

Налоговая нагрузка: теоретическое осмысление понятия как важная составляющая оптимизации налогообложения

Мельниченко Арина Олеговна

Дальневосточный институт управления «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации»

Магистрант

Аннотация

В статье рассматривается понятие налоговая нагрузка, значимость данного показателя как определения в целом на теоретическом уровне, так и выявление практического применения. Кроме того рассматривается важность оценки налоговой нагрузки при осуществлении налогового планирования с целью оптимизации налогообложения предприятия.

Ключевые слова: налог, налоговая нагрузка, налоговое планирование, налоговая оптимизация

Tax burden: theoretical conceptualization of the concept as an important component of tax optimization

Melnichenko Arina Olegovna

Far-Eastern Institute of Management "The Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration"

Graduate student

Abstract

The article deals with the notion of tax burden, the importance of this indicator as a definition in general at the theoretical level, and the identification of practical applications. In addition, the importance of assessing the tax burden in the implementation of tax planning to optimize the taxation of the enterprise is considered.

Keywords: tax, tax burden, tax planning, tax optimization

На протяжении долгих лет в России происходит становление современной налоговой системы, формирование которой неразрывно связано с постоянными проведением налоговых реформ. Изменения в налоговой системе сопровождаются бесконечным внесением в налоговое законодательство значительных изменений и дополнений.

Практические преобразования напрямую связаны с эволюционным развитием теоретической базы налогообложения. С переходом к рыночной экономике в России возникла потребность в пристальном изучении такой экономической категории, как налоговая нагрузка.

Такая категория определения тяжести бремени, возложенного на плательщика, появилась практически одновременно с возникновением налогов и была зафиксирована в самых первых трудах экономистов, где речь шла о налогах.

Еще в XVIII в. А. Смит в своем труде «Исследование о природе и причине богатства народов» указывал на важную экономическую зависимость между уровнем налоговой нагрузки и поступлением средств в бюджет государства. «При снижении налогового бремени государство выигрывает больше, нежели от наложения непосильных податей; на освобожденные средства может быть получен дополнительный доход, с которого в казну поступит налог. При этом плательщики с большей легкостью сделают эти платежи, что освободит государство от дополнительных расходов на сбор налогов, связанных с наказаниями и вымогательством»[7].

Сегодня исследование данного понятия сосредоточено на рассмотрении налоговой нагрузки как двухуровневого показателя, то есть исследование происходит как на макро-, так и на микроуровне. На рисунке 1 представлена основная схема распределения налоговой нагрузки.



Рисунок 1- Основные аспекты исчисления налогового бремени

Налоговая нагрузка хозяйствующего субъекта (предприятия) до недавнего времени оставалась сугубо теоретическим предметом, однако с распространением на практике налогового планирования возникла потребность в информативном измерителе влияния налогообложения на финансовое положение хозяйствующего субъекта и взгляды многих современных экономистов были обращены к вопросу изучения налоговой нагрузки.

На сегодняшний день определение самого термина «налоговая нагрузка» является дискуссионным вопросом. В современной отечественной экономической литературе освещены различные мнения авторов в части определения налоговой нагрузки. Точного определения данного понятия не существует ни на законодательном уровне, ни в учебной литературе. Кроме того, авторы, исследующие понятие налоговая нагрузка, не пришли к единому мнению для выведения в терминологии общепризнанного понятия, которое характеризовало бы степень влияния налогообложения на хозяйствующий субъект.

На законодательном уровне налоговая нагрузка упоминается в Постановлении Правительства РФ от 23 июня 2006 г. «Об утверждении методики расчета величины совокупной налоговой нагрузки...» [2]. Однако в данном документе применяется лишь понятие «совокупная налоговая нагрузка», при этом разъяснение и определение данного термина в Постановлении отсутствует.

Исходя из формулы, предложенной в Постановлении для расчета совокупной налоговой нагрузки, можно предположить, что само понятие представляет собой долю суммы налогов и сборов, начисленной за календарный год (часть календарного года), за исключением сумм акцизов, налога на добавленную стоимость и взносов в Пенсионный фонд РФ в выручке от продажи продукции и товаров, а также поступлениям, связанным с выполнением работ и оказанием услуг, размер которых определяется в соответствии с правилами бухгалтерского учета за календарный год (часть календарного года).

Отсутствие законодательно закрепленного определения налоговой нагрузки порождает множество вариантов определения данного термина в научной литературе.

Исследованию налоговой нагрузки на микроуровне (уровне организации) посвящено множество работ современных экономистов, которые предлагают различные определения налоговой нагрузки предприятия.

В основу того или иного определения, выдвинутого автором, как правило заложен принцип расчета самого показателя налоговой нагрузки, которого придерживается исследователь. Иными словами в зависимости от составляющих, включаемых в методику расчета налоговой нагрузки, автором - приверженцем той или иной теории расчета, формулируется наиболее подходящее определение термина. Таким образом, авторы, занимающиеся исследованием и разработкой методик расчета налоговой нагрузки, выдвигали определение путем интерпретации показателей, применяемых ими в расчетах. К таким экономистам можно отнести Кирову Е.А., Крейнину М.Н., Островенко Т.К., Кадушин А.И., Михайлова Н.Б., Литвин М.И. и другие.[3-6]

При этом зачастую в различных источниках экономической литературы можно встретить определение, используемое Чипуренко Е.В., под которым он понимает «обобщенную количественную и качественную характеристику влияния обязательных платежей в бюджетную систему

Российской Федерации на финансовое положение предприятий-налогоплательщиков» [7]. Таким образом, данная точка зрения подразумевает рассмотрение налоговой нагрузки в виде комплексного показателя, характеризующего влияние налогообложения на хозяйствующий субъект.

Количественно данный показатель предполагается измерять не одной составляющей, а несколькими. Так В.С. Занадворов относит к обязательным платежам в бюджет и регулярные выплаты экономических агентов в государственные фонды, которые рассматриваются как совокупность инструментов государства, позволяющих ему конкретизировать общее бюджетное решение о совокупном объеме доходов, обеспечивающих необходимые расходы общественного сектора. Схожего мнения придерживаются и такие экономисты как Сабанти Б.М., Чипуренко Е.В., Кудрина О.Ю.

Однако определение термина налоговая нагрузка, применяемое Чипуренко Е.В. нельзя считать истинно верным, в связи с тем, что принятие к расчету всех обязательных платежей, уплачиваемых в бюджет хозяйствующими субъектами, приведет к искажению реального значения показателя. Определенный лаг может образоваться по причине того, что в обязательные платежи включены и те налоги, по которым предприятие выступает лишь налоговым агентом, например Налог на доходы физических лиц (далее НДФЛ). Кроме того, использование в расчете косвенных налогов является недопустимым, так как по факту эти платежи заложены в сумму товара и в итоге выплачиваются конечными потребителями.

В ходе анализа предлагаемых авторами теоретических определений понятия «налоговая нагрузка» можно сделать вывод, что оценивая степень давления обязательных платежей в бюджет на конкретный хозяйствующий субъект, все экономисты, в общем и целом, сводят свои мысли к одному и тому же: налоговая нагрузка отражает уровень изъятия части дохода налогоплательщика в пользу бюджета страны.

Различия авторских исследований состоят лишь в том, какие финансовые и налоговые показатели необходимо учитывать при определении налоговой нагрузки предприятия. Так определяя данный показатель, предлагается принимать во внимание не только законодательно закрепленные налоги, но и платежи иного характера, взимаемые в пользу государственного бюджета, которые обладают отличительными чертами налогов. Данные платежи можно условно назвать платежами налогового характера, которые должны обладать следующими признаками:

Обязательный характер платежей

Уплата в денежной форме

Постоянный (регулярный) характер уплаты

Безвозмездный характер

Уплата производится физическими лицами и организациями, на которых государством возложена данная обязанность

Исходя из вышеизложенных признаков, к обязательным платежам налогового характера можно отнести:

совокупность налогов, уплачиваемых организацией в соответствии с действующим законодательством;

страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации (далее ПФ РФ);

взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации (далее ФСС РФ);

взносы в Федеральный Фонд обязательного медицинского страхования (далее ФФОМС)

взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев и профессиональных заболеваний.

При анализе было выявлено, что многие ученые предлагают учитывать при определении налоговой нагрузки штрафы и пени, связанные с отчислением платежей налогового характера. Однако данные категории платежей не удовлетворяют всем выдвинутым признакам для определения платежей налогового характера, а именно не носят регулярный характер. Кроме того, штрафы и пени возникают, как правило, вследствие недобросовестности налогоплательщика и по его вине. Иными словами, налогоплательщик всегда имеет право избежать возложения на себя данной нагрузки путем ведения корректного учета и своевременного исполнения своих налоговых обязанностей.

Вместе с налоговыми штрафами и пенями к платежам налогового характера нельзя отнести сборы и таможенные пошлины по следующим причинам:

- не носят регулярный характер;

- сборы имеют возмездный характер, то есть при уплате данных платежей со стороны государства подразумевается совершение юридически значимых действий в отношении плательщиков;

Таким образом, платежам налогового характера можно дать такое определение, как регулярные обязательные платежи в денежной форме, взимаемые в пользу государственного бюджета и не предусматривающие абсолютно никакой встречной выгоды для плательщиков, то есть не имеющие возмездного характера.

Обобщив существующие подходы к рассмотрению налоговой нагрузки предприятия, можно определить ее как величину, характеризующую влияние регулярных обязательных платежей налогового характера, взимаемых в пользу государства, на финансовое положение предприятия и определяемую с помощью отдельных показателей или их совокупности.

При проведении анализа хозяйственной деятельности любого предприятия необходимо особое внимание уделять оценке налоговых обязательств, которая позволяет налогоплательщику понять, насколько сильное давление оказывает применяемая налоговая система для экономического субъекта, и какую долю расходов возлагают на себя платежи в бюджет, то есть определить налоговую нагрузку.

Определение уровня налоговой нагрузки является достаточно важной задачей. В ходе своей деятельности хозяйствующий субъект определяет для себя ряд показателей, которые считает наиболее оптимальными с учётом особенностей своей деятельности и иных факторов, и использует их для расчета уровня налоговой нагрузки. Полученные данные организация анализирует на протяжении нескольких налоговых периодов и не просто фиксирует рассчитанные значения и принимает их к сведению, а разрабатывает для себя определённый комплекс мер по оптимизации налогообложения.

Стремление хозяйствующих субъектов к экономическому росту является основным аспектом содержания предпринимательской деятельности, а как следствие основной целью хозяйствующего субъекта является максимальная оптимизация суммы налогов, уплачиваемых организацией, увеличение объема оборотных средств предприятия, что в результате способствует росту его финансовой устойчивости, повышению эффективности развития деятельности, а также увеличению реальных возможностей для перспективного развития организации.

Налоги являются одним из основных регуляторов экономического роста хозяйствующих субъектов. В составе финансовых потоков предприятия налоги занимают значительную долю. Управление налогообложением становится всё более популярным направлением при ведении деятельности хозяйствующего субъекта. Среди способов управления налогообложением важное место занимает налоговое планирование, при котором налогоплательщик постоянно анализирует налоговые последствия осуществляемых им сделок.

Налоговое планирование является важной и неотъемлемой частью системы финансового управления в организации и позволяет заметно сократить объем расходов за счет продуманной программы оптимизации налогообложения, с которым связаны все сферы производственной, финансовой, хозяйственной деятельности предприятия на всем периоде его существования – с момента принятия решения о создании, в процессе функционирования и до полной ликвидации. Налоговые платежи составляют значительную часть в общей сумме расходов предприятия.

За счет снижения налоговой нагрузки посредством использования наиболее рациональных и эффективных мер по снижению налоговых обязательств, организации имеют возможность максимально увеличить прибыль от ведения финансово-хозяйственной деятельности.

Следует отметить, что определение налоговой нагрузки целесообразно проводить за календарный год, при этом в расчет включаются только платежи налогового характера за анализируемый период.

В качестве хозяйствующего субъекта выступают юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, которые осуществляют от своего имени экономические и хозяйственные операции.

Практическая роль применения налоговой нагрузки при проведении финансового анализа предприятия является значимой и имеет широкие

границы распространения. Таким образом, на микроуровне показатель выполняет следующие функции:

1. Реализация на предприятии налогового планирования.

Одна из основных функций показателя раскрывается в качестве использования его как инструмента налогового планирования для оптимизации налогообложения. С помощью показателя налоговой нагрузки можно выявить потребность в проведении налогового планирования, оценить результаты проведенного предприятием комплекса мероприятий, а также, в конечном итоге, определить эффективность используемых методов;

2. Определение потенциала оптимизации налогообложения.

Вместе с использованием показателя налоговая нагрузка появляется возможность детально рассмотреть и выявить неэффективные группы операций с точки зрения налогообложения, которые в срочном порядке требуют проведения налоговой оптимизации;

3. Конкурентное преимущество.

Определение налоговой нагрузки и применение ряда абсолютно законных мер, направленных на сокращение налоговых издержек, приносят хозяйствующим субъектам конкурентное преимущество. А именно, при сокращении налоговой нагрузки предприятие имеет право рассчитывать на дополнительное высвобождение денежных средств, которые можно направить на развитие предпринимательской деятельности и повышение конкурентоспособности предлагаемых товаров и услуг;

4. Инвестиционная привлекательность.

Оценка инвестиционной привлекательности проектов притом как для хозяйствующих субъектов, так и для сторонних инвесторов, в частности осуществляется за счет расчета налоговой нагрузки. Итоговое решение инвестора о вложении денежных средств в немалой степени зависит именно от уровня налоговой нагрузки на предприятие, а значит, достоверное и объективное определение данного показателя является первостепенной задачей и имеет большое значение;

5. Финансовый менеджмент.

Сопоставление отраслевой налоговой нагрузки с рассчитанным показателем предприятия имеет крайне важное значение для развития финансового менеджмента организации. Такое соотношение дает оценку качества ведения налогового учёта и налогового планирования, а также определяет уровень профессионализма работников, занимающихся налоговым менеджментом;

6. Формирование портфеля ценных бумаг.

Сопоставление налоговой нагрузки и рыночной стоимости акций, котирующихся на бирже компаний, дает представление об эффективности хозяйственной деятельности компании.

Функции роль в целом налоговой нагрузки весьма значимы, однако до сих пор даже теоретическому осмыслению данного понятия уделяется недостаточное внимание. Малоосвещенность данного понятия в теории, как следствие, является причиной дискуссий в методологическом вопросе расчета

самого показателя, важного при принятии стратегически и тактически важных решений для предприятия.

Библиографический список

1. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов 7-е изд., доп. и перераб. М.: МЦФЭР, 2006. 592 с.
2. Об утверждении методики расчета величины совокупной налоговой нагрузки на день начала финансирования резидентом Особой экономической зоны в Калининградской области инвестиционного проекта и порядка установления (фиксации) факта увеличения этой величины Постановление Правительства РФ от 23.06.2006 N 391 (ред. от 30.07.2014) // Собрание законодательства РФ, 26.06.2006, N 26, ст. 2852
3. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. 1998. № 9. С. 32–33.
4. Крейнина М. Н. Финансовое состояние предприятия: методы оценки. М.: ДИС, 1997. 223 с.
5. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. 2011. № 2. С. 29- 31.
6. Островенко Т. К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы // Аудиторские ведомости. 2001. № 9. С. 5–9.
7. Чипуренко Е.В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление. М.: Налоговый вестник, 2008. 464 с.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая. М: Издательство «Омега-Л», 2018. 939 с.
9. Салькова О.С. Налоговая нагрузка в системе управления финансами предприятия // Финансы. 2010. № 1. С. 33.
10. Соколов, А.А. Теория налогов / А.А. Соколов. М: 2003. – С. 446
11. Цыгичко, А.П. Нормализация налоговой нагрузки . - М.: ИТРК. 2002. 108 с.
12. Юрченко В. Р. Методологические аспекты расчета показателя налоговой нагрузки // Финансы и кредит. 2007. № 20. С. 25–32.