6. Комарова Г.П., Базарова М.У., Баниева М.А., Цыдыпова А.В. Налоговая нагрузка как фактор оценки налоговых рисков в сельском хозяйстве // Финансовая жизнь. 2024. № 1. С. 72-78. EDN: EDZUJB.
7. Смирнова Е.Е., Глебов Г.О. Налоговая нагрузка на макроуровне: влияние на развитие экономики // Проблемы экономики и юридической практики. 2025. Т. 21, № 1. С. 235-240. DOI: 10.33693/2541-8025-2025-21-1-235-240. EDN: AEVIXQ.
8. Зотиков Н.З. Налоговая реформа 2025 г.: нагрузка на физических лиц // Вестник университета. 2025. № 5. С. 112-125. DOI: 10.26425/1816-4277-2025-5-112-125. EDN: PQDIOS.
9. Крашельникова А.А. Налоговая нагрузка и налоговая устойчивость организации // Калужский экономический вестник. 2024. № 2. С. 14-17. EDN: QNRORW.
10. Руденко Е.И. Налоговая нагрузка: методика расчета, оценка и анализ // Эпомен. 2022. № 74. С. 65-74. DOI: 10.58589/26866722_2022_74_65. EDN: DNSNKF.