АДМИНИСТРИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ (ОРГАНИЗАЦИЙ) ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

**Глава 1. Теоретические основы управления налоговой нагрузкой организации**

**1.1 Налоговая нагрузка: понятие, сущность, роль и значение показателя**

Оценка налоговой нагрузки является одним из основных аспектов функционирования налоговой системы. Правильно построенная система налогообложения приводит к эффективному функционированию всей экономики[[1]](#footnote-1).

Единство авторов в определении понятия «налоговая нагрузка» отсутствует, в силу несовершенства понятийного аппарата. С определением «налоговая нагрузка» достаточно часто применяются такие понятия, как «налоговое бремя», «тяжесть налогообложения», «налоговое давление», «налоговое изъятие», «налоговый пресс». В литературе для определения влияния налогов чаще всего используют понятия «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя».

Определению и расчету налоговой нагрузки как на микроуровне, так и на макроуровне посвящено множество работ современных экономистов. На макроэкономическом уровне налоговая нагрузка определяется отношением общей суммы налоговых доходов в бюджет к объему внутреннего валового продукта. Также на макроэкономическом уровне налоговая нагрузка трактуется как «совокупность инструментов государства, позволяющих ему конкретизировать общее бюджетное решение о совокупном объеме доходов,

обеспечивающих необходимые расходы общественного сектора» и определяется отношением суммы всех налогов и сборов, поступивших в бюджет страны, к валовому внутреннему продукту.

На микроэкономическом уровне показатель налоговой нагрузки отображает долю совокупного дохода плательщика налога изымаемую в бюджетную систему. В тоже время, стоит отметить, что единого подхода к определению налоговой нагрузки на микроэкономическом уровне нет.

Следует подчеркнуть, что на законодательном уровне налоговая нагрузка упоминается в Письме ФНС России «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы» от 21.03.2017 № ЕД-4-15/5183. Данное письмо содержит формулы расчета налоговой нагрузки к налоговым режимам и некоторым конкретным налогам. Также Приказом ФНС России «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 отражаются показатели совокупной налоговой нагрузки по отраслям экономики.

Исходя из формул расчета, которые содержаться в обоих документах, следует предположить, что налоговой нагрузкой называется отношение суммы налогов и сборов к выручке от продажи продукции и товаров, а также поступлениям, связанным с выполнением работ и оказанием услуг[[2]](#footnote-2).

Таким образом, если обобщить понятие «налоговая нагрузка» можно охарактеризовать его как обобщенную количественную и качественную характеристику влияния обязательных платежей в бюджет на финансовое состояние организаций, и как требования по регулярным выплатам хозяйствующих субъектов в государственные фонды[[3]](#footnote-3), которые рассматриваются как совокупность инструментов государства.

Исследователь И. Селиверстова, рассматривая налоговую нагрузку на экономический субъект, выделяет 4 направления, представленные на рисунке 1, через которые реализуется налоговая нагрузка[[4]](#footnote-4).



Рисунок 1 – Направления реализации налоговой нагрузки

С таким подходом сложно не согласиться, потому что в процессе деятельности организации ощущают на себе влияние каждого из перечисленных направлений. Стоит отметить, что сила их влияния будет отличаться в зависимости от системы налогообложения, которую выбрала организация: традиционная система или специальные налоговые режимы, которые также дают выбор и возможности дня снижения налоговой нагрузки. Не случайно, что изучению налоговой нагрузки посвящено множество работ экономистов, так как оптимизация налоговой нагрузки играет важную роль в создании и улучшении налоговой системы государства. На рисунке 2 представлены основные направления применения показателя налоговой нагрузки.



Рисунок 2 — Основные направления применения показателя налоговой нагрузки

Роль и значение показателя налоговой нагрузки заключается в следующем:

— когда вводятся новые налоги и изменяются старые путем уменьшения или увеличения налоговых ставок и налоговых льгот, государство должно определить, где находятся предельно допустимые уровни давления на народное хозяйство, за границами которых возможны негативные экономические

процессы. Также стоит отметить, что показатель налоговой нагрузки может использоваться для прогноза доходов бюджета;

— показатель налоговой нагрузки служит для изучения влияния налоговой системы на развитие социальной политики государства. Изучение справедливости налогообложения касательно живущих граждан государства, тяжести налогообложения между различными социальными группами, дает возможность государству более справедливо распределять тяготы налогообложения между разными социальными группами для стабилизации социально-экономической ситуации в стране;

— показатель налоговой нагрузки используется в качестве указателя на то, как поведут себя организации. В большей мере от налоговой нагрузки зависит принятие хозяйствующими субъектами решений о вложении собственных финансовых ресурсов в развитие того или иного производства, в ту или иную отрасль экономики. От этого показателя также зависит финансовое положение каждой конкретной организации[[5]](#footnote-5);

— с точки зрения организации показатель налоговой нагрузки служит для того чтобы понять, как к их деятельности и выплате налогов относится налоговая служба. Расчет показателя налоговой нагрузки поможет предостеречь от проведения проверки в организации;

— показатель налоговой нагрузки определяет налоговое бремя на следующий период, что может послужить основой для принятия обоснованных управленческих решений в будущем[[6]](#footnote-6).

Таким образом, можно сделать вывод, что исчисление налоговой нагрузки может осуществляться на двух уровнях: макроуровень и микроуровень.

Применяя те или иные, методы и приемы налогового планирования, налогоплательщику надлежит придерживаться основных принципов, которые позволят ему добиться своих целей при минимальных усилиях и без нарушения законодательства. Принципы налогового планирования можно разделить на несколько основных групп:

— принцип законности соблюдение всех налоговых норм при расчете и оплате налоговых платежей. Именно этот принцип и являетсяосновополагающим, он позволяет дистанцировать налоговое планирование от обвинений в уклонении от уплаты налогов;

— принцип оперативности подразумевает произведение своевременного налогового планирования. Это означает, что утвержденные учетная и налоговая политики компании должны вовремя пересматриваться для быстрого реагирования на изменение норм налогового законодательства, позволяющих снизить бремя по уплате налогов. Также изменения должны своевременно вноситься и в случае появления нового направления деятельности, расширения или другого переформатирования бизнеса;

— принцип оптимальности, предполагающий использование таких механизмов, которые бы привели к уменьшению налоговой нагрузки без ущерба для бизнес-целей и интересов владельцев предприятия. Бизнесменам потребуется достичь равновесия между величиной налоговой нагрузки и размером ожидаемой прибыли, которая могла быть направлена на расширение бизнеса. Аналитикам необходимо заранее просчитывать, какой экономический эффект следует ожидать от внедрения того или иного метода налогового планирования, не покроют ли затраты на его внедрение всей ожидаемой доходности как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе.

Необходимо своевременно просчитать, не приведет ли сокращение одного налога к росту других обязательных платежей;

— принцип обоснованности предполагает, что налогоплательщик заранее подготовил необходимые аргументы для объяснения перед налоговыми инспекторами и защиты своей позиции в суде в случае применения непопулярных или спорных методов налогового планирования;

— принцип комплексности, который обозначает, что при налоговом планировании учитываются не только нормы налогового законодательства, но и других правовых отраслей, особенно гражданского законодательства;

— принцип профессионализма, который говорит о том, что к такой деятельности нужно привлекать квалифицированных специалистов, что означает грамотное составление первичных документов, договоров, регистров, отчетности;

— принцип конфиденциальности, означающий, что налогоплательщик не должен афишировать посторонним лицам применяемые на предприятии методы налогового планирования[[7]](#footnote-7).

Таким образом, на основании вышеизложенного материала приходим к выводу, что налоговая нагрузка представляется одним из важнейших

оценочных критериев для государства и является неотъемлемой частью управления в финансово-хозяйственной деятельности любого предприятия.

Под налоговой нагрузкой будем понимать совокупность показателей характеризующих влияние обязательных платежей налогового характера на финансовое положение хозяйствующего субъекта.

**1.2 Методы оптимизации и расчета налоговой нагрузки для железнодорожного транспорта**

В современных условиях хозяйствования среди мер, включаемых в антикризисные планы компаний существенное место должны занимать меры, направленные на разумную оптимизацию налоговой нагрузки, минимизацию налоговых рисков на основе построения эффективной системы управления налоговыми обязательствами, основанной на использовании элементов налогового планирования.

Как свидетельствует практика и результаты научных исследований, повсеместно налоговое планирование не используется компаниями в полной мере и носит формальных характер. Как правило, оно сводится к обобщению данных бухгалтерского учета по налоговым обязательствам, срокам их уплаты. В лучшем случае в компаниях параллельно осуществляется планирование платежей в виде формирования налоговых бюджетов. Достаточно часто налоговое планирование рассматривается лишь в рамках отдельных сделок[[8]](#footnote-8).

Следует отметить, что отсутствие налогового планирования в компаниях или его неэффективная организация обычно приводит ко многим негативным последствиям. Среди них можно выделить бесконтрольное повышение налоговой нагрузки, негативное влияние налоговых платежей на финансовое состояние организации, и, в первую очередь, на его платежеспособность, величину чистых активов, структуру баланса и финансовые результаты.

Как показывает практика и теоретические исследования по налоговому планированию, важное место в организации планирования занимают обоснование и правильный выбор системы показателей определения налоговой нагрузки и методов их расчета.

В настоящее время в экономической литературе существует множество различных методик определения налоговой нагрузки на предприятие. Общим и основным в этих методиках является то, что каждый автор предлагает сделать показатель налоговой нагрузки универсальным, подходящим для сравнения уровня налоговой нагрузки в различных отраслях. Различия в основном проявляются в способе расчета показателя налоговой нагрузки - в использовании того или иного количества налогов, а также в определении показателей деятельности экономического субъекта, с которыми соотносится общая совокупность налоговых платежей за период.

Большинство авторов придерживаются мнения о том, что для определения налоговой нагрузки необходимо соотносить налоговые платежи с добавленной стоимостью, т.к. считается, что добавленная стоимость, созданная на конкретном предприятии является источником доходов и, соответственно, источником уплаты всех налогов. Кроме того, в качестве показателя деятельности принимаются выручка от реализации продукции, объем производства, чистая прибыль, финансовые ресурсы, среднегодовая сумма валюты баланса, прибыль до налогообложения. При определении налоговой нагрузки как коэффициента денежного изъятия в качестве такого показателя принимаются реально полученные организацией денежные средства за реализованную продукцию.

Различен и состав налогов, принимаемых при расчете налоговой нагрузки. Предлагаем необходимым учитывать общую сумму налоговых платежей, включая все виды налогов, или отмечают, что из совокупности налогов необходимо вычесть НДФЛ, т.к. организация в данном случае выступает только в качестве налогового агента. Встречаются и методики, которые не принимают во внимание косвенные налоги предприятия (НДС, акцизы), но в этом случае можно говорить только об определении влияния прямых налогов на финансовое состояние предприятия[[9]](#footnote-9).

Анализ методических подходов к определению налоговой нагрузки позволил сделать вывод, что каждый из предлагаемых подходов имеет право на применение. Изучение особенностей налогообложения и налогового планирования на железнодорожном транспорте, также подтверждает, что общепринятые методы расчета и система показателей оценки налоговой нагрузки, могут быть использованы в организациях железнодорожного транспорта. Это связано с тем, что общий подход к количественной и качественной оценке влияния обязательных налоговых и приравненных к ним платежей на финансовое состояние компании в целом, ее дочерних и зависимых обществ, а также производственных единиц приемлем для данной отрасли.

В тоже время, мы считаем, что система должна учитывать реально существующее многообразие видов и масштабов деятельности бизнес-единиц железнодорожного транспорта, ее условия и характер, территориальную разрозненность и отраслевую специфику. Это послужило основанием для проведения исследований по данному вопросу с целью формирования методических подходов и определения системы показателей расчета налоговой нагрузки и оценки эффективности налогового планирования в условиях холдинговой структуры управления железнодорожным транспортом.

Решение данной проблемы предполагает исследование вопроса на всех уровнях корпоративной иерархии с учетом объективно складывающихся финансово-экономических отношений внутри холдинга, отношений с государством и другими юридическими лицами и затрагивает обширный перечень вопросов.

В данном разделе рассмотрены некоторые вопросы рассматриваемой проблемы, в частности определение показателей налоговой нагрузки на уровне железнодорожного транспорта и юридически обоснованных бизнес-единиц.

Прежде всего, нам потребовалось уточнить понятие налоговой нагрузки, т.к. в современной литературе параллельно с понятием налоговой нагрузки часто рассматривается понятие налогового бремени, при этом большинство авторов отождествляют их. Автор данной статьи придерживается мнения о разграничении понятий налогового бремени и налоговой нагрузки.

Налоговое бремя – это отношение, отражающее воздействие государства на экономику хозяйствующего субъекта, основанное на исполнении обязательств налогоплательщика и связанное с изъятием части его дохода. Налоговая нагрузка характеризует влияние налоговых платежей на основные показатели финансово-хозяйственной деятельности, такие как прибыль, затраты, добавленная и вновь созданная стоимости, фонд оплаты труда и др.

В качестве показателя налогового бремени рекомендуется использовать коэффициент, рассчитываемый как отношение суммы налоговых платежей, начисленных за определенный период к сумме доходов хозяйствующего субъекта, включающего выручку, исчисленную по методу «брутто». (т.е. с учетом косвенных налогов, в первую очередь НДС) и прочие доходы.

Большинство авторов рекомендуют учитывать при расчете налоговой нагрузки сумму налоговых платежей по реально возникшим обязательства перед бюджетом на основании расчетов, выполненных бухгалтерскими службами. То есть, при определении налогооблагаемых баз по основным налоговым платежам в расчетах учитывают различные вычеты, уменьшающие в соответствии с российским законодательством величину расчетной базы (льготы по налогу на прибыль, вычеты по социальным платежам, льготы по налогу на имущество) и уменьшающие обязательства по платежам (вычеты по НДС). В принципе, этот подход является оправданным, т.к. не требует дополнительных расчетов и в целом характеризует те платежи, которые должны быть перечислены бюджету.

В то же время, учитывая цели и задачи налогового планирования и тот факт, что с помощью рассчитываемых показателей налоговой нагрузки (бремени) должно осуществляться управление налоговыми платежами, считаем целесообразным рассчитывать и в дальнейшем сопоставлять два показателя – «реальное» и «номинальное» налоговое бремя.

При определении «реального» налогового бремени (РНБ) предполагается использовать описанный выше порядок расчета налоговых платежей, т.е. за основу принимать начисленные суммы, формирующие задолженность хозяйствующего субъекта перед бюджетом.

При расчете второго показателя – «номинального» налогового бремени (ННБ) рекомендуется сумму обязательств исчислять без учета вычетов, уменьшающих налоговые обязательства и налоговые базы. Определение этого показателя не требует проведения дополнительных расчетов, т.к. исходные данные определяются также в системе бухгалтерского учета.

Сопоставление этих двух величин позволит, на наш взгляд, оценить эффективность налогового планирования, т.к. разница между ними будет характеризовать, на сколько умело компания воспользовалась предоставленной российским законодательством возможностью снижения налоговых платежей.

Для количественной оценки эффективности налогового планирования рекомендуем рассчитывать относительное отклонение «реального» налогового бремени от «номинального», которое позволит определить, на сколько уменьшилось налоговое бремя за счет рационального использования предоставляемых законодательством льгот и за счет вычетов, уменьшающих налоговые обязательства. Расчет может быть выполнен по формуле:

(1)

При использовании подхода за счет использования льгот и применения вычетов необходимо учитывать, что не все вычеты находятся в сфере управления и компетенции самой компании и (или) ее подразделений. Так, например, вычеты по социальным налогам, как известно, определяются составом работников, а также другими характеристиками трудового персонала. Вычеты по НДС также во многом зависят от внешних факторов (система налогообложения поставщика, порядок оформления ими документов и др.). Следовательно, с целью повышения качества указных показателей, было бы целесообразно обеспечить раздельный учет вычетов, зависящих и не зависящих от предприятия.

Для расчета налоговой нагрузки холдинга и юридически обособленных бизнес-единиц считаем целесообразным согласиться с мнением авторов, которые предлагают налоговые платежи соотносить с добавленной стоимостью. При этом следует учитывать не всю добавленную стоимость, а ту ее часть, которая используется на уплату налоговых платежей. При этом имеется в виду, что в составе добавленной стоимости кроме затрат на оплату труда и амортизации учитывается НДС и прибыль. Расчет показателя налоговой нагрузки на добавленную стоимость рекомендуется также производить с учетом двух возможных и ранее указанных подходов.

В условиях холдинга целесообразно, что подтверждают многие авторы, рассчитывать налоговую нагрузку на денежные потоки предприятия. Нам представляется, что более точно это влияние может быть определено путем сопоставления уплаченных налоговых платежей с суммой денежных средств, полученных организацией в отчетном периоде, а не начисленных налоговых обязательств (с учетом или без учета вычетов).

Кроме того, при определении этого показателя, считаем обязательным учитывать не только налоги, но и суммы штрафных санкций в виде пени, штрафов, неустоек, а также недоимок по результатам налоговых проверок. Формула расчета будет иметь следующий вид:

(2)

Исследования, проведенные по данному вопросу, позволяют рекомендовать в качестве обобщающего показателя для железнодорожного транспорта коэффициент, который может отразить реальные возможности хозяйствующего субъекта по погашению обязательств по налоговым платежам. Для расчета этого показателя следует исходить из того, что действующий механизм хозяйствования предполагает формирование доходов экономического субъекта как совокупности доходов по обычным видам деятельности (выручка) и доходов по прочей деятельности. Указанные доходы должны возместить расходы организации по оплате труда, материальные затраты, прочие расходы. Амортизация не требует прямого возмещения, но она однозначно является источником покрытия расходов простого воспроизводства основных фондов. Следовательно, из всей суммы доходов на погашение обязательств по налоговым платежам в качестве источников могут быть использованы такие элементы вновь созданной стоимости как прибыль и вновь созданная стоимость по НДС (возможно и акцизов).

Предлагаем назвать этот показатель коэффициентом покрытия налоговых обязательств и рассчитывать по следующей формуле:

(3)

где, ИП  В  Д ПР  − ФОТ  А  МЗ  РПР  ВССНДС  ВССА

ИП - источники погашения обязательств по налоговым платежам;

ВССНДС - вновь созданная стоимость по НДС;

ВССА - вновь созданная стоимость по акцизам.

Указанный показатель может быть использован в рамках налогового планирования и налогового анализа, а также при проведении анализа платежеспособности и финансового состояния в целом по холдингу, его бизнес-единицам и структурным подразделениям.

**Выводы по первой главе**

1. Исследования, проведенные в теоретической главе по изучению теории и практики налогового планирования, основанного на использовании системы показателей налогового бремени и нагрузки позволили определить с целью повышения качества налогового планирования основные направления совершенствования системы и методов расчета показателей.
2. Целесообразно ввести в практику оценки эффективности налогового планирования показатели «номинального» и «реального» налогового бремени и коэффициент снижения налогового бремени для оценки эффективности использования льгот и вычетов по налоговым платежам.
3. Для расчета налоговой нагрузки железнодорожной организации и юридически обособленных бизнес-единиц рекомендуется использовать показатель налоговой нагрузки, исчисляемый отношением суммы уплаченных налогов и штрафных санкций к денежным средствам.
4. С целью оценки реальных возможностей хозяйствующего субъекта по погашению обязательств по налоговым платежам рекомендуется ввести в практику коэффициент покрытия налоговых обязательств, в основу расчета которого положена вновь созданная стоимость.
	1. Предложенные в параграфе показатели рекомендуется использовать для оценки налоговой нагрузки и налогового бремени в целом по отрасли в сравнении с показателями российской экономики, оценивать динамику и прогнозировать налоговые платежи.
1. Лыкова, Л. Н. Налоги и налогообложение: учебник / Л.Н. Лыкова. - Москва: Юрайт, 2015. - 353 с. [↑](#footnote-ref-1)
2. О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды [Электронный ресурс]: Письмо ФНС РФ от 23.03.2017 № 547 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа : http://www.consultant.ru/. [↑](#footnote-ref-2)
3. Журнал главбух [Электронный ресурс] - Режим доступа: http://www.glavbukh.ru/. [↑](#footnote-ref-3)
4. Макаркина, Н. Л. Налоговая нагрузка / Н.Л. Макаркина. – Москва: Юрайт, 2013. - 207 с. [↑](#footnote-ref-4)
5. Чайковский Л.А. Налоги и налогообложение: учебник для СПО / Л. А. Чайковской. - Москва: Юрайт, 2016. - 503 с. [↑](#footnote-ref-5)
6. Редин, Д.В. Возможности оценки и управления рисками уровня и структуры налоговой нагрузки предприятия: учебник / Д.В. Редин.- Москва: Юрайт, 2016. – 120 с. [↑](#footnote-ref-6)
7. Вылкова, Е.С Налоговое планирование: учебное пособие / Е.С. Вылкова. – Москва : Юрайт, 2012. – 97 с. [↑](#footnote-ref-7)
8. Бухгалтерский Помощник 2011 - 2017 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://buhpomoshnik.ru/. [↑](#footnote-ref-8)
9. Астраханцева, И.А. Методические указания для практических занятий по дисциплине финансовая политика организации: для бакалавров направления подготовки 380301.04.07 «Финансы и кредит» (финансы организаций) / Сиб. Федер. ун-т, Торг-экон. ин-т.; разраб. к.э.н., доц. И.А. Астраханцева. – Красноярск, 2016. – 127 с. [↑](#footnote-ref-9)