УДК 336.02

Ханина Е.В.[1]

НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА ПРЕДПРИЯТИЯ КАК ФАКТОР КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

Аннотация. В статье исследуется экономическая сущность налогового бремени, рассматривается правовая составляющая данной категории. Приводится разграничение понятий налогового бремени и налоговой нагрузки. Рассматривается роль налогового бремени в экономике. Дается сравнительный анализ структуры налоговой нагрузки в России и странах мира. Предлагается система факторов, влияющих на налоговое бремя.

Ключевые слова: налогообложение, налоговое бремя, налоговая нагрузка, совокупная налоговая нагрузка, налоговые изъятия, налоговые платежи.

Khanina E.

THE ENTERPRISE TAX BURDEN AS AN INDICATOR OF THE TAX SYSTEM COMPETITIVENESS

Abstract. The paper examines the economic essence of the tax burden and its legal regulation. The author distinguishes the concepts of tax burden and tax load as well as considers the role of the tax burden in the economy. A comparative analysis of the structure of the tax load in Russia and the world is given. A system of factors affecting the tax burden is proposed.

Keywords: taxation, tax burden, tax loading, total tax burden, tax exemptions, tax payments.

В современных экономических условиях уровень налоговой нагрузки на бизнес или так называемое налоговое бремя играют существенную роль в деятельности каждого предприятия. Финансовое положение предприятия определяется, в том числе и величиной налогового бремени как совокупности налоговых платежей. Как правило, в научной литературе оно рассматривается как ряд абсолютных и относительных показателей в зависимости от целей расчета. Налоговое бремя может оцениваться и анализироваться с применением различных видов показателей.

Проблема определения оптимальности налогового бремени является достаточно дискуссионной в современной науке и практике налогообложения, большинство исследователей сходится во мнении, что оптимальный уровень налоговой нагрузки находится в пределах 30-40%. Однако, в зарубежных странах такой уровень значительно выше, и, несмотря на это, предприятия финансово устойчивы и показывают высокие финансовые результаты.

В научных публикациях употребляются различные термины для характеристики налоговой нагрузки предприятия, кроме терминов «налоговая нагрузка», «совокупная налоговая нагрузка» и «налоговое бремя» также используются понятия «налоговый гнет», «налоговый пресс», «налоговое давление» и т.п. Наиболее общеупотребительными являются категории «налоговая нагрузка», которое получило свое определение на нормативно – правовом уровне и «налоговое бремя».

В современном экономическом словаре термин «налоговое бремя» трактуется как «уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов, отвлечением их от других возможных направлений использования» [1]. Для целей количественной

[1] *Ханина Екатерина Владимировна,* кандидат экономических наук, доцент, Нижегородский институт управления – филиал РАНХиГС, г. Нижний Новгород, e-mail: Katrine-vlad@mail.ru, т. (831) 412-41-64
Ekaterina Khanina, Ph.D. in Economics, Associate Professor, Nizhny Novgorod Institute of Management, Branch of RANEPA, Nizhny Novgorod, e-mail: Katrine-vlad@mail.ru, т. (831) 412-41-64

оценки налоговой нагрузки необходимо рассчитать соотношение между суммой налоговых изъятий предприятия за определенный период и суммой его доходов за аналогичный период времени. Таким образом, налоговое бремя определяет экономические ограничения, которые могут возникать у предприятий и организаций в результате уплаты налогов.

В России и ряде других стран налоговое бремя представляется общей суммой налоговых платежей за определенный год к ВВП за тот же период. Единой методики определения такого показателя для субъектов хозяйствования нет. В доктринальных источниках предлагается определять данный показатель как определенную сумму налогов в их выручке, прибыли (как балансовой, так и чистой). С физическими лицами также ситуация не проясненная, так как население уплачивает не только прямые, но и косвенные налоги.

Безусловно, налоговая нагрузка – показатель, имеющий достаточно большое значение не только для налоговых органов (для них он играет не последнюю роль при принятии решения о проведении выездной налоговой проверки), но и для самого налогоплательщика. В научно-практической деятельности встречается большое количество методик расчета налоговой нагрузки, однако наряду с методикой Минфин РФ, для целей налогового планирования необходимо учитывать перспективы развития организации.

Несмотря на схожесть понятий, налоговая нагрузка все-таки не является синонимом налогового бремени. Налоговая нагрузка — сумма денежных средств, которую заплатил налогоплательщик в ходе исполнения своих обязанностей по уплате налогов. Тогда как налоговое бремя — это прямые и косвенные обязанности по уплате налогов [2, с. 174].

Законодатель дает определение категории «совокупная налоговая нагрузка», под которой подразумевается отношение суммы налогов и сборов, начисленных за календарный год (часть календарного года), в котором началось финансирование резидентом инвестиционного проекта, за исключением акцизов, НДС, взносов в ПФ России [3].

Уровень налоговой нагрузки стал одним из показателей, контролируемых Федеральной налоговой службой России (далее ФНС России). Это связано с принятием Приказа ФНС России № ММ-3-06/333@ от 30.05.2007 г., в котором утверждены критерии для самостоятельной оценки налоговых рисков, на которых основывается отбор объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Показатель «налоговая нагрузка» также применяется ФНС России и рассматривается в качестве критериев для оценки налогоплательщиков например при отборе субъектов для проведения выездной налоговой проверки. Например, поводом для назначения проверки может выступать налоговая нагрузка меньшая, чем у других предприятий такой же отрасли либо вида деятельности.

Поскольку законодатель не дает легального определения категории налогового бремени, обобщим данные категории в научной литературе в Таблице 1.

На основе исследования понятий «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя» можно сделать вывод о значимости категории «налоговое бремя», так как налоги являются обязательным условием законной деятельности экономических субъектов в России. Налоги – плата государству за экономическую среду современного предприятия. Несмотря на предпочтительность термина «налоговая нагрузка», понятие «налоговое бремя» также имеет право на существование.

Рассмотренные определения не дают четкой формулировки «налогового бремени», что порождает многовариантность определения сущности этого понятия. Наиболее распространенным подходом является определение налогового бремени как доли доходов налогоплательщика, уплачиваемых в виде налогов и сборов в бюджеты различных уровней. В целом налоговое бремя можно представить как часть общей финансовой нагрузки на предприятие.

Таблица 1. Определения налогового бремени

Авторы	Определение
Романовский М.В. Врублевская О.В.	Налоговое бремя – обобщенная характеристика действия налогов, указывающая долю изъятий в совокупном доходе государства, а также в доходах отдельных категорий плательщиков. Наиболее распространенным показателем налогового бремени является доля налогов в ВВП [4, с. 88].
Брызгалин А.В.	Налоговое бремя – это обобщающий показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту [5, с. 107].
Майбуров И.А. Абрамов М.Д. Агарков Г.А	Налоговое бременя – общая сумма взимаемых налогов к величине совокупного национального продукта, а для конкретного налогоплательщика – отношение суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей к объему реализации [6, с. 96].
Сидорова Е.Ю.	Налоговое бремя на уровне хозяйствующего субъекта – это относительный показатель, характеризующий долю налогов в брутто – доходах, рассчитанных с учетом требований налогового законодательства по формированию различных элементов налога [7, с. 73].

Отсутствие комплексного и универсального определения категории «налоговое бремя» вызывает необходимость выведения авторской трактовки данной категории, основанной на его качественных и количественных характеристиках.

Следовательно, налоговое бремя это расчетный показатель, который дает возможность оценить влияние налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды на финансовое состояние предприятия.

Таким образом, налоговое бремя – это комплексная количественная и качественная характеристика величины налоговой нагрузки на хозяйствующий субъект. Критериями налогового бремени являются комплекс количественных и качественных показателей и величина их влияния с одной стороны на бюджетную систему РФ, а с другой на финансовое положение экономических субъектов-налогоплательщиков.

Следует также различать сумму начисленных и фактически уплаченных налогов и сборов в бюджет. По сути налоговое бремя возникает в силу налогового законодательства, которые распространяется на предприятие, и не зависит от порядка и очередности погашения обязательных платежей.

Однако, рассматривая налоговое бремя, следует подчеркнуть неразрывную связь его с налоговой нагрузкой, из приведенного определения видно, что данная категория включена в общее понятие налоговая нагрузка. Для расчета налоговой нагрузки необходимо определить сумму денежных средств, которую оплатило предприятие в результате выполнения своих обязанностей по уплате налогов, которые в совокупности составляют налоговое бремя данного субъекта.

Следовательно, налоговое бремя можно охарактеризовать как отношения, возникающие в процессе изъятий определенных сумм в пользу бюджетов различных уровней для формирования их доходной части и стабильного функционирования. В свою очередь, налоговая нагрузка это показатель, определяющий уровень налогового бремени. Таким образом, несмотря на то, что экономические категории взаимодействуют в общей совокупности экономических отношений, но при этом не являются тождественными, и несут в себе обособленное содержание.

Следует согласиться с точкой зрения экономистов, доцентов экономических наук Н.П. Малышевой, С.Л. Моисеенко, которые указывают, что методика определения уровня

фискальной нагрузки учитывала особенности процесса налогообложения, давала возможность сравнить тяжесть налогового бремени для структур, действующих в условиях одной налоговой системы, а также использующих разные налоговые режимы. Это позволит выстроить в организации оптимальную систему налогового планирования, определить факторы для оценки рисков и сформировать эффективную политику их минимизации [8, с. 91].

В связи с вышеизложенным, обобщим роль исследуемого экономического явления. Роль налогового бремени заключается в следующем:

– оценка налогового бремени – это и инструмент налогового планирования с целью определения потребностей предприятия, а также для оценки налоговой эффективности;

– на основе расчета показателей налогового бремени предприятия можно дать оценку налоговому потенциалу, налоговой оптимизации, определить неэффективные операции с точки зрения налогообложения, требующие оптимизации;

– определение налогового бремени и выработка мероприятий по его оптимизации с соблюдением норм законодательства позволяет достичь дополнительного высвобождения средств, направляемых на развитие бизнеса и повышение конкурентоспособности предприятия;

– налоговое бремя имеет большое значение при оценке инвестиционной привлекательности проектов для предприятия и стороннего инвестора, поскольку на решение о вложении капитала оказывает влияние уровень налогообложения;

– эффективность налогового планирования может оцениваться путем сопоставления налогового бремени предприятия с отраслевой налоговой нагрузкой.

Таким образом, оценка налогового бремени имеет важное практическое значение, как критерий эффективности деятельности предприятия, так и инструмент текущего и перспективного планирования. Более того, в условиях усиления налогового контроля за счет внедрения информационных технологий и формирования единых баз данных у контролирующих органов [9, с. 379], снижаются налоговые риски государства.

За последние 10 лет налоговая нагрузка на экономику России как росла, так и уменьшалась. В 2007 году она составляла 36,5% ВВП, в 2009-м – 30,9%, после чего вновь выросла – до 34,4% в 2014 году.

В настоящее время этот показатель в России заметно ниже не только, чем в большинстве стран Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), но и среднего для ОЭСР уровня.

В целом же из 190 стран мира, включенных в рейтинг Paying Taxes, в 45 уровень общей налоговой и неналоговой нагрузки на бизнес выше, чем в России. Среди них, например, Аргентина (106%), Китай (68%), Чехия (50%) или Франция (63%), а также Индия (61%), Италия (62%), Мексика (52%) или Швеция (49%). А в части доли именно налогов на труд, о чем говорил российский министр финансов, Россию (36,1%) опережают лишь восемь стран: Франция (53%), Бельгия и Китай (по 49%), Словакия и Бразилия (по 40%), а также Белоруссия и Эстония (по 39%) и Чехия (38%) [10, с. 11].

Спецификой налогообложения российского бизнеса являются страховые платежи во внебюджетные фонды, которые более чем в 2 раза превышают среднемировой показатель (Рис. 1), а для отдельных регионов мира превышают более чем в 2,5 раза. Предприятия платят в совокупности 30% от фонда оплаты труда, что обусловлено спецификой российской системы социального страхования, фактически перекладывающей все бремя платежей на работодателей. Такая ситуация способствует росту теневых доходов граждан, что негативно сказывается на состоянии бюджетов фондов, дефициты которых из года в год покрываются за счет бюджетных средств.

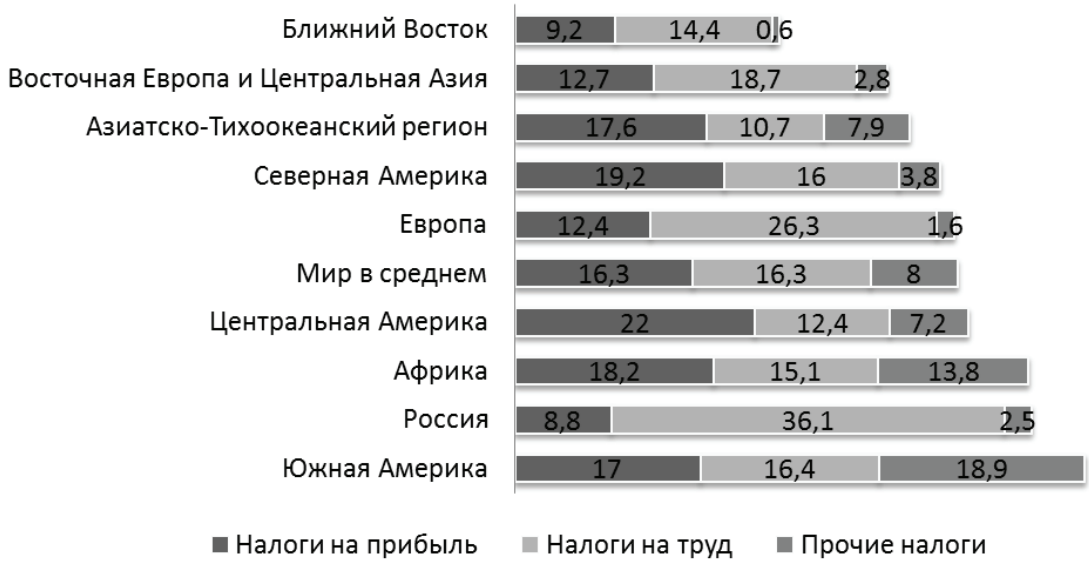


Рисунок 1 – Налоговая нагрузка на бизнес (01.01.2017 г.) (структура общей ставки налогов, %)

В 2018 году тенденция высокой налоговой нагрузки сохраняется (Рис. 2 [11, с. 10]).

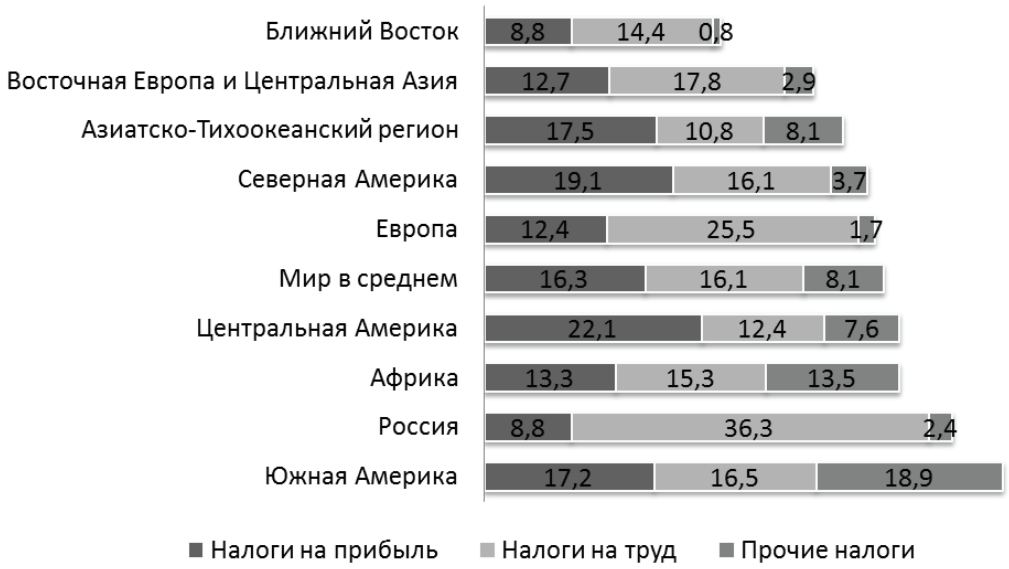


Рисунок 2 – Налоговая нагрузка на бизнес (01.01.2018 г.) (структура общей ставки налогов, %)

Выделим две группы факторов, оказывающих влияние на величину налогового бремени: макроэкономические и микроэкономические факторы.

К основным макроэкономическим факторам, оказывающим влияние на налоговое бремя, относятся:

– бюджетная, налоговая и инвестиционная политики государства, определяющие элементы налогов;

– состояние бюджета государства и местных бюджетов;

– состояние сферы государственно – частного партнерства;

– внешнеэкономическая деятельность государства и его агентов и др.

К микроэкономическим факторам следует отнести:

– вид деятельности и форма ее осуществления;

– организационно-правовая форма собственности;

– режим налогообложения;

– элементы договорной и учетной политики предприятия;

– особенности налогового и бухгалтерского учета, закрепленные в учетной политике;

– количество и структура уплачиваемых налогов и сборов;

– льготы и освобождения;

– механизм взимания налогов и сборов.

– получение бюджетных ссуд, инвестиционного налогового кредита, налогового кредита, рассрочек и отсрочек по налогам и сборам;

– регион регистрации предприятия.

В целом, высокие показатели налогового бремени оказывают негативное влияние на экономику страны, что выражается, в частности, в росте теневого сектора. Следовательно, налоговую систему необходимо реформировать, учитывая интересы не только государства, но и налогоплательщиков.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1) Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М, 2011. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_67315/126fe40d9e64df223c05078f44bf57cb794dd3e7/ (дата обращения: 29.03.2019 г.)

2) Резвушкин С.В. Налоговое бремя и налоговая нагрузка // Инновационная наука. 2016. № 4. С. 174–175.

3) Постановление Правительства РФ от 23.06.2006 № 391 «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» (ред. от 30.07.2014). URL: http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=E8A0CCB9B12678448A793289E3AE7C31&SORTTYPE=0&BASENODE=1&ts=635395533067858671228316 33&base=LAW&n=166723&rnd=3F80E03967D8A40626B66D41067A66FD#1u8n4pzpi55 (дата обращения: 20.03.2019 г.)

4) Романовский М.В., Иванова Н.Г. Налоги и налогообложение: учеб. для академического бакалавриата. М.: Юрайт, 2014. С. 441.

5) Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право: учеб. пособие. М.: Аналитика-Пресс, 2007. С. 608.

6) Майбуров И.А., Абрамов М.Д и др. Налоговая политика. Теория и практика: учеб. для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова. М.: Юнити-Дана, 2015. С. 593.

7) Сидорова Е.Ю. Налоговое планирование: учеб. пособие для вузов. М.: Экзамен, 2006. С. 221.

8) Малышева Н.П., Моисеенко С.Л. Влияние изменений налогового законодательства на налоговую нагрузку организаций // Финансы, денежное обращение и кредит. 2018. № 4. С. 89–95.

9) Ханина Е.В. Информационные технологии Федеральной налоговой службы как инструмент повышения эффективности управления государственными финансами // Глобальная трансформация России в эпоху цифровизации: проблемы, особенности, тенденции: матер. XIII междунар. научно-практич. конф. / Под общ. ред. д-ра экон. наук, проф. Г.Ф. Графовой, канд. юрид. наук, доц. А.Д. Моисеева. Елец: ФГБОУ ВО «Елецкий государственный университет им. И.А. Бунина», 2019. С. 376–381.

10) Paying Taxes 2017, World Bank / Pricewaterhouse Coopers. URL: https://www.pwc.ch/en/insights/tax/paying-taxes-2017.html (дата обращения: 02.04.2019 г.)

11) Paying Taxes 2018, World Bank / Pricewaterhouse Coopers. URL: https://www.pwc.ch/en/insights/tax/paying-taxes-2018.html (дата обращения: 02.04.2019 г.)