

УДК 659.1

Г.Н. Джаксыбекова, Л.Е. Муханбеткалиева

Учреждение образования «Алматы Менеджмент Университет», Республика Казахстан, г. Алматы, email: dgn_galiya@mail.ru, Lauriya@mail.ru

НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА СУБЪЕКТА ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

Ключевые слова: налоговая нагрузка, налоговое бремя, методика расчета налоговой нагрузки, коэффициент налоговой нагрузки.

В статье рассмотрены обзор содержания экономической категории «налоговая нагрузка» и основной принцип расчета налоговой нагрузки в Казахстане. Коэффициент налоговой нагрузки разрешает проводить анализ совокупности налогов и других обязательных платежей в бюджет, исчисленных конкретным налогоплательщиком в разные налоговые периоды, а также показывает уровень воздействия системы налогообложения на конечный финансовый результат деятельности налогоплательщика. Налоговая нагрузка имеет крайне существенное значение при проведении оценки инвестиционной привлекательности проектов для субъектов хозяйствования и стороннего инвестора, поскольку на принятие позитивного решения о вложении капитала также оказывает влияние и уровень налогообложения, а также выступает инструментом оценки эффективности налогового планирования субъекта хозяйствования.

G.N. Jaxybekova, L.E. Mukhanbetkalieva

Educational Institution «Almaty Management University», Kazakhstan, Almaty, email: dgn_galiya@mail.ru, Lauriya@mail.ru

TAX BURDEN OF A BUSINESS ENTITY

Keywords: tax burden, Tax burden calculation method, Tax burden coefficient

The article reviews the content of the economic category «tax burden and the basic principle of calculating the tax burden in Kazakhstan. The tax burden coefficient makes it possible to analyze the totality of taxes and other obligatory payments to the budget calculated by a particular taxpayer in different tax periods, and also shows the level of impact of the taxation system on the final result of the taxpayer's activities. The tax burden is extremely important when assessing the investment attractiveness of projects for business entities and a third-party investor, since the level of taxation also affects the adoption of a positive decision on investing capital, and also acts as a tool for assessing the effectiveness of tax planning of a business entity.

Первоначально обратимся к определению термина «налоговая нагрузка». Как четко подмечает Ханина Е.В., в существующих теоретических источниках и научных публикациях сегодня употребляют разные термины для характеристики налоговой нагрузки субъекта хозяйствования. Так, кроме терминов «совокупная налоговая нагрузка», «налоговое бремя» и «налоговая нагрузка», используются также терминологические понятия «налоговый пресс», «налоговый гнет», «налоговое давление», пр. [1, с.111-116].

При этом, по мнению авторов, с чем стоит согласиться, наиболее общепотребительной являются категории «налоговая нагрузка», получившее свое закрепление на нормативно – правовом уровне и «налоговое бремя».

Цель исследования

Целью исследования является теоретическое обоснование и практическое применение налоговой нагрузки в Казахстане.

Материалы и методы исследования

Существующие подходы к определению налоговой нагрузки разными авторами свидетельствуют о том, что некоторая группа ученых термины «налоговое бремя», «налоговая нагрузка», «налоговый пресс» «налоговый гнет» принимают в качестве синонимов, а именно: Бифельд М., Гок К., Колчин С.П., Лаффер А., Лозовский Л.Ш., Пепеляев С.Г., Райзберг Б.А., Юсти Ф., пр.

Так, к примеру, Лозовский Л.Ш., Райзберг Б.А., Стародубцева Е.Б. пишут об указанных терминах как о «Мере, сте-

пени, уровне экономических ограничений, которые создаются отчислениями средств на уплату положенных налогов, их отвлечением от иных возможных направлений применения» [2].

По мнению Лаффера А. налоговая нагрузка – «уровень предельно допустимой величины изъятий объема налогов в бюджет у субъектов хозяйствования [3, С. 23-31].

Другая группа авторов, к примеру, Левкин А.В., Паскачев А.Б., Садыгов Ф.К., Саакян Р.С., термин «налоговое бремя» понимают несколько шире, нежели термин «налоговая нагрузка».

Так, Левкин А.В. рассматривает налоговое бремя «как часть произведенного обществом продукта, перераспределяемого посредством звеньев бюджетного механизма (мобилизации и расходования денежных средств в бюджетах; межбюджетного распределения и перераспределения финансовых ресурсов). А налоговую нагрузку – как экономический показатель налогового бремени организации» [4, с. 49-51].

И наконец, большая группа авторов, к примеру, Архипцева Л.М., Богачева О.В., Брызгалин А.В., Пансков В.Г., Топорнин Б.В., Черник Д.П., пр., налоговую нагрузку понимают как самостоятельную экономическую категорию.

Топорин Б.В. под налоговой нагрузкой понимает отношение суммы выплаченных (или начисленных) сборов и налогов к сумме выручки-нетто и прочих доходов субъекта хозяйствования или же как отношение суммы выплаченных (или начисленных) налогов и сборов к сумме добавленной стоимости» [5].

Рассмотрим еще некоторые определения налогового бремени на макроуровне. Такие авторы как Врублевская О.В. и Романовский М.В. под «налоговым бременем» понимают как обобщенную характеристику действия налогов, указывающую долю изъятий в совокупном доходе государства, а также в доходах отдельных категорий налогоплательщиков. Наиболее распространенным показателем налогового бремени выступает доля налогов в ВВП страны [6, с. 88].

Брызгалин А.В. «налоговое бремя» рассматривает как «обобщающий показатель, который характеризует роль налогов в жизни современного общества,

определяемый как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту [7, с. 107].

По мнению авторов Майбурова И. А., Абрамова М.Д. и Агаркова Г. А., налоговое бремя представляет собой общую сумму взимаемых налогов к величине совокупного национального продукта, а для конкретного налогоплательщика – отношение суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей к объему реализации. [8, с. 96].

Сидорова Е.Ю. налоговое бремя на уровне хозяйствующего субъекта определяет как относительный показатель, характеризующий долю налогов в брутто – доходах, которые рассчитаны с учетом требований налогового законодательства по формированию разных элементов налога [9, с. 73].

Рассмотренные определения в целом четкой формулировки «налогового бремени» не дают, что порождает многовариативность определения сущности рассматриваемого понятия.

При этом, наиболее распространенным подходом является определение налогового бремени как доли доходов налогоплательщика, которые он уплачивает в форме сборов и налогов в бюджеты различных уровней. Таким образом, можно также сказать, что налоговое бремя представить можно как часть общей финансовой нагрузки субъекта хозяйствования [10, с.16-22].

Результаты исследования и обсуждения

Основная проблема на современном этапе изучения налоговой нагрузки и налогового бремени в теории налогов лежит в том, что конкретных методик их расчета нет, тем более, для использования с целью проведения анализа для различных категорий плательщиков.

Одновременно с этим, существуют отдельные методики расчета налоговой нагрузки разных авторов.

Так, Боброва А.В. [11, с.90-94] представляет наиболее общее определение налогового бремени по формуле:

$$НБ = \frac{ЕН}{ФП} \times 100\% \quad (1)$$

где НБ – налоговое бремя субъекта хозяйствования, %;

ЕН – совокупность налогов субъекта хозяйствования в анализируемом периоде, ден. ед.;

ФП – финансовый показатель деятельности субъекта хозяйствования за анализируемый период, ден. ед.

В соответствии с методикой, которая разработана специалистами Департамента налоговой политики Министерства финансов РК, предлагается оценивать налоговое бремя как отношение всех налогов, уплачиваемых субъектом хозяйствования налогов к выручке от реализации продукции (работ, услуг), включая выручку от прочей реализации [12].

Указанное выше отношение описывается формулой:

$$НБ = \frac{Н_{общ}}{В_{общ}} \times 100\% \quad (2)$$

где НБ – налоговое бремя;

Н общ. – общая сумма налогов;

В общ. – общая сумма выручки от реализации.

В качестве примера рассмотрим расчет коэффициента налоговой нагрузки ТОО «Астра». Вид деятельности компании – предоставление строительных работ.

По итогам 2021 года в декларации по корпоративному подоходному налогу (КПН) отражен совокупный годовой доход (СГД) в размере 650 000 тыс. тенге.

Также за 2021 год были выплачены следующие налоги и другие обязательные платежи в бюджет:

- НДС – к начислению 10 000 тыс. тенге;
 - КПН – 18 000 тыс. тенге;
 - Социальный налог – 4 000 тыс. тенге;
 - Налог на имущество – 28 000 тыс. тенге;
 - Налог на транспорт – 1 820 тыс. тенге;
 - Платежи по эмиссиям и прочим сборам – 700 тыс. тенге
- Итого 62 520 тыс. тенге

$$КНН = 62520/650000 * 100\% = 9,61\%$$

Расчет коэффициента налоговой нагрузки в Республике Казахстан определен Правилами расчета коэффициента налоговой нагрузки налогоплательщика (налогового агента), за исключением физических лиц, не зарегистрированных

в налоговых органах в качестве индивидуальных предпринимателей и не занимающихся частной практикой, утвержденных приказом Министра финансов РК от 20 февраля 2018 года № 253.

Коэффициент налоговой нагрузки (КНН) рассчитывается по следующей формуле:

$$КНН = Н \text{ и ОП} / СГД * 100\% \quad (3)$$

где Н и ОП – сумма исчисленных налогов и других обязательных платежей в бюджет, налогов, уплаченных в другие государства и корпоративного подоходного налога, удержанного у источника выплаты, отраженных в налоговой отчетности, за исключением таможенных платежей, налога на добавленную стоимость и акцизов, уплаченных при импорте товаров, налога на добавленную стоимость, в случае если по итогам календарного года общая сумма налога сложилась с отрицательным значением;

СГД – сумма совокупного годового дохода юридического лица без учета корректировок, предусмотренных статьями 241 и 287 Налогового кодекса и (или) дохода юридического лица, применяющего специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации, или дохода индивидуального предпринимателя, полученного совокупно за отчетный налоговый период.

В случае представления налогоплательщиком (налоговым агентом) налоговой отчетности в иностранной валюте, указанная в декларации сумма СГД, пересчитывается в национальную валюту с применением рыночного курса обмена валюты, установленного на дату представления налоговой отчетности.

Среднеотраслевое значение коэффициента налоговой нагрузки для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей представлены в таблице 1.

По данным таблицы 1, самый высокий коэффициент налоговой нагрузки выявлен у юридических лиц (ЮЛ) в Атырауской области в горнодобывающей промышленности и разработке карьеров – 6,5; также по операциям с недвижимым имуществом – 6; в деятельности административного и вспомогательного обслуживания – 5,3, в транспорте и складировании – 5,1.

Таблица 1

Среднеотраслевое значение коэффициента налоговой нагрузки в РК по состоянию на 01.12.2021 года

Код ОКЭД	Наименование ОКЭД	Атырауская		г. Алматы		г. Нур-Султан	
		ЮЛ	ФЛ	ЮЛ	ФЛ	ЮЛ	ФЛ
A	Сельское, лесное и рыбное хозяйство	4,9	0,2	2	0,4	2,4	0,3
B	Горнодобывающая промышленность и разработка карьеров	6,5	0	1,9	0,7	1,7	0,4
C	Обрабатывающая промышленность	3,4	0,4	3,1	0,8	2,2	0,4
D	Электроснабжение, подача газа, пара и воздушное кондиционирование	4,3	0,9	2,9	1,1	3,2	0,3
E	Водоснабжение; канализационная система, контроль над сбором и распределением отходов	2,8	0,2	2,3	0,6	2,2	0,1
F	Строительство	2,9	0,4	3,1	0,4	2,3	0,4
G	Оптовая и розничная торговля; ремонт автомобилей и мотоциклов	2,7	0,8	2,5	0,6	1,9	0,6
H	Транспорт и складирование	5,1	0,5	3,8	0,4	3,5	0,8
I	Услуги по проживанию и питанию	3,8	1,2	2,5	0,8	3	0,9
J	Информация и связь	2,6	0,3	4,2	0,4	2,9	0,5
K	Финансовая и страховая деятельность	1,6	1,1	3,4	0,6	3,8	0,3
L	Операции с недвижимым имуществом	6	0,9	5,4	1	4	1,2
M	Профессиональная, научная и техническая деятельность	3,9	0,8	3,8	1	3,2	1
N	Деятельность в области административного и вспомогательного обслуживания	5,3	0,8	4,4	0,7	2,7	0,7
O	Государственное управление и оборона; обязательное социальное обеспечение	0,1	0	1,1	0,6	1	0
P	Образование	2,9	0,4	2,2	0,6	2,1	0,6
Q	Здравоохранение и социальные услуги	1,2	0,6	1,2	0,7	1,2	0,4
R	Искусство, развлечения и отдых	2,1	0,3	1,8	0,5	1,8	0,7

продолжение табл. 1

Код ОКЭД	Наименование ОКЭД	Атырауская		г. Алматы		г. Нур-Султан	
S	Предоставление прочих видов услуг	1,7	0,3	2,2	0,5	1,5	0,4
T	Деятельность домашних хозяйств, нанимающих домашнюю прислугу и производящих товары и услуги для собственного потребления		0,4	0	0,2	0	0,4

Примечание: источник <https://uchet.kz/spravochnik/proverki/395716/>

В Алматы наибольший коэффициент налоговой нагрузки в отрасли по операциям с недвижимым имуществом – 5,4, тогда как в столице Нур-Султане данный коэффициент равен 4. Деятельность в области административного и вспомогательного обслуживания имеет коэффициент налоговой нагрузки в Алматы – 4,4, информация и связь на третьем месте по налоговой нагрузке и имеет 4,2, затем идет транспорт и складирование – 3,8 и финансовая и страховая деятельность – на пятом месте с коэффициентом налоговой нагрузки в 3,4. В столице РК электроснабжение, подача газа, пара и воздушное кондиционирование, а также профессиональная, научная и техническая деятельность имеют коэффициент налоговой нагрузки 3,2, после финансовой и страховой деятельности (3,8). Строительство имеет средние показатели по налоговой нагрузке: в Алматы – 3, 1; в столице – 2,3 и Атырауской области – 2,9.

Выводы

Таким образом, оценка налогового бремени и качественное налоговое планирование имеет важное практическое значение для финансовых результатов.

На основе изученного материала авторы предлагают следующее определение исследуемого понятия: налоговая нагрузка представляет собой долю совокупного объема уплачиваемых субъектом хозяйствования налогов в объеме генерируемой за определенный период времени выручки.

Совокупный объем налоговых отчислений включает все суммы уплачиваемых налогов, вмененных субъекту

хозяйствования в зависимости от его специфики и сферы деятельности. Самый высокий коэффициент налоговой нагрузки составляет 6,5 и 6 у юридических лиц (ЮЛ) в Атырауской области в горнодобывающей промышленности, разработке карьеров и по операциям с недвижимым имуществом.

По исследуемой компании коэффициент налоговой нагрузки составляет 9,6%, тогда как среднеотраслевой показатель по строительству в Атырауской области не превышает 2,9, т.е. более чем в 3 раза меньше.

Роль налогового бремени заключается в том, что:

- оно выступает в качестве инструмента налогового планирования для определения потребностей субъекта хозяйствования, равно как и для анализа его налоговой эффективности;

- оно выступает в качестве инструмента оценки налогового потенциала, налоговой оптимизации, определения неэффективных операций с точки зрения налогообложения, которые требуют оптимизации;

- выступает способом достижения дополнительного высвобождения средств (посредством оптимизации с соблюдением норм законодательства), которые в дальнейшем могут быть направлены на развитие бизнеса и повышение его конкурентоспособности;

- налоговое бремя оказывает значительное влияние на уровень инвестиционной привлекательности предприятий и проектов;

- анализ налогового бремени предприятия позволяет оценить уровень эффективности налогового и финансового планирования компании.

Библиографический список

1. Ханина Е.В. Налоговая нагрузка предприятия как фактор конкурентоспособности налоговой системы // Вестник экспертного совета. 2019. Вып. № 2 (17). С.111-116.
2. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. 6-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2022. 512 с.
3. Евстафьева А.Х. Методы оценки эффективности налоговой политики региона // Вестник пермского университета экономики. 2013. № 3 (18). С. 23-31.
4. Левкин А.В. Налоговая нагрузка // Консультант. 2000. № 23. С. 49-51.
5. Майбуров И.А. Налоги и налогообложение: учебник. 6-е издание, переработанное и дополненное. М.: Юнити-Дана, 2017. 487 с.
6. Романовский М.В., Иванова Н.Г. Налоги и налогообложение: учеб. для академического бакалавриата. М.: Юрайт. 2018. 441 с.
7. Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право: учеб. пособие. М.: Аналитика-Пресс, 2017. 608 с.
8. 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. 593 с.
9. Сидорова Е.Ю. Налоговое планирование: учеб. пособие для вузов. М.: Экзамен, 2016. 221 с.
10. Яценко В.С. Оценка влияния налоговой нагрузки на деятельность предприятий Республики Казахстан // Вопросы экономики и управления. 2020. № 1 (23). С. 16-22.
11. Боброва А.В. Налоговое бремя в предпринимательстве // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. 2012. Вып. № 22. С. 90-94.
12. Ермекбаева Б.Ж., Тагайбекова Н.П., Мамишова К.С. Налоговая нагрузка как экономический показатель, характеризующий налоговую систему государства // Вестник КазНУ. [Электронный ресурс]. URL: <http://articlekz.com/article/8101> (дата обращения 25.05.2022).
13. Правила расчета коэффициента налоговой нагрузки налогоплательщика (налогового агента), за исключением физических лиц, не зарегистрированных в налоговых органах в качестве индивидуальных предпринимателей и не занимающихся частной практикой, утвержденных приказом Министра финансов РК от 20 февраля 2018 года № 253.