

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**  
( Н И У « Б е л Г У » )

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ  
КАФЕДРА ФИНАНСОВ, ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ

**НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ И ЕГО ВОЗДЕЙСТВИЕ НА  
ХОЗЯЙСТВУЮЩИЕ СУБЪЕКТЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Выпускная квалификационная работа  
обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 Экономика  
заочной формы обучения, группы 09001503  
Зубковой Дарьи Юрьевны

Научный руководитель  
к.э.н, доцент кафедры  
финансов, инвестиций и  
инноваций  
Соловьева Н.Е.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИЗМЕРЕНИЯ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ.....	7
1.1. Понятие, виды налогового бремени и показатели, влияющие на эффективную деятельность хозяйствующего субъекта.....	7
1.2. Современные методики оптимизации налогового бремени.....	16
1.3. Зарубежный опыт минимизации налогового бремени.....	28
ГЛАВА 2. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ВОЗДЕЙСТВИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	35
2.1. Сравнительный анализ влияния вида деятельности на степень налогообложения.....	35
2.2. Оценка налоговой нагрузки Российской Федерации.....	42
2.3. Перспективные направления оптимизации налогового бремени в разрезе отдельных налогов.....	59
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	68
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	72
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	81

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Поступательное развитие российской экономики, детерминируемое в некоторой степени благоприятной внешнеэкономической конъюнктурой, происходит в условиях перманентного профицита бюджета. Снижение остроты проблемы финансирования государственных расходов создает предпосылки для переосмысления концептуальных подходов в области современной налоговой политики на основе теоретического обоснования оптимальной величины налогового бремени.

Принимая во внимание весьма существенные успехи в совершенствовании тактических институционально-административных и организационных аспектов функционирования налоговой системы РФ, следует отметить недостаточное внимание научного сообщества к стратегическим направлениям повышения ее эффективности, традиционно связываемым с идентификацией оптимального уровня налоговых изъятий. Неоднозначность теоретических постулатов, формулируемых в рамках различных экономических школ, сопровождающаяся наличием противоречивых эмпирических исследований о влиянии налогов на экономический рост, определяет целесообразность факторного анализа и экономико-статистического моделирования оптимальных параметров налогового бремени экономики РФ, находящейся на траектории посткризисного развития.

Дополнительный импульс актуализации исследуемой тематики придадут также прогнозируемые структурные сдвиги в экономике, которые приведут в обозримой перспективе к существенному снижению налоговых доходов от нефтегазового сектора, вследствие чего проблема оптимизации налогового бремени как эндогенного фактора экономического роста, способного, в свою очередь, обеспечить экстенсивное увеличение налоговой базы и доходов бюджета, приобретает научную и практическую значимость.

**Степень разработанности проблемы.** Вопросы теории налогового бремени и его воздействия на воспроизводственные процессы находили отражение в работах классиков экономической науки: А. Вагнера, Дж. Кейнса, К. Маркса, У. Петти, Д. Рикардо, А. Смита.

Весьма ценные исследования в сфере особенностей влияния тяжести налогообложения на развитие народного хозяйства представлены в трудах российских ученых-налоговедов XIX-начала XX века: А. А. Исаева, П. В. Микеладзе, А. А. Соколова, К. Ф. Шмелева, ИИ. Янжула.

Теоретико-методологические аспекты налогового бремени с учетом современных научных представлений рассматриваются И. В. Горским, М. Р. Дзагоевой, В.С. Занадворовым, М. С. Колосницыной, Д. Г. Черником, Т. Ф. Юткиной, Л. И. Якобсоном.

Актуальные проблемы формирования налогового бремени в современной налоговой системе РФ нашли отражение в трудах Д. Р. Белоусова, А. А. Васильевой, А. Илларионова, В. Г. Панскова, Е. Т. Гайдара, Е. Т. Гурвича, Е. Н. Егоровой, Н. И. Малис, Ю. А. Петрова, С.Г. Синельникова-Мурылева, С. Д. Шаталова.

Прикладные исследования в области экономико-математического моделирования оптимальных налоговых изъятий в экономике РФ реализованы В. В. Балацким, О. Н. Бекетовой, В. В. Капитоненко, В. А. Колемаевым, М. А. Колесником, Т. Н. Меркуловой, А.М. Шифманом.

В зарубежной литературе проблемам идентификации налогового бремени посвящен ряд работ Э. Боскина, Дж. Гортни, М. Девере, П. Карагата, А. Лаффера, Л. де Мелло, Е. Мендозы, Р. Скалли, Дж. Стиглица, М. Фелдстайна, Дж. Фуллертона, М. Эванса.

Признавая весьма высокий вклад вышеобозначенных авторов в формирование теоретико-методологических основ в области налогового бремени, необходимо свидетельствовать о недостаточности в ряде случаев, фрагментарность изысканий, посвященных качественной и количественной оценке оптимальных параметров налоговых изъятий, обеспечивающих

стимулирование экономической активности, особенно в условиях современного экономического роста экономики России. Указанные обстоятельства определили как выбор темы настоящего исследования.

**Цель исследования** заключается в обосновании базовых тенденций и факторов формирования налогового бремени в экономике РФ, а также предложений по перспективным направлениям налоговой политики, ориентированной на активизацию экономического роста.

Реализация поставленной цели предполагает последовательное решение следующих этапных задач:

1. Уточнить теоретические представления о налоговом бремени как экономической категории и интегральной количественной характеристике функционирования налоговой системы;
2. Выделить современные методики оптимизации налогового бремени;
3. Осуществить анализ зарубежного опыта минимизации налогового бремени;
4. Провести развернутый анализ динамики совокупного налогового бремени и его частных показателей;
5. Проанализировать состояния исчисления и уплаты налоговых платежей в бюджет Российской Федерации;
6. Разработать мероприятия по совершенствованию законодательства о налогах и сборах, регулирующих отношения в области исполнения обязанности по уплате налоговых платежей.

**Объектом исследования** является налоговая система РФ, изучаемая в аспекте современных тенденций формирования налогового бремени и перспективных направлений его оптимизации в интересах стимулирования экономического роста.

**Предмет исследования** представлен налоговыми отношениями по поводу централизации части валового внутреннего продукта в денежной форме в системе государственных бюджетных и внебюджетных фондов.

**Теоретической и методологической основой исследования** явились концепции в области налогового бремени и оптимизации налоговой нагрузки, представленные в трудах отечественных и зарубежных экономистов.

При выполнении выпускной квалификационной работы применялись следующие общенаучные **методы**: диалектический, историко-логический, так и специальные — факторный анализ, экономико-статистическое моделирование.

**Информационно-эмпирической базой** послужили сформирована материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, отчетных данных Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, Федерального казначейства РФ.

**Практическая значимость** заключается в обосновании теоретико-практических направлений оптимизации налогового бремени за счет изменения и модернизации налогов, которые будут направлены на обоснование и совершенствование налоговой политики.

**Структура выпускной квалификационной работы.** Работа состоит из введения, двух глав, заключения, списка литературы и приложений. Работа написана на 69 страницах, включает 10 таблиц и 8 рисунков, списка литературы и приложений.

## ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИЗМЕРЕНИЯ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ

### 1.1. Понятие, виды налогового бремени и показатели, влияющие на эффективную деятельность хозяйствующего субъекта

Налоговое бремя представляет собой показатель совокупного воздействия налогов на экономику страны в целом или на отдельного налогоплательщика.

Понятие налогового бремени возникло фактически одновременно с появлением налогов. Еще в XVIII в. А. Смит в своем труде «Исследование о природе и причине богатства народов» указывал на важную экономическую зависимость между уровнем налоговой нагрузки и поступлением средств в бюджет государства. Он считал, что при снижении налогового бремени государство выиграет больше, нежели от наложения непосильных податей; на освобожденные средства может быть получен дополнительный доход, с которого в казну поступит налог.

Первые упоминания о количественной оценке показателя налогового бремени и его давлении на экономику относятся также к XVIII в. Впервые исследовавший это явление Ф. Юсти (1705—1771 гг.) — немецкий экономист, внесший существенный вклад в развитие финансовой науки, определил налоговое бремя на макроуровне как соотношение между бюджетом и национальным доходом государства. При этом Ф. Юсти указывал, что бюджет страны не должен расходовать более  $\frac{1}{6}$  части национального дохода.

В современной отечественной экономической литературе по-разному подходят к определению налогового бремени. Так, в современном экономическом словаре указано, что налоговое бремя - это мера, степень, уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на

уплату налогов, отвлечением их от других возможных направлений использования. Количественно налоговая нагрузка может быть измерена отношением общей суммы налоговых изъятий за определенный период к сумме доходов субъекта налогообложения за тот же период.

В широком смысле слова - бремя, налагаемое любым платежом А.В. Брызгалин дает следующее определение [1]: На макроэкономическом уровне налоговое бремя (налоговый гнет) - это обобщающий показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту.

Под налоговым бременем понимается для страны в целом отношение общей суммы взимаемых налогов к величине совокупного национального продукта, а для конкретного налогоплательщика - отношение суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей к объему реализации.

В.Г. Пансков считает, что на уровне государства в качестве показателя налоговой нагрузки следует использовать показатель отношения суммы уплачиваемых в стране налогов к ВВП [25, с. 68].

Д.Г. Черник считает [36, с. 44], что налоговая емкость (бремя, гнет, пресс) - наиболее обобщенный показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и государства; величина, характеризующая долю налоговых отчислений в общем объеме производства и доходов, производная величина от реализуемой модели рыночной экономики. Определяется как отношение налоговых сборов к совокупному национальному продукту.

Специалистами Центрального экономико-математического института РАН предлагается расчет налогового бремени по способу эффективной ставки, как отношение общей суммы налогов к добавленной стоимости, созданной предприятием, что характеризует общее налоговое бремя с точки зрения целесообразности инвестиций.

Налоговое бремя представляет собой показатель совокупного воздействия налогов на экономику страны в целом, на отдельный



хозяйствующий субъект или на иного плательщика, определяемый как доля их доходов, уплачиваемая государству в форме налогов и платежей налогового характера.

Налоговое бремя является одним из экономических показателей, характеризующих налоговую систему государства. В.Г. Пансков называет этот показатель налоговой нагрузкой, указывая при этом на то, что он является достаточно серьезным измерителем качества налоговой системы страны.

Таблица 1.1.

Определения содержания показателей «налоговое бремя» и  
«налоговая нагрузка»

Авторы	Определение
1	2
Официальная методика, применяемая в РФ	Соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота( выручки) организаций по данным Росстата. Отношение исчисленных и (или) начисленных налогов и других обязательных платежей в бюджет к совокупному годовому доходу юридического лица( доходу индивидуального предпринимателя) без учета корректировок <sup>2*</sup>
В.Г. Пансков	Отношение всех поступивших в стране налогов к созданному ВВП. Экономический смысл этого показателя состоит в оценке доли ВВП, перераспределенной с помощью налогов.
И.А. Майбуров	Важнейший фискальный показатель налоговой системы страны, характеризующий совокупное воздействие налогов на ее экономику, на отдельного хозяйствующего субъекта или иного плательщика, определяемый как доля их доходов, уплачиваемая государству в форме налогов и платежей налогового характера
И.В. Горский	Действие, которое оказывает на налогоплательщиков налоговая система. Показателем налогового бремени (довольно грубым) обычно считается отношение уплачиваемых налогов к полученному доходу.
А.В. Брызгалин, Д.Г. Черник	Обобщающий показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту
В.С. Занадворов	Сопоставление положительных эффектов от получения налоговых доходов государства, обеспечивающих функционирование общественного сектора, с отрицательными эффектами конкретного налога для индивидов, которые в результате введения данного налога испытывают снижение уровня функции полезности (покупательной способности)

## Продолжение таблицы 1.1

Н.В. Миляков	Для страны в целом отношение общей суммы взимаемых налогов к величине совокупного национального продукта, а для конкретного налогоплательщика – отношение суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей к объему реализации
Н.Ю. Круглова	Отношение общей суммы налоговых отчислений к совокупному национальному продукту
А.С. Бородина	Совокупность показателей( показатель), характеризующих влияние регулярных обязательных платежей налогового характера, взимаемых в пользу государства, на финансовое положение предприятия
Сунь Юй	Тяжесть обязательного, индивидуального безвозмездного платежа, взимаемого с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований

В современных исследованиях, посвященных рассматриваемому вопросу, можно выделить следующие уровни классификации налогового бремени [15, с. 48]:

Налоговое бремя на макроуровне: общегосударственный уровень; территориальный уровень.

Налоговое бремя на микроуровне (уровне субъекта).

Роль и значение показателя налогового бремени состоит в следующем:

– во-первых, исчисление налогового бремени на общегосударственном уровне необходимо для сравнительного анализа налоговой нагрузки в разных странах и принятия решения проведения налоговых реформ;

– во-вторых, данный показатель необходим государству для разработки налоговой политики. Вводя новые налоги и отменяя старые, изменяя налоговые ставки и налоговые льготы, государство обязано определять и не переступать предельно допустимые уровни давления на экономику, за пределами которых могут возникнуть негативные экономические процессы;

– в-третьих, показатель налогового бремени используется в

качестве индикатора экономического поведения хозяйствующих субъектов. Именно от его уровня зависит принятие хозяйствующими субъектами решений о размещении производства, размещении инвестиций и т.д.;

– в-четвертых, показатель налоговой нагрузки на общегосударственном уровне необходим для формирования социальной политики государства. Изучение тяжести налогообложения между различными социальными группами позволяет государству более равномерно распределить тяжесть налогового бремени между различными социальными группами.

Налоговое бремя никогда не исчерпывается только суммой уплаченного налога, налогоплательщик всегда несет ряд затрат, связанных с выполнением своих обязательств. К таким затратам относятся: затраты на содержание штата бухгалтеров и консультантов; затраты, связанные с уплатой штрафных санкций в результате нарушения налогового законодательства; судебные издержки в случае нарушения прав налогоплательщиков, предусмотренных НК РФ, и др.

Кроме того, уплата налогов может требовать заблаговременной мобилизации денежных средств, в результате чего возникает необходимость привлечения кредитных ресурсов, предусматривающих уплату соответствующих процентов.

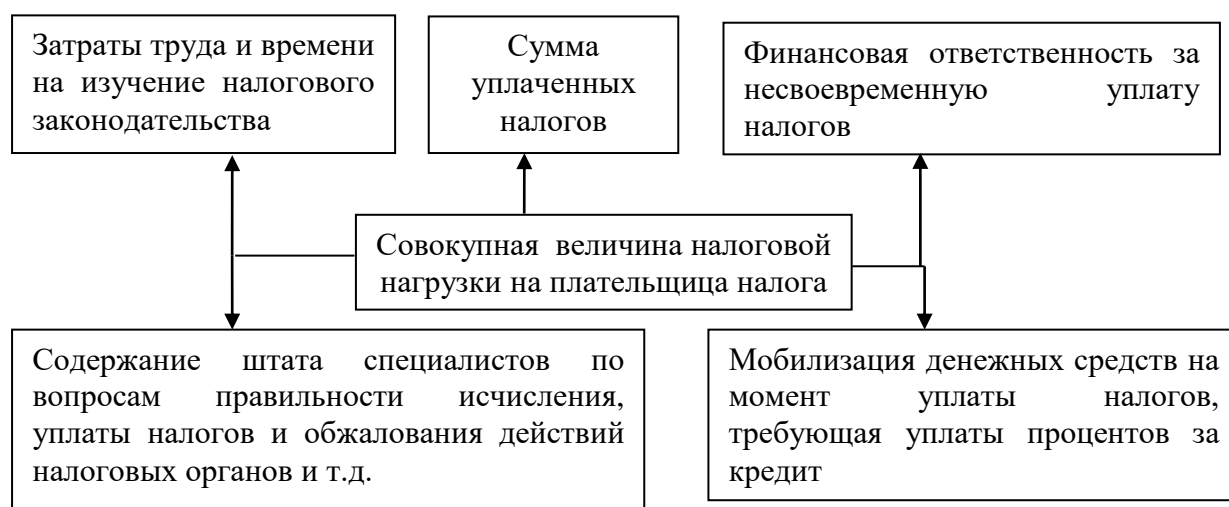


Рис. 1.1. Экономическая сущность понятие «Налоговое бремя»

Измерить в денежном эквиваленте дополнительные финансовые затраты налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налогов, не представляется возможным. В связи с этим при расчете налогового бремени используется только сумма фактически уплаченных налогов.

Исчисление налогового бремени осуществляется на двух уровнях: макро- и микроуровнях.

Макроуровень подразумевает исчисление тяжести налогового бремени на экономику и население всей страны.

Микроуровень включает определение налоговой нагрузки на конкретные предприятия, а также исчисление налоговой нагрузки на работника.

Налоговое бремя на экономику представляет собой отношение всех поступивших налогов от юридических и физических лиц к валовому внутреннему продукту (ВВП). Экономический смысл этого показателя состоит в оценке доли ВВП, перераспределяемого с помощью налогов. Расчет данного показателя осуществляется по формуле:

$$B_p = N_{\text{юф}} / \text{ВВП}, \quad (1.1)$$

где  $B_p$  — уровень налогового бремени;

$N_{\text{юф}}$  — все налоги, уплаченные юридическими и физическими лицами; ВВП — стоимостное выражение количества произведенных товаров (работ, услуг) в стране.

Недостатком данного показателя является то, что он определяет уровень налогового гнета среднестатистического налогоплательщика, не учитывая индивидуальных особенностей конкретного хозяйствующего субъекта.

Налоговое бремя на население в целом представляет собой отношение всех уплаченных налогов на душу населения к среднему душевому доходу населения страны, т.е.

$$B_p = N_n : Ч_n / Д : Ч_n, \quad (1.2)$$

где  $N_n$  — все уплаченные населением налоги;

$Ч_n$  — численность населения страны;

$Д$  — сумма полученных населением доходов.

Недостатком данного показателя считается его неточность, связанная с невозможностью учета суммы налогов, уплачиваемых населением, в стоимости приобретаемых товаров (работ, услуг).

Налоговое бремя на работника фактически равно ставке подоходного налога, который является единственным налогом, взимаемым с доходов работников. Расчет данного показателя осуществляется по формуле:

$$Б_r = Н_r / Д_r, \quad (1.3)$$

где  $Н_r$ - подоходный налог, удерживаемый из дохода работника;

$Д_r$  - доход работника.

Для расчета налогового бремени на предприятие используются четыре показателя. Первый показатель рассчитывается как:

$$Б_p = Н_{п} / В \quad (1.4)$$

где  $Н_{п}$ - налоги, уплачиваемые предприятием;

$В$  - выручка предприятия.

Данный показатель отражает, какая доля выручки предприятия направляется на погашение налоговых обязательств. Не-достаток данного показателя заключается в том, что выручка - более емкий показатель, чем доход предприятия. Таким образом, доход представляет собой лишь часть выручки предприятия.

Расчет второго показателя налогового бремени на предприятие осуществляется по формуле;

$$Б_p = Н_{п} / П_{ч}, \quad (1.5)$$

где  $П$  — чистая прибыль, остающаяся после уплаты налогов.

Данный показатель отражает, какая часть чистой прибыли изымается у предприятия в форме налогов.

*Недостатком* данного показателя является то, что чистая прибыль — это лишь часть дохода, оставшегося у предприятия после уплаты всех налогов.

Расчет третьего показателя налогового бремени на предприятие:

$$B_p = N_{\Pi} / D_c, \quad (1.6)$$

где  $D_c$  — добавленная стоимость;

$$D_c = A_m + 3_{\Pi} + N_{\Pi}, \quad (1.7)$$

где  $A$  — амортизационные отчисления;

$3_{\Pi}$  — затраты на оплату труда.

Данный показатель показывает, какая часть добавленной стоимости направляется предприятием на погашение своих налоговых обязательств.

С целью исключения влияния амортизационных сумм на величину налоговой нагрузки используется показатель, в котором фискальные изъятия соизмеряются с вновь созданной стоимостью. Вновь созданная стоимость определяется путем вычета из добавленной стоимости сумм амортизационных отчислений.

В этом случае налоговое бремя определяется по формуле:

$$B_p = N_{\Pi} / C_v \quad (1.8)$$

где  $C_v$  — вновь созданная стоимость;

$$C_v = V_p + \text{НДС} + A_k - P_v - M_z - A_m \quad (1.9)$$

где  $V_p$  — выручка от реализации;

$A_k$  — акцизы;

$D_v$  — внереализационные доходы;

$P_v$  — внереализационные расходы;

$M_z$  — материальные затраты;

$A_m$  — амортизационные отчисления;

НДС — налог на добавленную стоимость.

Достоинство последнего показателя в том, что налоговое бремя при его расчете вычисляется относительно реального дохода предприятия. Однако ни один из рассмотренных показателей не лишен недостатков.

Общие и частные недостатки показателей налогового бремени предприятий представлены на схеме.



Рис. 1.2. Налоговое бремя и его показатели, влияющие на эффективность деятельности хозяйствующего субъекта

Ни один из представленных показателей налоговой нагрузки на предприятие не является универсальным, так как бремя прямых и косвенных налогов распределяется между продавцом и покупателем в зависимости от конъюнктурных колебаний рынка. Однако каждый из представленных показателей может быть применен предприятием для анализа возможных финансовых последствий при внесении государством изменений в налоговую систему, увеличении числа налогов, налоговых ставок или налоговых льгот.

## 1.2. Современные методики оптимизации налогового бремени

Рассмотрим некоторые методики расчет налогового бремени. Основная идея каждой из методик состоит в том, чтобы сделать показатель налоговой нагрузки экономического субъекта универсальным, позволяющим сравнивать уровень налогообложения в различных отраслях народного хозяйства. Каждая из них также учитывает влияние изменения числа налогов, налоговых ставок и льгот на уровень налогообложения экономического субъекта.

В этом и проявляется практическая ценность различных методик. Рассмотрим некоторые из них.

Методика определения налоговой нагрузки экономического субъекта, разработанная Департаментом налоговой политики Министерства финансов Российской Федерации, предлагает оценивать тяжесть налогового бремени отношением всех уплачиваемых налогов к выручке от реализации, включая выручку от прочей реализации:

$$НБ=(Н_{общ} : В_{общ})\times 100\%.....(1.10)$$

где НБ – налоговое бремя;

$Н_{общ}$  – общая сумма налогов;

$В_{общ}$  – общая сумма выручки от реализации

Показатель налогового бремени, рассчитанный по этой методике, позволяет определить долю налогов в выручке от реализации, однако он не характеризует влияние налогов на финансовое состояние экономического субъекта, поскольку не учитывает структуру налогов в выручке от реализации.

Методика определения налоговой нагрузки, разработанная М.Н. Крейниной, предполагает сопоставление налога и источника его уплаты. Каждая группа налогов в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеет свой критерий оценки тяжести налогового бремени.



Кроме того, данная методика опровергает распространенное мнение о том, что большой размер налогов, включаемых в себестоимость, выгоден экономическому субъекту, так как позволяет уменьшить прибыль и, соответственно, налог на нее.

Автор методики считает, что снижение прибыли, с одной стороны, ограничивает свободные средства экономического субъекта, а с другой — «наказывает» бюджет, получающий в результате меньшую сумму налога на прибыль.

Кроме того, с правовой точки зрения коммерческие организации, в уставах которых основной задачей обозначено получение прибыли на вложенный капитал, в таком случае затрудняют ее решение.

Интегральным показателем в данной методике выступает прибыль экономического субъекта, к которой приводится сумма всех налогов.

При определении налогового бремени по данной методике предлагается исходить из идеальной ситуации, когда экономический субъект вовсе не платит налогов, и сравнивать эту ситуацию с реальной. Таким образом определяется тяжесть налогового бремени.

Для работы по этой методике необходимо использовать следующие формулы:

$$\text{НБ} = [(B - C_p - П_ч) : (B - C_p) \times 100 \text{ \%}] \quad (1.11.)$$

$$\text{НБ} = [(B - C_p - П_ч) : П_ч] \times 100 \text{ \%} \quad (1.12.)$$

где  $B$  – выручка от реализации;

$C_p$  – затраты на производство реализованной продукции( работ, услуг) за вычетом косвенных налогов;

$П_ч$  – фактическая прибыль, остающаяся после уплаты налогов в распоряжении экономического субъекта.

Данные формулы показывают, во сколько раз суммарная величина уплаченных налогов отличается от прибыли, остающейся в распоряжении экономического субъекта.

Основное отличие данного подхода к оценке налогового бремени - то, что косвенные налоги (налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы) не принимаются в расчет и не рассматриваются как налоги, влияющие на прибыль экономического субъекта. Для оценки налогового бремени по этим налогам нужно соотносить их либо с кредиторской задолженностью, либо с валютой баланса за отчетный (налоговый) период.

Данная методика представляется действенным средством анализа воздействия прямых налогов на финансовое состояние экономического субъекта, но в то же время недооценивает влияние на него косвенных налогов. А эти налоги, хотя и в меньшей степени, чем прямые, тоже влияют на величину прибыли экономического субъекта. Поэтому применение данной методики должно происходить в сочетании с оценкой воздействия косвенных налогов на величину налоговой нагрузки экономического субъекта.

Экономический субъект, уплачивающий косвенный налог, включает его в цену товаров( работ, услуг) в соответствии с законодательством Российской Федерации, и таким образом перекладывает его на потребителей. Однако цена на товар может повышаться не бесконечно, а до тех пор, пока это позволяет платежеспособный спрос.

Если же цена товара с учетом косвенного налога оказывается слишком высокой, спрос сокращается, так как часть покупателей переходит на товары-заменители, а другая часть - на аналогичные товары других производителей. Поэтому, чтобы сохранить потребителей, экономический субъект вынужден сдерживать уровень цен, уменьшая свою прибыль.

Как видно, косвенные налоги влияют на цену продукции и, как следствие, на спрос. Бремя этих налогов ложится и на покупателей, и на продавцов в зависимости от характера спроса.

Если спрос на товар( работу, услугу) эластичен, то большую часть косвенного налога вынужден уплачивать продавец, потому что, увеличив цену, он может потерять покупателей.

Если же спрос неэластичен, то продавец имеет возможность перенести основную долю налогового бремени на покупателя, поскольку в данном случае величина спроса слабо зависит от цены товара (работы, услуги).

В реальной ситуации большинству экономических субъектов сложно определить целесообразность переложения бремени косвенных налогов на покупателей, поскольку кривая спроса определенного товара (работы, услуги ) зачастую отличается от классических ситуаций, приводимых в качестве примеров в учебных пособиях по экономической теории.

Методика определения налогового бремени, предложенная А. Кадушиным и Н. Михайловой. Эта методика количественная, предлагает оценивать налоговое бремя как долю отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, созданной отдельным экономическим субъектом. Добавленная стоимость, по мнению авторов методики, источник дохода экономического субъекта и, следовательно, источник уплаты налогов. Поэтому целесообразно сравнивать налог с источником уплаты.

Показатель, получившийся в процессе расчетов по данной методике, позволяет усреднить оценку налоговой нагрузки для различных типов производств, т.е. обеспечивает сопоставимость налогового бремени для различных экономических субъектов.

Валовая выручка по этой методике представляется в виде разбивки на следующие компоненты:

- материальные затраты МЗ;
- добавленная стоимость ДС, включающая амортизационные отчисления АМ;
- затраты на оплату труда ЗП с учетом тарифа по травматизму;
- НДС;
- налоги с оборота НО;

- прибыль П.

Так как долевое распределение этих компонентов у различных экономических субъектов различно, то целесообразно ввести в методику структурные коэффициенты:

- прибыль П.
- долю добавленной стоимости в выручке  $K_o$ ;
- долю затрат на оплату труда в добавленной стоимости  $K_{зп}$ ;
- долю амортизационных отчислений в добавленной стоимости  $K_{ам}$ .

Данные показатели рассчитываются по следующим формулам:

$$K_o = ДС : В \quad (1.13)$$

$$K_{зп} = ЗП : ДС \quad (1.14)$$

$$K_{ам} = Ам : ДС \quad (1.15)$$

Затем производится расчет налогов экономического субъекта в текущей налоговой ситуации по следующим формулам:

$$НДС = (18\% : 118\%) \times ДС \quad (1.16)$$

$$\text{Налоги от ЗП} = (26\% : 126\%) \times K_{зп} \times ДС \quad (1.17)$$

$$\text{Оборотные налоги} = X\% \times ДС : K_o : 1,18 \quad (1.18)$$

$$\text{Налог на прибыль} = 0,2 \times (1 - НДС - K_{зп} - K_{ам} - X : 1,18 : K_o) \times ДС \quad (1.19)$$

$$НБ = \frac{\text{Сумма всех налогов} : \text{Чистые активы}}{\text{Чистая прибыль} : \text{Чистые активы}} \quad (1.20)$$

Сложение всех налогов, рассчитанных по указанным формулам, позволяет получить долю отчисляемой добавленной стоимости экономического субъекта в бюджет государства.

Применение этой методики позволяет сравнить количественные изменения доли, налогов в добавленной стоимости в зависимости от типа производства и рентабельности.

Сопоставление сумм налогов с величиной добавленной стоимости уместно, поскольку она источник дохода экономического субъекта, а следовательно, и показатель его развития.

По величине добавленной стоимости, остающейся в распоряжении экономического субъекта после уплаты налогов, можно судить о возможностях его дальнейшего развития.

По формулам, предложенным в этой методике, изменяя переменные (материалоемкость, фондоемкость, трудоемкость и т.д.), можно получать долю налоговой нагрузки в добавленной стоимости экономического субъекта также появляется возможность просчитать влияние повышения или понижения налоговых ставок и увеличения льгот на темпы развития экономического субъекта.

Недостаток описанной методики заключается в том, что в ее расчетные формулы не вошли такие налоги, как на рекламу, на имущество и др., влияние которых на финансовое состояние экономического субъекта сложно признать незначительным.

Методика, разработанная Е.А. Кировой. Она считает, что некорректно применять такой показатель, как выручка от реализации, в качестве базы для исчисления налоговой нагрузки на экономический субъект. Кроме того, автор методики предлагает различать два показателя, характеризующих налоговую нагрузку экономического субъекта: абсолютный и относительный.

Абсолютная налоговая нагрузка экономического субъекта — это налоги и сборы, подлежащие перечислению в бюджет и во внебюджетные фонды, т.е. абсолютная величина налоговых обязательств перед государством.

В этот показатель включаются фактически перечисленные в бюджет и во внебюджетные фонды налоговые платежи, а также суммы недоимок и пеней по ним.

При этом в расчет не принимается налог на доходы физических лиц, поскольку его плательщики — физические лица, сотрудники экономического субъекта, а экономический субъект выступает в роли налогового агента, удерживающего и перечисляющего этот налог в бюджет.

Косвенные налоги, которые реально уплачивает конечный потребитель, по мнению автора данной методики, тоже участвуют в расчете налоговой нагрузки, поскольку являются необходимым элементом ценообразования экономического субъекта.

Увеличивая цену на товар, экономический субъект способствует снижению покупательского спроса, а значит, и отвлечению доли оборотных средств.

Однако показатель абсолютной налоговой нагрузки не отражает напряженности налоговых обязательств экономического субъекта, поэтому дополнительно рассчитывается показатель относительной налоговой нагрузки. Это отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости, т.е. доля налогов с учетом недоимки и пеней во вновь созданной стоимости.

Источник уплаты налоговых платежей, как и в предыдущих методиках, — добавленная стоимость, стоимость товаров, работ и услуг за вычетом промежуточного потребления, т.е. за вычетом потребления ради последующего производства.

В состав добавленной стоимости включаются амортизационные отчисления, поэтому при исчислении величины налоговой нагрузки экономического субъекта не учитывается объективное различие доли амортизации в ее объеме. Например, при одинаковой напряженности налоговых обязательств на фондоемком предприятии и в банке расчет налоговой нагрузки к добавленной стоимости не вполне корректен.

Поэтому для исключения влияния амортизационных отчислений на величину налоговой нагрузки экономического субъекта автор методики предлагает налоговые платежи соотносить с вновь созданной стоимостью, которая определяется путем вычитания из добавленной стоимости сумм амортизации. Вновь созданная стоимость рассчитывается по следующим формулам:

$$ВСС = В - МЗ - А + ВД - ВР \quad (1.21)$$

$$BCC = OT + CO + П + НП \quad (1.22)$$

где BCC – вновь созданная стоимость;

A – амортизационные отчисления;

ВД – внереализационные доходы;

ВР – внереализационные расходы без учета налоговых платежей;

OT – плата труда;

CO – отчисления на социальные нужды;

П – прибыль;

НП – налоговые платежи.

Относительная налоговая нагрузка рассчитывается по формуле:

$$D_n = [(НП + CO) : BCC] \times 100\% = [(НП + CO) / OT + CO + П + НП] \times 100\% \quad (1.23)$$

где  $D_n$  – относительная налоговая нагрузка экономического субъекта.

Достоинство данной методики - то, что она позволяет сравнивать налоговую нагрузку на конкретные экономические субъекты вне зависимости от их отраслевой принадлежности, поскольку налоговые платежи соотносятся именно с вновь созданной стоимостью, а налоговое бремя оценивается относительно источника уплаты налогов. Кроме того, формирование вновь созданной стоимости не привязано к уплачиваемым налогам.

Однако эта методика не учитывает влияние таких показателей, как фондоемкость, трудоемкость, рентабельность, оборачиваемость оборотных активов, и не позволяет прогнозировать изменение деловой активности экономического субъекта в зависимости от изменения количества налогов, налоговых ставок и льгот, что является ее недостатком.

Методика, предложенная М.И. Литвиным. Он связывает показатель налоговой нагрузки с числом налогов и других обязательных платежей, а также со структурой налогов экономического субъекта и механизмом взимания. В соответствии с данной методикой показатель налоговой нагрузки рассчитывается по следующей формуле:

$$H = CH : IH \times 100\% \quad (1.24)$$

где H – налоговая нагрузка;

CH – сумма налогов;

IH – размер источника средства уплаты налогов.

В общую сумму налогов, по мнению автора, необходимо включать все уплачиваемые налоги, в том числе и налог на доходы с физических лиц, поскольку все налоги перечисляются за счет денежных средств экономического субъекта, степень перелажаемое<sup>TM</sup> которых непостоянна.

В качестве источника средств уплаты налогов признается доход экономического субъекта в различных формах: выручка от реализации, прибыль в процессе формирования, прибыль в процессе распределения, доход работников и т.д.

Помимо общего показателя налоговой нагрузки экономического субъекта в методике активно используются частные показатели, определяемые как соотношения отдельных налогов и групп налогов с конкретным источником платежа.

С помощью этих показателей можно определять оптимальную налоговую нагрузку в зависимости от отраслевой принадлежности экономического субъекта.

Рассмотренная методика позволяет собрать практически ценные сведения по конкретному экономическому субъекту. Например, позволяет увидеть, какая доля добавленной стоимости уходит в бюджет и во внебюджетные фонды в виде налогов и сколько прибыли расходуется на налоги. Также эта методика позволяет учесть особенности деятельности конкретного экономического субъекта и долю амортизационных отчислений в добавленной стоимости. Однако включение в расчет налогового бремени таких показателей, как налог на доходы физических лиц, не всегда корректно

Методика определения налоговой нагрузки экономического субъекта, предложенная Т.К. Островенко, предполагает разделение характеризующих ее показателей на частные и обобщающие.



К обобщающим Показателям, характеризующим налоговую нагрузку экономического субъекта, относятся следующие:

- налоговая нагрузка на доходы предприятия  $НБ_{д}$ ;
- налоговая нагрузка на финансовые ресурсы предприятия  $НБ_{ф}$ ;
- налоговая нагрузка на собственный капитал  $НБ_{ск}$ ;
- налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения  $НБ_{п}$ .

Эти показатели рассчитываются по следующим формулам:

$$НБ_{д} = НИ : В_{р} \quad (1.25)$$

$$НБ_{ф} = НИ : ВБ_{ср} \quad (1.26)$$

$$НБ_{ск} = НИ : СК_{ср} \quad (1.27)$$

$$НБ_{п} = НИ : П \quad (1.28)$$

где НИ – налоговые издержки;

$В_{р}$  - выручка от реализации;

$ВБ_{ср}$  – среднегодовая валюта баланса;

$СК_{ср}$  среднегодовая сумма собственного капитала;

П – прибыль до налогообложения

Более конкретные и информативные частные показатели, характеризующие налоговую нагрузку экономического субъекта, вычисляются по источникам возмещения: себестоимости, выручки от реализации, финансовых результатов, чистой прибыли и фондов специального назначения.

В соответствии с перечисленными источниками формируется четыре группы (последние два источника рассматриваются вместе) налоговых издержек. Налоговая нагрузка в данном случае определяется как соотношение налоговых издержек к соответствующей группе по источнику покрытия.

В соответствии с вышеизложенным выделяются следующие частные показатели, характеризующие налоговую нагрузку экономического субъекта:

- налоговая нагрузка на реализацию  $НБ_{р}$ ;
- налоговая нагрузка на себестоимость  $НБ_{с}$ ;

- налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения  $НБ_{фр}$ ;
- налоговая нагрузка на чистую прибыль и фонды специального назначения  $НБ_{чп}$ .

Для расчета этих показателей применяются следующие формулы:

$$НБ_p = НИ_p : ВР \quad (1.29)$$

$$НБ_c = НИ_c : C_p \quad (1.30)$$

$$НБ_{фр} = НИ_{фр} : ФР \quad (1.31)$$

$$НБ_{чп} = НИ_{чп} : ЧП \quad (1.32)$$

где  $НИ_p$  – налоговые издержки, относимые на счета реализации;

$ВР$  – выручка от реализации;

$НИ_c$  – налоговые издержки, относимые на себестоимость реализованных товаров, работ, услуг;

$C_p$  - себестоимость реализованных товаров, работ, услуг;

$НИ_{фр}$  налоговые издержки, относимые а счета финансовых результатов;

$ФР$  – положительный финансовый результат от реализации товаров, работ, услуг;

$НИ_{чп}$  – налоговые издержки, относимые на чистую прибыль;

$ЧП$  – чистая прибыль экономического субъекта.

Кроме того, при необходимости по данной методике может быть рассчитана налоговая нагрузка в расчете на одного работника. Этот показатель, сравниваемый с показателями средней заработной платы и прибыли на одного работника, позволяет оценить вклад отдельного работника в формирование прибыли экономического субъекта, налоговых платежей в бюджет и во внебюджетные фонды и собственного дохода.

Достоинство данной методики в том, что она позволяет с различной степенью детализации, в зависимости от поставленной управленческой задачи, рассчитать налоговую нагрузку, а также в том, что она может применяться экономическими субъектами любых отраслей народного хозяйства.

Использование при расчетах по этой методике показателей, отражаемых в отчетности экономического субъекта, значительно сокращает процесс расчетов.

Специалистам, производящим расчеты налогового бремени для конкретного экономического субъекта, можно рекомендовать комплексный подход к определению налоговой нагрузки и использование всех вышерассмотренных методик.

Такой подход позволит не только более точно оценить налоговые обязательства экономического субъекта, но и понять, с чего должна начинаться оптимизация налогообложения в каждом конкретном случае, какие налоговые обязательства - «узкое место» именно данного предприятия и какой из объектов учета наиболее перегружен ими. Ведь универсальных рецептов оптимизации налогообложения не существует, поскольку каждый экономический субъект уникален.

### 1.3. Зарубежный опыт минимизации налогового бремени

В текущем году налоговое бремя в Великобритании превысит аналогичный показатель Германии - страны, которая традиционно рассматривается как образец европейской экономической модели с высокими налогами и большими государственными расходами.

По оценке Организации экономического сотрудничества и развития, в 2018 году налоговое бремя в Великобритании достигнет 42,4 процента ВВП в сравнении с 42,1 процента в Германии. В следующем году Великобритания обойдет Германию по уровню государственных расходов: они увеличатся до 45,7 процента ВВП против 45 процентов в Германии. В 2017г. налоговое бремя в Великобритании составляло 40,7 процента ВВП, в Германии - 46,7 процента. Аналитики лондонского Сити считают, что Великобритании угрожает замедление темпов экономического роста, рост безработицы и

падение уровня иностранных инвестиций. Министерство финансов Великобритании отвергает негативные прогнозы, утверждая, что налоговое бремя будет ниже уровня, прогнозируемого экспертами ОЭСР. «Если взглянуть на среднюю семью или средний бизнес в Великобритании, можно заметить, что они начинают с лучших позиций, чем в Германии, и они платят меньше налогов.

Распределение общего бремени налогов по видам их оснований (сферам деятельности) и категориям плательщиков реализуется через конкретные виды налогов, организацию механизмов их построения и функционирования, приданию каждому налогу той или иной доли в общей сумме налоговых сборов.

В некоторых странах резко снижено бремя налогов на сферу хозяйства. По налогу на доходы корпораций, например, оно уменьшилось по сравнению с 2018 г. в Венгрии с 6,1 до 1,2%; Польше – с 12,1 до 3,2%.

Введен новый налог на доходы физических лиц, на который перенесена значительная часть общей налоговой квоты: в Венгрии – 6,1% ВВП; Польше – 7,4%.

К настоящему времени по налогу на доходы корпораций и налогу на доходы физических лиц бремя в рассматриваемых странах оценивается как более или менее стабильное. Особых претензий к нагрузке по ним не предъявляется ни со стороны плательщиков, ни со стороны налоговых теоретиков-экономистов.

Различные схемы налоговой оптимизации распространены не только в России, но и за рубежом. Причем иностранные налогоплательщики зачастую используют недобросовестные схемы минимизации налоговых платежей.

Некоторые страны, такие как Великобритания, Австралия, Канада, Германия, приняли поправки в национальное налоговое законодательство и ввели общие правила противодействия минимизации налогового бремени. В ближайшем будущем их примеру последуют и другие государства.

В странах, где способы оптимизации и уклонения от уплаты налогов законодательно разграничены, возможность использования элементарных схем минимизации налогов отсутствует. Как следствие - схемы оптимизации настолько усложнились, что воспользоваться ими могут только состоятельные люди и крупные корпорации.

Получается, что наиболее обеспеченные налогоплательщики, то есть те, которые в состоянии воспользоваться услугами консультантов, могут провести операцию, уменьшив свои налоговые обязательства. Разумеется, такая ситуация неприемлема. В разных странах урегулирование на законодательном уровне минимизации налогового бремени происходит по-разному. Это объясняется различием в правовом устройстве, отношением судей к данной проблеме и законотворческими традициями.

Например, во Франции, Германии и Нидерландах в основе правовой системы лежит концепция предотвращения злоупотребления правом. Суды, как правило, применяют указанную концепцию при толковании и применении налогового законодательства в спорах, когда может быть доказано, что какая-либо операция представляет собой случай злоупотребления нормами законодательства или их неправильного применения. В этих странах власти не считают необходимым вносить поправки в законодательство, с тем, чтобы разграничивать легальные способы минимизации. Исключение составляет только Германия, которая приняла соответствующие поправки.

В странах, где подобной концепции противодействия злоупотреблению правом не существует, суды, как правило, не выходят за пределы текста законов, чтобы определить, имела место фактическая минимизация налогового бремени или нет. Однако суды США, в меньшей степени суды Великобритании, разработали свои правила толкования законодательства при рассмотрении некоторых элементов сделок по минимизации налогов. Суды Великобритании установили эти правила в начале 80-х годов при рассмотрении дел (Дело Рэмсэй против Комиссаров Налогового управления;

Burmah Oil Co. Ltd. против Комиссаров Налогового управления; Фэрнисс против Доусона), связанных с применением сложных и запутанных схем.

Приходится констатировать, что в настоящее время нет такой страны, в которой налогоплательщики не изобретали бы более изощренные схемы выведения доходов из-под налогообложения.

За пределами США и Великобритании попытки нанести удар по схемам через суды успеха не имели. Налоговые органы этих государств стали оказывать давление на правительство, с тем, чтобы принять законы по противодействию схемам минимизации налогового бремени. В итоге в некоторых странах были приняты правила противодействия минимизации налогового бремени, которые обозначаются аббревиатурой GAAR. Проработанные варианты этих правил были законодательно закреплены в 1981 году в Австралии и в 1988 году в Канаде.

Опыт Австралии. Законодательная база. Правила GAAR, применяемые в настоящее время в Австралии, изложены в части IV А Закона «О начислении подоходного налога» от 1936 года. Эти правила заменили положения, которые применялись для противодействия использованию схемам минимизации налогов ранее. В соответствии с прежними нормами любые договоры, соглашения или договоренности объявлялись недействительными для целей налогообложения, если они предусматривали:

- изменение объекта налогообложения;
- освобождение от обязанности уплачивать подоходный налог или подавать налоговую декларацию;
- аннулирование обязанностей или обязательств, возложенных в соответствии с Законом «О начислении подоходного налога», либо уклонение от них законными или противозаконными способами;
- исключение возможности применения Закона «О начислении подоходного налога».

Из-за нечеткости указанных положений в ходе рассмотрения дел суды были вынуждены ввести ограничения на их толкование. Например, в одном

из таких дел суд постановил, что положения закона не распространяются на договоренность о передаче какому-либо лицу права получения дохода из источника, принадлежащего налогоплательщику, если участники сделки действуют добросовестно. После принятия ряда судебных решений о праве налогоплательщика выбирать ту форму сделки, которая обеспечит ему освобождение от налогообложения, стало очевидно, что положения закона неэффективны. Кроме того, налоговые органы не имели возможности оспаривать рассматриваемую сделку и переводить ее в разряд сделок, подлежащих налогообложению.

В связи с этим в закон была введена часть IV А, содержащая правила GAAR. Основное правило гласит: если налогоплательщик получил или может получить налоговую льготу в результате применения схем, подпадающих под действие части IV А, налоговые органы вправе принять одно из следующих решений:

- полностью или частично включить суммы налога в налогооблагаемый доход налогоплательщика, если налоговая льгота может быть отнесена к сумме, исключаемой из его годового налогооблагаемого дохода;

- отказать в принятии вычета полностью или частично, если налоговая льгота может быть отнесена к сумме, принимаемой к вычету из годового налогооблагаемого дохода налогоплательщика;

- отказать в отнесении капитальных расходов полностью или частично, если налоговая льгота может быть отнесена к капитальным расходам, понесенным налогоплательщиком в течение года, или к их части;

- отказать в применении налогового кредита, если налоговая льгота может быть отнесена к кредиту по иностранным налогам, применяемому налогоплательщиком.

В двух разделах части IV А перечислены признаки схем, подпадающих под действие этой части. В соответствии с данными разделами схемой признаются любые явно выраженные или подразумеваемые соглашения, договоренности или обязательства, которые могут быть доказаны в суде.

Даже планы, предложения, действия могут быть признаны схемой, если налогоплательщик при их использовании получил или мог получить налоговые льготы, описанные в законе. В законе также приведены обстоятельства сделок, которые налоговые органы должны изучить в каждом случае выявления схемы.

В соответствии с частью IV А к схеме, используемой налогоплательщиком для минимизации налогов, относятся сделки, которые преследуют несколько целей. При условии, что цели оптимизации налогов в этих сделках являются доминирующими.

В пользу налоговых органов. По признанию налоговых органов Австралии новые нормы закона о доходах, в которых более четко сформулированы признаки схем оптимизации, позволяют безошибочно выявлять незаконные схемы ухода от налогообложения. И это несмотря на то, что воздействие нововведений на коммерческие операции в некоторой степени нейтрализуется существующей в Австралии системой предварительных судебных решений.

В сложившихся условиях налогоплательщики полагаются на то, что налоговые органы не будут преследовать компании по делам, в которых четко не установлено использование схем для получения налоговых льгот. В связи с этим в свое время налоговые органы Австралии заявили, что разъяснения по делам, касающимся применения положений части IV А, будет давать старший консультант центров налогового консультирования. При Австралийском налоговом управлении действуют два консультационных центра. Они занимаются исключительно тем, что консультируют налогоплательщиков по вопросам применения налогового законодательства.

Чтобы заявить о том, что налогоплательщик недобросовестно использовал схему, налоговый орган изучает:

- 1) способ инициирования и реализации схемы;
- 2) форму и содержание схемы;



- 3) время начала и период реализации схемы;
- 4) влияние реализации схемы на размер налоговых обязательств;
- 5) любое изменение финансового положения налогоплательщика, которое было, будет или может быть обусловлено реализацией схемы;
- 6) любое изменение финансового положения имеющего или имевшего деловые, семейные или иные отношения с налогоплательщиком лица, которое было, будет или может быть обусловлено реализацией схемы;
- 7) любые иные последствия инициирования и реализации схемы для налогоплательщика или любого иного лица;
- 8) характер деловых, семейных или иных отношений между налогоплательщиком и любым иным лицом.

Основные цели налоговой политики в зарубежных странах формулируются достаточно ясно. Они заключаются в укреплении рыночных принципов построения и функционирования налоговых систем, снижении общего бремени налогов и оптимизации его распределения по отдельным категориям налогоплательщиков, по отдельным видам хозяйствования и налогов. Эти принципы более или менее успешно реализуются на практике. Достаточная прозрачность и ясность целей и действий налоговой политики вместе с другими факторами приводят к тому, что высокое бремя налогов и недостатки в его распределении по налогоплательщикам не оказывают большого противодействия активизации хозяйственной деятельности в рассматриваемых странах, противодействия экономическому росту.

Налоговая политика развитых зарубежных стран направлена в первую очередь на то чтобы для юридических лиц налоги было бы выгодно платить, а не искать путей ухода от налогообложения.

Необходимо отметить, что часть налогового бремени в зарубежных странах перенесена на физические лица и это основано на исторически сложившейся ситуации.

В мировой практике налоговое бремя на население оценивается на макроуровне (уровень налогообложения населения в целом) и на

микроуровне (налогообложение отдельного работника). Такие показатели по странам рассчитываются Всемирным банком в сотрудничестве с PriceWaterHouseCoopers и публикуются в ежегодном отчете Paying Taxes.

Таблица 1.2

### Основные направления теории налогового предела

Период	Представители	Содержание теории
1	2	3
<i>Эмпирическое направление</i>		
XVIII в. – конец XIX в.	И. фон Юсти, А. Бафельд, К. Гок, И. Горлов	Налоговый предел определялся, главным образом, фискальными потребностями государства. Обосновываются универсальные нижний (5–6 %) и верхний (12–14 %) пределы налоговых изъятий
<i>Статистическое направление</i>		
Конец XIX в. – первая половина XX в.	А. Вагнер, Г. фон Шмоллер, А. Шеффле, Э. Энгель и др.	Верхние пределы налогового бремени не могут быть универсальными для всех стран и определяются уровнем их экономического развития и характером расходов бюджета. Доказывается закономерность неизбежного увеличения государственных расходов и верхних пределов налогового бремени по мере социально-экономического развития страны; необходимость различать пределы налогового бремени для экономики в целом и для отдельных экономических субъектов. Следование данным принципам в развитых странах к концу XX в. привело к увеличению налоговой нагрузки
<i>Аналитическое направление</i>		
С 1970–1980-х гг. до настоящего времени	А. Лаффер, Е.В. Балацкий	Попытка найти аналитическую зависимость между налоговой нагрузкой и объемом налоговых поступлений в бюджет

Таким образом, юридические лица в развитых зарубежных странах не подвергаются такому же налоговому бремени как в нашей стране. Ситуация складывающаяся в экономике этих стран для юридических лиц стимулирует и благоприятствует развитию предприятий, акционерных обществ, страховых организаций и других хозяйствующих субъектов.

## ГЛАВА 2. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ВОЗДЕЙСТВИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### 2.1. Сравнительный анализ влияния вида деятельности на степень налогообложения

На развитие деятельности хозяйствующих субъектов влияет множество различных факторов, в их числе:

- внутренняя среда;
- внешняя среда;
- государственная поддержка;
- государственное регулирование.

Что же можно отнести к каждому из вышеприведенных пунктов?

Начать следует с внешней среды, проанализировать и оценить внешнюю среду позволяет наилучшим образом SWOT анализ, который позволяет четко выявить сильные и слабые стороны развития предприятия, угрозы и возможности. Таким образом, можно четко сформулировать стратегию развития предприятия, избегая угроз и максимально эффективно используя возможности.

К внешней среде относят стиль руководства, эффективность использования ресурсов, кадровый потенциал и заинтересованность кадров в работе. Внешняя среда тесно взаимосвязана с внутренней средой.

Воздействие со стороны государства можно разделить на два вида:

- поддержка;
- регулирование.

Поддержка заключается непосредственно в процессах и действиях со стороны государства в области законодательства с целью оказания помощи в создании и развитии предпринимательских структур.

Регулирование же заключается в том, чтобы определенными механизмами удерживать и контролировать деятельность предпринимательства.

Так к государственной поддержке можно отнести некоторые программы, стимулирующие развитие предпринимательства, а к государственному регулированию относят применение таких известных мер, как квоты и лицензии.

Но помимо всего вышесказанного на развитие хозяйствующих субъектов весомое воздействие оказывает система налогообложения.

Система налогообложения определяет налоговую нагрузку на организацию, объем отчислений индивидуального предпринимателя или юридического лица в пользу государства. Субъектам хозяйствования необходимо выбрать такой вариант, чтобы свести свои расходы к минимуму. В то же время не должно быть нарушений законодательства, так как при их выявлении виновника могут привлечь к ответственности, а также заставить компенсировать разницу между недоплаченными суммами.

Чтобы выбрать оптимальную систему налогообложения, без грамотного анализа различных показателей не обойтись. Это поможет найти подходящий вариант по параметрам своей организации. Таким образом, появится возможность сэкономить оборотные средства, повысить рентабельность бизнеса и, как следствие, увеличить чистую прибыль.

Выделяют основные виды систем налогообложения, представим анализ в таблице 2.1.

#### 1. Общий режим (ОСНО).

Данная система является традиционной и несет наибольшую нагрузку на субъект хозяйствования. Необходимо уплачивать налог с прибыли (20% для юридических лиц и 13% - для предпринимателей), а также налог на добавленную стоимость, на имущество организаций и другие сборы, установленные законодательством.

Сравнительный анализ действующих систем налогообложения в  
Российской Федерации

Вид системы	Налоговая база	Налогообложение при отсутствии чистой прибыли	Периодичность и принципы предоставления	Учеты	Требования к субъекту (для юридических лиц)	Списание суммы расходов из налоговой базы
1	2	3	4	5	6	7
осно	Уплате подлежит налог на прибыль, НДС, налог на имущество	Уплачивается только НДС (за минусом налоговых вычетов)	Ежеквартально, отдельная по каждому налогу	Отдельный регистр по каждому налогу	Без ограничений	Списываются любые обоснованные расходы, подтвержденные документально
УСН	6% выручки и либо 15% чистой прибыли и (доходы минус расходы)	6% выручки (если налоговой базой являются доходы), 1% выручки (если налоговой базой является чистая прибыль)	Ежегодная, единая, не позднее 31 марта каждого года	Книга учета расходов и доходов	Не более 100 человек в штате, не более 60 млн. рублей дохода, не более 100 млн. рублей основных средств, не более 25% чужих активов других юр.	Расходы можно списать только по УСН с уплатой в доход государства 6% выручки и далеко не все (перечень ограничен законодательно)
ЕНВД	Размер платежей определяется нормативным актом	Выплачивается фиксированный размер установленный нормативным актом	Ежеквартальная не позднее 20 числа следующего за отчетным месяца	Учет не ведется	Занятие определенными видами деятельности (общественное питание, обслуживание машин и т.д.) соответствии законодател	Расходы не списываются

## Продолжение таблицы 2.1

ЕСХН	6% Доходы минус расходы	При отсутствии прибыли невозможно подтвердить статус и претендовать на ЕСХН	Ежегодная единая, не позднее 31 марта каждого года	Книга учета расходов и доходов	Деятельност ь в сфере сельского хозяйства ния выращивани я рыбы, среднесписо чная численность работников не должна быть больше 300	Можно списать в случае, если это не противоречит законодательст ву
ПСН	Размер платеже й определ яется местны м нормати вным актом	Не предусмотрено	Не сдается	Патент выдается 1-12 месяцев в пределах календар ного года	Только для ИП с годовым доходом не более 12 млн. руб. с численность ю наемных работников не более 15	Расходы не списываются

Плюсы. Универсальность, устоявшиеся правила работы, быстрое оформление.

Минусы. Наибольшая налоговая нагрузка на субъект хозяйствования, сложный расчет НДС, необходимость привлечения стороннего специалиста (бухгалтера).

## 2. Упрощенный режим, «упрощенка» (УСН).

Данная система является наиболее привлекательной для ИП и ООО, так как нагрузка на субъект хозяйствования значительно ниже. Все налоги заменяются единой ставкой в размере 6% с «доходов», полученных от предпринимательской деятельности (от оборота), либо 15% от чистой прибыли («доходы минус расходы»). Однако «упрощенка» изначально создавалась с целью поддержки развивающегося бизнеса, поэтому соответствовать ее требованиям смогут далеко не все ИП и юридические лица.

Плюсы. Малая нагрузка, гибкая налоговая база, возможность не включать затраты в расчет налога, возможность зачета ранее уплаченных средств при уменьшении прибыли.

Минусы. Жесткие требования к организации по доходам (не более 60 млн. рублей в год), уставному капиталу (не должен содержать свыше 25% имущества другой компании), структуре( должны отсутствовать филиалы), роду деятельности (перечень ограничений содержится в п. 2.1 ст. 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации).

### 3. Налог на вмененный доход, «вмененка» (ЕНВД).

Безусловное преимущество данной системы - в выплате одного налога в пользу государства вместо нескольких сборов. Налог на вмененный доход распространяется на относительно небольшой спектр видов деятельности субъектов хозяйствования. Это розничная торговля, услуги по временному проживанию, общественное питание, сервисы, связанные с обслуживанием и хранением автомобилей, а также некоторые другие.

Плюсы. Предсказуемость, уменьшение страховых выплат в фонды на 50% (для юридических лиц), простой расчет нагрузки, возможность работы без помощи бухгалтера, направление отчетности по почте, хороший налоговый период (квартал), отсутствие кассовой техники.

Минусы. Распространение на узкий круг видов деятельности, фиксированный размер, регулируется нормативными актами местных администраций, численность сотрудников не должна превышать 100 человек, уставной фонд на 75% и больше должен быть свободен от средств других компаний.

### 4. Единый сельхозналог (ЕСХН).

Данная система налогообложения была разработана для тех, кто создает, перерабатывает и продает сельскохозяйственную продукцию и рыбу. В целом ЕСХН напоминает УСН как ставкой (6% от дохода), так и отсутствием дополнительных сборов. Однако воспользоваться данной системой могут лишь сельскохозяйственные организации, и при условии, что

прибыль от продажи продукции или рыбы формирует не менее 70% прибыли

Плюсы. Низкая нагрузка на бизнес (всего 6%), отсутствие НДС и налога на имущество.

Минусы. Узкий круг субъектов, на которых распространяются правила (только организации, занятые в сельском хозяйстве), сложность применения на практике, специализация (в доходе организации с/х продукция должна занимать не менее 70%).

#### 5. Патентный режим (ПСП).

ПСП разработана специально для поддержки индивидуальных предпринимателей и упрощения их деятельности. Данная система налогообложения напоминает ЕНВД, однако распространяется только на ИП, которые нанимают не более 15 человек и зарабатывают не более 60 миллионов рублей в год.

Плюсы. Уменьшенная налоговая база, минимальная отчетность, уменьшение страховых выплат, возможность выкупа патента на определенный период времени (1-12 месяцев), отсутствие кассовой техники

Минусы. Действие патента только в регионе выдачи, применение только к специальному субъекту (индивидуальному предпринимателю), жесткие требования по наемным работникам (не более 15 человек), доходам (не более 60 млн. рублей за 12 месяцев), виду деятельности (перечислены в п. 2 ст. 346.43 Налогового кодекса).

#### 6. Смешанная (комбинированная).

Налоговое законодательство России не запрещает использовать сразу несколько систем налогообложения, что подходит для крупных организаций, которые осуществляют большое количество видов деятельности. Однако сложный расчет выплат в пользу организаций создает риск «перехитрить» самого себя, допустить ошибки, которые впоследствии могут сыграть негативную роль.



Плюсы. Подстройка налогообложения под требования конкретного субъекта хозяйствования, возможность снижения общей налоговой нагрузки, динамичное изменение условий ведения бизнеса.

Минусы. Сложные расчеты, требующие привлечения специалиста, возможность ошибки, необходимость постоянной подготовки отчетности.

Таким образом, для того чтобы выбрать оптимальную систему налогообложения необходимо

1. Определится с организационно-правовой формой. ОСНО, УСН, ЕНВД и ЕСХН подходят как индивидуальным предпринимателям, так и юридическим лицам, ПСН – только ИП.

2. Подсчитать ожидаемый размер доходов. Выбирая оптимальную систему налогообложения, в первую очередь необходимо ориентироваться на масштабы будущей деятельности. Наиболее простой и предсказуемой формой является УСН, которая подходит большинству предпринимателей и организаций. Переходить к общей системе есть смысл лишь тогда, когда прибыль стабильна и высока.

3. Сделать вывод, каким видом деятельности вы планируете заниматься ЕСХН и ЕНВД подходят лишь для узкого круга организаций и ИП. ОСНО и УСН являются универсальными, однако вторая форма всегда выгоднее из-за более низкой налоговой базы.

4. Проверить, подпадает ли ваша организационно-правовая форма под УСН. В этом случае в компании должно трудиться не более 100 человек, а ее прибыль не должна превышать 60 миллионов рублей за год.

5. Подсчитать, что выгоднее: УСН или ЕНВД. «Вмененка» по целому ряду направлений деятельности выгоднее (например, в сфере общественного питания), так как чистая прибыль не будет привязана к выручке. Однако в общем случае именно «упрощенка» является оптимальной формой налогообложения.

6. Определится с типом УСН. Если документально подтвердить большую часть расходов будет проблематично, то лучше сделать налоговой

базой именно доходы и платить в пользу государства 6 процентов от их суммы. Установить в качестве объекта «доходы» целесообразно в том случае, если рентабельность выше 40%. Размер отчислений в пользу государства будет значительно меньше. В противном случае сделать выбор в пользу УСН с базой «доходы минус расходы»: это будет выгоднее, если все затраты подтверждаются документально, а рентабельность - ниже 6,7%. При рентабельности в пределах 6,8-40%, необходимо ориентироваться на доходы.

Убедиться, что компания может позволить нанять на работу бухгалтера. Системы налогообложения, которые требуют регулярной отчетности, нуждаются в привлечении стороннего специалиста.

## 2.2. Оценка налоговой нагрузки Российской Федерации

Уровень налоговой нагрузки с 2018 г. является одним из показателей для контроля ФНС России за поступлениями в бюджет. Позиция налоговых данной службы состоит в том, что налоговая нагрузка может свидетельствовать об уклонении от уплаты налогов, а это имеет важное значение для определения вероятности назначения налоговой проверки. Так, если уровень налоговой нагрузки у конкретного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по конкретной отрасли (виду экономической деятельности), то назначает выездная налоговая проверка.

Расчет налоговой нагрузки налогоплательщика отличаются используемым набором налогов, сборов. Важную роль играет также базисный показатель, к которому можно «привязывать» расчетные показатели, т.е. сравнивать с ним общую сумму налогов, сборов и взносов за расчетный период.

Состояние экономики, отвечающее требованиям экономической безопасности Российской Федерации, должно характеризоваться определенными качественными критериями и параметрами (пороговыми

значениями), обеспечивающими приемлемые для большинства населения условия жизни и развития личности, устойчивость социально-экономической ситуации, военно-политическую стабильность общества, целостность государства, возможность противостоять влиянию внутренних и внешних угроз. Для определения критериев и параметров, отвечающих требованиям экономической безопасности Российской Федерации, необходимо учитывать:

1. Способность экономики функционировать в режиме расширенного воспроизводства. Это означает, что в стране должны быть достаточно развиты отрасли и производства, имеющие жизненно важное значение для функционирования государства, как в обычных, так и в экстремальных условиях, способные обеспечить процесс воспроизводства независимо от внешнего воздействия.

Россия не должна допускать критической зависимости экономики от импорта важнейших видов продукции, производство которых на необходимом уровне может быть организовано в стране. Вместе с тем необходимо развивать свою экономику с учетом внешнеэкономического сотрудничества, международной кооперации производства.

Важнейшим требованием экономической безопасности Российской Федерации является сохранение государственного контроля над стратегическими ресурсами, недопущение их вывоза в размерах, могущих причинить ущерб национальным интересам России.

2. Приемлемый уровень жизни населения и возможность его сохранения. Нельзя допустить выхода показателей уровня бедности, имущественной дифференциации населения и безработицы за границы, максимально допустимые с позиции социально-политической стабильности общества.

Квалифицированный, добросовестный труд должен обеспечивать достойный уровень жизни.

Доступность для населения образования, культуры, медицинского обслуживания, тепло-, электро- и водоснабжения, транспорта, связи,

коммунальных услуг является одним из необходимых условий экономической безопасности России.

3. Устойчивость финансовой системы, определяемую уровнем дефицита бюджета, стабильностью цен, нормализацией финансовых потоков и расчетных отношений, устойчивостью банковской системы и национальной валюты, степенью защищенности интересов вкладчиков, золотовалютного запаса, развитием российского финансового рынка и рынка ценных бумаг, а также снижением внешнего и внутреннего долга и дефицита платежного баланса, обеспечением финансовых условий для активизации инвестиционной деятельности.

4. Рациональную структуру внешней торговли, обеспечивающую доступ отечественных товаров перерабатывающей промышленности на внешний рынок, максимально допустимый уровень удовлетворения внутренних потребностей за счет импорта (с учетом региональных особенностей), обеспечение приоритета экономических отношений со странами ближнего зарубежья. Сбалансированная внешнеэкономическая политика, предполагающая как удовлетворение потребностей внутреннего рынка, так и защиту отечественных производителей с использованием принятых в международной практике защитных мер.

5. Поддержание научного потенциала страны и сохранение ведущих отечественных научных школ, способных обеспечить независимость России на стратегически важных направлениях научно-технического прогресса.

6. Сохранение единого экономического пространства и широких межрегиональных экономических отношений, обеспечивающих соблюдение общегосударственных интересов, исключающих развитие сепаратистских тенденций, и функционирование единого общероссийского рынка или интегрированной системы региональных рынков с учетом их производственной специализации.

7. Создание экономических и правовых условий, исключающих криминализацию общества и всех сфер хозяйственной и финансовой

деятельности, захват криминальными структурами производственных и финансовых институтов, их проникновение в различные структуры власти.

8. Определение и обеспечение необходимого государственного регулирования экономических процессов, способного гарантировать нормальное функционирование рыночной экономики, как в обычных, так и в экстремальных условиях.

В сложившихся условиях финансового кризиса налоги становятся наиболее активно используемым рычагом государственного регулирования экономики. Так, наиболее важным показателем, позволяющим дать оценку мере воздействия регулирующей функции налогов, является налоговая нагрузка.

Государство при планировании бюджета, как правило, ориентируется на показатель номинальной налоговой нагрузки, показывающий долю налогов, сборов и таможенных платежей в ВВП, при условии соблюдения налогоплательщиками налогового и таможенного законодательства. Однако в бюджет может поступить меньше ожидаемых средств, на основании которых рассчитывается фактическая налоговая нагрузка.

Отметим, что разница между номинальной и фактической нагрузкой характеризует степень уклонения от налогов. Чем выше номинальная нагрузка, тем выше уклонение. При превышении номинальной нагрузки до определенного уровня уклонение становится массовым и фактически снижается. Точка, в которой фактическая нагрузка максимальна, называется точкой Лаффера. Известно, что номинальная налоговая нагрузка должна быть немного ниже точки Лаффера, т.к. более высокие значения вынуждают налогоплательщиков прибегать к нарушениям в сфере налогообложения. По официальным данным Минфина РФ номинальная налоговая нагрузка в России составляет 41%. В России налоговая нагрузка за последние пару лет немного снизилась. Поэтому проанализируем поступления налогов и сборов в бюджет Российской Федерации, в табл. 2.2.

## Поступления по уровням бюджета за 2016-2018 гг.

Вид бюджета	млрд. руб.			темп, %	
	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2017 г. к 2016 г.	2018 г. к 2017 г.
Консолидированный бюджет РФ	14482,9	17343,4	21328,5	119,7	123,0
Федеральный бюджет	6929,1	9162,0	11926,8	132,3	130,2
Консолидированные бюджеты субъектов РФ	7553,7	8181,5	9401,7	108,3	114,9

В консолидированный бюджет Российской Федерации в январе 2018 года поступило администрируемых Службой доходов 1 290,6 млрд. рублей, или на 1,7% больше, чем в январе 2017 года. В общем объеме поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации в январе 2018 года удельный вес поступлений в федеральный бюджет составил 68%, в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации – 32%.

Более подробно мы рассмотрим поступления по основным видам налогов в консолидированный бюджет РФ за 2014-2018 гг. в табл. 2.3. и рис.

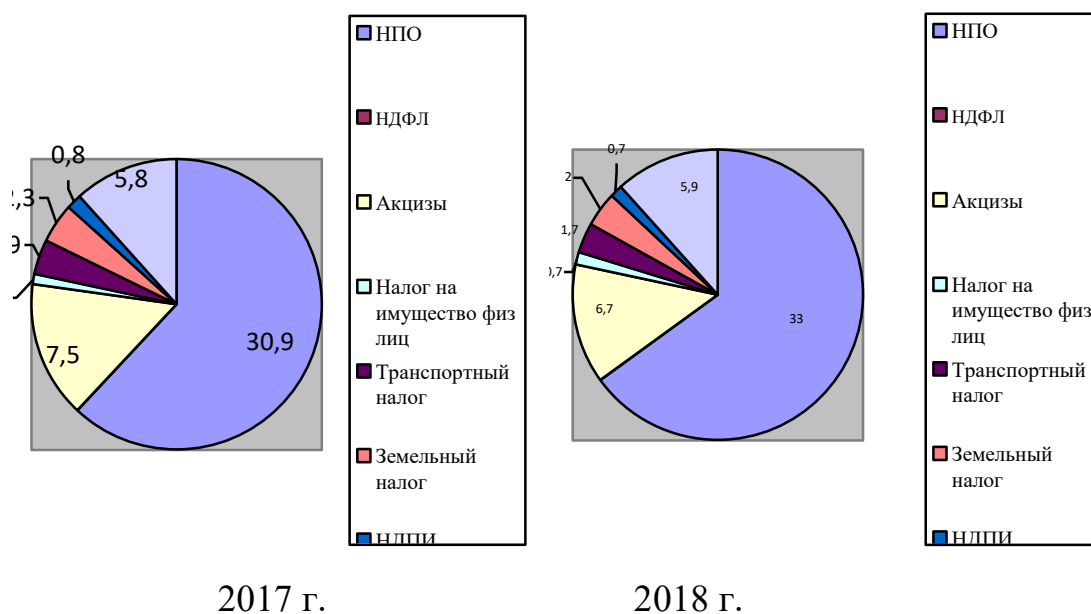


Рис. 2.1. Динамика структуры налоговых поступлений в консолидированные бюджеты субъектов РФ, за 2017-2018 гг.

Структура налоговых поступлений в консолидированные бюджеты  
субъектов РФ

Виды налогов	2017 г.		2018 г.		
	млрд.руб.	в % к объему поступлений в консолид. бюджеты субъектов РФ	млрд. руб.	в % к объему поступлений в консолид. бюджеты субъектов РФ	в % к соотв. периоду 2017
Доходы составили	8 181,5	100,0	9 401,7	100,0	114,9
Из них					
НПО	2 527,6	30,9	3 104,5	33,0	122,8
НДФЛ	2 311,2	39,7	2 976,5	38,8	111,4
Акцизы	611,7	7,5	632,4	6,7	103,4
Налог на имущество физ лиц	52,2	0,6	61,3	0,7	117,4
Налог на имущество физических лиц	856,1	10,5	985,2	10,5	115,1
Транспортный налог	154,9	1,9	161,2	1,7	104,1
Земельный налог	186,0	2,3	187,1	2,0	100,6
НДПИ	69,1	0,8	67,0	0,7	97,0
Остальные налоги и сборы	472,7	5,8	550,0	5,9	116,4

Консолидированные бюджеты субъектов РФ: в 2018 г. бюджет увеличился по сравнению с 2017 г. на 1220,2 млн. руб. наблюдается положительная динамика по всем налогам поступлений в казну субъектов РФ.

Из анализа структуры налоговых поступлений в консолидированные бюджеты субъектов РФ видно, что по поступления от налоговых платежей лидирует налог на доходы физических лиц, второе место занимает налог на прибыль организаций.

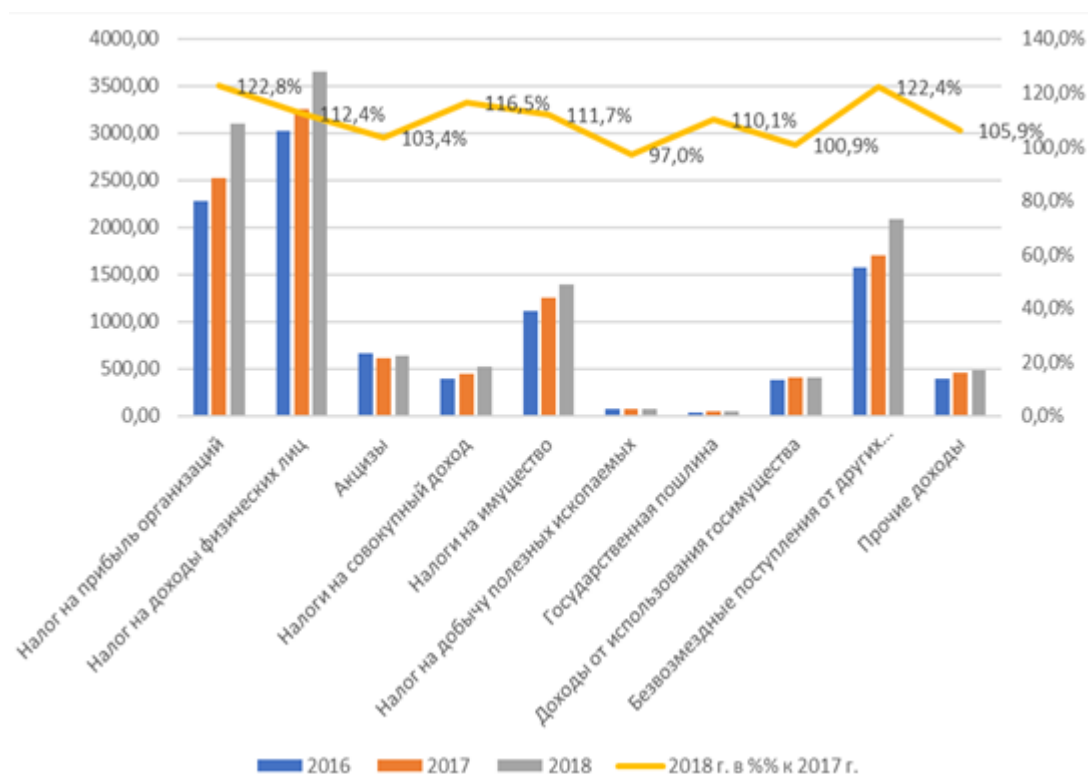


Рис. 2.2. Поступления доходов в консолидированные бюджеты субъектов РФ, млрд.руб., 2017-2018 гг.

Значимым источником доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ являются налоги на имущество, на долю которых в общей сумме приходится 11,3% всех поступлений.

В структуре налогов на имущество доминируют налоги с юридических лиц такие как: имущественные налоги с организаций: налог на имущество, транспортный налог, земельный налог и налог на игорный бизнес), на долю которых по итогам 2018 г. приходится 82,8% общей суммы налогов на имущество или 9,4% доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ. По сравнению с показателями 2017 г. поимущественные налоги с организаций росли более быстрыми темпами, чем налоги данной группы, уплачиваемые физическими лицами. Первые увеличились на 12,9%; вторые – на 5,9%. В том числе, поступления земельного налога, уплачиваемого физическими лицами, составили 99,4% прошлогодних значений, а поступление транспортного налога с физических лиц возросло на 3,5%.



Наиболее быстрыми тем- пами растут поступления налога на имущество физических лиц. В 2018 г. они превысили пока- затели 2017 г. на 17,4% или на 9,1 млрд.руб. (сказывается поэтапный переход уплаты налога исходя их кадастровой оценки недвижимости для целей налогообложения).

Поступления налогов на совокупный доход по итогам 2018 г. превысили прошлогод- ние показатели на 16,5% (на 13,2% в реальном исчислении). Доля этой группы налогов в структуре доходов субфедеральных бюджетов составляет 4,2%.

Представим для более детального анализа структуру одно из субъектов РФ - Белгородскую область в табл. 2.4.

Таблица 2.4

Динамика структуры поступлений основных администрируемых доходов по уровням бюджета РФ за 01.05 2018-2019 год по Белгородской области

Виды налогов	2018 г.		2019 г.		
	млрд.руб.	в % к объему поступлений в консолид. бюджеты субъектов РФ	млрд. руб.	в % к объему поступлений в консолид. бюджеты субъектов РФ	в % к соотв. периоду 2017
<i>Доходы</i> составили	3 752,9	100,0	4 344,3	100,0	115,8
Из них					
НПО	1 320,7	35,2	1 673,4	38,5	126,7
НДФЛ	1 333,6	35,5	1 465,2	33,7	109,9
Акцизы	236,2	6,3	294,4	6,8	124,6
Налог на имущество физ лиц	6,2	0,2	7,9	0,2	127,6
Налог на имущество физических лиц	457,5	12,2	454,9	10,5	99,4
Налог на имущество организаций	35,4	0,9	39,0	0,9	110,3
Транспортный налог	73,7	2,0	73,7	1,7	100,0
Земельный налог	23,4	0,6	30,5	0,7	130,8
НДПИ	266,4	7,1	305,3	7,0	114,6
Остальные налоги и сборы	3 752,9	100,0	4 344,3	100,0	115,8

Значительное повышение налоговых поступлений в 2019 г. повысился по сравнению с 2018 г. по НДФЛ составило по налогу на прибыль на 352,7 млрд. руб. НДФЛ увеличился на 131,6 млрд.

Проводя анализ поступлений в бюджет Белгородской области, можно заметить — поступления повысились по всем налогам.

Произведя анализ по данным таблицы можно сделать следующие выводы. Несмотря на то, что было в некоторых случаях повышение поступлений в бюджет субъектов РФ по налогу на прибыль и налогу на добычу полезных ископаемых общая картина поступлений показала увеличение поступлений.

Таким образом, из представленного выше анализа видно, собственно, что параллельно с подъемом поступлений в бюджет Российской Федерации, по видам налогов, возрастает и задолженность по ним. Возникновение налоговых задолженностей перед бюджетом объясняется, прежде всего, тем, что ухудшением финансового состояния субъектов налогообложения в результате общего экономического кризиса в стране. Кроме всего вышесказанного, на образование и увеличение налоговой задолженности юридических лиц воздействует растущий уровень налоговой нагрузки.

Налоговых задолженностей перед бюджетом объясняется, прежде всего, тем, что ухудшением финансового состояния субъектов налогообложения в результате общего экономического кризиса в стране. Кроме всего вышесказанного, на образование и увеличение налоговой задолженности юридических лиц воздействует растущий уровень налоговой нагрузки. Для более глубокого анализа представим совокупную задолженность и представим в табл. 2.5.

Налоговая задолженность отрицательно воздействует на экономику государства, потому что не в абсолютной мере обеспечивает бюджет финансовыми ресурсами и обуславливает государство в возможности выполнения социальных программ.

Таблица 2.5

## Совокупная задолженность по субъектам РФ

Вид задолженности	На 01.12.2017, млрд. руб.	На 01.01.2018, млрд. руб.	На 01.12.2018, млрд. руб.	Динамика к 01.12.2017		Динамика к 01.12.2019	
				прирост/снижение, млрд. руб.	темп роста/снижения, %	прирост/снижение, млрд. руб.	темп роста/снижения, %
Совокупная задолженность - всего	200,9	2 122,9	1 897,1	-303,8	86,2	-225,8	89,4
Задолженность по страховым взносам	651,1	525,5	404,5	-246,6	62,1	-121,0	77,0

Своевременный и строгий контроль со стороны налоговых структур за деятельностью налогоплательщиков даст возможность снизить недоимки бюджета. Также особое внимание должно уделяться проведению подходящих принудительных взысканий задолженностей, как налоговыми органами, так и судебными приставами.

Если анализировать Белгородскую область то совокупная задолженность в бюджетную систему РФ (включая пени и налоговые санкции) на 01.01.2017 составила 5477,6 млрд. руб., на 01.01.2018 г. 5565,4 млрд.руб., и на 01.12.2018, 4 935,4 млрд. руб. Наблюдается изменения снижение задолжности произошло на 630 млрд. руб. что составило 88,7%.

Проведение анализа налоговых поступлений - неотделимая доля налоговой политики государства. Не обращая внимание на это, для построения максимально четких прогнозов поступлений и рационального планирования бюджета необходимо проводить анализ задолженностей по каждому виду налогов.

Качественно проведенная аналитическая работа непосредственно дает возможность для извлечения самой большой выгоды из налоговых поступлений.

## Поступления по мерам принудительного взыскания задолженности

Меры принудительного взыскания задолженности	На 01.12.2017, млрд. руб.	На 01.12.2018, млрд. руб.	Динамика к 01.12.2017	
			прирост/снижение, млрд. руб.	темпы роста/снижения, %
1	2	3	4	5
Общая сумма поступления по мерам - всего	891,4	1 041,6	150,3	116,9
по требованиям	565,0	656,4	91,4	116,2
по инкассовым поручениям	225,6	256,1	30,5	113,5
в соответствии со ст. 47 НК РФ (ФССП по ЮЛ)	84,7	107,5	22,9	127,0
в соответствии со ст. 48 НК РФ (ФССП по ФЛ)	7,6	9,3	1,7	122,5

Специалисты ФНС порекомендовали при расчете брать ту сумму взносов, которую компания начислила в 2017 году и уплатила в этом же году. А взносы, которые компания начислила в 2016 году, но перечислила в 2017 году, не учитывать, поскольку компания рассчитывала их еще по Закону № 212-ФЗ, а ФНС в своих данных учитывает только взносы по главе 34 Налогового кодекса. Выручку возьмите из строки 2110 отчета о финансовых результатах. Налоговая служба опубликовала безопасную налоговую нагрузку по видам экономической деятельности представим в табл. 2.7.

Если придерживаться данной таблицы, то риск налоговой проверки сведется к нулю. Налоговики обновили показатели в мае 2019. Налоговая нагрузка рассчитана как отношение суммы налогов и сборов по данным официальной статистической отчетности ФНС России к обороту организаций по данным Росстата, умноженное на 100%.

Чтобы помочь налогоплательщикам оценить вероятность включения в план выездных налоговых проверок, ФНС России опубликовала значения среднеотраслевых показателей по видам экономической деятельности.

**Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности:  
в 2019 году от ФНС (Приложение 2)**

Вид экономической деятельности (согласно ОКВЭД -2)	2019 г.	
	Налоговая нагрузка, %	Справочно-фискальная нагрузка по всем взносам, %
1	2	3
Всего	11,0	3,3
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство–всего	4,1	5,2
Обрабатывающие производства	7,1	1,9
Сроительство	10,4	4,4
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов - всего	2,9	1,1
Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания - всего	10,1	5,8

Опираясь на эти сведения в 2019 году, бухгалтеры могут сравнить показатели своей финансово-хозяйственной деятельности с общедоступными критериями. Рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг и рентабельность активов организаций по видам экономической деятельности, в процентах.

Значение общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков<sup>1</sup> может использоваться налоговыми органами при планировании выездных налоговых проверок как на предстоящий, так и последующие годы до их очередной актуализации. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).

Таблица 2.8

Рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг и рентабельность активов организаций по видам экономической деятельности, в процентах в 2019 году от ФНС (Приложение 2)

Вид экономической деятельности (согласно ОКВЭД -2)	2019 г.	
	Налоговая нагрузка, %	Справочно-фискальная нагрузка по всем взносам, %
1	2	3
Всего	12,3	6,4
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство–всего	20,2	7,1
Обрабатывающие производства	12,8	6,0
Сроительство		
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов - всего	6,1	1,7
Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания - всего	7,1	2,6

Таким образом, анализ данных показал, что, хозяйствующий субъект может самостоятельно проверить свои финансовые показатели и сопоставить с обновлёнными значениями налоговой нагрузки на разные отрасли экономической деятельности по ФНС России. Такая проверка позволяет заранее выявить отклонения и подготовиться к возможному визиту налоговой инспекции, а также улучшить свое финансовое положение.

Основную роль в структуре федеральных трансфертов бюджетам субъектов РФ играют дотации на выравнивание уровня бюджетной обеспеченности. На их часть приходится больше 30% от итоговой суммы безвозмездных поступлений из федерального бюджета. По сравнению с прошлогодними показателями поступления дотаций на финансовое

выравнивание повысились около 4,9% , что на 2,1% в реальном исчислении или на 30,0 млрд.руб., представим на рис. 2.3.

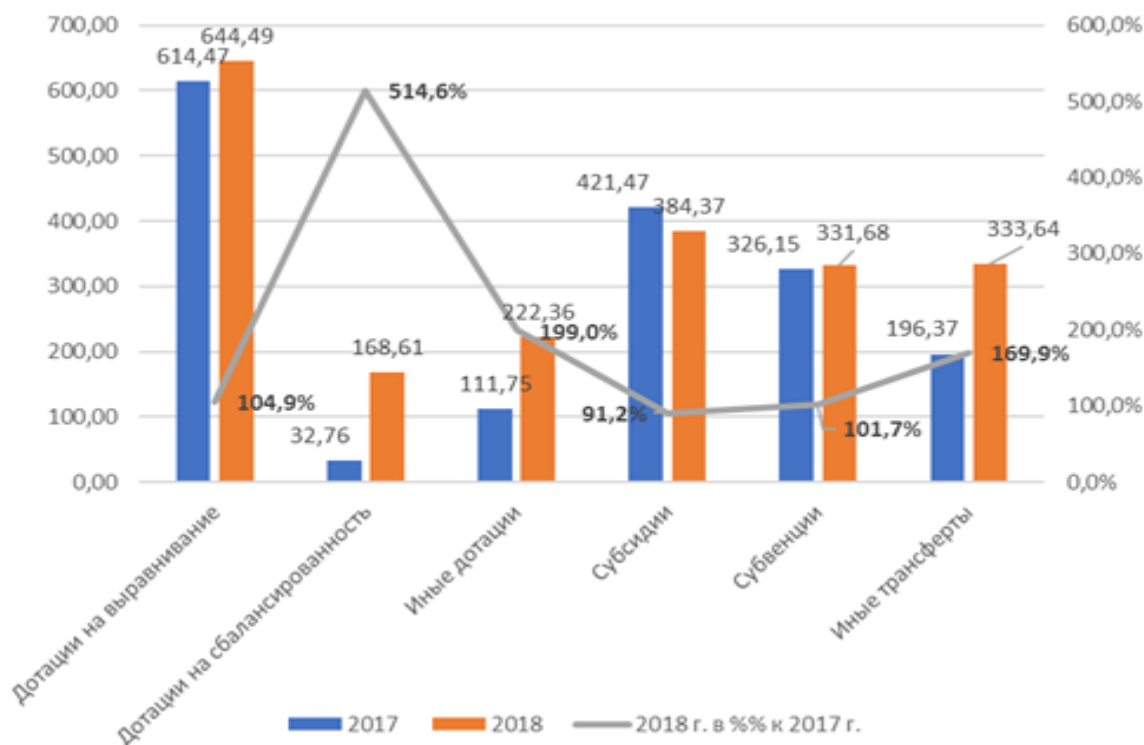


Рис. 2.3. Безвозмездные поступления в консолидированные бюджеты субъектов РФ из федерального бюджета, млрд.руб., 2017-2018 гг.

В то же время дотации на поддержку мер по обеспечению сбалансированности бюджетов увеличились более чем в 5 раз или на 135,8 млрд.руб. В целом же вся сумма дотаций возросла на 36,4% или на 276,5 млрд.руб. Обращает на себя внимание сокращение объемов субсидий, предоставленных бюджетам субъектов РФ на 37,1 млрд.руб. или на 8,8% и крайне незначительный рост субвенций (на 5,5 млрд.руб. или на 1,7%).

Расходы консолидированных бюджетов субъектов РФ по итогам 2018 г. составили 11882,2 млрд.руб. (11,5% ВВП) и увеличились по сравнению с итоговыми показателями 2017 г. на 1072,1 млрд.руб. или на 9,9% (на 7,0% в реальном исчислении).

В целом по всем субъектам РФ объем финансирования расходов в 2018 г. составил 95,4% утвержденных законами субъектов РФ и нормативными

правовыми актами муниципальных образований о бюджетах годовых показателей.

Основную роль в расходах субфедеральных бюджетов играют расходы на образование, на долю которых приходится 25,4% всех расходов рис. 2.4.

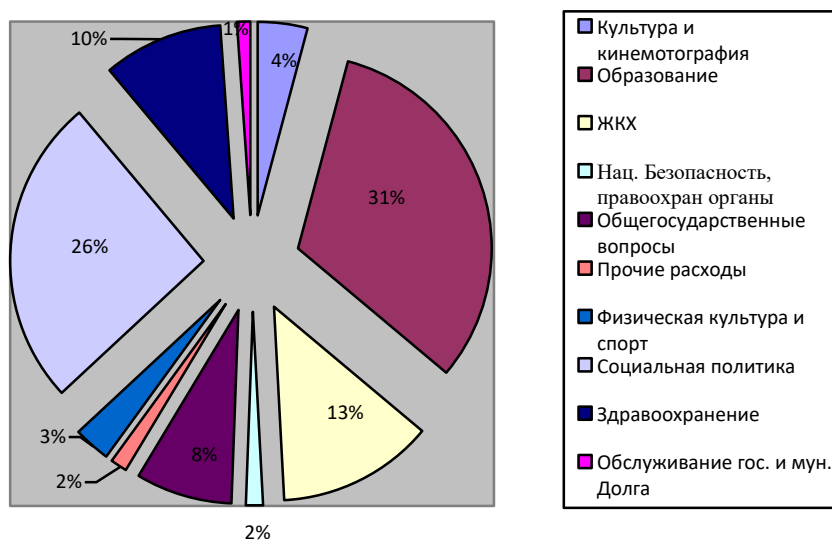


Рис. 2.4. Структура расходов консолидированных бюджетов субъектов РФ, 2018 г.

Вторым по значимости разделом расходов бюджетов субъектов РФ являются расходы на национальную экономику (20,8%). По сравнению с 2017 г. они увеличились на 7,9% (на 5,0% в реальном исчислении). Объем финансирования расходов на национальную экономику по итогам года оказался меньше утвержденных законами о бюджетах субъектов РФ сумм на 186,4 млрд.руб. или на 7,1%. Основную роль в структуре расходов на национальную экономику играют расходы на дорожное хозяйство (дорожные фонды), на их долю приходится 42,6% всего объема финансирования данного раздела. По итогам года эти расходы были профинансированы на 86,6% годовых назначений и выросли по сравнению с прошлогодними показателями на 11,1% или на 105,3 млрд.руб.

Расходы на социальную политику в 2018 г. составили 20,3% всех расходов консолидированных бюджетов субъектов РФ и увеличились по сравнению с 2017 г. на 9,4% (на 6,5% в реальном исчислении) или на 207,5



млрд.руб. При этом бюджетные назначения в целом по всем субъектам РФ были выполнены на 97,6% от утвержденных на год значений. Основной объем финансирования в рамках данного раздела приходится на социальное обеспечение, которое увеличилось по сравнению с прошлым годом на 5,8% (на 3,1% в реальном исчислении).

Финансирование здравоохранения (без учета расходов территориальных фондов медицинского страхования) составило 8,0% общей суммы расходов и увеличилось по сравнению с 2017 г. на 103,5 млрд.руб. или 12,2%. Как и на протяжении всего 2018 г. наиболее значительно по относительным показателям увеличилось финансирование скорой медицинской помощи (на 67,8%). Однако доля этого подраздела относительно невелика и составляет всего 2,4% всей суммы расходов раздела. Основными подразделами по объемам финансирования являются «Стационарная медицинская помощь» (36,1% расходов раздела) и «Амбулаторная медицинская помощь» (22,4% расходов раздела), которые увеличались по сравнению с прошлогодними показателями на 12,4% и 27,1%, соответственно.

Таким образом, в отличие от федерального бюджета субфедеральная составляющая бюджетной системы сохранила и в 2018 г. тенденцию к росту расходов социального блока.

По итогам 2018 г. регионам удалось существенно снизить расходы на обслуживание государственного долга (главным образом за счет ограничения роста долга и его реструктуризации), соответственно сократились и их доля в структуре расходов консолидированных бюджетов субъектов РФ. Так, если в 2017 г. доля расходов на обслуживание государственного и муниципального долга составляла 1,2%, то по итогам 2018 г. – только 0,9%. Общий объем этой категории расходов сократился на 22,5 млрд.руб.

Консолидированные бюджеты субъектов РФ по итогам 2018 г. исполнены с профицитом в размере 510,3 млрд.руб. (при том, что в

соответствии с утвержденными бюджетами планировалось отрицательное бюджетное сальдо в размере 586,6 млрд.руб.).

В целом по всем субъектам РФ существенный рост доходов (на 15,2% или на 1634,29 млрд.руб.) при менее значительном росте расходов (на 9,9% или на 1072,1млрд.руб.) привел к тому, что более 30% прироста доходов не были использованы в течение года. Отчасти такой значительный профицит может быть связан с тем, что 22,7% годовой суммы трансфертов всех видов из федерального бюджета субъекты РФ получили в декабре 2018 г.

В то же время ситуация с финансированием расходов и бюджетным профицитом в регионах существенно различалась.

По итогам 2018 г. в пятнадцати субъектах РФ консолидированные бюджеты были исполнены с дефицитом. Наибольшие абсолютные показатели дефицита консолидированного бюджета имели место в Московской области (31,7 млрд.руб.), Хабаровском крае (10,3 млрд.руб.) и Сахалинской области (8,5 млрд.руб.). Общая же сумма дефицитов всех консолидированных бюджетов субъектов РФ по итогам 2018 г. составила 64,9 млрд.руб.

С положительным бюджетным сальдо были исполнены консолидированные бюджеты 70 субъектов РФ. Это, в частности, Москва (61,5 млрд.руб.), Ямало-Ненецкий и Ханты- Мансийский автономные округа (45,8 и 41,3 млрд.руб), Республика Башкортостан (24,6 млрд.руб.) и др. Более половины общей суммы профицита консолидированных бюджетов субъектов РФ приходится на 9 субъектов РФ.

Таким образом, оценка налоговой нагрузки и регулярный анализ уровня налогообложения юридических лиц и физических лиц позволяет оценить, насколько обоснованно налогоплательщик проводит свою налоговую политику при этом необходимо выявление факторов влияющих на нее.

Анализ налогообложения хозяйствующих субъектов позволяет проводить контроль за своевременностью исчисления и уплаты налогов в

бюджет, определить тяжесть налогообложения, уровень налоговой нагрузки и целесообразность налогового планирования. Размер налоговой нагрузки оказывает влияние на выбор организацией организационно-правовой формы; вида деятельности; системы налогообложения.

Налоговая нагрузка характеризуется абсолютными и относительными показателями. Наиболее значимыми показателями уровня налогообложения организаций являются налоговая нагрузка, коэффициент эластичности прибыли по налогам. Сопоставлением фактического и нормального уровня налогообложения организаций позволяет хозяйствующим субъектам оценить тяжесть налогообложения и необходимость налогового планирования. Тем самым хозяйствующие субъекты самостоятельно регулируют уровень налогообложения своего бизнеса, что влияет на эффективность предпринимательской деятельности.

### 2.3. Перспективные направления оптимизации налогового бремени в разрезе отдельных налогов

Основополагающим принципом любых реформ и мер по настройке налоговой системы, является принцип фискальной нейтральности – то есть не повышение налоговой нагрузки для добросовестных налогоплательщиков.

Представим факторы влияющие на налоговое бремя хозяйствующих субъектов на рис. 2.9.

Анализируя текущую ситуацию в экономике России, необходимо отметить, что отечественный бизнес адаптировался к тем условиям внешней конъюнктуры, которые произошли в связи с кризисом рынка нефти и введением экономических санкций, геополитических санкций.

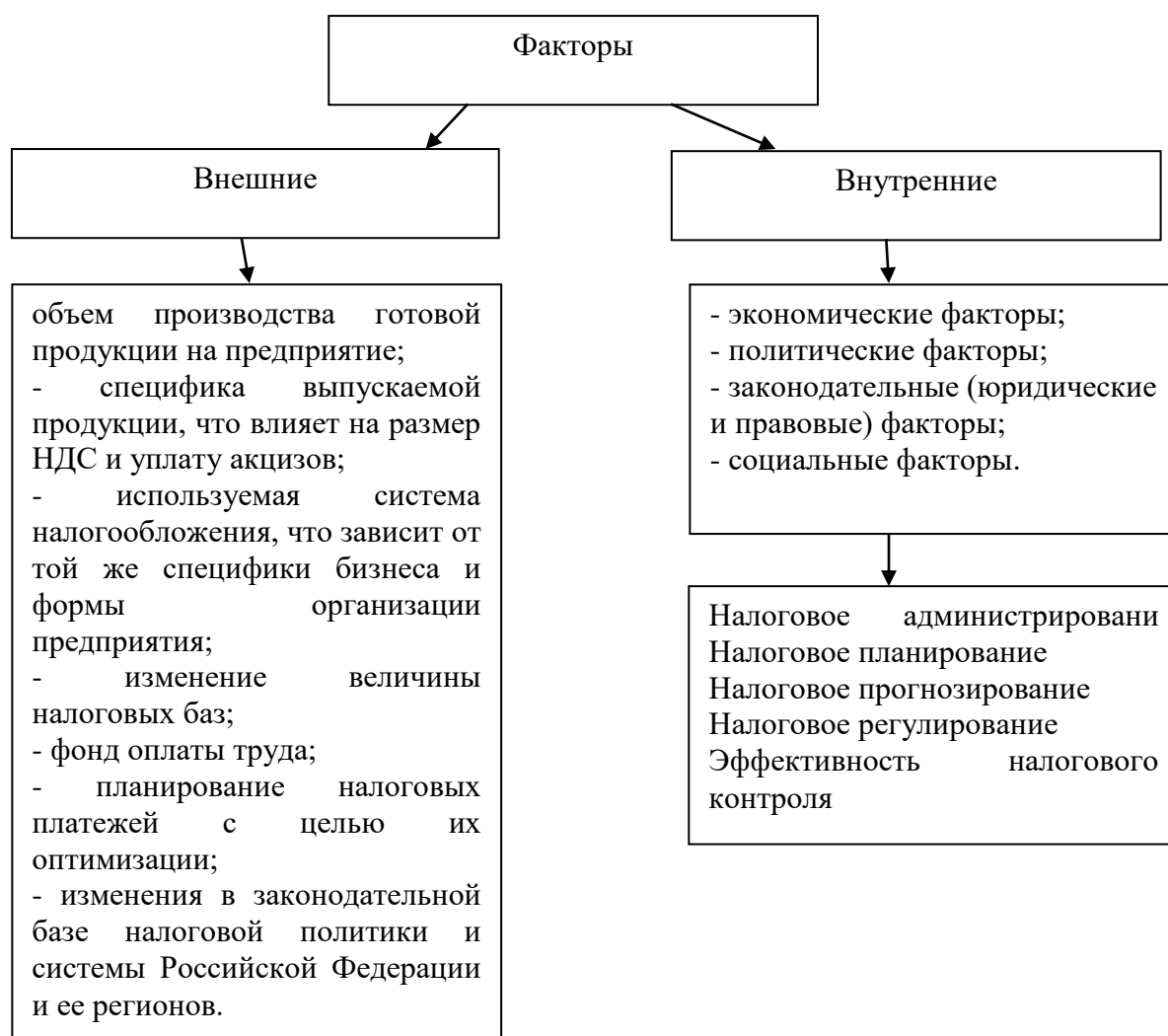


Рис. 2.5. Факторы, влияющие на налоговое бремя хозяйствующего субъекта

Таким образом, пришли к заключению, что именно внешние факторы имеют максимальное влияние на размер и величину текущей налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта.

В качестве других мер в области оптимизации налогообложения планировалось:

Выявить неналоговые платежи, имеющие налоговую природу, и включить их в Налоговый кодекс.

Совершенствовать трансфертное ценообразование, исключив из-под налогового контроля цены по сделкам между лицами, которые находятся и осуществляют деятельность на территории одного субъекта РФ.

По налогу на прибыль — сбалансировать бюджет субъектов РФ в части перераспределения ставок налога на прибыль, предоставление льготы для налогоплательщиков, создающих в Дальневосточном регионе объекты внешней инфраструктуры, переноса на будущее убытка в сумме, не превышающей 50% от налоговой базы текущего периода.

По НДС — совершенствовать порядок налогообложения.

По акцизам — увеличить акцизы на вина, табачную продукцию. Внести изменения в ст. 193 НК РФ, позволяющие предупредить манипулирование запасами готовой продукции и снижение бюджетных расходов, когда в преддверии повышения ставок акциза налогоплательщики на конец года накапливают запасы подакцизной (табачной) продукции, при производстве которой акциз уплачивается по ставкам текущего года.

По НДСПИ — уточнить понятийный аппарат НК РФ в части определения термина «участок недр», рассмотреть механизмы увеличения доходов бюджета, не предполагающие увеличение налоговой нагрузки на добычу нефти, увеличить ставки НДСПИ при добыче природного газа для организаций — собственников Единой системы газоснабжения и аффилированных с ними лиц.

По имущественным налогам — включить в базу по налогу на имущество физических лиц, являющихся собственниками земельных участков, объекты капитального строительства, поставленные на кадастровый учет, но права собственности на которые не зарегистрированы.

Совершенствовать налоговое администрирование в части увеличения размера пени для юридических лиц; внесения в НК изменений, не предполагающих увязку уплаты налога (сбора, страхового взноса) и характеристик лица, которые осуществляют их уплату; урегулирования порядка уплаты госпошлины в МФЦ без взимания комиссии; предоставления возможности заблаговременного переноса срока уплаты налога, уменьшение штрафа для физических лиц в случае уплаты недоимки и пени до вступления

в силу решения о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение.

Оптимизировать действующие налоговые льготы путем их поэтапной отмены.

Сокращение теневого сектора экономики в результате изменения администрирования доходных поступлений за счет:

- полного охвата розничной торговой сети онлайн-кассами, которая обеспечивает онлайн-передачу данных на серверы ФНС;
- интеграции информационных систем и систем управления рисками налоговых и таможенных органов;
- создание системы сквозной прослеживаемости движения товаров от этапа таможенного оформления до реализации конечному потребителю и запуска пилотного проекта по внедрению этого проекта на территории ЕАЭС;
- постепенное распространение систем прослеживаемости (ЕГАИС, маркировка) на другие товарные группы;
- интеграция информационных массивов государственных внебюджетных фондов и налоговой службы;
- запуск единого государственного реестра записей актов гражданского состояния и создание федерального регистра сведений о населении;
- автообмен налоговой информацией в целях противодействия уклонению от уплаты налогов с использованием низконалоговых юрисдикций;

Предложения по увеличению налогового бремени, возлагаемого на граждан и субъектов предпринимательской деятельности, звучат часто и нередко находят поддержку у законодателей. На текущий и следующий годы запланировано изменение некоторых ставок налогообложения, вносятся законопроекты по корректировке алгоритмов начислений налоговых обязательств.

Для будущего увеличения налогов в 2020 году планируется реализация масштабной налоговой реформы. Параллельно предполагается произвести отмену некоторых видов налогов, упростить механизм применения самых проблемных типов фискальных обязательств. Представители Правительства РФ в качестве главной задачи реформирования обозначают стимулирование экономического подъема в бизнес-среде.

Достичь желаемых результатов планируется за счет перекладывания части нагрузки на косвенные налоги. Так, в части НДС повышение налога в 2019 году, так размер ставки по НДС будет увеличен на 2% (с 18% до уровня 20%). Ставки 0% и 10% сохранятся.

Приоритетные цели налогообложения РФ 2019-2020: создание условий для удобной оплаты налогов с прибыли для всех категорий субъектов РФ; регулирование производств и применений налоговой базы в экономике РФ.

Цели базируются на единых принципах для всех категорий власти: одинаковые условия налогообложения для различных уровней власти; однократность налогообложения; стабильность и понятность налоговой системы; гибкость системы налогообложения для эффективности взаимодействия бизнеса и государства; простота; доступность.

Целевые направления и шаги к совершенствованию налогообложения: корректировка системы налогового федерализма; корректировка налоговой системы, как единый понятный и неизменный механизм для оплаты различных платежей в отчетный годовой период; консолидирование мелких налогов; внедрение новых налоговых ставок для российских предпринимателей; урезание некоторых льгот и послаблений из налоговой системы; повышение экологических штрафов и налогов.

Новые виды налогов: использование онлайн-касс для розницы, то позволит ФНС видеть все продажи; курортный сбор; экологические налоги; транспортный налог; налог на имущество; самозанятые граждане обязаны отчислять в определенные законом фонды сумму по фиксированной ставке от своего дохода; изменение ставки НДФЛ.

Основные направления налоговой политики подразумевают некие пласты работы, делящиеся на множество мелких целей и задач. Даже положительные плановые изменения народ не всегда воспринимает хорошо, поэтому они должны быть максимально корректными. Пока основными для Минфина стали такие направления:

1. Максимальное сокращение теневого сектора.
2. Усовершенствование системы определения налоговых и прочих платежей.
3. Создание удобных условий для начала прозрачного предпринимательства.
4. Разработка единой формы настройки налоговой системы на разных уровнях.
5. Систематизация по разным категориям и оптимизация для всех налоговых льгот.
6. Контроль за сохранением низкой налоговой нагрузки, возложенной на добросовестных плательщиков.
7. Отладка систем автообмена данными для выявления предприятий на территории РФ, применяющих чрезмерную налоговую оптимизацию, пограничную с теневым сектором.

Еще недавно бюджетно-налоговая политика прямо не касалась самозанятых людей. Им были предоставлены многочисленные льготы. При этом такие лица продолжали в полной мере пользоваться медицинскими и образовательными услугами. Сейчас людям, обеспечивающим себя путем самозанятости, начнут понемногу убирать льготы. Потенциально возможно появление недорогих краткосрочных патентов, позволяющих законно оказывать услуги и т.п., совмещая такую деятельность с основной работой.

Помимо того, что есть несколько важных сфер налоговой деятельности, существуют направления, требующие максимального внимания со стороны государства. В последние годы такой сферой является процесс ухода от налогов, выражающийся не только в незаконной



предпринимательской деятельности, но и сокрытии истинных доходов, занижении официальных зарплат, переводе средств и других нечестных путях, способных отрицательно повлиять на экономику.

Также в категорию теневого сегмента попадают и лица, ведущие незарегистрированную предпринимательскую деятельность, и компании, применяющие серые схемы уменьшения налогооблагаемой базы. Такое получение прибыли, не облагаемой налогами, прямо влияет на экономику страны. Отказ вносить свой вклад в наполнение бюджета государства, приводит к дефициту доходов, необходимых для обеспечения социальной поддержки населения, строительства детских садов, выплаты пенсий и прочих трат.

Государство уже начало активную борьбу с тeneвым сегментом, используя самые современные направления дистанционного определения доходов предпринимателей. Внедрение обязательных онлайн-касс, отправляющих данные прямо в налоговую, стало лишь одним шагом в сторону «осветления» предпринимательских доходов.

Помимо этого будет осуществлено следующее: формирование единой «базы» различных сведений о живущих в России гражданах; создание полноценного реестра актов гражданского состояния на общероссийском уровне; создание и тест системы обмена налоговыми данными, затрудняющую уклонение от платежей; тестовый запуск проекта таможенного отслеживания продукции от оформления до конечной продажи; внедрение в систему онлайн-касс обязательного указания ИНН сотрудника, что в итоге требует его трудоустройства.

Многие предприниматели активно ругают власти, вменяя им непосильное налоговое бремя. При этом большинство таких «ораторов» часто имеет неплохой процентный доход, позволяющий покрыть все издержки, включая налоги, заработав определенную сумму. Речь не идет об остаточных 5-10 тысячах рублей в месяц — определенная часть ИП по меркам рядовых граждан зарабатывает неприлично много. Часто именно

такие предприниматели наиболее ярко высказываются о непосильном налоговом бремени, пытаясь максимально уйти от уплат разного рода.

Пока это больше похоже на начало борьбы с теневым сектором. Полноценно система сможет работать, только тогда, когда налоговая учетная политика достигнет максимального развития, охватывая все сферы предпринимательской и гражданской жизни. Ведь у нас очень много лиц, работающих без трудоустройства, но без зазрения совести продолжающих получать пособие по безработице. Также есть люди, трудящиеся в неофициальных условиях длительное время, не получая в итоге соответствующего стажа. К тому же из-за отсутствия отчислений у них позже будет низкая пенсия, в чем снова обвинять правительство, хотя сейчас все знают, что количество пенсионных отчислений и длительность официального стажа влияют на размер пенсии.

Предложим направления оптимизации налогового бремени для хозяйствующих субъектов на рис. 2.6.



Рис. 2.6. Перспективные направления оптимизации налогового бремени для хозяйствующих субъектов

Снижение размеров одного налога нередко приводит к автоматическому повышению другого. Оптимизация налоговой нагрузки в настоящее время используется не только как способ увеличения рентабельности, но и как инструмент конкурентной борьбы, т.к. организация, снижающая свои налоговые обязательства, изначально находится в более выгодном положении по сравнению с конкурентами, чья налоговая нагрузка оказывается выше. Именно поэтому многие организации видят основной целью налоговой оптимизации максимальное снижение налоговой нагрузки.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В современных условиях налоговые отношения являются объективно необходимым элементом воспроизводственного процесса на макроуровне, обеспечивая финансовую базу процессов производства и эффективного распределения общественных благ. Важным интегральным параметром налоговых взаимоотношений признается налоговое бремя - фискальный аспект данной категории реализуется посредством централизации части финансовых ресурсов частного сектора в интересах общества регулирующий представлен совокупностью возможностей косвенного воздействия на воспроизводственные процессы через налоговый механизм. В процессе эволюции общества происходила трансформация научных взглядов на сущность налогового бремени, которое в настоящее время представляется имманентным фактором частичного ограничения экономической свободы хозяйствующих субъектов, своеобразной агрегированной относительной «ценой» общественных благ и услуг, предоставляемых государственным сектором.

Проведенный теоретический анализ свидетельствует о весьма серьезном влиянии не только собственно экономических, но и социальных, территориальных, политических и даже национально-этнических детерминант, определяющих уровень фактически сложившихся налоговых изъятий в том или ином государстве. В работе акцентируется внимание на формализуемых экономико-правовых факторах, которые, следует объединить в три базовые группы:

- законодательные-императивно определяют специфику фискальной архитектуры конкретных налоговых форм в части особенностей исчисления налогового оклада, а именно: порядка определения налоговой базы, номинальных налоговых ставок, применения налоговых льгот;

- структурные — отражают взаимосвязь между различными налоговыми базами и их долю во всеобщем источнике уплаты налогов — валовом внутреннем продукте;

- эффективность конкретно-практической реализации фискальной функции налогообложения, выражаемую уровнем использования потенциальных налоговых баз, качеством налогового администрирования, собираемостью налогов, величиной налоговой задолженности.

Налоговое бремя, характеризуя определенный уровень обобществления валового внутреннего продукта, в рамках экономического анализа рассматривается как количественный показатель, адекватное измерение которого являет собой необходимую предпосылку совершенствования налоговых отношений. Анализ налоговых поступлений позволяет сделать вывод, что на протяжении исследуемого периода наиболее активно росли налоговые доходы в консолидированный бюджет государства.

Снижение налоговой нагрузки рассматривается как важный аспект работы эффективной системы экономической безопасности. В настоящее время налоговая система это одна из постоянно модернизирующая и развивающиеся отрасли. Налоговая реформа по ее совершенствованию не завершается до сих пор.

Но как показывает практика, в России сохраняется достаточно высокий уровень налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты. Основная тяжесть налогового бремени ложиться на организации.

К основным факторам, оказывающим влияние на размер налоговой нагрузки в системе экономической безопасности, относятся: элементы договорной и учетной политики для целей налогообложения; льготы и освобождения; основные направления развития бюджетной, налоговой и инвестиционной политики государства, влияющие напрямую на элементы налогов; получение бюджетных ссуд, инвестиционного налогового кредита, налогового кредита, рассрочек и отсрочек по налогам и сборам; размещение бизнеса и органов управления хозяйствующих субъектов в оффшорных

зонах, в том числе в свободных экономических зонах, действующих на территории РФ. Для действующей системы экономической безопасности анализ данных о налоговой нагрузке за прошедшие годы служит основой для принятия обоснованных управленческих решений в будущем.

В результате проведенного анализа в работе сделан вывод о противоречивом и разновекторном влиянии законодательных - и структурных факторов на изменение налогового бремени. В частности, фискальное давление на капитал демонстрирует устойчивый рост лишь за счет повышения эффективных налоговых ставок (несмотря на снижение ставок номинальных). Увеличение налогового бремени на труд, наоборот, вызвано воздействием структурных факторов, т. е. ростом доли заработной платы в ВВП, в то время как эффективная ставка обложения труда имеет тенденцию к снижению. Лишь бремя налогов на потребление сократилось за счет совместного отрицательного влияния всех анализируемых в работе факторов. Так же сделали вывод, что для хозяйствующих субъектов а именно малого и среднего бизнеса выгоднее вести налоговый учет используя специальные налоговые режимы, с более лояльными налоговыми ставками и облегченным ведением налогового учета.

Основные направления налоговой политики подразумевают некие пласты работы, делящиеся на множество мелких целей и задач. Даже положительные плановые изменения народ не всегда воспринимает хорошо, поэтому они должны быть максимально корректными. Пока основными для Минфина стали такие направления:

1. Максимальное сокращение теневого сектора.
2. Усовершенствование системы определения налоговых и прочих платежей.
3. Создание удобных условий для начала прозрачного предпринимательства.
4. Разработка единой формы настройки налоговой системы на разных уровнях.

5. Систематизация по разным категориям и оптимизация для всех налоговых льгот.

6. Контроль за сохранением низкой налоговой нагрузки, возложенной на добросовестных плательщиков.

7. Отладка систем автообмена данными для выявления предприятий на территории РФ, применяющих чрезмерную налоговую оптимизацию, пограничную с теневым сектором.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Юристъ, 2019. – 63с.
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. [Текст]: офиц. текст. – М.: АБАК, 2019. – 384 с.
3. Арсеньева, В.А. Налоговая нагрузка: выбор эффективной методики оценки в современных условиях [Текст] / В.А. Арсеньева // Материалы международной научно-практической конференции «Социально-экономические аспекты развития современного государства».– Саратов: ИЦ «Наука», 2019.- С. 34-40.
4. Барташевич, С.В. Налоговое бремя как правовая категория [Текст] / С.В. Барташевич // Налоги и налогообложение. 2019, № 6. - С. 37-43.
5. Барулин, С.В. Налоговый менеджмент [Текст] учебное пособие / С.В. Барулин. – М.: Омега-Л, 2018. – С. 48.-58.
6. Будылин, С.Л. Обоснована ли налоговая выгода? Доктрина деловой цели в налоговом праве России и зарубежных стран [Текст] / С.Л. Будылин // Финансы, 2018.- №2 (2).- С. 20-29.
7. Брызгалин, А.В. Налоговая оптимизация [Текст] / А.В. Брызгалин. – М.: Налоги, 2018. - С. 272-278.
8. Викуленко, А.Е. Налогообложение и экономический рост России [Текст] учебное пособие/ А.Е. Викуленко. - М.: Прогресс, 2018. – 365 с.
9. Воронцовский, А. В. Управление рисками : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры [Текст] / А.В. Воронцовский. – М.: Юрайт, 2019. — 414 с.
10. Гаджиев, Г.А. Конституционные принципы добросовестности и недопустимости злоупотребления субъективными правами [Текст] / Г.А. Гаджиев // Государство и право, 2018. - № 7. - С. 54 – 62.



11. Григорьева, К.С. Эффективность налоговой системы РФ на современном этапе. [Текст] / К.С. Григорьева.- М.: Финансы.- 100 с.
12. Гуськова, М.Ф. Налоги: 100 вопросов – 100 ответов [Текст] учебное пособие / М.Ф.Гуськова – М.: Владос, 2019. – 125 с.
13. Дадашев, А.З. Налоги и налогообложение в Российской Федерации [Текст] учебное пособие для студентов / А.З. Дадашев. –М.: Юнити–Дана, 2019. – 460 с.
14. Ильин, А.В. Российская налоговая система на рубеже XX века [Текст] / А.В. Ильин // Финансы, 2019. - № 4. - С.31-34.
15. Катушина, М. В. Методы расчета налоговой нагрузки [Текст] / М.В. Катушина // Студенческий научный форум - 2018. - №10. – С. 58-71.
16. Качур, В.В. Налоговая нагрузка и оптимизация налогообложения [Текст] / В.В. Качур // Экономический анализ: теория и практика, 2019. № 10. - С. 23-25.
17. Килинкарлова, Е. В. Налоговое право зарубежных стран [Текст] учебник для бакалавриата и магистратуры / Е. В. Килинкарлова. — М.: Юрайт, 2019. - 354 с.
18. Корнийчук, Д.В. Налоговая нагрузка предприятия и способы ее оптимизации [Текст] / Д.В. Корнийчук // Молодой ученый. - 2018. - №15. - С. 405-408.
19. Крохина, Ю.А. Налоговое право [Текст] учебник для академического бакалавриата / Ю. А. Крохина.- М.: Юрайт, 2019. - 464 с.
20. Кучеров, И.И. Налоговое право России. [Текст] курс лекций/ И.И.Кучеров. – М.: Информ, 2018. – 299 с.
21. Лапаева, Л.Н. Интергальные показатели расчета налоговой нагрузки [Текст] / Л.Н. Лапаева // Экономика и современный менеджмент: теория и практика. – Новосибирск: СибАК, 2018.- С. 10-23.
22. Лисица, В.Н. Особые экономические зоны в Российской Федерации [Текст] / В.Н. Лисица. – Новосибирск: РИФ, 2019. –183 с.

23. Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение [Текст] учебник и практикум для академического бакалавриата / Л. Н. Лыкова. — М.: Юрайт, 2019. - 353 с.
24. Мотовилова, А.И. Факторы, влияющие на размер налоговой нагрузки предприятия [Текст] / А.И. Мотовилова // Современные научные исследования и инновации. 2018. - № 6.- С. 68-80.
25. Мандрощенко, О.В. Подходы к оценке определения оптимальной налоговой нагрузки субъекта предпринимательской деятельности [Текст] / О.В. Мандрощенко // Международный бухгалтерский учет. 2019. - № 2. - С. 51-62.
26. Макроэкономика. Теория и российская практика [Текст] учебник / А.Г. Грязновой. – М.:КНОРУС. - 2018. – 250 с.
27. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты [Текст] / М.С. Иванова // Финансы. - 2018. - № 9. – С. 112-118.
28. Мишле, Е. В. Налоговое право. Региональные и местные налоги и сборы [Текст] учебное пособие для академического бакалавриата / Е. В. Мишле. – М.: Юрайт, 2019. - 177 с.
29. Налоги и налоговая система Российской Федерации. Практикум : учебное пособие для академического бакалавриата [Текст] / Н. П. Мельникова. – М.: Юрайт, 2019. - 317 с
30. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий [Текст] / В.И. Саар // Финансы. - 2018. - № 5. – С. 308- 315.
31. Налоги и налоговая система Российской Федерации [Текст] учебник и практикум для академического бакалавриата / Л. И. Гончаренко. – М.: Юрайт, 2019. - 524 с.
32. Налоги и налогообложение. Практикум [Текст] учебное пособие для среднего профессионального образования / Т. А. Левочкина. — М.: Юрайт, 2019. - 319 с.
33. Налоговое право [Текст] учебник для среднего профессионального образования / Е.Ю. Грачева. – М.: Юрайт, 2019. - 231 с.

34. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение [Текст] учебник/ В.Г. Пансков. – М.: МЦФЭР, 2019. – 436 с.
35. Пелькова, С.В. Анализ методик расчета налоговой нагрузки организации [Текст] / С. В. Пелькова // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития: межвузовский сб. науч. тр. с междунар. участием. / М. К. Аристархова. - Вып.3.– Уфа: УГАТУ, 2018. - С. 334–346.
36. Пименов, Н. А. Управление финансовыми рисками в системе экономической безопасности [Текст] учебник и практикум для академического бакалавриата / Н. А. Пименов. — М.: Юрайт, 2019. - 326 с.
37. Савина, С.С. Оптимизация хозяйствующего субъекта в России [Текст] / С.С. Савина // Современная налоговая система.– Уфа: УГАТУ, 2018. – С. 200-210.
38. Слесаренко, И.В. Методика оптимизации налогообложения [Текст] / И.В. Слесаренко // Налоги и налогообложение.- М., 2017.- №2.- С. 12-19.
39. Толкушкин, А. В. Энциклопедия российского и международного налогообложения [Текст] / А. В. Толкушкин– М.: Юрист, 2018.- 912 с.
40. Тедеев, А. А. Налоговое право России : учебник для среднего профессионального образования [Текст] / А. А. Тедеев, В.А. Парыгина. -. М.: Юрайт, 2019. - 392 с.
41. Чиканова, Ю. А. Сравнительный анализ методик расчета налоговой нагрузки [Текст] / Ю.А. Чиканова // Молодой ученый. - 2018. - №44. - С. 94-97.
42. Фатхутдинов, Р.С. Существо и форма в налоговых отношениях [Текст] / Р.С. Фатхудинов // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – СПб: Питер, 2018. - № 9. - С. 31-42.
43. Фархутдинов, Р.Д. Налоговое право [Текст] учебное пособие для среднего профессионального образования / Р. Д. Фархутдинов. – М.: Юрайт, 2019. -177 с.

44. Шмелев, Ю.Д, Налоги и налоговая нагрузка предприятия [Текст] учебное пособие для академического бакалавриата/ Ю.Д. Шмелев. - М.: Юрайт, 2018. – 384 с.

45. Швецов, Ю. Налоговая система России: можно ли исправить существующие недостатки? [Текст] // Вопросы экономики. 2016. - № 4- С. 140-145.

46. Худяков, А.И. Основы налогообложения [Текст] учебное пособие / А.И Худяков СПб.: Питер. -2016. 181 с.

47. Юстус, О.И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций [Текст] / О.И. Юстус.- Саратов, 2018.- С. 60-68.

48. Юткина, Т.Ф. Налоги и налогообложение [Текст] учебное пособие / Юткина Т.Ф.- ИНФРА-М, 2018 - 430 с.

49. Яковлев, П.А. Теория исследования налоговых систем [Текст] / П.А.Яковлев //Экспертиза. -2013. -№ 8. – С. 12-18.

## ПРИЛОЖЕНИЯ

# Анализ тенденций в бюджетно-налоговой сфере России

Выпуск № 14

Итоги 2018 г.

## Консолидированный бюджет

Основные итоги 2018 г. оказались выше прогнозов Минэкономразвития. ВВП, по предварительной оценке, вырос на 2,3% относительно 2017 г. Основной вклад в прирост валовой добавленной стоимости внесли добывающая промышленность, строительство, финансовая и страховая деятельность, а также сектор государственного управления. Рост совокупного спроса поддерживался ростом цен на нефть: экспорт товаров по итогам 2018 г. почти на треть превзошел аналогичный показатель за 2017 г. Прирост инвестиций в основной капитал в 2018 г. по сравнению с прошлым годом составил 4,1%. При этом реальные располагаемые доходы населения выросли лишь на 0,3%. Учитывая, что с 2014 г. эти доходы ежегодно снижались, слабый рост 2018 г. практически не позволил на их уровень. К началу 2019 г. реальные

располагаемые доходы населения составили лишь 90% от уровня 2013 г.

В свою очередь доходы консолидированного бюджета РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов по итогам 2018 г. показали рост на 17,1% (с поправкой на потребительскую инфляцию). Всего в бюджет бюджетной системы РФ поступило 36 916,9 млрд руб. (табл. 1), что оценивается в 35,6% к ВВП.

Структура доходов консолидированного бюджета РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов в 2018 г. изменилась – вновь за счет нефтегазовых поступлений. Увеличились доли налоговых доходов и неналоговых и прочих доходов в ущерб страховым взносам на обязательное социальное страхование. Удельный вес последних сократился с

Таблица 1. Доходы консолидированного бюджета РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов в 2017-2018 гг.

	2017 г.		2018 г.		2018 г. к 2017 г. %
	Млрд руб.	% к итогу	Млрд руб.	% к итогу	
Доходы бюджета	30640,0	100,0	36916,9	100,0	117,1
в т.ч.					
Налоговые доходы	19277,6	62,9	23602,0	63,9	119,0
Страховые взносы на обязательное социальное страхование	6523,9	21,3	7193,0	19,5	107,2
Неналоговые и прочие доходы	4838,5	15,8	6119,9	16,6	122,9

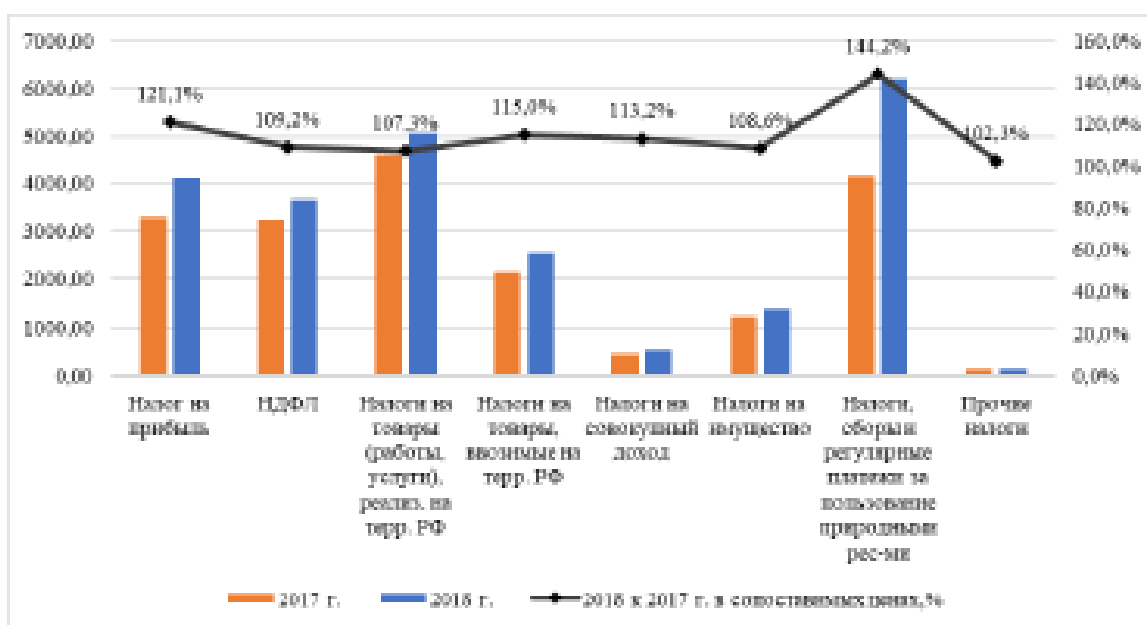


Рисунок 1. Динамика налоговых доходов консолидированного бюджета РФ в 2017-2018 гг. (млрд.руб.)

21,3% до 19,5%, хотя номинально поступления выросли до 7 195,0 млрд.руб. С поправкой на инфляцию прирост страховых взносов на обязательное социальное страхование составил 7,2% в сравнении с предыдущим годом. Тем не менее, это значительный рост, особенно, в

сравнении со скромными макроэкономическими показателями. Причина заключается в росте номинальной заработной платы, который по итогам 2018 г. оценивается в 109,9%. Вновь наблюдается разрыв между стагнацией реальных располагаемых доходов населения и ростом реальной зарп-

Таблица 2. Структура и динамика расходов консолидированного бюджета РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов в 2018 г.

Статья расходов	Млрд.руб.	% к итогу	2018 г. к 2017 г. в % (в сопоставимых ценах)
<b>Расходы - всего</b>	<b>33880,7</b>	<b>100,0</b>	<b>102,9</b>
Общегосударственные вопросы	2131,5	6,3	106,1
Национальная оборона	2828,4	8,3	96,3
Национальная безопасность и правоохранительная деятельность	2110,5	6,2	100,8
Национальная экономика	4442,9	13,1	99,7
Жилищно-коммунальное хозяйство	1324,1	3,9	106,4
Охрана окружающей среды	148,3	0,4	123,9
Образование	3668,6	10,8	109,2
Культура, кинематография	528,2	1,6	104,1
Здравоохранение	3315,9	9,8	114,2
Социальная политика	11998,2	35,4	100,4
Физическая культура и спорт	331,5	1,0	98,5
Средства массовой информации	136,5	0,4	104,2
Обслуживание государственного и муниципального долга	916,1	2,7	105,8
<i>Справочно:</i>			
Профицит / дефицит	3036,2		





