

УДК 338.45
П 781

П 781 **Проблемы развития инновационного предпринимательства на
промышленных предприятиях** / под ред. В.В. Титова, В.Д. Мар-
ковой. – Новосибирск : Изд-во ИЭОПП СО РАН, 2014. – 268 с.

ISBN 978-5-89665-283-0

Сборник научных трудов посвящён актуальной теме разработки методологического подхода поддержки создания и развития инновационного бизнеса. В настоящее время эта тема является одной из приоритетных в национальной политике в области науки и технологии в большинстве развитых и развивающихся государств. Инновационный бизнес считается основой национальной конкурентоспособности, главным источником высокой добавленной стоимости, создателем новых квалифицированных рабочих мест.

Рассматриваемые в сборнике проблемы представляют интерес не только для научных работников, занимающихся исследованиями в указанном направлении, но и для преподавателей и студентов, специализирующихся в области инновационного, стратегического и производственного менеджмента, для практического использования в управлении фирмами и корпорациями.

ISBN 978-5-89665-283-0

ББК 65.9(2Р)-80
УДК 338.45

© ИЭОПП СО РАН, 2014 г.
© Коллектив авторов, 2014 г.

Г.Н. Букина

НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА И НАЛОГОВЫЕ УСЛОВИЯ ВЕДЕНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В статье анализируются методы определения налоговой нагрузки на уровне государства и субъектов предпринимательской деятельности. На макроуровне проводится анализ обстоятельств, оказывающих влияние на характер и интерпретацию налоговой нагрузки в экономике; оценивается влияние структурной составляющей бюджетных платежей на налоговую нагрузку. На микроуровне анализируются разные методы определения налоговой нагрузки и их применение для хозяйствующих субъектов: отношение суммы налоговых платежей к выручке или к прибыли (чистой прибыли), или к добавленной стоимости и др.; а также метод определения налоговой нагрузки, принятые в международной практике – анализ влияния уровня налогообложения инвестиций на развитие компаний.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, методы определения налоговой нагрузки, предпринимательская деятельность, влияние налогообложения на развитие компании.

G.N. Bukina

THE TAX BURDEN AND TAX CONDITIONS ENTREPRENEURIAL ACTIVITY

The article analyzes methods for the determination of the tax burden at the level of the state and business entities. At the macro level analysis of the circumstances that affect the nature and interpretation of the tax burden in the economy; assesses the impact of the structural component budget payments to the tax burden. At the micro level analyses different methods of determination of the tax burden and their application to economic entities: the ratio of the sum of tax payments to the revenue or profit (net profit), or to value added and others; as well as the method of determining the tax burden, accepted in international practice - analysis of the impact of the level of taxation of investment for the development of companies.

Key words: tax burden, methods of determination of the tax burden, entrepreneurial activity, the effect of taxation on the development of the company.

Эффективная налоговая система обеспечивает финансовыми ресурсами необходимые потребности бюджета, стимулирует деятельность хозяйствующих субъектов. Её влияние в последнем случае определяется налоговой нагрузкой, которая является существенным индикатором налогового климата. Налоговая нагрузка – важнейший показатель, отражающий как финансовое обеспечение, так и роль государства в экономике, его взаимодействие с бизнесом. Этим объясняется всеобщий живой интерес к налоговой нагрузке на экономику страны в целом и её определение на микроуровне.

В настоящее время в России налоговая нагрузка на макроуровне характеризуется долей налогов в валовом внутреннем продукте (далее – ВВП), исчисляемой на базе показателей развития экономики страны.

При обсуждении направлений налоговой политики на 2014 г. и на перспективу 2015–2016 гг. важным являлся вопрос о действующем уровне налоговой нагрузки в российской экономике, а также о её сопоставимости с аналогичными показателями зарубежных стран.

В ходе анализа налоговой нагрузки в экономике необходимо учитывать, по меньшей мере, два обстоятельства, оказывающих влияние на характер и интерпретацию выводов из такого анализа.

Во-первых, для стран, налоговые доходы которых в большей степени зависят от внешней торговой конъюнктуры, принято разделять налоговые доходы, обусловленные исключительно колебаниями такой конъюнктуры, и налоговые доходы, которые более устойчивы к ней. В этой связи принято разделять конъюнктурную и структурную составляющие налоговой нагрузки.

Конъюнктурная компонента налоговых доходов обусловлена лишь колебаниями конъюнктуры мировых рынков, на которых торгуются экспортируемые из страны товары. В свою очередь, структурная компонента налоговой нагрузки – это тот уровень налоговой нагрузки, который складывается при среднесрочной внешнеэкономической конъюнктуре и характеризует уровень нагрузки на реальный сектор экономики.

Во-вторых, сама по себе величина налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации и соотношение этой величины с иными показателями (величина выручки, добавленной стоимо-

сти, валового внутреннего продукта) не являются характеристиками налоговой нагрузки, на основании сравнения которых с аналогичными показателями в других странах (в других отраслях) можно было бы сделать выводы об уровне налоговых изъятий.

С учётом приведённых обстоятельств рассмотрение уровня и динамики налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации является важным, прежде всего, с точки зрения общей конструкции налоговой системы, поскольку позволяет показать, что с её помощью следует сглаживать колебания доходов, обусловленные волатильностью внешнеторговой конъюнктуры, что, в свою очередь, требует настройки налоговой системы и различных подходов к налогообложению в различных секторах экономики.

Доходы бюджета расширенного правительства РФ в 2006–2012 гг. (в процентах к ВВП) показывают, что величина налоговых доходов (рассчитанная как сумма поступлений всех налогов, сборов, таможенных пошлин, страховых взносов на обязательное государственное социальное страхование и прочих платежей), рассчитываемая как доля валового внутреннего продукта, на протяжении последних шести лет снизилась на 2,3 п.п. (процентных пункта): с 36,5% к ВВП в 2007 г. до 34,2% в 2012 г.

Средний уровень налоговой нагрузки на экономику в странах-членах ОЭСР в 2011 г. составил 34,5% к ВВП, что на 0,8 п.п. ниже значения 2007 г. [1, с. 46].

Несмотря на то что уровень налоговой нагрузки в РФ в 2011 г. соответствует среднему значению показателя по странам ОЭСР, необходимо учитывать, что в РФ по-прежнему существенную долю доходов бюджета продолжают составлять доходы, получаемые от обложения налогами и пошлинами добычи, реализации и экспорта нефти, газа и нефтепродуктов.

В этой связи необходимо учитывать, что уровень конъюнктурных доходов в различных странах ОЭСР составляет различную величину, а в большинстве стран отсутствует, поэтому сравнительный анализ уровней налоговой нагрузки в РФ следует также без учёта таких доходов. В этом случае уровень налоговой нагрузки без учёта налоговых доходов от нефти, газа и нефтепродуктов в 2011 г. составил 24,2% к ВВП, что ниже среднего уровня налоговой нагрузки в странах ОЭСР на 10,3 п.п. [1, с. 48].

Как уже было отмечено выше, налоговая нагрузка на экономику представляет собой, как правило, отношение всех поступивших в стране налогов к созданному ВВП. В настоящее время налоговые доходы определяются их поступлениями, администрируемыми ФНС России, в её бюджетную систему, включающую и государственные внебюджетные фонды. В эти поступления не входят таможенные пошлины, которые администрируются таможенными органами. Дело в том, что до 2005 г. таможенные пошлины входили в систему налогов и сборов. В связи с изменениями законодательства с 2005 г. таможенные пошлины и таможенные сборы исключены из статьи 13 Налогового кодекса РФ и являются неналоговыми доходами от внешнеэкономической деятельности.

Вместе с тем таможенные пошлины обязательны к уплате, им присущи коренные черты налогов, они являются косвенными налогами, поэтому их следовало бы учитывать при определении налоговой нагрузки.

Как известно, таможенные пошлины уплачивают только субъекты предпринимательства в сфере внешнеэкономической деятельности. Для других организаций и индивидуальных предпринимателей налоговая нагрузка на микроуровне значительно ниже. Анализ доходов расширенного правительства РФ в 2006–2012 гг. (% к ВВП) показывает: во-первых, доля таможенных пошлин за последние годы составляет 6,5–8,5% – это показатель весомого влияния на их уровень налоговой нагрузки и на экономику в целом. Во-вторых, налоговая нагрузка для организаций и индивидуальных предпринимателей, не осуществляющих внешнеэкономическую деятельность и не уплачивающих таможенные пошлины, колеблется в пределах 24,4–29,4% – это показатель умеренной налоговой нагрузки. В-третьих, налоговая нагрузка на всю экономику страны в последние годы находится в диапазоне 34,22–36,49% (за исключением кризисных лет 2009 г. – 30,88% и 2010 г. – 31,9%) – это свидетельствует об её относительной стабильности. Следует отметить, что такой уровень налоговой нагрузки весьма близок к показателям ряда стран с развитой рыночной экономикой. Так, в среднем по странам ОЭСР налоговая нагрузка в 2011 г. составляла 34,5%, в Германии – 37,1, Великобритании – 35,5, Чехии – 35,3, Словении – 36,8% [1, с. 46–47].

Следует отметить, что в настоящее время нет единого подхода в отношении методологии определения налоговой нагрузки на микроуровне – на уровне хозяйствующих субъектов. Сегодня нет общепринятой методологии исчисления абсолютной и относительной налоговой нагрузки. В литературе имеются методики определения налоговой нагрузки на экономические субъекты, которые различаются составом налогов, включаемых в расчёт, а также выбором базового показателя деятельности организаций, с которым соотносится сумма налогов. Общепринятая методика расчёта налоговой нагрузки позволяла бы организациям самостоятельно рассчитывать и оценивать её уровень, обосновывать управленческие решения, а также прогнозировать эту нагрузку на перспективу. В случае необходимости организации смогли бы оптимизировать налоговую нагрузку путём применения различных законных методов. Отсутствие общепризнанной методики определения налоговой нагрузки не позволяет по единым правилам рассчитать её для различных организаций и сравнить полученные оценки между собой.

При определении налоговой нагрузки организации применяют различные схемы: отношение налогов к выручке организации; отношение налогов к прибыли (балансовой или чистой); отношение налогов к добавленной или к вновь созданной стоимости и др.

Широко известна методика расчёта налоговой нагрузки, разработанная Минфином России. По данной методике она определяется как отношение суммы всех начисленных налогов, включая платежи во внебюджетные фонды, к объёму реализации продукции. Эта методика достаточно удобна и проста, но имеет и существенные недостатки. Было бы правильнее исключить налог на доходы физических лиц из расчёта налоговой нагрузки. Указанная методика не учитывает структуру расходов на производство продукции. Так, в некоторых производствах большую часть затрат составляют материальные расходы и амортизация. Следовательно, в основном именно с этими расходами будет сопоставляться сумма налоговых платежей. Рассматриваемая методика недостаточно корректна – здесь налоговые платежи соотносятся не только с вновь созданной стоимостью, но и с материальными затратами на производство продукции, которые между тем не имеют отношения к налоговой нагрузке. Уровень налоговой

нагрузки, определённый по указанной методике, не означает равной напряжённости налоговых обязательств организаций различных отраслей. Поэтому полученные здесь значения налоговой нагрузки можно сравнивать только у организаций, имеющих сопоставимую структуру выручки. Вместе с тем методика Минфина России практически применяется, оказалась востребованной налогоплательщиками и налоговыми органами, которые используют её в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Наряду с этой методикой определения налоговой нагрузки существует и другая, в соответствии с которой сумма налогов относится к расчётной или чистой прибыли. Эти показатели отражают то, какая часть расчётной прибыли изымается у налогоплательщика в форме налогов и каково соотношение суммарной величины уплаченных налогов и прибыли, остающейся в распоряжении налогоплательщика после уплаты этих налогов. Недостатком подобной методики является то, что в ней налоговая нагрузка определяется исходя из условно определяемой прибыли и не учитывается, что степень переложения прямых и косвенных налогов на потребителя неодинакова. Вместе с тем она с успехом может применяться для тех хозяйствующих субъектов, которые решили выйти из теневого сектора экономики с соответствующей уплатой предусмотренных налогов.

Третий метод количественной оценки налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта определяется как доля созданной им и отдаваемой государству добавленной стоимости. Добавленная стоимость, по своей сути, является доходом организации и, соответственно, достаточно универсальным источником уплаты всех налогов. Этот показатель позволяет, как бы, усреднять оценку налоговой нагрузки для различных типов производств и сопоставлять эти показатели для различных экономических структур. В состав добавленной стоимости включаются амортизационные отчисления. Поэтому реальный размер налоговой нагрузки при применении данной методики в целях сопоставления уровня налоговой нагрузки для различных хозяйствующих субъектов несколько искажается в связи с объективным различием доли амортизации в объёме добавленной стоимости. В частности, сопоставление уровня напряжённости налоговых обязательств на

фондоёмких предприятиях, в сфере кредитно-банковских услуг, малого бизнеса в условиях расчёта налоговой нагрузки к добавленной стоимости не будет достаточно объективным.

С целью исключения влияния амортизационных сумм на величину налоговой нагрузки используется показатель, в котором фискальные изъятия соизмеряются с вновь созданной стоимостью. Вновь созданная стоимость определяется путём вычета из добавленной стоимости сумм амортизационных начислений. В этом случае налоговая нагрузка определяется как отношение суммы фактически уплаченных налогов к вновь созданной стоимости. Достоинства данного метода, так же как и предыдущего, заключается в том, что он позволяет сравнивать налоговую нагрузку по конкретным организациям независимо от их отраслевой принадлежности, а также по индивидуальным предпринимателям. Кроме того, налоговая нагрузка в данном случае определяется относительно источника уплаты налогов.

Нередко сумму уплаченных налогов сравнивают с размером балансовой прибыли. Подобный подход принципиально неверен, поскольку прибыль является далеко не единственным источником уплаты налогов, особенно в российской налоговой системе [2, 3].

Следует заметить, что при исчислении суммы уплачиваемых организацией налогов в расчёт должны включаться все налоги за исключением налога на доходы физических лиц, так как хозяйствующий субъект является налоговым агентом государства и лишь перечисляет налог в бюджет. Этот налог должен учитываться при расчёте налоговой нагрузки на физических лиц, но не работодателя.

Все перечисленные методы расчёта налоговой нагрузки имеют свои достоинства и недостатки, но каждый из них может быть применен хозяйствующим субъектом для анализа возможных финансовых последствий при внесении государством изменений в налоговую систему, увеличении или снижении числа налогов, налоговых ставок или налоговых льгот.

Оптимальным способом сопоставления налоговой нагрузки в различных экономиках является подход, основанный на анализе того, насколько устройство налоговой системы оказывает влияние на инвестиционные решения – либо в экономике в целом, либо в какой-то конкретной отрасли. Другими словами, при анализе

и сопоставлении налоговой нагрузки в стране или отрасли необходимо принимать во внимание, прежде всего, то, в какой степени налоговая система оказывает влияние на цену капитала для инвестора.

При этом анализ влияния уровня налогообложения инвестиций и, особенно международные сопоставления в этой сфере, – одна из наиболее важных сфер изучения проблем налогообложения. Корпоративные налоговые режимы сложны и значительно отличаются друг от друга в разных юрисдикциях и в рамках различных видов капитала. Поэтому для проведения такого анализа невозможно просто провести сравнительный анализ уровней налогообложения. При этом необходимо учитывать, например, ставки амортизационных расходов для целей налогообложения, наличие специальных правил и режимов налогообложения, другие формы налогов на капитал – налоги на имущество, налоги с оборота, налоги на трансферт капитала и т.д., а также наличие налоговых каникул, налоговых льгот, освобождений и прочих преференций.

В результате после учёта всех перечисленных выше факторов может оказаться, что налоговая нагрузка для инвестора с точки зрения принятия им инвестиционных решений при сравнительно высокой доле уплачиваемых налогов в выручке или добавленной стоимости может оказаться существенно ниже, чем у налогоплательщика со значительно более низкими налоговыми платежами. Определённая таким образом величина налоговой нагрузки зависит во многом от доходности инвестиционных проектов в отрасли и оборачиваемости капитала, а не от абсолютной суммы уплачиваемых налогов в конкретный момент времени.

Одним из наиболее часто используемых индикаторов ведения деятельности в конкретной стране и сравнения с другими странами являются показатели Doing Business – «Ведение бизнеса», рассчитываемые ежегодно Всемирным банком и Международной финансовой корпорацией.

Результатом сравнительного анализа на основе типовой модели среднего предприятия является оценка различных аспектов условий его деятельности. Оценка проводится по 10 направлениям государственного регулирования, в том числе по направлению «Налогообложение». Индикатор предоставляет информацию о

налогах, которые должна уплатить в определённом году компания среднего размера, а также сопоставляет административную нагрузку, связанную с уплатой налогов.

Российская Федерация в отчёте Doing Business 2013, который оценивает условия ведения деятельности по итогам 2011 г., поднялась за год в списке на шесть пунктов – до 112 позиции. Самый большой прогресс за год сделан в сфере налогообложения. По показателю, который отражает удобство и простоту уплаты налогов, за год Российская Федерация поднялась с 94 на 64 позицию [1, с. 50].

По агрегированному значению индикатора «Налогообложение» за 2011 г. Россия заняла 64-е место в рейтинге. По данному показателю Россия опережает среднее значение по странам БРИКС (116-е место), странам «Большой двадцатки» (83-е место), уступая странам ОЭСР (в среднем 57-е место). Среди стран «Большой двадцатки» только у 7 стран более высокий индивидуальный рейтинг по индикатору «Налогообложение», из них 5 стран являются членами ОЭСР: Австралия (48-е место), Великобритания (16-е место), Канада (8-е место), Франция (53-е место), Южная Корея (30-е место), а также Саудовская Аравия (3-е место) и ЮАР (32-е место) [1, с. 50, 58].

Основным конкурентным преимуществом этих стран по сравнению с Россией является более низкая налоговая нагрузка на компании, преимущественно в части налогов на фонд оплаты труда и прочих налогов.

Высокий уровень налогообложения фонда оплаты труда в 2011 г. в России связан с применением 34% ставки по страховым взносам – в условиях оценки по модельной компании это ведёт к изъятию 41,2% прибыли, в то время как в среднем в странах ОЭСР и «Большой двадцатки» – 22,8%, в странах БРИКС – 28,2%. Следует отметить, что по отдельным странам уровень нагрузки на фонд оплаты труда несколько занижен, так как не учитываются выплаты с фонда оплаты труда, уплачиваемые самими работниками. По итогам 2012 г. следует ожидать снижения нагрузки на фонд оплаты труда в России в связи со снижением с 1 января 2012 г. ставки страховых взносов до 30% [1, с. 50].

Высокая нагрузка в России по группе «других налогов» связана с налогообложением имущества организаций. Это связано в

первую очередь с тем, что в большинстве стран ОЭСР активная часть производственных фондов освобождается от имущественного налогообложения. В связи с этим важнейшей мерой в России стала отмена с 2013 г. налога на имущество организаций в отношении вновь вводимого движимого имущества (по экспертным оценкам, около половины балансовой стоимости основных средств составляет движимое имущество). При прочих равных условиях вступление в силу этой нормы позволит России и в дальнейшем продвинуться в указанном рейтинге.

Налоговая нагрузка на физических лиц в России в 2011 г. составила 25,25% от доходов работника. По сравнению со странами ОЭСР Россия занимает 16-е место из 34. В 2012 г. налоговая нагрузка снизилась до 24,4% за счёт повышенных стандартных налоговых вычетов на детей [1, с. 62].

На сегодняшний день нет точного ответа на вопрос об оптимальной величине налоговых изъятий. В практике налогообложения она определяется эмпирическим путём. Считается, что допустимый максимальный предел налоговой нагрузки находится на уровне 35% вновь созданной стоимости. Очень важно по эффективной методике оценить, прежде всего, реальную налоговую нагрузку конкретных налогоплательщиков, проанализировать её и на этой основе обозначить пути и способы более или менее равномерного распределения налоговой нагрузки между различными их категориями.

Литература

1. **Основные** направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015–2016 годов. www.minfin.ru

2. **Кирова Е.А.** Налоговая нагрузка: как её определять? // Финансы. – 2009. – № 4. – С. 29–33.

3. **Пансков В.Г.** Налоги и налогообложение: теория и практика. – М. : Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2010.