Поиск путей оптимизации налогообложения фармацевтических организаций

Другова З.К.

Search of ways of pharmaceutical enterprises taxation optimization

Drugova Z.K.

Томский военно-медицинский институт, г. Томск

© Другова З.К.

Целью данного исследования является изучение и оценка эффективности налогообложения фармацевтических организаций, осуществляющих розничную реализацию медикаментов.

Ключевые слова: налоговая система, налоговая нагрузка, налогообложение, фармацевтическая организация.

The goal of the present investigation is the study and assessment of taxation efficiency for pharmaceutical enterprises dealing with medicine retail.

Key words: tax structure, tax obligations, taxation, pharmaceutical establishment.

УДК 615.12:614.27:336.2027

Цель исследования — анализ и выявление экономической обоснованности перехода от одних систем налогообложения к другим. Применялись следующие методы: сравнения, группировки, логический, метод абсолютных и относительных величин. Научная работа проводилась в 1998—2002 гг.

Для оценки проблемы была исследована финансовая деятельность десяти фармацевтических организаций г. Томска и Томской области различной формы собственности, осуществляющих розничную реализацию медикаментов.

Изучая поставленную задачу, можно отметить, что свою работу государственные и коммерческие фармацевтические предприятия осуществляют в неравных условиях. Обусловлено это следующими особенностями:

— функционирование государственных и муниципальных аптек связано с выполнением социальной функции государства. Этому процессу присущи специфические формы деятельности — от поддержания обязательного ассортимента медикаментов до решения проблемы льготного отпуска лекарственных средств;

— на государственных и муниципальных аптеках тяжелым бременем висят «излишки» производственных площадей, которые спроектированы в соответствии со СНиПами советского периода и рассчитаны для работы в других, отличных от действующих в настоящее время условиях;

— государственные и муниципальные аптеки более прозрачно осуществляют свою деятельность, платят в полном объеме все виды налогов и, как правило, не имеют теневого оборота;

— большой штат специалистов, что обусловлено функциями, которые выполняет аптека (льготный отпуск, производственная функция и т.д.);

— содержание производственных отделов, деятельность которых направлена на решение социальных задач, обеспечение лечебно-профилактических учреждений экстемпоральными лекарственными формами и т.д.

До июля 1999 г. аптеки уплачивали налоги по обычной налоговой системе, предусматривающей налог на прибыль и налоги по результатам хозяйственной деятельности, а также ежемесячно с фонда оплаты труда производились отчисления во внебюджетные фонды.

Для стимулирования малого предпринимательства были приняты новые законодательные акты по налогообложению. Так, с 1 января 1999 г. введен в действие Федеральный закон ‹ 148-ФЗ от 31.07.1998 г. «О едином налоге на вмененный доход», согласно которому предприятия, осуществляющие отдельные виды деятельности (перечисленные в законе), должны быть переведены в обязательном порядке на уплату единого налога на вмененный доход. Законом предусматривается, что система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности устанавливается Налоговым кодексом и вводится в действие законом субъекта Российской Федерации [1].

В соответствии с Федеральным законом на территории Томской области был принят закон ‹ 32-ОЗ от 27.11.1998 г. «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности». Розничные фармацевтические организации с III квартала 1999 г. были переведены на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД).

Базовая доходность изначально региональным законом была установлена методом «торговое место», т.е. в зависимости от количества торговых рабочих мест в аптеке.

Для оценки влияния налогообложения на деятельность аптеки рассматривались абсолютные и относительные показатели, среди последних объем налоговых отчислений соотносился с валовой выручкой и валовой прибылью аптеки за отчетный период.

Как показал анализ, в III квартале 1999 г. отмечается уменьшение в три—пять раз доли налогов к валовой прибыли по сравнению с аналогичным периодом 1998 г. (табл. 1). Причем при установлении базовой доходности «торговое место» выигрывают значительно организации с большим объемом продаж и с более выигрышным, с коммерческой точки зрения, местом расположения (наличие торгового центра, транспортной развязки, плотность застройки и т.д.).

Таблица 1

Сравнительная характеристика доли налоговых платежей к валовой прибыли, %

Период	Номер аптеки									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1998 г., III кв.	26,7	28,0	27,6	29,2	25,0	23,4	26,0	30,0	25,0	26,4
1999 г., III кв.	8,9	5,6	5,52	5,84	8,33	4,68	5,2	6,1	6,0	8,8

Одновременно наблюдается увеличение доли налогов у фармацевтических организаций, расположенных в малонаселенных районах и имеющих небольшие показатели доходности, что способствует сокращению их числа.

Далее был проведен анализ зависимости уровня торговой наценки от уровня налоговых платежей (табл. 2).

Таблица 2

Определение зависимости уровня торговой наценки от уровня налоговых платежей, %

Период	Номер аптеки									
	1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
1998 г. III кв.	35,0	34,7	33,6	34,5	36,2	37,0	35,0	34,5	30,0	32,3
1999 г. III кв.	26,8	27,9	24,5	34,5	29,0	35,0	35,0	25,6	26,0	27,0

Анализируя влияние налоговой нагрузки на уровень торговой наценки, можно отметить, что в большинстве рассматриваемых аптек уровень торговой наценки очень чувствителен (существенно зависит) от размера налоговых платежей. При уменьшении налоговой нагрузки наблюдается плавное снижение уровня торговой наценки. При повышении происходит увеличение уровня торговой наценки и, как следствие, цены на лекарственные препараты. В большинстве исследуемых аптек отслеживают и экономически обосновывают торговую наценку.

За исследуемый период несколько раз менялось законодательство по налогообложению. Так, например в 2000 г. наблюдалось увеличение налоговой нагрузки, это было обусловлено введением повышающего коэффициента инфляции во II квартале и увеличением размера базовой доходности.

В III квартале 2000 г. для муниципальных аптек, выполняющих производственную функцию, был введен раздельный учет видов деятельности, что повлекло за собой применение двух налоговых систем: уплату налогов по традиционной системе для производственных отделов и единого налога на вмененный доход для розничной реализации готовых лекарственных форм. Данный факт вызвал повышение уровня торговой наценки в III и IV квартале 2000 г. в большинстве исследуемых аптек.

В 2002 г. были в очередной раз внесены изменения в законодательную базу на региональном уровне. Базой для исчисления налога на вмененный доход стали общие площади аптек, и одновременно был введен единый социальный налог с фонда оплаты труда, что значительно увеличило налоговую нагрузку на аптеки.

В результате проведенных исследований становится ясно, что перевод аптечного учреждения на уплату единого налога на вмененный доход, где базовой доходностью является метод «торговое место», существенно снижает налоговую нагрузку организации. Предварительный анализ показал, что законодательная база по единому налогу на вмененный доход несовершенна. На региональном уровне нет дифференциации величины налогового обязательства, используется предельно низкое число поправочных коэффициентов, в результате чего налоговая нагрузка на отдельные категории налогоплательщиков либо существенно завышается, либо занижается. Единый налог на вмененный доход имеет свои отрицательные стороны, ставка для каждого конкретного налогоплательщика определяется без учета его финансовых возможностей и решаемых им задач общественного развития. За пять лет своего существования региональное законодательство пересматривалось тридцать четыре раза, что также свидетельствует о несовершенстве данного закона.

Специалисты, непосредственно сталкивающиеся с расчетом и уплатой единого налога на вмененный доход, утверждают, что местные органы власти пытаются применять такое чтение законов и положений, которое принуждает организации выплачивать налоги в максимальном объеме. Такую возможность законодательные органы оставляют за собой, издавая различные местные и региональные законодательные акты [6].

Излишняя «рамочность» федерального законодательства приводит к существенным недостаткам законодательных актов на региональном уровне.

В федеральном законодательстве существует много условий, регулирующих определение ставки, но их применение — компетенция чиновников. Это создает дополнительные возможности для произвола чиновников и почву для коррупции.

Эффективную налоговую систему можно создать только на серьезной теоретической основе, учитывающей специфику экономических отношений в обществе. Налоговая система, не соответствующая экономическим законам и потребностям развития общества, всегда неэффективна [3].

Государство должно создавать такую налоговую систему, которая отвечала бы интересам каждого отдельного налогоплательщика. Налогообложение является подлинным отражением экономической и политической зрелости общества.

Методология налогообложения является сегодня наименее исследованной в России областью финансовой теории и практики, в том числе и в области фармации. Расходы министерств РФ на научные исследования по налогообложению составляли, по данным МНС, в 2001 г. — 0,09; 2000 г. — 0,08; 1999 г. — 0,26% от общего числа научных исследований. Среди 17 министерств МНС по расходам на научные исследования занимает 15-е место [2].

В настоящее время перед законодателями стоит проблема поиска оптимальной налоговой нагрузки, она является очень важной теоретической и практической задачей при разработке любой налоговой системы. Оптимальность с точки зрения интересов хозяйствующих субъектов предполагает уплату всех налогов в бюджет, с одной стороны, и достижение максимального экономического роста — с другой [5]. Налог должен взиматься с выручки, с прибыли, с дохода

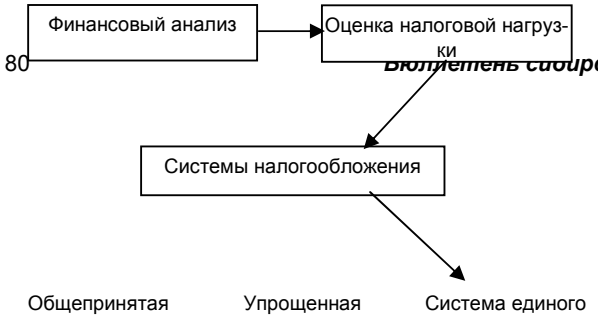
или имущества, а не с формы ведения деятельности. Наиболее благоприятный налоговый режим функционирования предприятия должен быть принят региональным законодательством. На практике он обеспечивается за счет установления экономически обоснованного уровня налоговых изъятий для каждого налогоплательщика.

Общая продуктивность налоговой системы во многом зависит от ценовой политики. О зависимости между ценообразованием и налогообложением можно судить по тому, насколько налоговые платежи увеличивают розничные цены.

Во-первых, часть налогов — производная от совокупного финансового результата предприятия. Поэтому ценовой фактор роста прибыли производителя товаров и услуг, а тем самым и сумма уплачиваемого налога играют решающую роль в формировании структуры налоговой системы. Во-вторых, некоторые налоги представляют собой прямую надбавку к цене (НДС, налог с продаж). Такие налоги называют косвенными налогами. Следовательно, эта величина налоговых поступлений также напрямую зависит от уровня цен и политики ценообразования. Налоги или льготы по налогообложению становятся важными рычагами управления ценами.

Фармацевтические организации по ряду внешних признаков (объем продаж, среднесписочная численность и т.д.) относятся к субъектам малого предпринимательства. В настоящее время ни на уровне Федерации, ни на уровне муниципалитета не проводилось комплексного анализа налоговой системы малых предприятий. Для субъектов малого предпринимательства необходимо провести единый комплексный анализ трех систем налогообложения и найти более оптимальную, обеспечивающую развитие каждого предприятия. Задачу определения налоговой нагрузки фармацевтических организаций необходимо решать на федеральном, региональном, местном уровнях, а также на уровне хозяйствующего субъекта в зависимости от уровня сложности решаемых им социальных задач.

Для поиска наиболее благоприятного режима налогообложения аптеки можно предложить следующую методику:



Методика оценки микроэкономических показателей для поиска оптимального способа налогообложения

Общепринятая система налогообложения включает уплату налога на прибыль и другие налоги по результатам финансовой деятельности.

Упрощенная система налогообложения предусматривает, что налоги уплачиваются в зависимости от применяемого показателя и утвержденной ставки: 15% от валовой прибыли или 6% от объема продаж.

Анализ финансовой устойчивости должен проводиться по предприятиям, применяющим общепринятую систему налогообложения и систему вмененного дохода. Предложенная методика позволит оценить действенность региональной налоговой системы для малого предпринимательства и сформировать локальные направления налоговой политики сферы малого предпринимательства [4].

По мере роста качественных и количественных параметров бизнеса он становится все более сложным организмом, требующим структурирования форм управления финансовыми и налоговыми отношениями и отработки возрастающего потока соответствующей информации. Налоговый менеджмент вносит прямой вклад в прибыльность бизнеса, оптимизацию налоговых обязательств. Поиск путей оптимизации налоговых платежей представляет собой одно из направлений налогового планирования, осуществляемого в интересах деятельности организации. Налоговое планирование с позиций налогоплательщика как один из элементов корпоративного налогового менеджмента — неотъемлемая часть его финансово-хозяйственной деятельности. Главная задача налогового менеджмента — грамотное и в

правовом отношении законное уменьшение налоговой нагрузки для каждого налогоплательщика [6].

На современном этапе неотъемлемой частью налогового планирования, управления налогообложением становится введение в практику налогового экономического и юридического аудита.

Таким образом, в результате проведенного исследования можно сделать следующие заключения:

1. При установлении и исчислении единого налога должен обеспечиваться такой принцип налогового законодательства, как учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога.

2. Единый способ налогового изъятия не должен приводить к ухудшению положения налогоплательщика.

3. При переводе аптек на систему ЕНВД у большинства исследуемых аптек степень жесткости налоговой нагрузки снизился, что оказало благоприятное влияние на уровень цен на лекарственные препараты.

4. На современном этапе необходимо проводить анализ налоговой нагрузки и оценивать ее влияние на финансовое положение хозяйствующих субъектов, оптимизировать сумму налоговых платежей для своей организации.

Литература

1. *Закон ‹148-ФЗ* от 31.07.1998 г. «О едином налоге на вмененный доход».
2. *Калинин Ю.П., Деев В.В., Тютюнников Н.Н.* Наука — основа всех перспективных разработок ГИНВЦ России // Налоговый вестник. 2002. ‹ 1. С. 11—16.
3. *Нестеров В.В.* Сущность налога, его общественное назначение // Налоговый вестник. 2000. ‹ 2. С. 165—168.
4. *Чернышова Н.И.* Оценка эффективности региональной налоговой системы малого бизнеса // Налоговое планирование. 2001. ‹ 3. С. 34—37.
5. *Филлипович А.В.* Региональная политика в области налогообложения: связь налоговой нагрузки с экономическим ростом // Вестник МГУ. Сер. VI. Экономика. 2002. ‹ 2. С. 12—22.
6. *Юткина Т.Ф.* Налоги и налогообложение. М., 2001. С. 268.

Поступила в редакцию 09.04.2003 г.