

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, управления и природопользования
кафедра финансов

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

_____ И.С. Ферова
подпись
« _____ » _____ 2016 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

направление 38.03.01 «Экономика»
профиль 38.03.01.05 «Налоги и налогообложение»

**НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ: ОЦЕНКА
И СНИЖЕНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ**

Научный
руководитель

подпись, дата

к.э.н., доцент
должность, ученая степень

Г.П. Гордеева
инициалы, фамилия

Выпускник

подпись, дата

А.И. Низамутдинова
инициалы, фамилия

Нормоконтролер

подпись, дата

Л.П. Жигаева
инициалы, фамилия

Красноярск 2016

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	4
1 Налоги – основной источник доходов бюджета.....	6
1.1 Исторические аспекты развития налогообложения.....	6
1.2 Современные аспекты развития налогообложения в России.....	21
1.3 Методики исчисления налоговой нагрузки в организации.....	36
2 Практика налогообложения в ООО «СибСтройХолдинг».....	51
2.1 Организационно – экономическая характеристика предприятия.....	51
2.2 Порядок исчисления и сроки уплаты налогов в бюджет организацией.....	54
2.3 Оценка налоговой нагрузки организации.....	59
3 Рекомендации по снижению налоговой нагрузки на ООО «СибСтройХолдинг»	67
Заключение.....	76
Список сокращений.....	81
Список использованных источников	83
Приложения А-С.....	89-181

ВВЕДЕНИЕ

Налоги являются обязательными сборами, взимаемыми государством с хозяйствующих субъектов и с граждан по ставке, которая устанавливается законом. Налоги служат важной составляющей экономических отношений в обществе с момента появления государства. В настоящее время налоги – основной вид доходов государства.

Значение налоговых платежей в урегулировании экономических проблем значительно. Они воздействуют на высоту и конструкцию совокупного спроса, они также способствуют росту производства отдельных отраслей, но они могут также служить причиной его замедления. Налогам подчинено соответствие затрат производства и стоимостью товаров и услуг.

Состояние и темпы развития предпринимательской деятельности во многом зависят от налогообложения. Налоговое законодательство России характеризуется с одной стороны обширным нормативным материалом, с другой – частым внесением всевозможных изменений и дополнений, следовательно, нестабильностью.

Налоговые платежи составляют значительную долю в финансовых потоках организации. Управление налогообложением в организации все чаще входит в практику процесса хозяйственной деятельности. Среди способов управления налогообложением важное место занимает налоговое планирование, при котором налогоплательщик постоянно анализирует налоговые последствия осуществляемых им сделок.

Актуальность избранной для исследования темы в современных условиях не вызывает сомнения. За счет налоговых поступлений от коммерческих предприятий формируется значительная часть поступлений во все уровни бюджетной системы Российской Федерации, и, с учетом разгосударствления экономики, вышеуказанная составляющая формирования бюджетов имеет стабильно высокую долю в доходах государства.

Цель работы – раскрыть налогообложение коммерческих организаций в России и дать рекомендации по оптимизации налоговой нагрузки данной группы предприятий.

В связи с целью на исследование поставлены следующие задачи:

- проанализировать понятие, цели, содержание и роль системы налогов;
- определить законы построения системы налогов;
- определить и проанализировать зачисления налоговых поступлений в бюджет РФ ООО «СибСтройХолдинг»;
- выявить проблемы современной системы налогов РФ;
- перечислить сложности и причины замедления при совершенствовании современной системы налогов;
- выявить возможные направления и пути совершенствования формирования политики налоговой системы государства на современном этапе.

Предметом исследования являются налоги коммерческих организаций.

Объектом исследования является ООО «СибСтройХолдинг».

В ходе выполнения выпускной бакалаврской работы были применены общенаучные методы и приемы: исторический метод, метод моделирования, метод группировки, метод прогнозирования, метод классификаций, метод ранжирования, метод структурирования налогов, а также функциональный метод, табличный метод, индексный метод и метод средних величин.

Теоретической и информационной основами исследования выступают:

- законодательные и нормативные акты Российской Федерации (Конституция РФ, Налоговый кодекс РФ и др.);
- труды российских ученых, связанных с изучением теории и практики государственных финансов и бюджета, научные статьи, учебники и учебные пособия.
- учредительные документы, налоговая отчетность ООО «СибСтройХолдинг»; за 2013-2015 года.

1 Налоги – основной источник доходов бюджетов

1.1 Исторические аспекты развития налогообложения

Появление налогов, формирование и усовершенствование системы финансов, а в дальнейшем отведение из нее системы налогов неделимо сплетено с генезисом общества и устройства государства. Система финансов нашей страны проходила стадии, которые являются характерными в любой стране мира. Но впоследствии Октябрьской революции ее модернизация проходила иначе: немалую роль стали причинять субъективные причины и политические преимущества перед общественными и экономическими законами. Обратим внимание, что с самых первых стадий жизни государства Российского властители эксплуатировали заинтересованность своих подданных в части выплаты по налогам для свершения своих лично поставленных целей, что, по сути, являлось проведением эффективной политики в сфере налогов в нашей стране. С точки зрения таких взглядов разберем более существенные этапы развития нашей страны, связанные с различного вида корректировками в сфере обложения налогами [53].

Понятие налогов родилось на заре человеческой цивилизации с возникновением ранних потребностей общества. Существование какого-либо государства невозможно было без наличия в нем налогов. Они являются главным каналом получения доходов в каждой образованной стране в течение долгого времени. В наше время налоговый механизм является как рычагом фискальной политики, так и орудием влияния государства на прогресс в области производства, его отраслевое и территориальное строение, темпы научно-технического развития. Таким образом, налогам присуща главнейшая функция регулирования хозяйства [57].

Концепция обложения налогами представляет собой составляющую часть экономической науки. При том, что практическое обложение налогами возникло еще до появления такой области науки как экономика. Понятие

«экономика» было включено в научный оборот в V-IV вв. до Рождества Христова в Греции. Оно вытекало из слов «ойкос» - хозяйство, дом и «номос» - правило, закон. Правила ведения домашнего хозяйства - именно такое определение использовалось воспитанником Сократа (469-399 годах до Р.Х.) греческим историком Ксенофонтом (434-359 года до Р.Х.). Коренным образом понятие зафиксировалось в эпоху великого греческого философа и естествоиспытателя Аристотеля (384-322 года до Р.Х.) [29].

Первоначально экономическая наука заключалась в изучении правил ведения домашнего хозяйства. Уже позже ее интересы были обращены к изучению правил и законов устройства общества.

Таблица 1 - Этапы усовершенствования видов и способов взимания налогов

Этапы	Период	Особенности
I-Рождение налогов	От Древнего Египта до начала средних веков	Отсутствие в государстве какого-либо аппарата управления финансами по установлению и взиманию налогов
II-Становление налоговой системы	XVI - начало XIX вв.	Появление в стране сети казенных организаций, к числу которых относятся финансовые, а также переходом части обязанностей по взиманию налогов в руки государства. Значительная роль откупщиков
III-Развитие налоговой системы	С XIX века и до сегодняшнего дня	Укрепление роли государства в сфере налогообложения. Государство сосредотачивает в своих руках весь спектр функций, касающихся определения и сбора налогов, так как на начало периода уже были сформированы правила налогообложения. Органы власти регионов и местных общин наделяются полномочиями и обязанностями по оказанию помощи государству, а также получают некоторый уровень самостоятельности в плане взимания налогов внутри своей территории.

Первой формой налогообложения, которая была применена на первых этапах формирования государства, по праву можно назвать жертвоприношение. Оно являлось традицией, обычаем и превращалось в обязательный сбор со

строго установленной долей взимания (процентной ставкой). В пятикнижии Моисея сказано: «И всякая десятина на земле из семени земли и из плодов дерева принадлежит Господу» [33].

Следом за крещением Руси князем Владимиром была создана церковь Св. Богородицы в Киеве, которая была передана десятой частью от всех доходов. Отсюда следует, что первичной налоговой ставкой была доля доходов в размере 10%, другими словами-десятина [51].

Сообразно с прогрессом в стране появилась «светская» десятина, собираемая в пользу владетельных князей. Вместе с ней собиралась и церковная десятина. Такая практическая деятельность наблюдалась много сотен лет в разных государствах- начиная от Древнего Египта и заканчивая средневековой Европой [14].

В древнейшие времена в Египте взимался поземельный налог, которому была присуща высокая точность. Во времена Страбона в Египте существовали два нилометра, с помощью которых люди следили за уровнем воды, которые были основой высчитывания будущего налога. За 12 веков до Рождества Христова в Китае, Вавилоне, Персии уже известен поголовный, или подушный, налог [23].

Система финансов на Руси начала формироваться во времена соединения Древнерусского государства, основа которому было положено в конце IX в. Как говорил С.М. Соловьёв в своей книге «История России с древнейших времен», первостепенным источником поступлений в княжескую казну была дань. Князь Олег взysкивал ее с подчиненных ему племен: «...некоторые платили мехами с дыма, или обитаемого жилища, некоторые по шлягу от рала». Изначально взимание дани именно непостоянный характер, но уже позже ее взysкивание принимало более систематический характер прямого налога. Во времена соединения земель в единое государство налогообложение племен облегчало данный процесс и придавало ему более быстрые темпы развития. Как отмечают историки, князь Олег после покорения днепровских северян запросил от них более безболезненную дань, чем была уплачена ими в пользу хазаров. Узнав об

этом, остальные племена без борьбы согласились быть под защитой князя Олега и платить ему добровольную дань. Данный вид налога прослужил основным на протяжении всего периода XI—XII вв. [58].

Помимо такого вида налога как дань в Древней Руси действовало поземельное обложение. Косвенное обложение налогами действовало в виде торговых и судебных пошлин. Такая пошлина как «мыт» взыскивалась на блокпостах городов и крупных населенных пунктов за провоз товаров через них, пошлина «перевоз» — за перевоз чего-либо через реку, торговая пошлина — за право устраивать рынки и т.д. При помощи налоговых платежей также разрешались проблемы с общественным порядком. К примеру, судебная пошлина («вира») взыскивалась за убийство, «продажа» (штраф) — за прочие преступления. Если был убит чужой холоп, то в данном случае князю выплачивалась пошлина в сумме 12 гривен. При исчезновении преступника плата взымалась со всех жителей округа, в котором ранее было совершено убийство. Таким образом, формировалось понятие общественной ответственности за совершенное преступление, что в дальнейшем помогало в ходе разоблачения виновного, а также способствовало к предостережению людей совершать различные преступления и деяния такого рода [42].

Тяжелый период в истории преобразований на Руси, а также системы финансов переплетен с нашествием татаро - монголов. Главным налоговым платежом считался «выход», взимаемый уполномоченными людьми самого хана, именуемые баскаками, а позднее и самими русскими царями. «Выход» был налогом, взимаемым с каждого человека мужского пола и поголовья скота. Сумма варьировалась в зависимости от договоров могущественных князей и ханов. Кроме «выхода» в стране существовали другие налоги и платежи, налагаемые ордынцами. К примеру, ям — обязанность предоставлять подводы чиновникам Золотой Орды. Система финансов на Руси развалилась, сбор прямых налоговых платежей в казну государства становился практически недостижим. Главной основой получения прибыли на то время становились торговые сборы [8].

Выплата такого вида налога как «выход» завершилась Иваном III в 1480 году. Система финансов на Руси была воссоздана: вводились такие налоги как прямой налог — денежные средства от черносошных крестьян и посадских людей, позже ямской, пищальный — для производства пушек и т.д. для создания хорошей и верной системы взимания налогов проводилась опись земель, в которой отражалось местонахождение данной земли, ее обладатели, величина собранного на ней урожая и т.д. Помощником в уточнении суммы налогового платежа служило «сошное письмо». Величина условной единицы — «сохи» — в каждой местности отличалась и была связана с качеством почвы, а также принадлежности земельного участка. Посошное обложение носило в себе некоторые минусы: субъективизм при оценке земельных участков, люди, занимающиеся переписью земель, были взяточниками и нарочно уменьшали доходность данной земли. В связи с этим для второй половины XVII века характерна отмена данного вида обложения, что послужило основой для введения нового, так называемого подворного налогообложения, в основе которого лежит другая единица измерения — двор. Величина дворов определялось количеством ворот. В.О. Ключевский отмечал, что введение такого налога послужило нахождению легального ухода от его уплаты, который заключался в соединении сразу нескольких дворов и снесении ворот, оставляя тем самым одни единственные, за которые платили уже несколько человек, а не каждый хозяин каждого из дворов [45].

Более совершенный способ управления налоговой системой привязан к правлению Петра I (1672—1725). Серьезные изменения в стране, совершенствование промышленной сферы и формирование постоянной армии служили причиной серьезных, глобальных потребностей в плане финансовых ресурсов. Такой вид налога как подворное налогообложение был отменен, после чего была введена подушная подать, причиной которой и являлось проведение переписи населения. Данные изменения можно отнести к наиболее серьезным и значимым событиям истории нашей страны, потому что полученные в ходе переписи данные были использованы не только в целях

обложения подданных налогами, но и в плане управления государством, а также при определении стратегий совершенствования промышленной сферы. Помимо этого, вводились новые виды налогов— горная подать, гербовые сборы, чрезвычайные налоги, которые были связаны с развитием армии: драгунские деньги, рекрутские, корабельные [19]. На прошлых этапах система финансов Руси главной задачей считала рост величины налоговых поступлений, ориентированных на потребности казны государства, которые не брали во внимание настоящее положение экономики страны. Петром I была изменена система отношений в части налогообложения. Им были осуществлены определенные действия, направленные на рост сил производства. Данные меры он считал рычагом к усилению положения системы финансов в стране. Были введены более совершенные орудия труда, немалые обороты развития присущи горному делу и обрабатывающей промышленности. Как отмечает В.О. Ключевский, Петр I приказывал Мануфактур-коллегии поддерживать предпринимателей в сфере промышленности, «вспомогать наставлением, машинами и всякими способами» [45].

Совершенствование промышленной сферы производства вело к модернизации сферы торговли, а торговля -путей сообщения и транспорта. Тем самым, рост экономики способствовал притоку прибыли в плановых периодах с помощью увеличения налоговой базы [45].

Петром I была изменена системы управления финансами. Им была также разграничена функция взимания, расходования и контроля за финансовыми средствами. Данная мера была предпринята для предотвращения сговоров и злоупотреблений. Камер-коллегии получили задание в виде надзора за доходами, штатсконтор-коллегия вела учет расходов, коммерц-коллегия вела учет таможенных сборов, а также ведала таможенными тарифами. В целях контролирования расходования полученных денежных средств руководством страны была создана ревизион- коллегия [48].

По окончании XVIII в. правительством страны была заложена основа нынешнего современного государства, которое проводит плодотворную

политику в сфере экономики, системы финансов и налоговой системы. Екатериной II (1729—1796) была усовершенствована система управления финансами [59].

Созданная в 1780 году Экспедиция о государственных доходах спустя некоторое время была разделена на четыре независимых экспедиции. Одной из них было поручено руководить доходами государства, другой — расходами, третьей — проверкой и контролем счетов, четвертой — взиманием долгов, недостач и начетов [44].

Екатериной II коренным образом была переделана система обложения налогами купцов. Все представители данного сословия были поделены на три гильдии исходя из материального состояния. Члены третьей гильдии обладали капиталом более чем 500 руб., второй – более 1 тыс., но не более 10 тыс. руб., в то время как члены третьей гильдии должны были иметь собственный капитал в размере, превышающем вышеуказанные суммы, следовательно, более 10 тыс. руб. [43].

Купцы лично предъявляли данные о величине своего капитала. Стоит заметить, что в соответствии с указом самой Екатерины II контроль за имуществом купцов не велся, а донесения по его сокрытию не брались во внимание. Причисление купца к наиболее высокой гильдии оценивалось как что – то существенное и похвальное. Благодаря этому большинство из них не стремились к уменьшению своего капитала, а, наоборот, пытались отразить величину капитала как наиболее реальную и действительную. Представителям купечества были предоставлены наиболее прибыльные заказы от государства, что причисляло их к наиболее высокому гражданскому положению. В начале налоговый платеж был равен 1% от суммы капитала купца, но по истечению некоторого времени сумму налогового платежа увеличили до 2,5% от капитала касательно купцов из третьей гильдии и 4% в отношении купцов других групп, следовательно, первой и второй гильдий [49].

Для решения различных спорных ситуаций в части управления финансами на губерниях образовывались коллегиальные губернские Казенные

палаты, в подчинении которых были казначейства в губерниях и уездах, которые содержали казенные доходы. Отсюда следует, что правительницей Екатериной II продолжался начатый Петром I путь по усилению самоуправления на местности, постановки для него новых целей, дарование ему автономных доходов [22].

В конечном итоге урегулирование системы финансов в нашей стране вызывало увеличение суммы доходов казны. На 1763 год их сумма была равна 16,5 млн руб., на 1764 год — 21,6 млн руб., на 1765 год — 22,7 млн руб., на 1766 год — 23,7 млн руб. Спустя 30 лет сумма доходов, зачисленных в казну государства, составила 68,5 млн руб. Об этом сказано в ведомости финансов страны за 1796 год. На тот момент прямые налоги занимали не одну из первых ролей в пополнении казны, в то время как косвенные налоги становились главенствующими в части получения доходов государства. К примеру, сбор подушной подати составлял примерно 30% от всех доходов за 1763 год, такие же виды налогов как промысловый или подводная подать приносили лишь небольшие доходы. На долю косвенных налогов приходилось примерно 42%, в сумме которого питейный налог занимал практически половину [9].

В период войны с Наполеоном в начале XIX в. страна нуждалась в росте всех видов ресурсов, особенно это касалось ресурсов финансовых. На 1809 год затраты страны вдвое превышали суммы полученных на то время доходов. При Александре I (1772—1839) в стране подготавливался план преобразований в сфере финансов, увязанный с именем большого государственного деятеля М.М. Сперанского. В нем был отражен список необходимых критериев, выполнение которых приведет к стабилизации доходной и расходной части бюджета. Главенствующий закон, представленный М.М. Сперанским, состоял в следующем: «Расходы должны соответствовать доходам. Поэтому никакой новый расход не может быть назначен прежде, нежели найден соразмерный ему источник дохода». Это положение впоследствии получило название «золотое правило Сперанского». Помимо роста сумм взимаемых налогов, что являлось основным рычагом к росту доходов государства, выдвигалось предложение по

снижению затрат. Это послужило разграничению расходов на группы. Отличительной чертой каждой из них являлся уровень потребности страны в этих самых расходах [12].

Глобальные изменения системы налогов нашей страны проходили в ходе реформы 1861 года, основной чертой которой являлась отмена крепостного права. Во главе страны в то время стоял Александр II (1818—1881). Данной реформе характерна трансформация режима сбора промыслового налога, прежде известного как гильдейский сбор. В то время также были упорядочены патентный сбор и дополнительный налог, уплаченная сумма которого исчислялась с помощью прогрессивных ставок в виде налога на прибыль. В то же время началась уплата подомового налога, акцизных сборов в замену винных откупов, а также налогообложение земель [50].

При Николае II (1868—1918) существенные изменения системы финансов страны были проведены великими государственными деятелями СЮ. Витте и П.А. Столыпиным. СЮ. Витте был во главе Министерства финансов на протяжении 11 лет. Его имени присущ статус зоркого стратега и министр-предпринимателя. Данному периоду свойственен немалый подъем суммы доходов казны. Главной причиной послужила реприватизация государством сети железных дорог и ввод винной государственной. В силу этого была доказана эффективность казенного сектора при ловком его руководстве, с учетом того, что результаты от данного вида деятельности могут приносить не меньше пользы, нежели частный сектор. Он отмечал также преобладание в частном секторе интересов его участников, а не самого государства [40].

В канун Первой мировой войны положение финансовой сферы в России являлось достаточно стабильным. Взимание налогов проектировалось по трем ветвям: прямые налоги — 264,5 млн руб., косвенные налоги — примерно 710 млн руб. и пошлина — свыше 230 млн руб. [10].

Война 1914 – 1918 годов пагубно отразилась на состоянии финансов в стране. Для компенсации увеличивающихся военных затрат, властям было необходимо регулярно увеличивать суммы взимаемых налогов и сборов,

вводить новые акцизы. После Февральской революции состояние страны усугубилось. Временному правительству не удалось сгладить трудности в сфере экономики и финансов. Это служило толчком к росту инфляции, увеличению бумажной эмиссии денег [21].

Следующий упадок во всей системе финансов нашей страны произошел следом за Октябрем 1917 года. Главным источником получения доходов центральных органов Советской власти была производимая на тот момент эмиссия денег, в то время как доходом местных органов стала контрибуция. Но ни тот, ни другой источник доходов не помогали в стабилизации хозяйства страны. требовалось сделать чрезвычайные шаги для малейшей нормализации состояния страны. особенный период в стабилизации системы финансов страны наступил следом за объявлением новой экономической политики (НЭП). Снимались ограничения на торговлю, на местный кустарный промысел. Стали возникать иностранные концессии. Была создана система налогов, займов, кредитных операций, сделаны шаги по приняты меры по усилению денежной единицы страны. во времена НЭПа имели место разные формы собственности, функционировали экономические законы, что, в свою очередь, служило основным рычагом действия системы налогов. Особенной характеристикой данного периода было существование большого количества видов налогов и сборов, множественность налогообложения торгово- промышленного оборота. На тот момент имели место быть следующие группы налогов, пошлин, сборов:

- прямые налоги. К их числу принадлежали сельскохозяйственный, промысловый, подоходно-поимущественный, единый натуральный налог, индивидуальное обложение кулацких хозяйств, военный налог, налог с наследства и дарений и др.;

- косвенные налоги. К ним принадлежали акцизы, налог с доходов от демонстраций кинофильмов. Акцизы определялись на продажу чая, кофе, сахара, соли, алкогольных напитков, спичек, нефтепродуктов и некоторых других потребительских товаров;

- пошлины: патентная, судебная и др.;

- сборы: гербовый, патентный, канцелярский, прописочный, на нужды жилищного и культурно-бытового строительства [11].

На этом этапе родилось большое количество налогов и сборов, которые не предусматривались законодательством, но были предусмотрены органами местного самоуправления.

В будущем система финансов России совершенствовалась другими методами, нежели системы финансов других стран. Следом за налогами страна принялась за административные приемы взимания прибыли предприятий и переназначение финансовых ресурсов посредством бюджета страны [36].

Ведущие законы системы налогов капиталистического государства вырабатывались в ходе налоговой реформы 1930— 1932 годов. Ее целью являлось упрощение системы налогообложения, устранение многозвенности. Значительное число налогов было видоизменено, а некоторые даже были соединены в единый налоговый платеж. Стали взимать следующие виды основных налогов: для государственных предприятий — налог с оборота и отчисления от прибыли, для кооперативных предприятий — налог с оборота и подоходный налог [67].

Ассигнования от прибыли предприятий, скапливающиеся в казне государства, имели налоговый характер. Однако отличие от налогов состояло в индивидуальности ставок, а также возможности изменения их по решению отраслевых министерств и финансовых ведомств без участия законодательной власти. Тот или иной признак для установления части прибыли, сохраняемой в распоряжении организации, не был сформулирован. Норма ассигнований в течение календарного года могла носить различные значения [26].

Во время Великой Отечественной войны система налогов была модифицирована. Правительство установило временную надбавку к подоходному и сельскохозяйственным налогам в размере 100% в 1941 году, которую с января 1942 года была преобразована в специальный военный налог. Под обложение данного налога попадали граждане СССР, которым к тому времени уже исполнилось 18 лет. Исключениями являлись военнослужащие и

члены их семей, которые получали государственное пособие, инвалиды I и II групп, пенсионеры, мужчины старше 60 лет и женщины старше 55 лет в случае, если у них не было дополнительных (сверх пенсии) или самостоятельных источников доходов. Рост цен послужил увеличению размеров доходности и норм отчислений сельскохозяйственного налога. Указом Президиума Верховного Совета СССР от 10 сентября 1942 года был введен единый налог со зрелищ, уплачиваемый казенными, кооперативными и социальными предприятиями и организациями по различным ставкам в процентах от валовой выручки, которая была получена при проведении оплачиваемых сеансов, при проведении платных киносеансов, цирковых представлений, спортивных состязаний. На данном этапе были введены сборы с владельцев скота (в городах, рабочих, дачных и курортных поселках), за регистрацию охотничьих и промысловых собак и т.д. Выполнение действенных мер в части налогообложения способствовало получению позитивных результатов [35].

В годы Великой Отечественной войны объем налоговых поступлений по отношению к 1940 году изменился. Уменьшение поступлений от прибыли и налога с оборота было связано с острым падением производства в области легкой, пищевой промышленности, а также в некоторых других высокорентабельных отраслях. Для роста доходов бюджета правительство вело активную политику, направленную на привлечение средств населения. В сравнении с 1940 года в 1945 году увеличение сумм денежных средств, полученных от населения, составило 360%. Данные мероприятия позволили нашей стране обеспечить финансовое сопротивление оккупантам и в конечном итоге помогли достичь победы. В данном периоде взимание налогов чаще всего проходило в натуральной, а не материальной форме. В 1946 году в сфере налогообложения произошли некоторые изменения: подлежал отмене военный налог, ставка сельскохозяйственного налога была снижена, для определенных групп плательщиков был отменен налог на холостяков [15].

Некоторые перемены в системе налогов СССР были реализованы в 1965 и 1987 годах из-за введения хозрасчета и увеличения прав предприятий. Был

введен нормативный метод распределения прибыли в 1979 году, в соответствии с которым до начала отчетного периода устанавливался норматив, определяющий, какую долю прибыли предприятие должно перечислить в бюджет, какую — в отраслевые централизованные фонды и какую — оставить в собственном распоряжении. Ассигнованиям от прибыли предприятий был свойственен налоговый характер, но у отраслевых министерств и финансовых органов имелись полномочия по смене налоговой ставки минуя органы законодательной власти. Центральные органы стремились сосредоточить в своих руках максимально возможную массу финансовых ресурсов [38].

Перемещение их через расходную часть бюджета государства способствовало их переназначению от хорошо работающих предприятий к слабо работающим. Интересы по максимизации прибыли не наблюдались. Все совершенствование системы налогов говорит о том, что произошел скачок от налогов к административным методам изъятия прибыли предприятий и переназначению финансовых ресурсов через казну государства. Совершенная концентрация денежных средств и отсутствие той или иной независимости предприятий в области принятия решений финансовых вопросов лишало хозяйственных руководителей какой — либо активности и мало-помалу толкало государство в яму, под названием финансовый кризис, который начал свое развитие на рубеже 1980—1990-х годов [34].

Одни из первых шагов по реорганизации экономики страны состояли в дерегуляции хозяйственной деятельности и цен (начиная с 1992 года цены на 90% товаров и услуг были полностью освобождены от правительственного вмешательства), снятии границ в области оплаты труда, проведении более ускоренного процесса приватизации правительственных организаций. В это время наблюдалось снижение объемов производства, падение материального благосостояния большей части граждан страны. Органами власти были проведены мероприятия по усилению экономической системы страны сформулированы главные пути преобразования экономики. В их число входило:

- формирование порядка управления рыночными отношениями;
- либерализация сферы производства и создание конкурентной среды;
- действенная перестройка системы налогов (ей должна быть свойственна стабильность, оптимальность, а также поддержание производителя товаров и активизирование инвестиций) [24].

Правительство РФ утвердило новые законы в области налогообложения в 1991—1992 годах, что послужило развитию и углублению главного звена реформы страны в сфере экономики. Основана единая система налогообложения, утвержден список налогов, которые применяются на территории РФ, установлены права и обязанности плательщиков налогов и налоговых органов, введено деление компетенций органов государственной власти разнообразных уровней в области установления налогов на соответствующей территории, а также по определению ставок налога и льгот по ним [41].

Система налогов в Российской Федерации с периода ее создания и по сей день, стремясь к совершенству, проделала путь сложный и полный перемен и нововведений. Изменения происходили как в области исчисления и уплаты налогов, так и в самой структуре системы. Правительством было введено 19 видов налогов с 1 января 1992 года. Касательного каждого из них принимался определенный законодательный акт, налоговыми органами составлялись наставления, в которых были указаны истолкования и пояснения данного вида налога. За время работы системы налогов в ее состав в различные периоды включалось 46 разных типов налогов и сборов. Модернизация системы налогов сопровождалась регулярным поправкам в законодательстве, а также искажению правил налогообложения [38].

Очень часто введенные правила переносились на уже прошедшие периоды, что в свою очередь способствовало снижению финансового благосостояния предприятия. Важным шагом на пути к исправлению ошибок считалось создание Налогового кодекса, гарантировавшего устойчивость

системы налогов, формулировку отношений в сфере налогообложения, а также системы исчисления налогов [30].

Вступила в силу первая часть Налогового кодекса Российской Федерации с 1 января 1999 года, позволившая устранить большое количество сформировавшихся проблем в сфере налогов и существенно увеличившая безопасность добросовестных налогоплательщиков. Она координирует связи государства и граждан касательно проблем взимания налогов и платежей. Налоговым кодексом определена налоговая системы, установлены типы налогов и сборов, которые собираются на территории Российской Федерации, ведущие периоды определения налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов, а также права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, виды и способы проверки обязательства за принятие мер, являющихся налоговыми правонарушениями [6].

Вторая часть Налогового кодекса Российской Федерации вступила в действие с 1 января 2001 года, раздел VIII «Федеральные налоги»: глава 21 «Налог на добавленную стоимость», глава 22 «Акцизы», глава 23 «Налог на доходы физических лиц», глава 24 «Единый социальный налог». В последующую пору происходило дальнейшее включение налогов во вторую часть кодекса. На сегодняшний день в ней содержатся налоги, которые предусмотрены Налоговым кодексом, за исключением налога на имущество физических лиц, а также единого социального налога [54].

Наравне с процессом регулирования системы налогов правительство проводило налоговую политику, направленную на понижение налоговой нагрузки плательщиков, что было выражено в понижении ставок налогов. Налоговая ставка по налогу на прибыль была снижена с 35 до 20%. По налогу на доходы физических лиц применялась прогрессивная шкала налогообложения: в 1992 году максимальная ставка составляла 60%, в 1998 году — 35%, с 2000 года введена единая ставка 13% (с 2015 года для дивидендов также действует ставка 13%). Данные меры помогали выведению

доходов предприятий и отдельных физических лиц из черных омутов теневой экономики [7].

Проведенные мероприятия в части обложения налогами послужили одной из причин выравнивания экономической сферы государства и в будущем способствовали росту темпов ее модернизации [32].

Исходя из данных таблицы 2 следует, что акцент налогообложения на прямое и косвенное в различные периоды в нашей стране был переменчив, так как в разные времена складывалось различное впечатление и мнение о важности того или иного вида налога. Страна за время своего существования прошла через многие реформы, в ходе которых изменения претерпевали все сферы экономики, в том числе и налогообложение.

Таблица 2 – Преобладание налогообложения в истории России в различные периоды

Период	Правитель	Преобладающее налогообложение
879 – 912 года	Князь Олег Вещий	Прямое
1462 - 1505 года	Иван III	Косвенное
1629 - 1676 года	Алексей Михайлович	Косвенное
1696-1725 года	Петр I	Прямое
1729 - 1796 года	Екатерина II	Косвенное
1855 – 1881 года	Александр II	Прямое
1881-1894 года	Александр III	Прямое

1.2 Современные аспекты развития налогообложения в России

Механизм обложения налогами в РФ поэтапно совершенствуется в области распределения финансовых потоков по бюджетам каждого из уровней. Постоянство доходов регионов от налогов создается за счет установления определенных налоговых ставок в каждом из бюджетов. Особое значение в государственной бюджетной системе свойственно федеральным налогам (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, акцизы, государственная пошлина, водный). Они

представляют собой основной источник доходов бюджета Российской Федерации и позволяют государству достигать поставленных им целей.

Федеральные налоги имеют глобальное значение для экономики страны, являясь одним из главных рычагов в активизации инвестиционной деятельности и совершенствовании процесса производства. В то же время сложившаяся тенденция изменения налоговой политики свидетельствует о преобладании мероприятий, направленных на снижение налоговой нагрузки налогоплательщика по уплате федеральных налогов.

Принципы, определяющие федеративное устройство государства, содержатся в главе 1 Конституции Российской Федерации. Специфику российского федерализма определяет ст.5 Конституции Российской Федерации. В ее первой части указаны равноправные субъекты Российской Федерации – республики, края, области, города федерального значения, автономная область, автономные округа. Конституционные принципы федерализма перечислены в третьей части этой статьи – государственная целостность, единство системы государственной власти, разграничение предметов ведения и полномочий между органами государственной власти Российской Федерации и органами государственной власти субъектов Российской Федерации [1].

Так федеративный характер государства представляется тремя уровнями управления: федеральный, региональный и местный. Трансформация системы налогов РФ за последний период происходила рядом с восполнением в жизнь новой реформы в области государственного бюджета и изменениями в части бюджетного федерализма.

Федеральный закон в области налогов определяет все налоговые платежи как: федеральные налоги и сборы, региональные и местные налоги.

Федеральные налоги являются обязательными платежами физических и юридических лиц, устанавливаемые высшим органом законодательной власти федеративного государства. Поступления от федеральных налогов идут в федеральный бюджет или же делятся между бюджетами федерации в целом и отдельных бюджетов субъектов страны. Структура федеральных налогов,

присущая им налоговая ставка, налоговая база, порядок уплаты устанавливаются высшим законодательным органом Федерации. Налоги с более высокой доходностью концентрируются в федеральном бюджете. Федеральными налогами являются: налог на добавленную стоимость, налог на прибыль предприятий и организаций, акцизы, налог на доходы физических лиц, государственная пошлина, налог на добычу полезных ископаемых. Вышеуказанные налоги составляют стержень государственной базы финансов [3].

Важно отметить, что отнесение налога к тому или иному уровню осуществляется в зависимости от компетенции органов законодательной (представительной) власти в применении налогового законодательства. На практике это означает, что независимо от распределения налогов по уровням бюджетной системы принимать решение по отдельным вопросам взимания налогов (определение конкретных размеров ставок, расширение перечня налоговых льгот и т.д.) соответствующие органы власти могут лишь в пределах своей компетенции. Следовательно, уровни налоговой системы не совпадают с уровнями бюджетной системы: если доходы федерального бюджета в части налоговых поступлений формируются только за счет федеральных налогов, то в региональные бюджеты поступают как налоги субъектов Российской Федерации, так и федеральные налоги. Аналогичная картина наблюдается и при формировании доходов местных бюджетов. Кроме закрепленных за ними местных налогов, они включают в себя соответствующую часть федеральных налогов и налогов субъектов Российской Федерации.

Бюджетное устройство Российской Федерации наряду с другими странами Европы предполагают существование региональных и местных налогов в виде некоего дополнения к доходам соответствующих бюджетов. Основной долей при их создании являются именно федеральные налоги.

Федеративный характер Российского государства, состоящий из 87 субъектов национально-государственных и административно-территориальных образований, также значительные отличия социально-экономического

прогресса субъектов Федерации, демографического состояния и экологической ситуации справедливо призывают к учету данных признаков в финансово-бюджетном механизме страны.

Утвержденные и стабилизирующие налоги целиком или в твердо установленной доле на продолжительной основе перечисляются в нижестоящие бюджеты.

Налог на прибыль предприятий и организаций в твердой доле равен 20%. 2% зачисляются в бюджет федерации, 18% в бюджет региона, взимающего данный налог, а из них уже переходит в бюджеты местного самоуправления.

Акцизы, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц делятся между бюджетами. Распределение может зависеть от различных факторов, таких как финансовое положение определенных территорий, что в свою очередь оправдывает разнообразие доли отчислений. Показатели формируются каждый год планировании бюджета федерации.

Налог на имущество юридических лиц относится к региональным налогам. Однако законом установлено перенаправление 50% перечислений в местные бюджеты.

Исходя из правила о структуре системы налогов исходит положение о том, что Федерация в частности обладает наибольшей силой воздействия на систему экономики субъектов Российской Федерации, которую она может проявить при использовании налогово-правовых методов. Несмотря на это субъектам Российской Федерации присущи более существенные налогово-правовые способы. К их числу относятся права на перемену показателя ставки налога, а также вручение права на использование налоговых льгот (в части региональных налогов).

Разберем состав федеральных налогов, какое воздействие они оказывают на прогресс страны в области экономики с принятием нововведений к учету, которые напрямую переплетаются с уходом от кризиса.

1. Налог на добавленную стоимость (НДС).

НДС является самым молодым налогом, который изначально появился во Франции в 1958 году. На сегодняшний момент систему косвенного обложения налогами используют свыше 150 стран. Стоит отметить, что число сторонников и «превержнцев» данного вида налогообложения с годами только увеличивается. Наряду с этим, государства, которые ввели на своей территории НДС, увеличивают список услуг, облагаемых данным налогом [69].

Как отмечает Г.Б. Поляк [64], НДС носит в себе такие достоинства для бюджета как:

- устойчивый источник доходов;
- систематический источник доходов;
- сложен для налогоплательщика с точки зрения законного ухода от уплаты данного налога.

На сегодняшний день НДС в России присущ как статус главного косвенного налога, так основного налога в области определения дохода бюджета РФ. После изменений в законодательстве установлено, что с 2003 года НДС в полном объеме перечисляется в бюджет федерации.

2. Налог на прибыль организаций.

Налог на прибыль также является федеральным налогом, который распределяется соответственно установленным пропорциям. На него возложена функция стабилизации. Будучи прямым налогом, налог на прибыль обязан исполнять возложенную на него функцию: он должен обеспечивать устойчивость инвестиционных процессов внутри сферы изготовления продукции (товаров и услуг). Неотъемлемой обязанностью этого налога является легитимное увеличение размера капитала. Фискальная функция налога на прибыль организация носит вторичный характер.

Налог на прибыль организации признается таким налогом, благодаря которому государству становится возможным в большей мере влиять на процесс совершенствования экономики страны. Прямая зависимость данного налога от суммы полученных налогоплательщиком доходов позволяет государству стимулировать и удерживать активность населения в области

инвестиций во всех отраслях экономики и внутри регионов. Это достигается за счет выдачи или изъятия льгот, а также процесса стабилизации ставок.

3. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ).

Налог на доходы физических лиц был законодательно установлен 1 января 2001 года. В более ранние периоды этим налогом являлся подоходный налог с физических лиц [18].

НДФЛ занимаем 4 место в России по общему объему поступлений в бюджет. В бюджетах экономически развитых стран объему поступлений от данного налога присуждено первое место, достигая, например, в США 60 % всех налоговых поступлений.

Плюсы НДФЛ состоят в том, что к числу плательщиков данного налога относится почти все трудоспособное население страны. Отсюда следует, что суммы доходов от взимания налога на доходы физических лиц имеют право перечисляться в каждый бюджет, начиная от поселкового и заканчивая федеральным. Ко всему этому, данный налог носит статус вполне устойчивого источника дохода бюджетов страны, что, в свою очередь, способствует перечислению НДФЛ в большей степени в бюджеты муниципальных образований.

4. Налог на добычу полезных ископаемых.

Значительную часть в налоговых доходах федерального бюджета составляют доходы от использования природных ресурсов. Налог на добычу полезных ископаемых как федеральный налог в условиях современной налоговой системы России является оптимальной формой изъятия у пользователей недр горной ренты. На ренту с природных ресурсов, по оценкам ученых российской Академии наук, приходится 75 % общего прироста совокупного дохода России, однако в доходах бюджета ее доля не превышает 10 %.

5. Акцизы.

В настоящее время акцизы применяются во всех странах рыночной экономики. Они установлены на ограниченный перечень товаров и играют

двойную роль: во-первых, это один из важных источников дохода бюджета; во-вторых, это средство ограничения потребления подакцизных товаров (в основном социально вредных) и регулирование спроса и предложения товаров. Акцизы- это вид косвенных налогов на товары преимущественно массового потребления.

6. Государственная пошлина.

Государственная пошлина – обязательный платеж, взимаемый за совершение юридически значимых действий и (или) выдачу документов уполномоченными на то государственными органами или должностными лицами.

7. Водный налог, который был введен в действие с 1.01.2005 года в соответствии с Федеральным законом от 08.07.2004 № 83-ФЗ. Вступил в силу новый Водный кодекс РФ с 1 января 2007 года (далее – ВК РФ), который в статье 11 устанавливает два основания пользования водными объектами: договор водопользования и решение о предоставлении водного объекта в пользование. За пользование водным объектом на основании договора взимается плата [2].

8. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Налоговые доходы федерального бюджета складываются от следующих федеральных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами:

- налога на прибыль организаций по ставке, установленной для зачисления указанного налога в федеральный бюджет, – по нормативу 100 %;

- налога на прибыль организаций (в части доходов иностранных организаций, не связанных с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, а также в части доходов, полученных в виде дивидендов и процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам) – по нормативу 100 %;

- налога на прибыль организаций при выполнении соглашений о разделе продукции, заключенных до вступления в силу Федерального закона от 30 декабря 1995 года № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (далее – Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции») и не предусматривающих специальных налоговых ставок для зачисления указанного налога в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации, – по нормативу 20 %;
- налога на добавленную стоимость – по нормативу 100 процентов;
- акцизов на спирт этиловый из пищевого сырья – по нормативу 50 %;
- акцизов на спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением пищевого, – по нормативу 100 %;
- акцизов на спиртосодержащую продукцию – по нормативу 50 %;
- акцизов на табачную продукцию – по нормативу 100 %;
- акцизов на автомобильный бензин, прямогонный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей – по нормативу 40 %;
- акцизов на автомобили легковые и мотоциклы – по нормативу 100 %;
- акцизов по подакцизным товарам и продукции, ввозимым на территорию Российской Федерации, – по нормативу 100 процентов;
- налога на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (газ горючий природный) – по нормативу 100 процентов;
- налога на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) – по нормативу 95 %;
- налога на добычу полезных ископаемых (за исключением полезных ископаемых в виде углеводородного сырья, природных алмазов и общераспространенных полезных ископаемых) – по нормативу 40 %;
- налога на добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, за пределами территории Российской Федерации – по нормативу 100 %;

– регулярных платежей за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (газ горючий природный) – по нормативу 100 %;

– регулярных платежей за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) – по нормативу 95 %;

– регулярных платежей за добычу полезных ископаемых (роялти) на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, за пределами территории Российской Федерации при выполнении соглашений о разделе продукции – по нормативу 100 %;

– сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов (исключая внутренние водные объекты) – по нормативу 70 %;

– сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов (по внутренним водным объектам) – по нормативу 100 %;

– водного налога – по нормативу 100 %;

– государственной пошлины (за исключением государственной пошлины, подлежащей зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты и указанной в статьях 56, 61.1 и 61.2 настоящего Кодекса) – по нормативу 100 %.

К региональным налогам, согласно ст. 14 Налогового кодекса, относятся [3]:

- налог на имущество организаций. Он является ключевым налогом в системе имущественного налогообложения организаций. Его можно охарактеризовать как прямой, региональный, налог с юридических лиц, общий, имущественный;

- налог на игорный бизнес- налог с организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса. А именно — с организаций, имеющих игровые столы, игровые автоматы, процессинговый центр тотализатора, пункт приема ставок

тотализатора, процессинговый центр букмекерской конторы, пункт приема ставок букмекерской конторы;

- транспортный налог - налог, взимаемый за регистрацию транспортных средств в государстве. Транспортный налог можно охарактеризовать как региональный, прямой, смешанный, имущественный.

Местные налоги, согласно ст. 15 Налогового кодекса — это [3]:

- земельный налог уплачивают организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения;

- налог на имущество физических лиц— это налог государству за право владеть собственностью [70].

В соответствии со ст. 56 БК РФ в бюджеты субъектов зачисляются следующие виды региональных налогов: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог – по нормативу 100 %.

В местные бюджеты подлежат зачислению:

- земельный налог – по нормативу 100 %;
- на имущество физических лиц – по нормативу 100 %;
- НДФЛ – по нормативу 30 %;
- ЕНВД для определенных видов деятельности – по нормативу 90 %;
- гос. пошлина в соответствии с перечнем, определенным БК;
- налоговые доходы от федеральных и региональных налогов по нормативам органов государственной власти субъектов РФ.

Большинство федеральных налогов выполняют регулирующую функцию, и в отношении таких налогов у субъектов Российской Федерации имеются определенные права. Но, независимо от этого, компетенция субъекта Российской Федерации касательно данных налогов ограничена рамками доли ставки (величины исчислений на единицу измерения налоговой базы, ст.53 НК РФ), которая полагается ему в соответствии с российским законодательством. В рамках закрепленной за ними налоговой ставки субъекты Российской Федерации

Федерации могут вводить дополнительные льготы и создавать свой режим налогообложения для данной территории.

В России существует фактор, препятствующий перемещению большого количества налоговых доходов на уровень региональных и местных бюджетов: очень резкие различия между регионами в бюджетной обеспеченности, для выравнивания которых нужны большие масштабы перераспределения средств через федеральный бюджет.

По способу взимания во многих странах налоги классифицируются как прямые и косвенные.

Прямые налоги выплачиваются из валовых доходов. Это означает, что они участвуют в стоимостном распределении общественного продукта на уровне предприятия, оказывая прямое влияние на формирование их финансовых результатов. Косвенные налоги уплачиваются до стоимостного распределения общественного продукта на уровне предприятия. Связано это с тем, что объектом косвенного налогообложения является оборот, т.е. реализация товара, услуги. Хотя первоначально суммы от косвенного налогообложения и поступают на счета предприятий в банках, но они не являются их доходами и должны быть внесены в бюджет до распределения выручки от реализации товаров (работ, услуг). Таким образом, косвенные налоги участвуют в стоимостном распределении общественного продукта вне предприятия, на уровне общества.

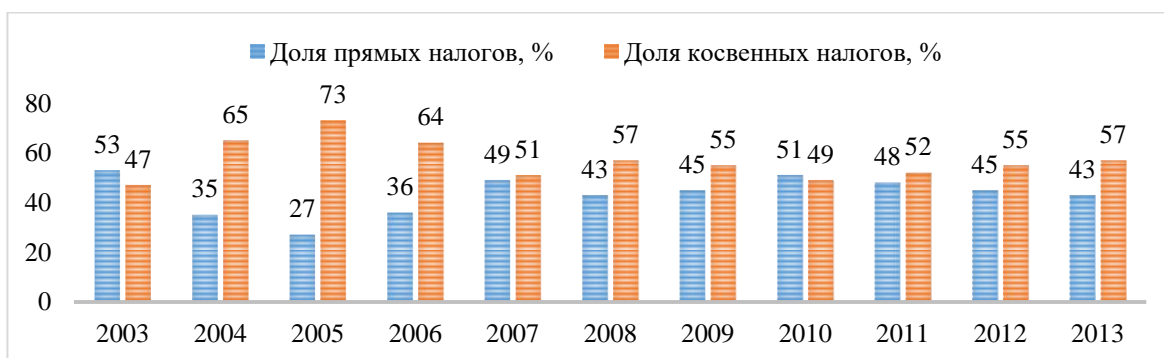


Рисунок 1 - Процентное соотношение прямых и косвенных налогов в РФ в 2003-2013 годах [52]

Процентное соотношение прямых и косвенных налогов в РФ за последние годы показывает, что в большинстве случаев преобладают косвенные налоги (рисунок 1).

Таблица 3 - Структура доходов бюджетов РФ за 2013-2015 года [63, 64, 68]

Вид дохода	2013 год			2014 год			2015 год		
	Сумма, млрд. руб.	Доля в общей сумме доходов, %	Доля в общей сумме налогов, %	Сумма, млрд. руб.	Доля в общей сумме доходов, %	Доля в общей сумме налогов, %	Сумма, млрд. руб.	Доля в общей сумме доходов, %	Доля в общей сумме налогов, %
Всего доходов	24082	100	-	26371	100	-	26494	100	-
Всего налоговых поступлений, в том числе:	16597,5	68,92	100,00	18517,5	70,22	100,00	19959,6	75,34	100,00
-налог на прибыль организаций	2072	8,60	12,48	2375	9,01	0,13	5407	20,41	27,09
-налог на доходы физических лиц	2499	10,38	15,06	2701	10,24	0,15	2808	10,60	14,07
-налог на добавленную стоимость	3539	14,70	21,32	3940	14,94	0,21	2449	9,24	12,27
-акцизы	952	3,95	5,74	1000	3,79	0,05	1014	3,83	5,08
-налог на добычу полезных ископаемых	2576	10,70	15,52	2905	11,02	0,16	3227	12,18	16,17
-таможенные пошлины	4058	16,85	24,45	4638	17,59	0,25	3986	15,04	19,97
-налог на имущество организаций	615	2,55	3,71	635	2,41	0,03	713	2,69	3,57
-налог на игорный бизнес	0,5	0,00	0,00	0,5	0,00	0,00	0,6	0,00	0,00
- транспортный налог	106	0,44	0,64	118	0,45	0,01	140	0,53	0,70
-земельный налог	157	0,65	0,95	178	0,67	0,01	185	0,70	0,93
-налог на имущество физических лиц	23	0,10	0,14	27	0,10	0,00	30	0,11	0,15
Прочие доходы	7484,5	31,08	-	7853,5	32,23	-	6534,4	27,37	-

В силу существования в нашей стране таких явлений как теневая экономика и наличие уклонения от обложения прямыми налогами, косвенные налоги по–прежнему остаются важным источником государственного дохода государства, поскольку этими налогами облагаются те доходы, которые, не облагались прямыми налогами. Главным недостатком этих самых косвенных налогов является их регрессивный характер: доля косвенных налогов в доходах низкодоходных групп населения выше, нежели в высокодоходных [61].

Данные таблицы 3 отражают тенденцию роста суммы взимаемых налогов как в относительных показателях (рисунок 2), так и в абсолютных (рисунок 3).

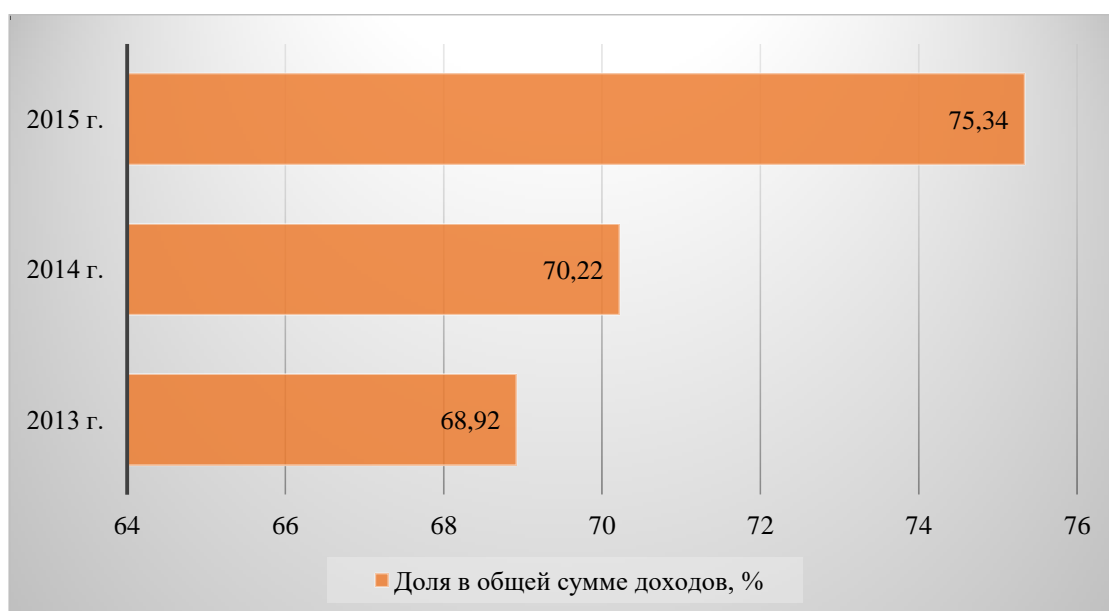


Рисунок 2 – Доля налоговых поступлений в общей сумме доходов бюджета в 2013-2015 годах

Темп роста абсолютных показателей налоговых доходов государства за три года составляет 120,26%, в то время как относительные показатели растут с меньшей силой, составляя 109,32%.

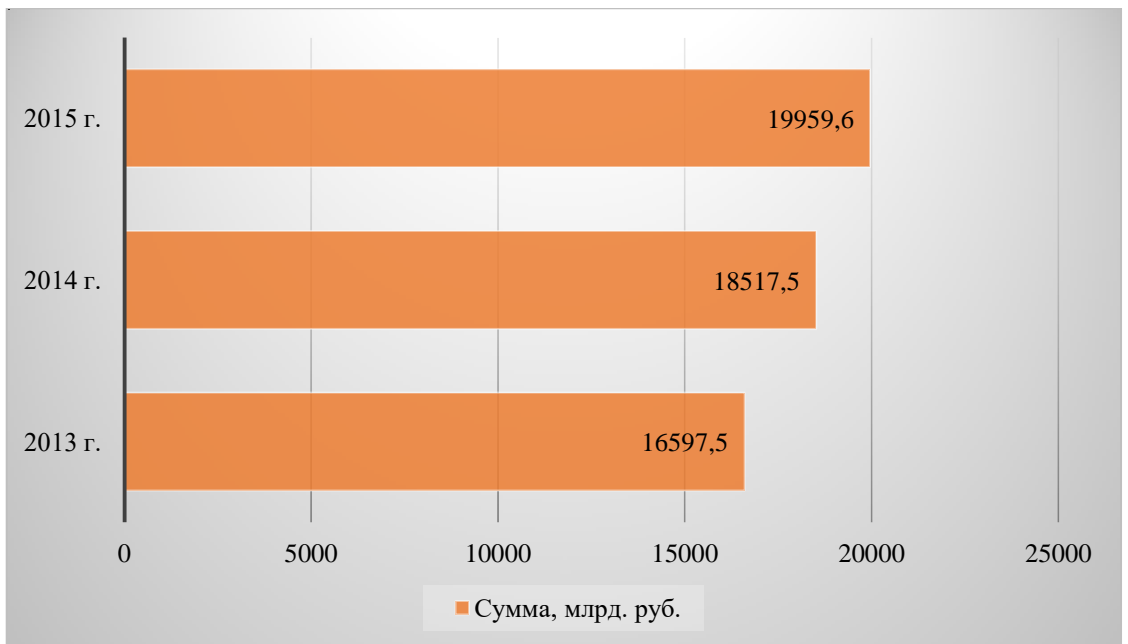


Рисунок 3 – Налоговые поступления в бюджет в 2013-2015 годах

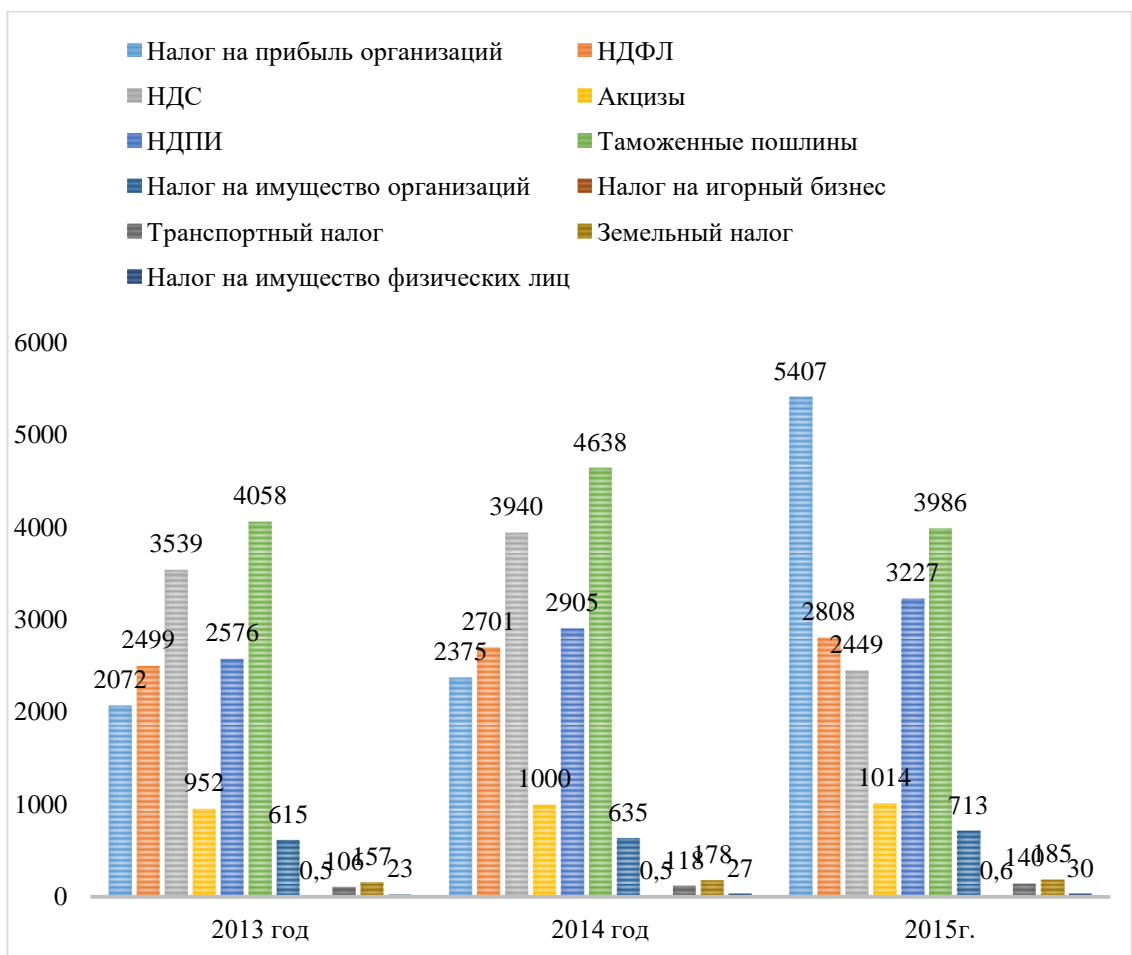


Рисунок 4 – Налоговые поступления в 2013-2015 годах

Преобладание таможенной пошлины, НДС, НДС и НДС характерно для 2013 и 2014 годов. Однако, ситуация несколько видоизменяется в 2015 году. Так, лидирующим налогом по сумме поступлений в бюджет является налог на прибыль, затем таможенная пошлина, НДС и НДС. Причем, налоговые платежи по НДС и НДС остались на своих «местах», а вот в четверку «лидеров» вошел налог на прибыль, размер которого составил практически 30% всей суммы налогов, тем самым сдвинув таможенную пошлину и «спустив» НДС на пятое место, взимания по которому произвелись в размере 14% суммы налоговых сборов. Снижение доходов от НДС обусловлено в основном из-за экономического кризиса. Графически налоговые поступления в бюджет изображены на рисунке 4.

Таблица 4 характеризует значительный темп роста налога на прибыль, транспортного налога, налога на имущество физических лиц и снижение объемов взимания таких налогов, как НДС и таможенная пошлина. Полученные данные подтверждают смену «лидерства» в группе налогов.

Таблица 4 – Темп роста налогов в России в 2013-2015 годах

Вид налога	2013 год, млрд руб.	2015 год, млрд руб.	Темп роста, %
Налог на прибыль организаций	2072	5407	260,97
Налог на доходы физических лиц	2499	2808	112,36
Налог на добавленную стоимость	3539	2449	69,19
Акцизы	952	1014	106,46
Налог на добычу полезных ископаемых	2576	3227	125,28
Таможенные пошлины	4058	3986	98,23
Налог на имущество организаций	615	713	115,94
Налог на игорный бизнес	0,5	0,6	120
Транспортный налог	106	140	132,08
Земельный налог	157	185	117,83
Налог на имущество физических лиц	23	30	130,44

В настоящее время одной из наиболее сложных и противоречивых проблем практики налогообложения является определение налоговой нагрузки с целью достижения баланса интересов государства и субъектов предпринимательской деятельности, так как она помогает оценить эффективность работы предприятия и его нагрузку со стороны обязательств перед государством, которая прямо влияет на работоспособность организации.

1.3 Методики исчисления налоговой нагрузки в организации

Эффективная налоговая система предоставляет финансовые ресурсы, необходимые бюджету страны, а также стимулирует деятельность хозяйствующих субъектов. Влияние последних в значительной степени определяется уровнем налогообложения, что является важным показателем финансового климата. В Российской Федерации до сих пор не существует единого общепринятого термина, используемый для описания влияния налоговой системы на хозяйственную деятельность организации и ее финансовое положение. Для отражения данного влияния часто применяются понятия: «налоговая нагрузка», «налоговое бремя», «совокупное налоговое изъятие», «налоговый пресс», «бремя обложения» и т. д.

На макроэкономическом уровне, налоговая нагрузка интерпретируется как "набор инструментов государства, благодаря которому оно имеет возможность найти общее решение бюджета об общем доходе, обеспечивая необходимые расходы государственного сектора» [25], и рассчитывается как отношение суммы всех налогов и сборов, полученных финансовой системой страны, к валовому внутреннему продукту. В то же время, не существует единого подхода к определению налоговой нагрузки на микроуровне. В целом налоговая нагрузка определяется как "общая качественно и количественно определенная характеристика влияния обязательных платежей в бюджет Российской Федерации на финансовое положение системы компаний-налогоплательщиков" [60]. С точки зрения большинства ученых, это

определение несколько проясняет изменения во времени: налоговая нагрузка характеризует состав и размер текущих обязательств налогоплательщика в бюджет и внебюджетные фонды [13]. Тем не менее, такие критерии во времени, как "текущий" или "не текущий" вообще не определены. В настоящее время налогоплательщикам предлагаются следующие подходы для расчета налоговой нагрузки, что позволяет получить наиболее обобщенную характеристику эффективности выбранной фискальной политики: доля налогов на доходы; доля налогов на активы; доля налогов на издержки. Первый фактор может быть использован организациями, использующими любой тип налогообложения. Тем не менее, цены очень различны для разных видов деятельности. Использование второго элемента является наиболее подходящим для организаций, постоянно повышающих свою капитализацию за счет увеличения внеоборотных активов. Третий фактор - доля налогов в стоимости - не предоставляет информацию об уровне рентабельности предприятия в целом, и, следовательно, его использование ограничено.

В экономической литературе представлены различные конкретные методологии для определения налоговой нагрузки экономических агентов, которые отличаются в двух важных моментах: налоговыми платежами, включаемыми в расчет и определением базового индекса, который соотносит количество налогов. Описываются в основном шесть методов определения налога (пять из них авторские). Эти методы предлагаются в качестве основы для анализа экономической ситуации в организации и проведении налоговой проверки [52].

1. Способ управления налоговой политикой, предложенный Министерством финансов Российской Федерации, в соответствии с которым предлагается оценить долю налогов, выплачиваемых компанией по выручке от реализации продукции;

2. Методика М. Н. Крейниной основывается на сравнении между самим налогом и источником этого платежа. В этом случае эксперты должны

исходить от идеальной ситуации, когда предприятие не платит налоги, и сравнить эту ситуацию с реальной;

3. Методы А. Кадушина и Н. Михайловой строятся на мнении, что необходимо оценивать налоговую нагрузку в виде процента в бюджет доли добавленной стоимости, созданной этим экономическим субъектом;

4. Метод Е. А. Кировой, в котором предлагается провести различие между двумя показателями, характеризующими налоговую нагрузку на экономический субъект: абсолютным и относительным;

5. Метод М. И. Литвина, где налоговая нагрузка связана с целым рядом налогов и других обязательных платежей, а также со структурой налогов на предприятии и механизмом взимания налогов;

6. Метод Т.К. Островенко характеризует налоговую нагрузку в виде частных и общих показателей.

Различие между этими методами определения налоговой нагрузки происходит в основном с использованием ряда налогов, подлежащих включению в расчет налогового бремени, а также методом определения интегрального показателя, с которым сравнивается общая сумма налогов за отчетный период. Основная идея каждого метода основывается на том, чтобы интегральный показатель налогового бремени налогоплательщика стал гибким, что позволяет сравнивать уровень налогообложения в различных секторах.

Общий метод определения нагрузки для организации разработан Департаментом налоговой политики Министерства финансов Российской Федерации, в соответствии с которым налоговая нагрузка определяется как доля всех налогов, уплаченных компанией, к доходам, в том числе доходам от прочей реализации и внереализационным доходам:

$$NN = NP / (B + B_{нд}) \times 100\%, \quad (1)$$

где NN - уровень налоговой нагрузки;

NP – сумма всех налогов, уплаченных организацией;

B – выручка с учетом выручки от прочей реализации;

$B_{нД}$ – внереализационные доходы.

Методика удобна и проста, но она имеет существенные недостатки. Расчет налоговой нагрузки включает в себя подоходный налог, что весьма неприемлемо, потому что организация действует в качестве агента по отношению к своим сотрудникам. Этот метод также не позволяет определить влияние изменений в структуре себестоимости продукции, так как рассчитанная по этому методу налоговая нагрузка представляет только налогообъемность произведенной промышленной продукции (работ и услуг). Таким образом, в некоторых отраслях составляют самую большую часть стоимость материалов и затраты на амортизацию. Поэтому в основном эти расходы должны сравниваться с суммой налоговых платежей. Кроме того, уровень налоговой нагрузки, определяемый этим методом, не означает, что такая же интенсивность налоговых обязательств в различных отраслях промышленности. Поэтому эти значения можно сравнивать только с аналогичными организациями с сопоставимой структурой доходов.

Методика расчета налоговой нагрузки М. Н. Крейниной [37] - сравнение налога на прибыль компании, остающейся в ее распоряжении после уплаты налогов. Каждая группа налогов, по данным источника, за счет которого она выплачивается, является критерием для оценки серьезности налогового бремени. Общим соотношением в этом методе служит прибыль субъекта, которая покрывает все налоги. Формула, предложенная автором, показывает, во сколько раз общая сумма уплаченных налогов отличается от оставшейся в распоряжении бизнеса прибыли:

$$НН = (B - З - Пч) / (B - З) \times 100\%, \quad (2)$$

где Z – полные затраты;

$Пч$ – чистая прибыль.

М. Н. Крейнина предлагает и другой вариант расчета налоговой нагрузки, который показывает, в какой степени величина уплаченных налогов отличается от прибыли, остающейся в распоряжении организации:

$$НН = (В - З - Пч) / Пч \times 100\%, \quad (3)$$

Спецификой методологии является устранение косвенных налогов по ставке налога без влияния на сумму прибыли. Этот метод подходит для анализа воздействия прямых налогов на экономическое положение субъекта, но он недооценивает степень влияния на экономическую ситуацию в экономической проблеме косвенных налогов, таких как налог на добавленную стоимость и акцизы. Эти налоги, хотя и в меньшей степени, но будут влиять на величину коэффициента усиления, спроса потребителя компании и, следовательно, уровень цен.

Специалисты ОАО «ОАО «Format – Project Finance» А. Кадушин и Н. Михайлов [27] разработали метод определения налоговой нагрузки как функцию, которая изменяется в зависимости от колебаний стоимости материальных ресурсов, затрат на оплату труда и амортизации. В их основе техническое решение, которое обеспечено налоговой системой Российской Федерации, т.е. применение налоговой системы, основанной на использовании налогов на различных базах. Поэтому, чтобы количественно оценить общее налоговое бремя, необходимо свести их к единой интегрированной измерительной базе. В качестве такого основания авторы предлагают использовать государству долю добавленной стоимости, созданной в организации, и последующего сравнения с аналогичной долей налогового бремени в валовой выручке. Валовый доход от продажи включают в себя:

- стоимость материалов;
- добавленную стоимость, в том числе и амортизацию (А); затраты на оплату труда и страховые взносы; валовую прибыль;

- налог на добавленную стоимость. Добавленную стоимость можно увидеть с учетом в ее составе НДС и без учета НДС. Из распределения долей элементов, представленных в нескольких различных компаниях, авторы вводят соответствующие структурные факторы: доли заработной платы в расчете премий на добавленную стоимость:

$$Kom = (OT + CB) / ДС, \quad (4)$$

где Kom – коэффициент оплаты труда;

OT – затраты на оплату труда;

CB – страховые взносы;

$ДС$ – добавленная стоимость.

Вводится также коэффициент удельного веса амортизации в добавленной стоимости:

$$Ka = A / ДС, \quad (5)$$

где Ka – коэффициент амортизации;

A – амортизационные отчисления.

Данный метод был разработан до введения второй части Налогового кодекса, с тем, чтобы преобразовать алгоритм автора, сохранив при этом концепцию и реализацию действующего налогового законодательства. В целом, начиная с 2015 года, организации выплачивают следующие налоги:

1) налог на добавленную стоимость по ставке 18%:

$$НДС = ДС \times (18\% / 118\%) = 0,153ДС, \quad (6)$$

2) страховые взносы по ставке 30%:

$$CB = 0,34OT = 0,34 \times (Kom \times ДС / 1,34) = 0,2537ДС \times Kom, \quad (7)$$

3) налог на доходы физических лиц по ставке 13%:

$$НДФЛ = 0,13 \times OT = 0,13 \times (Kom \times ДС / 1,34) = 0,097ДС \times Kom, \quad (8)$$

4) налог на прибыль по ставке 20%:

$$Нпр = 0,20 \times (1 - НДС - Kom - Ka) \times ДС = 0,20ДС \times (1 - 0,153ДС - Kom - Ka), \quad (9)$$

где $Hпр$ – налог на прибыль.

Таким образом, сумма основных налогов, уплачиваемых организацией, позволяет определить налоговую нагрузку как долю добавленной стоимости, расходуемую организацией на налоговые платежи:

$$НН = НДС + CB + НДФЛ + Нпр = 0,153ДС + 0,206ДС \times Kom + 0,103ДС \times Kom + 0,20ДС \times (1 - 0,153ДС - Kom - Ka), \quad (10)$$

Как и в методике Департамента налоговой политики Министерства финансов Российской Федерации, включаются в расчет суммы подоходного налога. В то же время, эксперты "ОАО «Format – Project Finance» не принимают во внимание влияние таких налогов, как налог на имущество, транспортный налог, налог на имущество и т.д. В дополнение к выше указанным налогам, при использовании этого метода способ расчета должен включать страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, страхователями по которым являются все организации-работодатели. В зависимости от вида хозяйственной деятельности налогоплательщика и класса профессионального страхования

рисков рассчитывается в соответствии с 32 тарифами (от 0,2 до 8,5%). Таким образом, использование тарифов для организаций с уровнем риска высокой аварийности неизбежно приведет к значительному увеличению налогового бремени. Хотя этот метод требует много времени, он обеспечивает сопоставимость налогового бремени на различных экономических структурах, так как он учитывает потребление материалов, капиталоемкости и трудоемкости производства. Кроме того, метод позволяет рассчитать эффект увеличения или уменьшения налоговых ставок на общем финансовом положении организации и самоуправляемых в расчете, связанных с налогоплательщиками налогов и обязательных платежей. Интегральный показатель, в результате процедуры урегулирования позволяет оценить среднюю налоговую нагрузку на различных видах производства, таким образом, чтобы обеспечить сопоставимость налогового бремени для различных экономических агентов, и добавление всех налогов позволяет получить добавленную долю субъекта экономики в государственный бюджет.

С. А. Кирова [31] разработала метод, сочетающий относительную и абсолютную производительность. Только вместе эти две меры позволяют, с ее точки зрения, в полной мере охарактеризовать бремя конкретного налогоплательщика и сравнить его с любым другим экономическим объектом. Общая налоговая нагрузка на налогоплательщика - это абсолютная величина налоговых обязательств перед бюджетом. Относительная налоговая нагрузка - это доля налоговых платежей в стоимости вновь созданной:

$$НН = НП / ВСС \times 100\%, \quad (11)$$

где *ВСС* – вновь созданная стоимость.

Вновь созданная стоимость определяется как сумма расходов на оплату труда, валовой прибыли и налоговых платежей:

$$BCC = OT + BП + НП, \quad (12)$$

где *BП* – валовая прибыль.

Таким образом, вновь созданная цена, предложенная С. А. Кировой, выступает в качестве ориентира, который касается освобождения от уплаты налогов. Они включают в себя обязательные страховые взносы и бюджетные перечисления (за вычетом налога на прибыль) косвенных налогов - НДС и акцизов. В расчете налог на доходы физических лиц не участвует. Главное при этом - налоговая нагрузка определяется по отношению к источнику налоговых платежей, а вновь созданная стоимость не ощущает на себе воздействие уплаченных налогов. Расчет налоговой нагрузки не терпит больших изменений в данном методе, а также такими факторами, как потребление исходных материалов, количество сотрудников, сумма налогов в цене продукции. Поэтому преимуществом этого метода является то, что он позволяет сравнивать налоговую нагрузку организаций, независимо от вида промышленной деятельности. Тем не менее, этот метод, по мнению некоторых экспертов, [15] имеет существенные недостатки. В частности, он не принимает во внимание индикаторы, такие как объем капитала, прибыльность, оборачиваемость оборотных активов, что делает невозможным предсказать изменения в деловой активности объекта при изменении количества налогов, налоговых ставок и исключений (льгот). Кроме того, абсолютная налоговая ставка не отражает интенсивность налоговых обязательств и не может реально оценить степень налоговых последствий для финансовой устойчивости организации. Такие оценки метода А.Е. Кировой не совсем корректно, потому что учитывать вышеперечисленные недостатки, возможно, только в развитии экономических и математических моделей, что эти специалисты и предлагают [15].

Метод М.И. Литвина, [39] отражает налоговое бремя, связанное с количеством налогов и другими обязательными платежами, а также структурой налогов и механизма их сбора. Общая сумма налогов, выплаченных фирмой

включает в себя все налоги, в том числе налог на доходы физических лиц, так как они выплачиваются из денежных потоков. Общим индексом для всех налогов автор предлагает использовать добавленную стоимость, которая является разницей между валовым доходом (чистым доходом) и стоимостью материалов. Показатель бремени рассчитывается следующим образом:

$$НН = НП / ДС \times 100\%, \quad (13)$$

Наряду с общим индексом налогового бремени, автор рассматривает конкретные показатели, в которых сумма налогов, относящихся к доходам лица в различных формах (доход, прибыль, доступных для распределения и др.). Например, после проведения анализа некоего предприятия «Х», можно будет сказать, что налоги отнимают П1% созданной стоимости и П2% распределяемой прибыли, в каждом рубле созданной продукции зарплата составляет Р1 руб., амортизация – Р2 руб., чистая прибыль – Р3 руб., внереализационные расходы – Р4 руб., налоги – Р5 руб. С помощью этих показателей М. И. Литвин предлагает определить оптимальную налоговую нагрузку, в зависимости от вида бизнеса и промышленности. С помощью предложенного метода, становится ясно, какая часть добавленной стоимости идет на налоги и сколько прибыли тратится на налоги. Такой подход учитывает специфику предприятия, т. е. соотношение материальных затрат, амортизации, расходов на оплату труда в добавленной стоимости. Тем не менее, включен налог на прибыль при расчете налогового бремени, что не совсем верно, так как в этом случае организация действует как налоговый агент, а не в качестве налогоплательщика.

Методология Т.К. Островенко [46] предполагает рассмотрение обобщающих и частных показателей налоговой нагрузки. Обобщающие показатели характеризуют уровень соотношения налогов в индивидуальной абсолютной организации финансовой деятельности (выручка, акции и т.д.). Частные показатели определяют налоговую нагрузку как процент от

определенной группы налоговых расходов к соответствующему источнику компенсации - продаж, себестоимость реализованной продукции, валовой прибыли и чистой прибыли. Кроме того, автор признает оценку налоговой нагрузки на одного работника. Обобщающие показатели налоговой нагрузки Т.К. Островенко включают в себя:

- налоговая нагрузка на доходы (соотношение налоговых платежей к продажам);
- налоговая нагрузка на финансовые ресурсы организации (соотношение налоговых выплат к среднегодовой сумме общего баланса);
- налоговая нагрузка на собственный капитал (отношение налоговых платежей к средней величине собственного капитала);
- налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения (отношение налоговых платежей к прибыли до уплаты налогов).

Среди частных показателей, как представляется, наиболее информативные показатели налоговой нагрузки, измеренные с помощью источника возмещения. В бухгалтерском учете, налоги относятся на счет дебета для применения производственных затрат, финансовых результатов и чистой прибыли. Следовательно, сформирована группа налоговых расходов. Бремя в этом случае определяется отношением налоговых расходов соответствующей группы к источнику их покрытия, и включает в себя следующие элементы:

- налоговая нагрузка на применение (отношение налоговых платежей за счет применения объема продаж);
- налоговая нагрузка на расходы (отношение налоговых платежей, относимых к затратам на себестоимость реализованной продукции);
- налоговая нагрузка на валовую прибыль (соотношение налоговых платежей за счет финансовых результатов к валовой прибыли);
- налоговая нагрузка на чистую прибыль (соотношение налоговых выплат, относимых на чистую прибыль, приходящиеся на счет нераспределенной прибыли).

Преимущество метода М Литвина в том, чтобы связать значение расчетной налоговой нагрузки, с последующим анализом вариантов оптимизации. Еще одно преимущество метода заключается в том, что предлагается расчет налоговой нагрузки по одной формуле, меняя переменные, что позволяет получить значение общего налогового бремени. Формулы могут принимать во внимание налоговые ставки, коэффициенты капиталоемкости, трудоемкости и материалоемкости производства, а также (после некоторой модернизации) рентабельность.

Помимо обсужденных шести основных методов в литературе различными авторами излагаются их собственные подходы к определению налогового бремени. Например, в диссертации М. С. Власов [27] предлагает оценить уровень налогового бремени в виде собственных источников оборотных средств; И.Л. Юрзинова [62] считает, что адаптация объекта к существующим условиям налогообложения возможна при помощи показателя налоговой лояльности и многих других.

На уровне государства, считает В.Г. Пансков, в качестве показателя налоговой нагрузки необходимо принимать показатель отношения суммы уплачиваемых в стране налогов без учета страховых взносов к ВВП [24].

$$НН = Н / ВВП * 100\%, \quad (14)$$

где H - сумма уплачиваемых в стране налогов, без учета страховых взносов;

$ВВП$ - показатель валового национального продукта.

А. Кадушин и Н. Михайлова, в свою очередь, считают необходимым учет такого показателя как страховые взносы при исчислении показателя налоговой нагрузки государства.

$$НН = (H + СВ) / ВВП * 100\%, \quad (15)$$

По мнению Е.А. Кировой, в расчет налоговой нагрузки государства не стоит включать такой налог, как НДФЛ:

$$NN = (НП-НДФЛ) / ВВП * 100\%, \quad (16)$$

Таблица 5 – Налоговая нагрузка в России за 2013-2015 года [65]

Показатель	2013 год	2014 год	2015 год
Сумма налоговых поступлений, млрд. руб. в т.ч.:	16597,5	18517,5	19959,6
-НДФЛ	2499	2701	2808
Сумма страховых взносов, млрд. руб.	4436	4755	5347
ВВП, млрд. руб.	65443635	100902310	141051056
Налоговая нагрузка с НДФЛ без учета страховых взносов (В.Г. Пансков), %	0,025	0,018	0,014
Налоговая нагрузка с НДФЛ с учетом страховых взносов (А. Кадушин и Н. Михайлова), %	0,032	0,023	0,018
Налоговая нагрузка без НДФЛ с учетом страховых взносов (Е.А. Кирова), %	0,028	0,020	0,016

Анализируя полученные значения (таблица 5), становится ясно, что налоговая нагрузка в целом на население страны является незначительной, составляя менее 1% от ВВП. К тому же, в рассматриваемый период показатель налоговой нагрузки идет на снижение во всех случаях (рисунок 5).

Для расчета показателя налоговой нагрузки для государства в целом не существует точной методики. Много споров возникает по поводу использования или неиспользования страховых взносов и НДФЛ. Представленные выше расчеты свидетельствуют, что в рамках налоговой нагрузки государства данные показатели не оказывают большого влияния на значение налогового бремени страны.

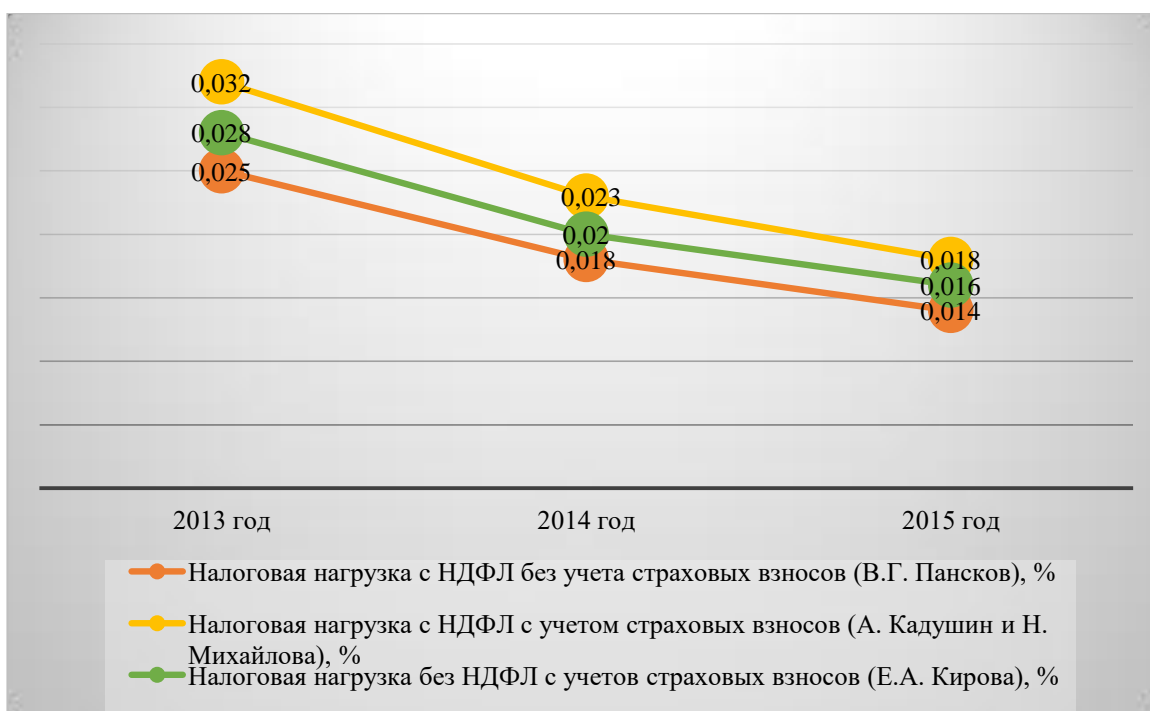


Рисунок 5 – Налоговая нагрузка в России за 2013-2015 года

Таким образом, сделать четкие выводы об уровне налоговой нагрузки без ссылки (по крайней мере) на конкретного автора является неправильным, так как значение показателя налогового бремени предприятия варьируется различными способами в пределах примерно от 3,3 до 70%. Несмотря на то, что почти все финансовые издания и веб - источники, доступные для исследований налоговых начислений сообщили, что оптимальный уровень нагрузки налогоплательщика не должен превышать 30-40%. В этом случае это значение, как правило, не сопровождается комментариями о том, как они получены организациями, которые могут быть реализованы в экономике. Кроме того, учитывая значение 30-40% не может быть связано с экономической деятельностью организации. Поэтому в данный момент мы не можем говорить об общих значениях показателя налоговой нагрузки, в том числе «оптимального» его значения. Существуют и перспективные направления исследований бремени налогоплательщика:

- оценка налогового бремени, исходя из суммы, уплаченной в бюджет и внебюджетные фонды за период корректировки капитала, в том числе не

только налоги, сборы, страховые взносы, но и налоговые санкции (штрафы и пени);

- определение налоговой нагрузки в процентном отношении, рассчитанном за расчетный период платежей в бюджет и внебюджетные фонды с соответствующими финансовыми показателями;

- быстрая оценка налогового бремени на определенную дату, то есть, оценка краткосрочных обязательств бюджета и внебюджетных фондов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время одной из наиболее сложных и противоречивых проблем практики налогообложения является определение налоговой нагрузки с целью достижения баланса интересов государства и субъектов предпринимательской деятельности, так как она помогает оценить эффективность работы предприятия и его нагрузку со стороны обязательств перед государством, которая прямо влияет на работоспособность организации.

Для расчета показателя налоговой нагрузки для государства в целом не существует точной методики. Много споров возникает по поводу использования или неиспользования страховых взносов и НДФЛ. Представленные выше расчеты свидетельствуют, что в рамках налоговой нагрузки государства данные показатели не оказывают большого влияния на значение налогового бремени страны.

Таким образом, сделать четкие выводы об уровне налоговой нагрузки, без ссылки (по крайней мере) на конкретного автора, является неправильным, так как значение показателя налогового бремени предприятия варьируется различными способами в пределах примерно от 3,3 до 70%. Несмотря на то, что почти все финансовые издания и веб - источники, доступные для исследований налоговых начислений сообщили, что оптимальный уровень нагрузки налогоплательщика не должен превышать 30-40%. В этом случае это значение, как правило, не сопровождается комментариями о том, как они получены организациями, которые могут быть реализованы в экономике. Кроме того, учитывая значение 30-40%, не может быть связано с экономической деятельностью организации. Поэтому в данный момент мы не можем говорить об общих значениях показателя налоговой нагрузки, в том числе «оптимального» его значения. Существуют и перспективные направления исследований бремени налогоплательщика:

- оценка налогового бремени, исходя из суммы, уплаченной в бюджет и внебюджетные фонды за период корректировки капитала, в том числе не

только налоги, сборы, страховые взносы, но и налоговые санкции (штрафы и пени);

- определение налоговой нагрузки в процентном отношении, рассчитанном за расчетный период платежей в бюджет и внебюджетные фонды с соответствующими финансовыми показателями;

- быстрая оценка налогового бремени на определенную дату, то есть, оценка краткосрочных обязательств бюджета и внебюджетных фондов.

В данной работе рассматривается деятельность предприятия ООО «СибСтройХолдинг». Анализируемые данные свидетельствует о ежегодном увеличении выручки организации, характеризующей увеличение масштабов производства и возрастание спроса на производимую организацией продукцию.

Темп роста выручки в рассматриваемый период составил 135%, что говорит о росте объемов продаж предприятия, а также увеличению масштабов производства.

Полученные в ходе работы показатели отражают увеличение прибыли предприятия в течение трех лет. Значения можно назвать несущественными, но в то же время, они свидетельствуют о ведение деятельности, не являющейся убыточной.

В рассматриваемом периоде прибыль предприятия возросла в 5 раз. Отсюда стоит сделать вывод о том, что расчет не только масштабность производимой продукции, но и доля доходов, получаемых от нее.

Данные характеризуют эффективность производственной и коммерческой деятельности и отражают тенденцию увеличения данного показателя, следовательно, рост чистой прибыль предприятия с рубля продаж.

Темп роста рентабельности продаж предприятия в данном периоде составляет 372%. Рост рентабельности приводит к увеличению прибыли, а также улучшению финансового состояния организации.

Полученные данные о коэффициенте текущей ликвидности характеризуют очень низкую скорость обращения активов предприятия. Следовательно, товары, производимые ООО «СибСтройХолдинг», являются

низко продаваемыми. Значит, предприятию свойственны потери, которые оно несет из-за длительного срока превращения активов в деньги. Этот факт объясняется сезонностью работы предприятия и востребованности производимой продукции, так как большинство строительных работ осуществляется во втором полугодии.

Организация ООО «СибСтройХолдинг» находится на общем режиме налогообложения, поэтому исчисляет и уплачивает следующие налоги в бюджет: налог на прибыль, НДФЛ, НДС.

Налоговая нагрузка ООО «СибСтройХолдинг» в 2013 году 40,70 %.

Налоговая нагрузка ООО «СибСтройХолдинг» в 2014 году 17,33 %.

Налоговая нагрузка ООО «СибСтройХолдинг» в 2015 году 19,10 %.

Норма налоговой нагрузки для данной отрасли составляет 12,3 %.

Отсюда следует, что предприятие испытывает большое налоговое бремя.

Исходя из этого следует, что необходимо принять должные меры по снижению показателя налоговой нагрузки для ООО «СибСтройХолдинг», так как ведение деятельности в данной ситуации является неэффективным и нецелесообразным.

В связи с этим, рекомендации будут направлены на снижение уровня налоговой нагрузки для анализируемого предприятия.

Основную долю в налогообложении ООО «СибСтройХолдинг» занимает налог на добавленную стоимость. Именно на снижение уровня НДС и будут направлены рекомендации.

Прежде всего, рекомендуем организации рассмотреть вопрос об освобождении от уплаты НДС в соответствии с положениями ст. 145 НК РФ, когда организация может быть освобождена от уплаты НДС, если за последовательные три месяца доход ее не превысил 2 млн. руб.

Таким образом, в соответствии с законодательством организация имеет право на освобождение от расчета и уплаты НДС до того момента, когда сумма выручки не составит 2 млн. руб. за три последовательных месяца.

На наш взгляд, освобождение от НДС позволит ООО «СибСтройХолдинг» существенно снизить уровень налоговой нагрузки и сократить налоговые платежи. При этом все действия будут носить абсолютно законный характер и в случае проверки у организации не возникнет никаких проблем, и уплаты штрафа не будет.

Рассмотрен еще один способ снижения уровня НДС в работе ООО «СибСтройХолдинг».

Можно создать новую компанию на УСНО с объектом "доходы минус расходы", которая заключит договоры подряда с заказчиками, не нуждающимися в вычетах. А старая, основная, компания станет ее субподрядчиком.

Чтобы сэкономить больше, нужно перенести на компанию-упрощенца не только прибыль, но и все расходы, связанные с выполнением работ для заказчиков, не нуждающихся в вычетах. То есть компания на УСНО должна сама выполнять эти работы. Для этого нужно отдать ей часть необходимого оборудования и перевести часть работников, но так, чтобы внешне эта новая компания выглядела абсолютно независимой от старой.

Таким образом, экономия на НДС законными способами возможна только при формировании таких условий, когда данный налог платить не приходится. Есть еще возможность снижения налоговой ставки с 18%, которая также является законной, но ООО «СибСтройХолдинг» не производит товары, которые бы попадали под категорию льготных налоговых ставок. Все остальные способы уклонения от уплаты НДС являются рискованными и либо совсем незаконными, либо находящимися на грани законности, что влечет за собой уплату соответствующих штрафов, а также привлечение к ответственности, вплоть до уголовной.

Таким образом, были рассмотрены возможные пути оптимизации налогообложения в ООО «СибСтройХолдинг», которые связаны непосредственно с деятельностью самой организации. Однако, помимо всего прочего, компания также уплачивает такой налог, как НДФЛ, который в

большей степени касается работников организации, нежели самой компании, поскольку денежные средства для уплаты данного налога берутся не из средств организации, а из заработной платы работников. Значит, по сути, на финансовом состоянии компании уплата НДФЛ не сказывается никаким образом.

Для снижения НДФЛ может быть порекомендовано использование всех, предусмотренных в законодательстве, налоговых вычетов: стандартных, социальных, имущественных. Возможность применения каждого отдельного вычета необходимо рассматривать индивидуально для каждого сотрудника с предоставлением им необходимой документации. В то же время, как уже отмечалось, снижение налогового бремени для сотрудников компании никаким образом не отразится на финансовых показателях деятельности самой организации.

Следовательно, предлагаемые мероприятия по оптимизации налоговой нагрузки в ООО «СибСтройХолдинг» необходимо осуществлять последовательно, с четким отслеживанием возможности применения того или иного метода в каждой конкретной хозяйственной ситуации. Необходимо также более ответственно относиться к оформлению и наличию всей первичной документации, подтверждающей каждое действие по снижению налогового бремени. Кроме того, действия бухгалтеров по применению методов налоговой оптимизации должны быть подтверждены руководством посредством издания и подписания соответствующих локальных нормативных актов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Конституция Российской Федерации : офиц. текст. – Москва : Маркетинг, 2001. – 39 с.
- 2 Водный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 03.06.2006 N 74-ФЗ (ред. от 28.11.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2016). - Москва : ОТиСС, 2015.
- 3 Налоговый кодекс: федеральный закон от 31 июля 1998 года N146-ФЗ
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/?utm_campaign=doc_dynamic&utm_source=google.adwords&utm_medium=cpc&utm_content=1&gclid=CjwKEAjw_7y4BRDykp3Hjqyt_y0SJACome3T7LS7IjDHOBT3ToL_ba0Mmjh8hfQnl_eulzEWvcc_JuBoCLHTw_wcB.
- 4 Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 5, пункты 3, 7.
- 5 Постановление Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 N 17152/09.
- 6 Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333 «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».
- 7 Автономов В.С. История экономических учений: учеб. пособие / В.С. Автономов. - М.: НИЦИНФРА-М, 2013. - 784 с.
- 8 Алиев Б.Х. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебное пособие / Б.Х. Алиев; под ред. Б.Х. Алиева, Х.М. Мусаевой. – М.: Юнити-Дана, 2014. – 439 с.
- 9 Алиев Б.Х. Налоги и налогообложение / Б.Х. Алиев, А.М. Абдулгалимов, Х.М. Мусаева, Р.М. Магомедова, З.А. Казимагомедова. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 449 с.
- 10 Анисимов С.И. Налоговая политика государства. Учебник и практикум / С.И. Анисимов, И.П. Горский, Н.В. Малис, Л.Н. Грундел, М.С. Пинская, Л.В. Данилькевич, М.Д. Данилькевич. – М.: ЮРАЙТ, 2013. – 259 с.

- 11 Анисимов С.И. Теория и практика налогообложения / С.И. Анисимов, И.П. Горский, Н.В. Малис, А.В. Толкушкин, О.Ф. Юшкова. – М.: Магистр, 2011. – 302 с.
- 12 Архангельский А.Н. Александр I / А.Н. Архангельский. – М.: Молодая гвардия, 2012. – 394 с.
- 13 Барташевич С. В. Налоговое бремя как правовая категория // Налоги и налогообложение. 2010. № 6.
- 14 Барулин С.В. Теория и история налогообложения: Учебное пособие / С.В. Барулин. — М. Экономистъ, 2010. — 319
- 15 Белослудцев О. А. Великая Отечественная война 1941-1945. Сборник военно-исторических карт. Часть 1 / О.А. Белослудцев, В.Е. Бормотова, А.Н. Лашков, В.П. Литвиненко, Л.С. Роговина, А.Ю. Бородин, Б.Г. Фролов. – М.: Звонница-МГ, 2011. – 128с.
- 16 Бородин В. А., Малахов П. В. Налоговая нагрузка как составляющая финансовой устойчивости предприятия // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 32; Спирина М. А. Указ. соч.
- 17 Брызгалин А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. - Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2013 – С.116
- 18 Викторова Н. А. НДС / Н.А. Викторова. – М.: Сибирское университетское издательство, 2011. – 240 с.
- 19 Власова М.С. Налоги и налогообложение для бакалавров / М.С. Власова, О.В. Суханов. - М.: Кнорус, 2016. – 356 с.
- 20 Воробьев Ю.Ф. Налоги: история, теория, практика / Воробьев Ю.Ф. и др.; под общ. ред. М. В. Конотопова. — М.: Палеотип, 2013. — 176 с.
- 21 Дадашев А.З. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебное пособие / А.З. Дадашев, Д.А. Мешкова, Ю.А. Топчи.- М.: Юнити-Дана, 2013. – 175с.
- 22 Дегтярев К.Ю. О величии России. Екатерина II / К.Ю. Дегтярев.- М.; ЭКСМО, 2012. – 412 с.

- 23 Дмитриева Н. Г. Налоги и налогообложение / Н.Г. Дмитриева. – М.: Феникс, 2011. – 378 с.
- 24 Ефимова С.А. Краткий курс по налогам и налогообложению: учебное пособие / С.А. Ефимова, Н.А. Финогеева. – М.: Окей-Книга, 2015. – 234 с.
- 25 Занадворов В. С., Колосницына М. Г. Экономическая теория государственных финансов. М.: ГУ ВШЭ, 2012.
- 26 Иловайский, Д.И. Краткие очерки русской истории / Д.И. Иловайский. - М.: Москва, 2015.- 307 с.
- 27 Кадушина А., Михайлова Н. Насколько сильно налоговое бремя (попытка количественного анализа). URL: <http://www.cfin.ru/> (дата обращения: 03.04.11).
- 28 Караваева И.В. Налоговая политика России в XX веке / И.В. Караваева, И.В. Архипкин. - М.: Ин-т экономики РАН, 2010. - 167 с.
- 29 Качур О.В. Налоги и налогообложение / О.В. Качур. – М.: Звонница-МГ, 2013. – 261 с.
- 30 Качур О.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие для бакалавров / О.В. – М.: Кнорус, 2014. – 237 с.
- 31 Кирова Е. А. Налоговая нагрузка: как ее определять? // Финансы. 2009. № 4.
- 32 Князев В.Г. Налоги и налогообложение: Учебник / В.Г. Князев, В.Г. Пансков. - М.: МЦФЭР, 2014 – 96 с.
- 33 Колчин С.П. Налогообложение / С.П. Колчин. - М.: ИПБ-БИНФА, 2011. — 144 с.
- 34 Косов М.Е. Теория и история налогообложения: учебное пособие / М.Е. Косов, И.А. Майбуров, Н.В. Ушак. – М.: Юнити-Дана, 2010. – 423 с.
- 35 Косов М.Е. Экономическое равновесие налоговой системы: монография / М.Е. Косов, Л.А. Крамаренко. – М.: Юнити-Дана, 2012. – 199 с.
- 36 Кравцова Е.С. История налоговой системы России. Учебное пособие / Е.С. Кравцова. – М.: КГМУ, 2013. – 93 с.

- 37 Крейнина М. Н. Влияние налоговой системы на финансовое состояние предприятий // Менеджмент в России и за рубежом. 1997. № 4.
- 38 Кузнецов И.Н. Отечественная история: учебник / И.Н. Кузнецов. – М.: Дашков и К, 2014. – 815 с.
- 39 Литвин М. И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. 2009. № 5.
- 40 Майбуров. И.А. Налоговая политика. Теория и практика / И.А Майбуров. – М.: ЮРАЙТ, 2010. – 286 с.
- 41 Майбуров, И.А. Налоговые системы. Методология развития: монография для магистрантов, обучающихся по программам «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванова; под ред. И.А.Майбурова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 463 с.
- 42 Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебное пособие / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. - 422 с.
- 43 Мамрукова О.Г. Налоги и налогообложение. Учебное пособие / О.Г. Мамрукова; под ред. Ю.А. Серовой. – М.: Омега-Л, 2015. – 168 с.
- 44 Маршавина Л.А. Налоги и налогообложение: учебник / Л.А. Маршавина, Л.Е. Чайковская. – М.: ЮРАЙТ, 2013. – 178 с.
- 45 Панов Е.Г, История налогов. Средние века / Е.Г. Панов. – М.: ЛКИ, 2015. - 397 с.
- 46 Островенко Т. К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы // Аудиторские ведомости. 2010. № 6.
- 47 Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации / В.Г. Пансков. – М.: Финансы и статистика. – 2011. - 496 с.
- 48 Попова О. Г. НДС / О.Г. Попова. – М.: Сибирское университетское издательство, 2011. - 192 с.
- 49 Погорелова М.Я. Налоги и налогообложение. Теория и практика / М.Я. Погорелова. – М.: ЮРАЙТ, 2012. - 265 с.

- 50 Радзинский Э.С. Александр II. Жизнь и смерть / Э.С. Радзинский. – М.: АСТ Москва, 2012. – 314 с.
- 51 Ревазов М. А. Налоговая система России / М.А. Ревазов, С.С. Лихтерман, Н.Д. Волкова. – М.: Московский государственный горный университет, 2012. – 352 с.
- 52 Слесаренко В. Методика налоговой оптимизации. URL: <http://www.vashsovetnik.ru/> (дата обращения: 05.05.11); Спирина М. А. Создание подхода для осуществления налогового администрирования // Аудит и финансовый анализ. 2011. № 3.
- 53 Современный экономический словарь. М.: Инфра-М., 2013 – С.105
- 54 Титов, Ю.П. История государства и права России: учебник / Ю.П. Титов. - 2-изд. - М.: Проспект, 2012.- 576 с.
- 55 Толкушкин А.В. История налогов в России / А.В. Толкушкин. - М: Юристь, 2012. – 430 с.
- 56 Фролова Т.А. Налогообложение предприятия: Конспект лекций / Т.А. Фролова. - Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2010. – 219 с.
- 57 Черник Д. Г. Налоги / Д.Г. Черник, В.А. Воронков, А. З. Дадашев.- М.: Финансы и статистика, 2011. - 368 с.
- 58 Черник Д.Г. Налоги: учебник / Д.Г. Черник; под ред. Д.Г. Черника, И.А. Майбурова, А.Н. Литвиненко. – М.: Юнити-Дана, 2012. – 479 с.
- 59 Черник Д.Г. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Д.Г. Черник, И.Д. Черник, Е.А. Кирова, А.В. Захарова, В.А. Сенков, Ю.Д. Шмелёв, М.В. Типалина; под ред. Д.Г. Черника. – М.: Юнити-Дана, 2012. – 369 с.
- 60 Чипуренко Е. В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление // Приложение к журналу «Налоговый вестник». 2010.
- 61 Шаталов С.Д. Налоговая политика РФ в ближайшей перспективе / С.Д. Шаталов. – М.: Финансы, 2010, №7. –С. 3-7.
- 62 Юрзинова И. Л. Об адаптации хозяйствующего субъекта к существующим условиям налогообложения // Налоговая политика и практика. 2010. № 12.

63 Информация с сайта Федеральной налоговой службы Российской Федерации <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>

64 Информация с сайта Федерального казначейства Российской Федерации <http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzhetrov/konsolidirovannyj-byudzheto/191/>.

65 Информация с сайта Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации <http://www.gks.ru/>.

66 Нигматулин Р.И. Выступление на заседании РАН 16-17 декабря 2008 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.ihst.ru/projects/sohist/conference/RAN2008dec.pdf.

67 Информация с официального сайта министерства Финансов РФ www.minfin.ru.

68 Информация о ВВП за 2013-2015 года https://www.google.ru/publicdata/explore?ds=d5bncppjof8f9_#!ctype=l&strail=false&bcs=d&nselm=h&met_y=ny_gnp_mktp_cd&scale_y=lin&ind_y=false&rdim=region&idim=country:RUS&ifdim=region&tstart=1331830800000&tend=1394902800000&hl=ru&dl=ru&ind=false.

69 Информация с сайта Центра управления финансами <http://center-yf.ru/data/ip/Rentabelnost-prodazh.php>.

70 Информация с сайта проекта «БухОнлайн» <http://buhonline24.ru/nalogi/na-imushhestvo/>.