



**Чирков Максим Олегович,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и налогообложения  
ФГБОУ ВПО «Алтайский государственный университет», г. Барнаул  
[mt3000@mail.ru](mailto:mt3000@mail.ru)

**Ватутина Юлия Викторовна,**

старший преподаватель кафедры налогов и налогообложения ФГБОУ ВПО «Алтайский государственный университет», г. Барнаул  
[vatutinka@rambler.ru](mailto:vatutinka@rambler.ru)

## Налоговое давление на фирму<sup>1</sup>

**Аннотация.** В статье анализируется зависимость уровня налогового давления от величины затрат организации. Построена упрощенная налоговая модель фирмы на основе двух налогов – НДС и налога на прибыль. Рассчитана зависимость величины прибыли, остающейся после уплаты налогов, и налогового давления от сложившегося соотношения расходов организации, по которым НДС был уплачен, и расходов, которые не облагались НДС.

**Ключевые слова:** налоговое давление, двухналоговая модель, договорная политика, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций.

У понятия «налоговое давление» в теории имеется довольно много синонимичных терминов: налоговая нагрузка, налоговое бремя, налоговый пресс, налоговый гнет, тяжесть налогообложения. Чаще всего на микроуровне значение данного термина определяют как мера, степень, уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов, отвлечением их от других возможных направлений использования [1].

Налоговое бремя конкретного налогоплательщика рассчитывают как долю налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды в его совокупном доходе.

В силу таких признаков налога, как обязательность и безэквивалентность, воздействие его на экономику фирмы отрицательно. Выплата налогов – это единственный расход хозяйствующего субъекта, устранение которого не может ухудшать качество выпускаемого продукта, выполняемой работы, оказываемой услуги. В отличие от налога, экономия на оплате труда или на приобретаемом сырье, может иметь негативные последствия.

Не очевидные выгоды для хозяйствующего субъекта от уплаты налогов, а также исторически сложившееся отрицательное воздействие последних на благосостояние налогоплательщиков окрасили рассматриваемый термин в лингвистически негативные тона. Из всех альтернатив именно налоговое давление нам кажется наиболее мягким словосочетанием, не столько подчеркивающим исключительно жесткую роль налогов в экономике фирмы, сколько характеризующим многофакторную модель влияния налогов на организацию.

Давление налогов самими плательщиками оцениваются по-разному в силу их социально-психологических различий. Каждый по-своему оценивает тяжесть налогов, даже если налоговое бремя одинаково.

Для современного российского общества характерны суждения о высокой налоговой нагрузке в Российской Федерации. По данным социологического исследова-

<sup>1</sup> Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ в рамках научного исследования «Совершенствование государственной налоговой политики по формированию модели поведения налогоплательщиков», проект № 11-32-00343а2.



ния, проведенного авторами статьи, из 600 опрошенных предпринимателей 87% оценивают налоговое бремя как высокое. В процессе уплаты налогов формируется представление плательщика о том, насколько высоки налоговые затраты. Уплачивая налог самостоятельно 87% налогоплательщиков склонны считать налоговое бремя в России значительным и непомерно высоким, а из тех, за кого налог уплачивает работодатель, данной позиции придерживается 55% опрошенных.

Личное отношение граждан к налоговому давлению также формируется под воздействием многих факторов, одним из которых является влияние социума. Формирование представления о тяжести налогов происходит на опыте окружающих, под воздействием общественного мнения. В результате влияния последнего происходит закрепление в общественном сознании определенных стереотипов, часть из которых являются заблуждениями. Относительно налогового давления заблуждениями в России можно назвать, например такие: а) налоговая нагрузка в России больше, чем в развитых западных странах; б) высокое значение налоговой нагрузки свидетельствует о жесткой налоговой системе и высоких налогах.

Обратим внимание на второе утверждение. Зависимость налоговой нагрузки от изменения количества налогов и их элементов, безусловно, есть. Однако это далеко не единственный определяющий фактор. В России налоговая нагрузка значительно дифференцирована по отраслям, для некоторых из них различия составляют количество уплачиваемых налогов или факты использования специальных налоговых режимов. Например, при добыче полезных ископаемых или производстве подакцизных товаров налоговая нагрузка выше, чем на предприятиях в торговле или сельском хозяйстве. Однако у налогоплательщиков одной отрасли или предприятий, уплачивающих одни и те же налоги, налоговая нагрузка тоже может существенно различаться. Это связано с особенностями ведения хозяйственной деятельности, структуре доходов и расходов, дате возникновения объектов налогообложения и прав на признание расходов, налоговых вычетов и пр.

Уровень обложения зависит и от качества управления, проведения грамотной договорной политики. Управление расходами организации оказывает серьезное воздействие и на оптимизацию налогооблагаемых баз. Например, доля налога на прибыль в доходах организации будет тем ниже, чем выше будет доля расходов, принимаемых к уменьшению налогооблагаемой базы, а доля НДС будет зависеть от того, в какой степени распространены отношения налогоплательщика с контрагентами, уплачивающими НДС.

Зависимость налогового давления от сложившейся в организации структуры затрат проследим на следующей модели.

Упростим налогообложение организации до двух налогов: налога на добавленную стоимость (VAT) и налога на прибыль (PT). Использование такой двухналоговой модели позволит при расчете указанного вида зависимости очистить от влияния налогов, при исчислении которых не используются одновременно доходы и расходы организации. Помимо налоговых расходов в организации существуют затраты, по которым контрагенты предъявляли НДС к уплате ( $Ex_{VAT}$ ), и затраты, НДС по которым не уплачивался ( $Ex$ ). Ко второму типу затрат можно отнести расходы на оплату труда, амортизацию, материальные расходы, не облагаемые НДС, и пр. Тогда использование доходов ( $P$ ) организации будет иметь следующий вид:

$$P = Ex_{VAT} + VAT + Ex + PT + ATP, \quad (1)$$

где  $ATP$  – прибыль после уплаты налогов.



При этом налоги рассчитываются следующим образом:

$$VAT = \frac{(P - Ex_{VAT}) \cdot r_{VAT}}{1 + r_{VAT}}, \quad (2)$$

где  $r_{VAT}$  – ставка налога на добавленную стоимость в коэффициенте;

$$PT = \left( P - \frac{(P - Ex_{VAT}) \cdot r_{VAT}}{1 + r_{VAT}} \right) \cdot r_{PT}, \quad (3)$$

где  $r_{PT}$  – ставка налога на прибыль в коэффициенте.

Налоговое давление ( $TB$ ) в данной модели будет характеризовать соотношение:

$$TB = \frac{VAT + PT}{P}. \quad (4)$$

После подстановки в данную формулу выражений (2) и (3) получим:

$$TB = \frac{(P - Ex_{VAT}) \cdot (r_{VAT} + r_{PT}) - Ex \cdot r_{PT} \cdot (1 + r_{VAT})}{P \cdot (1 + r_{VAT})}. \quad (5)$$

Значение этого соотношения будет зависеть от соотношения облагаемых и необлагаемых НДС затрат ( $Ex_{VAT} \leftrightarrow Ex$ ). Увеличение налогового давления при сложившейся величине всех затрат будет происходить в случае увеличения доли затрат, не облагаемых НДС и, наоборот, снижение давления произойдет в случае увеличении доли затрат, по которым был уплачен НДС. Поэтому на величину прибыли, остающейся после уплаты налогов, влияет не только сложившийся уровень затрат, но и их структура. Решение модели будет иметь смысл при  $ATP \geq 0$ .

$$ATP = P - \frac{(P - Ex_{VAT}) \cdot r_{VAT}}{1 + r_{VAT}} - Ex_{VAT} - Ex - \left( P - \frac{(P - Ex_{VAT}) \cdot r_{VAT}}{1 + r_{VAT}} - Ex_{VAT} - Ex \right) \cdot r_{PT}$$

или

$$ATP = \frac{P - Ex_{VAT} - Ex \cdot (1 + r_{VAT})}{1 + r_{VAT}} \cdot (1 - r_{PT}). \quad (6)$$

Отсюда мы можем вывести предел затрат, при котором организация не получит прибыль.  $ATP = 0$  когда  $Ex_{VAT} + (1 + r_{VAT}) \cdot Ex = P$ .

Если доля затрат, облагаемых НДС ( $dEx_{VAT}$ ) равна  $\frac{Ex_{VAT}}{P}$ , то тогда доля затрат,

не облагаемых НДС, не должна превышать  $\frac{1 - dEx_{VAT}}{1 + r_{VAT}}$ .

Тогда при  $P = const$  и  $Ex_{VAT} + Ex = const$ ,  $\Delta ATP$  будет положительным, если  $\Delta Ex_{VAT}$  положительно, а  $\Delta Ex$  отрицательно. Иными словами, при сложившейся величине общих затрат величина чистой прибыли возрастет, если расходы, облагаемые НДС увеличатся, а расходы, не облагаемые НДС, на такую же сумму уменьшатся.

В таблице (табл. 1) для приведенной модели рассчитаны данные, исходя из величины доходов, взятой за 100%, для ставки НДС 18% и ставки налога на прибыль 20%.



Доля общих расходов в совокупном доходе фирмы в каждом разделе таблицы постоянна, рассчитана для величины общих затрат в доходах от 80 до 40 процентов с шагом 10%. Для каждой доли общих расходов в совокупном доходе фирмы изменяется соотношение расходов, НДС по которым уплачивался, и расходов, не облагаемых НДС.

Таблица 1

**Расчет модели для равной доли общей суммы расходов фирмы  
в ее совокупном доходе и разного соотношения  
облагаемых и необлагаемых НДС затрат, %**

<b>1. Общая сумма расходов 80%</b>									
<i>P</i>	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
<i>Ex<sub>VAT</sub></i>	0,00	10,00	20,00	30,00	40,00	50,00	60,00	70,00	80,00
<i>VAT</i>	15,25	13,73	12,20	10,68	9,15	7,63	6,10	4,58	3,05
<i>Ex</i>	80,00	70,00	60,00	50,00	40,00	30,00	20,00	10,00	0,00
<i>PT</i>	0,95	1,25	1,56	1,86	2,17	2,47	2,78	3,08	3,39
<i>TB</i>	16,20	14,98	13,76	12,54	11,32	10,10	8,88	7,66	6,44
<i>ATP</i>	3,80	5,02	6,24	7,46	8,68	9,90	11,12	12,34	13,56
<b>2. Общая сумма расходов 70%</b>									
<i>P</i>	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	
<i>Ex<sub>VAT</sub></i>	0,00	10,00	20,00	30,00	40,00	50,00	60,00	70,00	
<i>VAT</i>	15,25	13,73	12,20	10,68	9,15	7,63	6,10	4,58	
<i>Ex</i>	70,00	60,00	50,00	40,00	30,00	20,00	10,00	0,00	
<i>PT</i>	2,95	3,25	3,56	3,86	4,17	4,47	4,78	5,08	
<i>TB</i>	18,20	16,98	15,76	14,54	13,32	12,10	10,88	9,66	
<i>ATP</i>	11,80	13,02	14,24	15,46	16,68	17,90	19,12	20,34	
<b>3. Общая сумма расходов 60%</b>									
<i>P</i>	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00		
<i>Ex<sub>VAT</sub></i>	0,00	10,00	20,00	30,00	40,00	50,00	60,00		
<i>VAT</i>	15,25	13,73	12,20	10,68	9,15	7,63	6,10		
<i>Ex</i>	60,00	50,00	40,00	30,00	20,00	10,00	0,00		
<i>PT</i>	4,95	5,25	5,56	5,86	6,17	6,47	6,78		
<i>TB</i>	20,20	18,98	17,76	16,54	15,32	14,10	12,88		
<i>ATP</i>	19,80	21,02	22,24	23,46	24,68	25,90	27,12		
<b>4. Общая сумма расходов 50%</b>									
<i>P</i>	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00			
<i>Ex<sub>VAT</sub></i>	0,00	10,00	20,00	30,00	40,00	50,00			
<i>VAT</i>	15,25	13,73	12,20	10,68	9,15	7,63			
<i>Ex</i>	50,00	40,00	30,00	20,00	10,00	0,00			
<i>PT</i>	6,95	7,25	7,56	7,86	8,17	8,47			
<i>TB</i>	22,20	20,98	19,76	18,54	17,32	16,10			
<i>ATP</i>	27,80	29,02	30,24	31,46	32,68	33,90			
<b>5. Общая сумма расходов 40%</b>									
<i>P</i>	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00				
<i>Ex<sub>VAT</sub></i>	0,00	10,00	20,00	30,00	40,00				
<i>VAT</i>	15,25	13,73	12,20	10,68	9,15				
<i>Ex</i>	40,00	30,00	20,00	10,00	0,00				
<i>PT</i>	8,95	9,25	9,56	9,86	10,17				
<i>TB</i>	24,20	22,98	21,76	20,54	19,32				
<i>ATP</i>	35,80	37,02	38,24	39,46	40,68				



Данные таблицы подтверждают более выгодное для налогоплательщика значение расходов, облагаемых НДС. Любая организация имеет необлагаемые НДС расходы, из которых часть невозможно сделать облагаемыми, например оплату труда, но также к данному типу расходов относятся и материальные расходы, по которым НДС не был уплачен в силу того, что поставщик пользуется правом на освобождение от уплаты НДС. В целях оптимизации налогообложения важную роль играет система управления издержками и договорная политика организации. К задачам последней относят, например, отбор контрагентов, которые являются добросовестными плательщиками НДС. В связи с этим отказ от контрагентов, не уплачивающих НДС, и заключение контрактов с поставщиками-плательщиками НДС приносит определенную налоговую выгоду. Направление изменений видно на рисунках (рис. 1 и 2), построенных для общих затрат, составляющих 80% и 40% совокупного дохода соответственно.

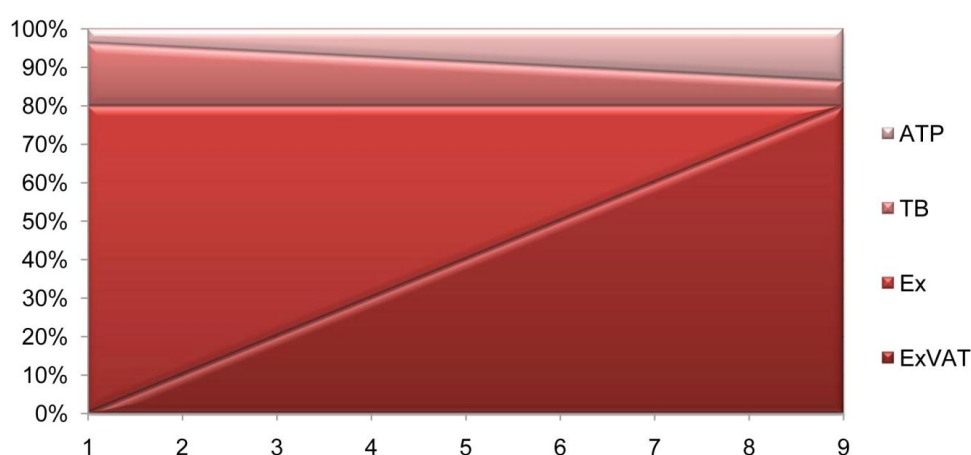


Рис. 1. Изменение налогового давления и прибыли, оставшейся после уплаты налогов, при уровне затрат 80% от совокупного дохода

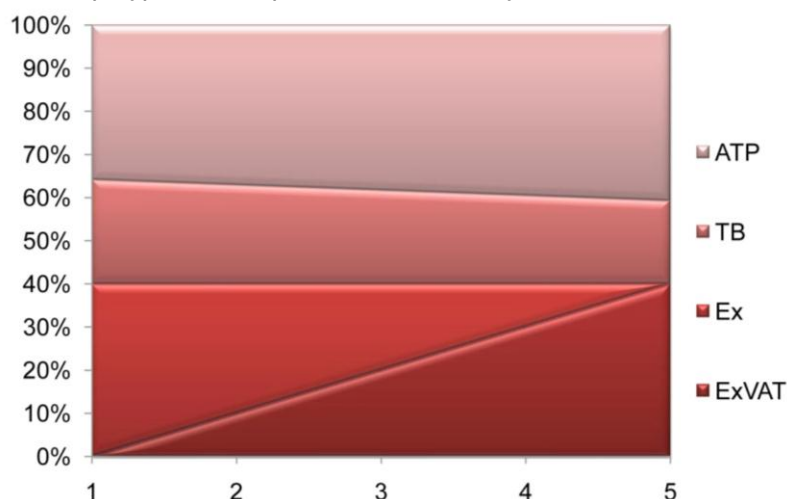


Рис. 2. Изменение налогового давления и прибыли, оставшейся после уплаты налогов, при уровне общих затрат 40% от совокупного дохода

Когда уровень общих затрат составляет 40% от совокупного дохода доля прибыли существенно превышает долю налогов в совокупном доходе, однако темп прироста прибыли в результате увеличении доли облагаемых НДС расходов в общей величине затрат сохраняется. Он одинаков и при общих затратах в 40% от совокупного дохода и при 80%.





Поскольку при постоянной величине общих расходов увеличение расходов, облагаемых НДС, на определенную величину означает снижение расходов, не облагаемых НДС, на ту же величину, то  $Ex_1 = Ex_0 - \Delta Ex_{VAT}$ .

Найдем зависимость  $ATP$  от  $Ex_{VAT}$  при  $Ex + Ex_{VAT} = const$ . Тогда

$$\frac{\Delta ATP}{\Delta Ex_{VAT}} = \frac{r_{VAT}}{1 + r_{VAT}} \cdot (1 - r_{PT}). \quad (7)$$

Это означает, что при увеличении в общей величине затрат  $Ex_{VAT}$  на 1%,  $ATP$  увеличивается на  $0,01 \cdot Ex_{VAT} \cdot \frac{r_{VAT}}{1 + r_{VAT}} \cdot (1 - r_{PT})$ .

Рассчитанный уровень зависимости прибыли от облагаемых НДС расходов нужен для расчета экономических выгод при управлении издержками и оценке альтернативных поставщиков-плательщиков НДС.

Мы уже отмечали, что при росте общих расходов налоговое давление и чистая прибыль снижается. Однако масштабы этого снижения зависят от того, какой тип затрат повышается. В таблице (табл. 2) приведен пример повышения расходов организации и рассчитаны налоговое давление и прибыль после уплаты налогов.

Таблица 2

## Изменение налогового давления и прибыли после уплаты налога в результате повышения расходов, %

Рост расходов, не облагаемых НДС								
	1	2	3	4	5	6	7	8
$P$	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
$Ex_{VAT}$	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
$VAT$	12,20	12,20	12,20	12,20	12,20	12,20	12,20	12,20
$Ex$	0,00	10,00	20,00	30,00	40,00	50,00	60,00	70,00
$PT$	13,56	11,56	9,56	7,56	5,56	3,56	1,56	0,00
$TB$	25,76	23,76	21,76	19,76	17,76	15,76	13,76	12,20
$ATP$	54,24	46,24	38,24	30,24	22,24	14,24	6,24	- 2,20
Рост расходов, по которым уплачивается НДС								
	1	2	3	4	5	6	7	8
$P$	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
$Ex_{VAT}$	0,00	10,00	20,00	30,00	40,00	50,00	60,00	70,00
$VAT$	15,25	13,73	12,20	10,68	9,15	7,63	6,10	4,58
$Ex$	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
$PT$	12,95	11,25	9,56	7,86	6,17	4,47	2,78	1,08
$TB$	28,20	24,98	21,76	18,54	15,32	12,10	8,88	5,66
$ATP$	51,80	45,02	38,24	31,46	24,68	17,90	11,12	4,34

Графически изменение налогового давления и прибыли в результате повышения расходов изображено на рисунках (рис. 3 и 4).

На графиках видно, что падение прибыли после уплаты налогов имеет большие темпы при увеличении расходов, по которым уплачивался НДС. Следует заметить, имеет место одновременное снижение налогового давления и чистой прибыли, что приводит нас к выводу о том, что при неизменной налоговой системе налоговое бремя может снижаться, и его снижение не означает движения к более благоприятной экономической позиции.

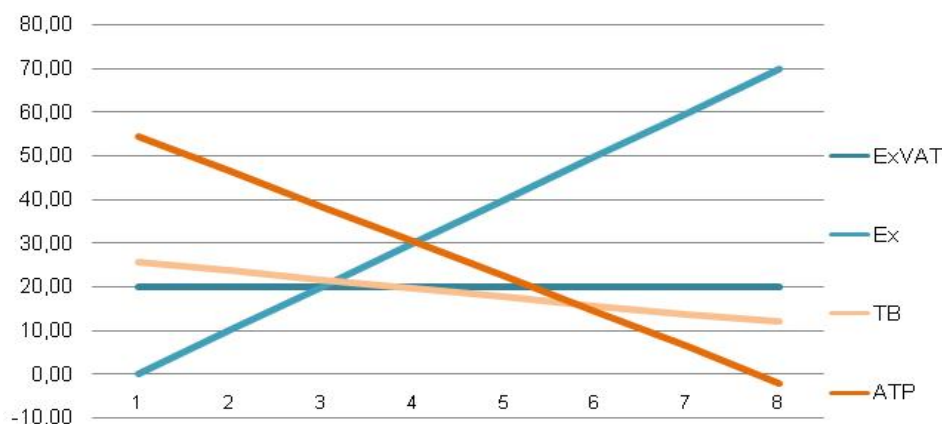


Рис. 3. Изменение налогового давления и прибыли в результате повышения расходов, не облагаемых НДС

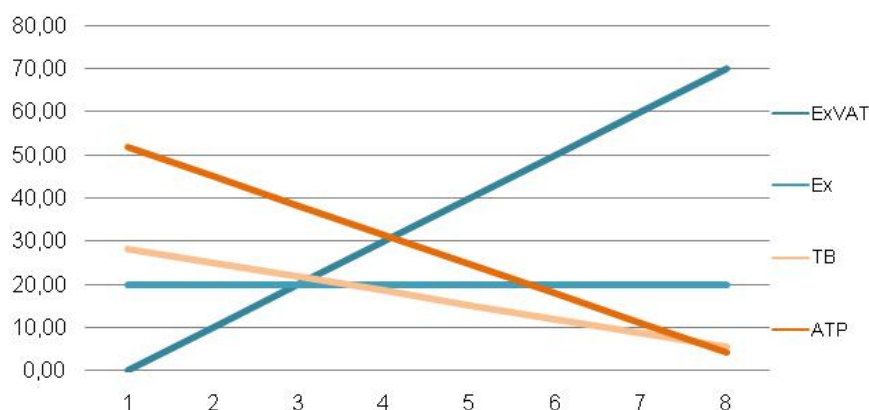


Рис. 4. Изменение налогового давления и прибыли в результате повышения расходов, по которым уплачивался НДС

В данной системе необходимо говорить о реальном влиянии снижения налогового давления на финансовый результат фирмы. Под реальным влиянием мы понимаем изменение прибыли в результате снижения налогообложения (снижения ставок налога, сужения объекта, предоставления налоговых льгот и пр.).

Реальное снижение подразумевает увеличение чистой прибыли фирмы в результате снижения налога. Следует отметить, что увеличение прибыли не очевидно для всех хозяйственных ситуаций, поскольку она также зависит и от соотношения облагаемых и необлагаемых НДС затрат.

На нашей модели можно посмотреть изменение прибыли и налогового давления при равной величине затрат, но разном соотношении облагаемых и необлагаемых НДС затрат, а также при различных ставках налогов. Для сравнения возьмем ставки налога вдвое меньше: НДС – 9%, налог на прибыль – 10% (табл. 3).

При сравнении финансового результата в сопоставимых условиях хозяйствования, но при разных налоговых ставках, мы наблюдаем снижение налогового давления и рост прибыли после уплаты налогов. Но если мы сравним ситуацию при разных налоговых ставках и в разных условиях хозяйствования (графы 3 и 4) увидим, что более низкое налоговое давление и более высокий уровень прибыли после уплаты налога присутствует в системе, где ставки налогов вдвое выше.



Таблица 3

## Сравнение налогового давления и прибыли, остающейся после уплаты налога, при разных савках налога и в разных хозяйственных условиях, %

	VAT 18% PT 20%	VAT 9% PT 10%	VAT 18% PT 20%	VAT 9% PT 10%
<i>P</i>	100,00	100,00	100,00	100,00
<i>Ex<sub>VAT</sub></i>	10,00	10,00	70,00	70,00
<i>VAT</i>	13,73	7,43	4,58	2,48
<i>Ex</i>	70,00	70,00	10,00	10,00
<i>PT</i>	1,25	1,26	3,08	1,75
<i>TB</i>	14,98	8,69	7,66	4,23
<i>ATP</i>	5,02	11,31	12,34	15,77

Таким образом, необходимо разумно подходить к вопросу определения налогового давления. Снижение налоговых ставок не является обязательным условием для уменьшения налоговых платежей и основным способом увеличения прибыльности организации. Проанализировав условия, в которых работает налогоплательщик, проведя некоторые экономические расчеты, можно найти варианты снижения налоговых обязательств и увеличения уровня прибыли, и в современных экономических условиях.

### Ссылки на источники

1. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 495 с.

**Chirkov Maxim,**

*Candidate economy, assistant professor of tax and taxation science of Altay State University, Barnaul*  
[mt3000@mail.ru](mailto:mt3000@mail.ru)

**Vatutina Yulia,**

*Senior teacher of tax and taxation science of Altay State University, Barnaul*  
[vatutinka@rambler.ru](mailto:vatutinka@rambler.ru)

### The tax burden for companies

**Annotation.** In article organization's expenditures influence on tax pressure level is analyzed. The simplified firm's tax model on the basis of two taxes the VAT and the tax profit – is constructed. Dependence of size of the profit remaining after payment of taxes, and tax pressure on the developed ratio of expendirure is calculated, on which VAT was paid, and expenses which weren't assessed with the VAT.

**Keywords:** tax pressure, two-tax model, contractual policy, value-added tax, profit tax.

ISSN 2304-120X



9 772304 120128