

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Факультет

Экономики и управления

Направление подготовки

Магистерская программа

Кафедра

«Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

38.04.01 «Экономика»

«Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему:

Налоговая система России: современное состояние и ее роль в экономическом
развитии страны

Студент группы 153ЭЭм3

Виктор 19.12.17
(подпись, дата)

Батракова Виктория
Владимировна
(ФИО полностью)

Научный руководитель

Свиридова 29.12.17
(подпись, дата)

Свиридова Н.В.
(фамилия, инициалы)

Нормоконтролер

Малахова 29.12.17
(подпись, дата)

Малахова Ю.В.
(фамилия, инициалы)

Рецензент главный бухгалтер ООО «Юнит
Консалтинг»
(должность, место работы)

Рожкова 29.12.17
(подпись, дата) Рожкова Л.А.
(фамилия, инициалы)

Работа допущена к защите (протокол заседания кафедры от 20.12.2017 № 4)

Заведующий кафедрой

Свиридова
(подпись)

Свиридова Н.В.
(фамилия, инициалы)

Работа защищена с оценкой отлично (протокол ГЭК от 13.01.2018 № 2)

Секретарь ГЭК

Сазонова
(подпись)

Сазонова И.В.
(фамилия, инициалы)

Пенза 2017

ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

Факультет экономики и управления
Кафедра «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

ОТЗЫВ НАУЧНОГО РУКОВОДИТЕЛЯ

Свиридовой Нины Владимировны

фамилия, имя, отчество

зав.кафедрой Бухгалтерского учета, налогообложения и аудита

должность, ученое звание, ученая степень

на магистерскую диссертацию:

Батраковой Виктории Владимировны, гр. 153ЭЭМЗ

фамилия, имя, отчество, номер группы

обучающегося по направлению подготовки: 38.04.01 «Экономика»

направление подготовки

магистерская программа «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

магистерская программа

выполненную на тему: «Налоговая система России: современное состояние и ее роль в экономическом развитии страны»

1. Одной из наиболее острых проблем экономического развития России в настоящее время является повышение собираемости налогов и решение проблемы стимулирующего влияния системы налогообложения на экономическую деятельность предприятий, что требует формирования эффективной налоговой политики и налоговой системы. Налоговая система Российской Федерации должна сохранить свою конкурентоспособность на мировом рынке, а процедуры налогового администрирования должны стать максимально комфортными для добросовестных налогоплательщиков. В то же время необходимо сохранить неизменность налоговой нагрузки по секторам экономики, в которых достигнут ее оптимальный уровень. Актуальность заявленной темы не вызывает сомнений.

2. Магистрант продемонстрировал достаточно высокий уровень навыков сбора и поиска информации. В работе использованы современные источники по исследуемой области, опубликованные ведущими специалистами, а также действующие нормативные документы.

3. Исследование выстроено с учетом всех аспектов заявленной темы, а именно: рассмотрены системы налогообложения, методики определения налоговой нагрузки, предпринята попытка формулировки основных теоретических и практических проблем, представлен анализ данных реальной компании и статистический материал по налоговым поступлениям в бюджеты, осуществлен анализ перспектив.

4. При написании работы использовались ресурсы Интернет и консультационно-правовых систем, текстовый редактор Microsoft Word.

5. По каждой главе представлены выводы.

6. Знания, полученные при написании работы, могут иметь

непосредственное применение в практической деятельности в области налогообложения.

7. Рекомендации, которые направлены на совершенствование налогообложения, являются следствием глубокого и профессионального анализа вопросов формирования налоговой системы действительно могут быть реализованы в практической деятельности.

8. Работа выполнена на достаточно высоком уровне, поставленные цели достигнуты и задачи выполнены, все сроки предоставления разделов соблюдены.

9. Необходимо отметить способность выпускницы организовать работу в соответствии с планом и поставленной целью работы. Автор магистерской диссертации проявил добросовестное и прилежное отношение к ее выполнению. Стиль, качество исполнения работы отвечают предъявляемым требованиям.

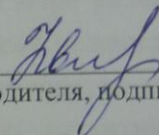
11. Работа соответствует требованиям, предъявляемым к магистерским диссертациям, работа рекомендуется к защите и оценивается на «отлично»

28.12.2017г

дата

Свиридова Н.В.

(ФИО научного руководителя, подпись)



РЕЦЕНЗИЯ

на магистерскую диссертацию:

Батраковой Виктории Владимировны, гр. 153ЭЭМЗ

фамилия, имя, отчество, номер группы

обучающегося по направлению подготовки: 38.04.01 «Экономика»

направление подготовки

магистерская программа «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

магистерская программа

выполненную на тему:

**Налоговая система России: современное состояние и ее роль в
экономическом развитии страны**

1. Актуальность работы обусловлена тем, по мере развития рыночных отношений присущие современной налоговой системе недостатки приводят к несоответствию происходящих в обществе и государстве изменений. Это служит тормозом экономического и социального развития страны и ее территориальных образований, в результате чего вызывает массовое недовольство налогоплательщиков. В следствии возникает тенденция ухода субъектов налога от уплаты налоговых платежей их сокращения и несвоевременности выплат заработной платы.

2. Анализ рецензируемой ВКР показал, что содержание диссертации последовательно и достаточно полно раскрывает заявленную тему, цель исследования и задачи, сформулированные во введении, достигнуты.

3. В ходе написания данной работы предложено введение прогрессивной системы налогообложения при исчислении налога на доходы физических лиц с использованием зарубежного опыта; предложено объединение имущественных налогов в единый налог на недвижимость; предложена доработка Личного кабинета налогоплательщика в части автоматического формирования квитанций на уплату налогов.

4. Знания, полученные при написании работы, могут иметь непосредственное применение в практической деятельности в области налогообложения.

5. В ходе проведенного исследования, направленного на совершенствование современной налоговой системы в РФ, были рассмотрены теоретические основы налогообложения как фактора экономического роста, а также проведен анализ современной налоговой системы РФ по изученному вопросу. По результатам исследования были

выявлены проблемы и предложены пути совершенствования налоговой системы РФ.

6. Студентка продемонстрировала достаточно высокий уровень теоретических знаний, и обосновала практическую значимость полученных результатов. Изложенный материал отличается целостностью, структурной логичностью и завершенностью. Существенных недостатков в магистерской работе не выявлено. Выявлены несущественные недостатки: недостаточно иллюстративных материалов и графиков. Однако найденные недостатки не влияют на качество исследования по данной проблеме.

7. В целом считаю, что магистерская диссертация Батраковой Виктории Владимировны на тему «Налоговая система России: современное состояние и ее роль в экономическом развитии страны» соответствует требованиям, предъявляемым к работам такого типа, и может быть допущена к защите в ГЭК.

8. Работа заслуживает оценки 5 (отлично)

Рецензент

Л.А. Рожкова

(инициалы, фамилия)



(подпись, заверенная печатью
организации)

главный бухгалтер ООО "Юнит Консалтинг"

место работы, должность, ученая степень, ученое звание (если имеются)

Содержание

Введение.....	7
Глава 1. Теоретические аспекты налогообложения как фактора экономического развития.....	1
1	
1.1 Системы налогообложения и оценка налоговой нагрузки в развитии экономики России	11
1.2 Теоретические основы функционирования налоговых систем России и зарубежных стран.....	21
Глава 2. Особенности современной налоговой системы в России	32
2.1 Анализ налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ	32
2.2 Анализ налогообложения и налоговой нагрузки в ООО «Юнит Консалтинг»	39
2.3 Проблемы развития современной налоговой системы	45
Глава 3. Пути совершенствования налоговой системы в экономике России	52
3.1 Приоритетные направления налогового регулирования	52
3.2 Налоговое стимулирование деловой активности субъектов хозяйствования	58
3.3 Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации	63
Заключение	72
Список использованных источников	76
Приложения	81

Введение

Актуальность темы исследования. Одной из функций налоговой системы является стимулирование развития экономики. Для выполнения данной функции и существуют различные налоговые режимы.

При этом налоговая система служит одним из важнейших экономических регуляторов, базой финансово-кредитного механизма государственного регулирования экономики. От эффективности построения системы налогообложения зависит экономическое развитие страны. Поэтому именно налоговая система Российской Федерации, сегодня оказалась основным предметом дискуссий о методах реформирования и путей совершенствования, равно как и острой критики.

Актуальность работы обусловлена тем, по мере развития рыночных отношений присущие современной налоговой системе недостатки приводят к несоответствию происходящих в обществе и государстве изменений. Это служит тормозом экономического и социального развития страны и ее территориальных образований, в результате чего вызывает массовое недовольство налогоплательщиков. Вследствии возникает тенденция ухода субъектов налога от уплаты налоговых платежей их сокращения и несвоевременности выплат заработной платы.

В эффективно функционирующих моделях налоговой системы, построенных в социально ориентированных развитых государствах, налоговый механизм используется для снятия социальной напряженности, обеспечения политической устойчивости и создания наиболее подходящих для экономического роста условий. В момент регулирования развития территорий налоги в данных государствах играют стимулирующую роль, или выступают в качестве ограничителей социально неэффективных решений.

Большое значение для теоретического осмысления налогообложения в России имели труды Аронова А. В., Кашина В. А. Красницкого В.А., Лобанова А.В. и Панскова В.Г. Исследования зарубежного опыта в сфере налогообложения отражены в работах Филипповой Н.А., Создаевой О.Ю., Хамгогова И.В.

Однако в современных научных работах до конца не исследованы вопросы использования «фискального рескрипта» в качестве эффективной формы налогового контроля, а также целесообразность объединения имущественных налогов в единый налог на недвижимость. Именно этим вопросам и будет уделено внимание в данной работе.

Объект исследования – налоговая система.

Предмет исследования – современное состояние налоговой системы и ее роль в экономическом развитии России.

Цель работы – по результатам анализа налоговой системы России выявить проблемы и определить пути ее совершенствования с целью экономического развития.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть теоретические основы налогообложения как фактора экономического развития;
- проанализировать налоговую систему России;
- проанализировать налогообложение ООО «Юнит Консалтинг»;
- выявить основные проблемы развития современной налоговой системы;
- определить направления совершенствования налоговой системы РФ.

Новизна исследования. В ходе написания данной работы сформулированы следующие элементы новизны исследования:

- предложено введение прогрессивной системы налогообложения при исчислении налога на доходы физических лиц с использованием зарубежного опыта;

- предложено объединение имущественных налогов в единый налог на недвижимость;

- получило дальнейшее развитие обоснование целесообразности использования эффективного инструмента «фискальный рескрипт» в качестве инструмента налогового контроля, который заключается в согласовании налогоплательщиком с налоговым органом фискальных последствий сделок, ценообразования, распределения чистой прибыли, инвестиционных проектов и прочих фактов хозяйственной деятельности перед их фактическим совершением;

- предложена доработка Личного кабинета налогоплательщика в части автоматического формирования квитанций на уплату налогов.

Теоретической основой исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых в области управления экономикой и налогов, налогового контроля и администрирования.

Методы исследования. При решении поставленных задач использовались общенаучные и частные научные методы познания: экономико-математические методы, статистическое наблюдение, анализ и синтез, методы сравнения, с помощью которых получены достоверные научные знания и организован научный поиск в ходе достижения цели.

Структура работы. Структура и объем работы определены целью и задачами исследования с учетом подходов к выбранной теме, а также степенью научной разработанности рассматриваемого вопроса. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Во введении определены актуальность, объект, предмет, цель, задачи и методы исследования.

Первая глава работы содержит рассмотрение теоретических аспектов налогообложения как фактора экономического развития в РФ.

Во второй главе произведен анализ налоговых поступлений России и налогообложения ООО «Юнит Консалтинг», так же рассмотрены проблемы развития современной налоговой системы.

Третья глава содержит пути совершенствования налоговой системы в экономике России. В заключении сформулированы основные выводы.

Практический результат данной работы – возможность использования результатов исследования на примере различных субъектов хозяйствования Российской Федерации.

Глава 1. Теоретические аспекты налогообложения как фактора экономического развития

1.1 Системы налогообложения и оценка налоговой нагрузки в развитии экономики России

Вопросами налогов и налогообложения в финансовой науке занимались многие ученые, в трудах которых немало попыток разработать научно обоснованные концептуальные модели налоговых систем, выделить принципы их построения, сформулировать роль, значения, функции налогов в экономике. Но взгляды этих ученых менялись в зависимости от конкретных общественно-политических условий, уровня развития экономических отношений.

Субъективная сторона налогов в виде конкретизации их видов, уровня ставок и системы льгот, напротив, предопределяется только внешней средой, в рамках которой налоги функционируют. Особое значение здесь имеют: тип государственного устройства, уровень социально-экономического развития страны, масштабность перечень задач, которые поставлены перед обществом в определенный период времени и, наконец, традиции, оказывающие существенное влияние на национальные особенности налоговой системы государства.

Так, А. Смитом был определен налог в качестве бремени, накладываемого государством в законодательном порядке, в котором предусматривается его порядок уплаты и размер. Смитом выдвинут тезис о непроизводительном характере государственных расходов. Именно поэтому вреден для общества налог. Однако при этом выдающимся экономистом понимался налог в качестве осознанной необходимости и потребности социального и экономического развития [12, с. 41].

Современными определениями налога делается акцент на принудительном характере налогообложения и на отсутствие прямой связи между налогами и выгодой гражданина.

«Налог – это принудительная выплата правительству домохозяйством либо компанией денежных средств (либо передача товаров и услуг), в обмен на которые домохозяйство либо компания непосредственно не приобретают товары или услуги...» [47, с. 52].

Налоговым кодексом РФ (ст. 8) дается такое определение данному понятию: «Под налогом подразумевается индивидуальный и обязательный безвозмездный платеж, который взимается с предприятий и физических лиц в виде отчуждения денежных средств, принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения либо оперативного управления для финансового обеспечения деятельности государства либо его муниципальных образований» [1].

В понятие «налог» с учетом особенностей российского хозяйствования закладываются различные нюансы юридического характера, которые имеют определенное значение для понимания сути налогообложения, а именно:

- налоги утверждаются только законодательной властью;
- основной особенностью налога является односторонний характер его установления;
- налог – индивидуально безвозмездный платеж;
- уплата налога входит в обязанности налогоплательщика и не порождает встречные обязанности государства;
- налог взимается на условиях безвозвратности;
- целью взыскания налога служит обеспечение общих расходов государства без конкретизации.

В современном обществе налоги являются основной формой формирования государственных доходов. Помимо финансовой функции использование налогового механизма реализуется с целью экономического воздействия государства на общественное производство, его структуру и динамику. Кроме этого, предназначение налоговой системы – оказывать влияние на укрепление рыночных отношений, способствовать развитию предпринимательства, а также стимулировать процесс производства с

одновременным формированием барьера на пути социального обнищания малообеспеченных слоев населения.

Налоги объективно необходимы в качестве основного источника наполнения бюджетов всех уровней. Все средства, полученные от уплаты налогов, используются при финансировании государственных программ, которые предусмотрены законами о бюджете на соответствующий год.

При выполнении своей фискальной функции налогами оказывается влияние в процессе смены капитала из товарной в денежную форму. При этом налоговое регулирование оказывает воздействие и на стадии производства и потребления, что позволяет государству осуществлять контроль массового спроса и предложения как товаров, так и капиталов, ведь доход является базой на спрос населения и конечным результатом функционирования капитала в производственной сфере.

Классификация налогов и сборов представлена на рисунке 1.1 [8].

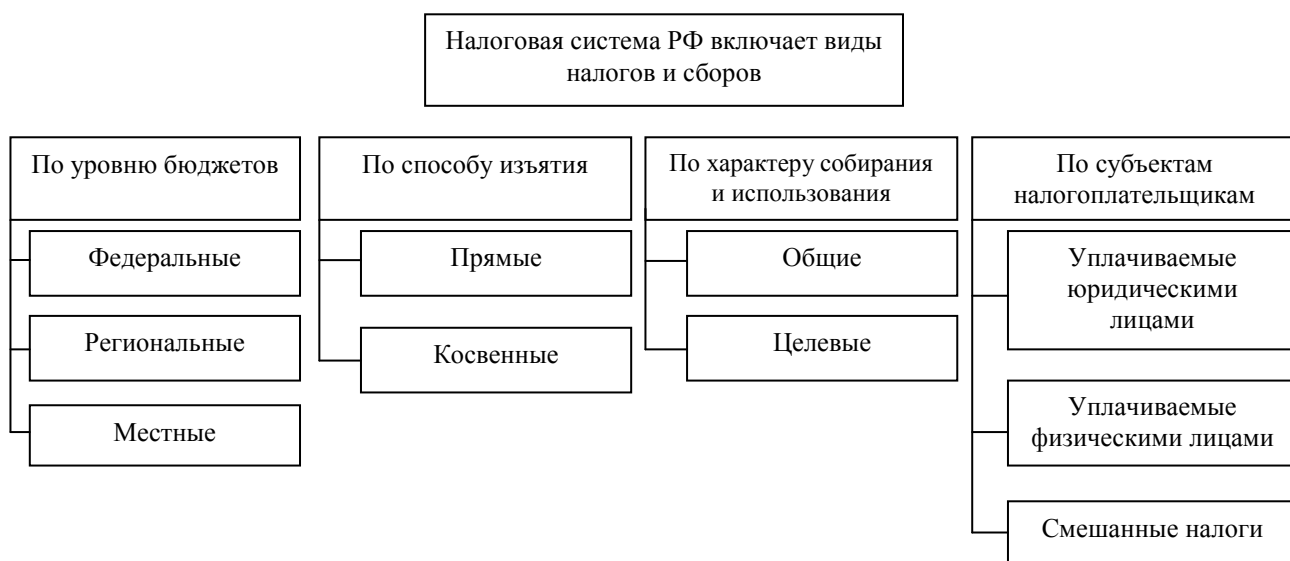


Рисунок 1.1 – Виды налогов и сборов РФ

Воздействие налогов на экономику происходит опосредованно. А в качестве инструментов перераспределения ВВП, они влияют с определенным опозданием от существующих тенденций, пропорций и темпов экономического

роста. Принцип обратной связи налогов имеет высокую эффективность только при своевременном принятии соответствующих мер налогового регулирования.

Многообразие налогов, которые различаются по принципам обложения, следует из механизмов взимания и регулирования, что обуславливает необходимость их классификации и систематизации.

Одним из критерием является отнесение налогообложения к подоходно-поимущественному налогообложению расходов на потребление – два основных вида: прямые и косвенные.

В соответствии с указанным критерием под прямыми налогами понимаются налоги на доходы и имущество, которые взимаются с конкретного юридического или физического лица. Прямые налоги подразделяются на личные и реальные.

Личные налоги учитывают платежеспособность налогоплательщика. При их взимании объекты налогообложения (имущество и доход) определяются индивидуально для каждого конкретного налогоплательщика с учетом предоставленных ему льгот.

Косвенные налоги взимаются с расходов на потребление. Они представлены в виде надбавки к цене услуги или товара.

Рассмотрев общие принципы классификации, можно подробнее ее представить в разрезе конкретных налогов РФ (таблица 1.1).

Таким образом, рассмотренная классификация налогов и сборов позволила судить об их многообразии.

Таблица 1.1 – Классификация налогов и сборов

Федеральные налоги и сборы		Региональные налоги	Местные налоги и сборы	
Налог на добавленную стоимость (НДС)		Налог на имущество организаций	Земельный налог	
Акцизы		Налог на игорный бизнес	Налог на имущество физических лиц	
Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)		Транспортный налог	Торговый сбор	
Налог на прибыль организаций				
Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)				
Водный налог				
Сборы за пользование объектами животного мира				
Государственная пошлина				
Специальные налоговые режимы				
Упрощенная система налогообложения (УСН)	Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН)	Единый налог на вменённый доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)	Патентная система налогообложения	Соглашение о разделе продукции

Сущность налогов проявляется в их функциях (рисунок 1.2).



Рисунок 1.2 – Функции налогов

Рассмотренная сущность налогов показала, что они должны действовать на всей территории государства. Единство любой налоговой системы проявляется, во-первых, в том, что повсеместно действуют одни и те же виды

налогов. Во-вторых, что таким единством отражается равенство прав по конкретизации налогообложения между субъектами одного уровня.

Статьи 13,14 и 15 Налогового Кодекса РФ, отражают весь перечень налогов, подлежащих исчислению и уплате юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями. Стоит остановиться на каждой системе, действующей на территории Российской Федерации, более подробно.

Общая система налогообложения (далее – ОСНО) – это система, которая является стандартной и, одновременно, наиболее сложной, так как включает в себя полный спектр налогов (налог на прибыль, НДС и другие налоги) и ведения бухгалтерского учета в наиболее полном объеме.

Под общую систему налогообложения подпадают все предприниматели и организации без исключения. Именно она применяется по умолчанию, если при регистрации в налоговом органе не подать заявление о переходе на иной режим налогообложения.

При ОСН предприниматели уплачивают и сдают отчетность по [1]: НДФЛ, НДС, налог на имущество физических лиц уплачивают на основании полученного уведомления.

А организации перечисляют по: налогу на прибыль организаций, налогу на имущество организаций и НДС.

Кроме того, и предприниматели, и организации являются налоговыми агентами по НДФЛ в отношении доходов, выплачиваемых своим сотрудникам.

Общая система включает в себя следующий перечень налогов и страховых взносов во внебюджетные фонды [23, с. 25]:

- 1) по НДС – ставка 18%; льготная ставка – 10% (реализация отдельных продовольственных и детских товаров, а также медикаментов); ставка 0% - льготная ставка применяемая при экспортных поставках;
- 2) Налог на прибыль организаций – 20%;
- 3) Налог на имущество организаций – ставка от 0 до 2,2%;

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 процента, если иное не предусмотрено статьей 380 НК РФ [1].

Возможно применение дифференцированных налоговых ставок в зависимости от имущества, которое признается объектом налогообложения, а так же категорий налогоплательщиков.

Перечень имущества, относящееся к конкретным объектам, утверждается Правительством Российской Федерации.

- НДФЛ (налог на доходы физических лиц) – ставка 13%;
- Страховые взносы во внебюджетные фонды: в ПФ РФ (22%), ФФОМС (5,1%), ФСС (2,9%);

Организации и предприниматели обязаны уплачивать страховые взносы при выплате сотрудникам вознаграждений в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам на оказание услуг или исполнение работ [1].

В РФ функционируют специальные системы налогообложения с низкими налоговыми ставками, которые применять субъекты хозяйствования, отнесенные к категории малого бизнеса:

1. Упрощенная система налогообложения (далее – УСН) – годовая выручка в 2017 году – до 150 млн. руб., численность сотрудников – до 100 человек.

2. Единый налог на вмененный доход (далее – ЕНВД) – сумма максимальной годовой выручки не определена, однако численность наемных работников не должна превышать 100 человек.

3. Патентная система налогообложения (далее – ПСН) – могут осуществлять свою деятельность лишь индивидуальные предприниматели, допустимое число сотрудников – 15 человек в совокупности по всем видам деятельности предпринимателя. Максимальная величина годового дохода не должна превышать 60 млн. рублей.

4. Единый сельскохозяйственный налог (далее – ЕСХН) – максимальная годовая выручка не определена, доля дохода от продажи сельскохозяйственной

продукции должна быть не ниже 70% совокупного дохода. Количество сотрудников не превышать 300 человек (для ИП и рыбохозяйственных организаций). Для сельскохозяйственных организаций указанного ограничения нет.

5. Соглашение о разделе продукции представляет собой специальный налоговый режим, который применяется при выполнении соглашений, заключенных в соответствии с Федеральным законом от 30.12.1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции». Действие такого режима выгодно и инвестору, и государству:

- инвестор владеет благоприятными условиями вклада средств в поиск и разведку, добычу полезных ископаемых;

- второй заслуживает гарантии получения доли прибыли от этой деятельности. Такой режим действует в течение всего срока реализации соглашения о разделе продукции.

На практике организация может совмещать УСН только с ЕНВД, а ИП может совмещать УСН с ЕНВД, с патентной системой налогообложения.

Обобщим основные проблемы, связанные с использованием всех специальных налоговых режимов:

1. Освобождение от уплаты НДС. Освобождение субъектов, которые применяют специальные налоговые режимы, от уплаты НДС приводит к потере некоторых контрагентов, являющихся налогоплательщиками НДС. И связано это с тем, что им приходится налог на добавленную стоимость принимать к вычету.

2. Контроль соблюдения принятых критериев. Превышение ограничений, которые установлены Налоговым Кодексом РФ обязывает налогоплательщика перейти на общий режим налогообложения, исчислить, а так же уплатить налоги, от которых и предусматривалось освобождение: налог на прибыль или НДФЛ, налог на имущество, НДС.

3. Совмещение нескольких специальных налоговых режимов. У налогоплательщиков часто возникают трудности с распределением расходов и

доходов. Существуют проблемы, относящиеся к тому или иному спецрежиму. Проблемой Единого налога на вмененный доход является то, что перечень видов деятельности ограничен; размер базовой доходности потерял свою актуальность и не учитывает особенности вида предпринимательской деятельности и требующий пересмотра.

К специальной льготе для УСН Доходы и ЕНВД можно отнести понижение авансового платежа и квартального вмененного налога на сумму уплаченных в отчетном квартале страховых взносов за работников, а также ИП за себя.

С 2016 года список налоговых льгот для представителей малого бизнеса пополнился правом региональных органов власти устанавливать на подведомственной территории для налогоплательщиков ЕНВД и УСН налоговые ставки ниже, чем предусмотрено данными режимами. Так, у государственных органов есть возможность снизить налоговую ставку по ЕНВД с 15% до 7,5%, а по УСН – с 6% до 1%. Существует и еще одна преференция – в период 2015 – 2020 гг. вновь зарегистрированные ИП наделены правом на протяжении двух налоговых периодов после регистрации осуществлять деятельность в рамках налоговых каникул (по нулевой налоговой ставке).

Филиппова Н.А. и Создаева О.Ю. изучали особенности налогообложения малого инновационного бизнеса во многих странах и России. Динамизм малых предприятий за рубежом и гибкость всячески поддерживается и поощряется, даже в ходе налогообложения. Поэтому увеличение роли малого бизнеса в инновационном процессе является мировой тенденцией. В настоящее время на долю малых инновационных фирм приходится до 20% всех создаваемых новшеств и до 30% объема научных исследований и разработок. [41]

Особенности указанных режимов налогообложения сгруппированы в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Сопоставление режимов налогообложения по элементам

Элемент	Упрощенная система налогообложения	Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей	Патентная система налогообложения	Общая система налогообложения для ИП и юридических лиц
Объект налогообложения	-Доходы -Доходы, уменьшенные на величину расходы	Вмененный доход налогоплательщика	Доходы, уменьшенные на величину расходов	Потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя	Для ИП: Налог на имущество физ. лиц, НДФЛ, НДС Для ООО: Налог на прибыль организаций – прибыль (доходы минус расходы) Для НДФЛ – доход физического лица Для НДС – доход, полученный после реализации товаров, работ и услуг
Налоговая база	Для УСН Доход – это доходы в денежном эквиваленте Для УСН Доход минус Расход – это доходы в денежном выражении минус расходы	Вмененный доход в денежном выражении	Полученная разница между доходами и расходами в денежном выражении	Прогнозируемый годовой доход в денежном выражении	Налог на прибыль – прибыль в денежном выражении. НДФЛ – доход или цена имущества, выраженная в денежном эквиваленте, но полученная в натуральной форме. НДС – выручка от продажи товаров, работ, услуг. Налог на имущество для организаций – это среднегодовая оценочная стоимость имущества. Налог на имущество для физ. лиц – это инвентарная цена имущества.
Налоговый период	Календарный год	Квартал	Календарный год	Календарный год или срок действия патента	Налог на прибыль, НДФЛ, Налог на имущество – календарный год. НДС – квартал
Налоговые ставки	Регионы – от 1% до 6% (для УСН Доходы), либо от 5% до 15 % (для УСН Доходы минус Расходы)	15% от уровня вменного дохода	6% от разницы (доходы/расходы)	6% возможного к получению годового дохода	Налог на прибыль – 20%, также от 0% до 30% для определенных категорий налогоплательщиков. НДФЛ – от 13% до 30%. НДС – это 0%, 10%, 18%. Налог на имущество – от 0% до 2,2%.

Таким образом, существующая система налогообложения характеризуется многообразием, и выбор того или иного вида осуществляется хозяйствующими субъектами самостоятельно.

На экономическое развитие организаций, регионов и в целом экономики России влияет налоговая нагрузка.

Налоговая нагрузка - это совокупное воздействие налогов на экономику страны в целом, отдельный хозяйствующий субъект или иного налогоплательщика.

На макроуровне налоговая нагрузка используется государством для налоговой базы в целом по экономике страны, прогнозирования доходов бюджета, развития и оценки эффективности влияния налоговой системы на социально-экономическое развитие.

Основные документы, которые дают определение понятия «налоговая нагрузка» применительно к взаимоотношениям между налогоплательщиком и налоговыми органами, это:

- Приказ ФНС России № ММ-3-06/333@ от 30.05.2007. «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Согласно изменениям, внесенным в этот документ приказом ФНС России от 10.05.2012 № ММВ-7-2/297@, его приложение № 3 отражает показатели совокупной налоговой нагрузки по видам экономической деятельности. Данные можно найти на сайте Федеральной Налоговой Службы.

- Письмо ФНС России № АС-4-2/12722 от 17.07.2013 «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы» раскрывает формулы расчета налоговой нагрузки, применяющиеся к некоторым конкретным налогам и отдельным видам налоговых режимов.

Из этих документов следует высокая значимость рассматриваемого показателя для ИФНС и для налогоплательщиков. В приказе № ММ-3-06/333@ налоговая нагрузка стоит на 1-м месте, а в письме № АС-4-2/12722 ей отведена значительная часть текста и приведены те значения, которые могут стать причиной особого внимания к деятельности ИП или юридического лица.

Налоговая нагрузка представляет собой долю суммы уплачиваемых налогов в экономической базе, которая позволяет оценить влияние величины налоговых платежей на рентабельность оцениваемого субъекта и доходность.

Рассчитываться налоговая нагрузка может на разных экономических уровнях. Например, по отраслям хозяйства страны или регионов, на конкретного человека, по отдельным хозяйствующим субъектам, для государства в целом или по его регионам.

Базой может являться в зависимости целей расчета этого показателя и от экономического уровня его доход, прибыль или затраты, выручка.

Налоговая нагрузка представляет интерес для пользователей соответствующего уровня в отношении планирования, анализа, прогноза экономических ситуаций как в стране, так и в регионе. Так же совершенствования планирования системы налогового контроля и проверочных налоговых мероприятий, а так же анализа результатов своей работы, оценки рисков проведения налоговых проверок и прогнозов дальнейшей деятельности.

К самостоятельному расчету показателей налогоплательщиками, служащих для налоговых органов критерием для отбора кандидатов на выездную налоговую проверку, призывает ФНС России в приказе № ММ-З-06/333@, обещая им в случае поддержания этих показателей на уровне среднеотраслевых значений максимально возможное благоприятствование при взаимодействии и высокую вероятность не включения в план выездных проверок.

Принципы расчета нагрузки содержатся в письме № АС-4-2/12722 следующие:

По налогу на прибыль (формула 1.1):

$$ННп = Нп / (Др + Двн), \quad (1.1)$$

где ННп — налоговая нагрузка по налогу на прибыль;

Др — доход от реализации, определенный по данным декларации по прибыли;

Нп — налог на прибыль, начисленный к уплате по декларации;

Двн — внереализационный доход, определенный по данным декларации по прибыли.

По НДС I способ (формула 1.2):

$$ННндс = Нндс / НБрф, \quad (1.2)$$

где ННндс — налоговая нагрузка по НДС;

НБрф — налоговая база, определенная по данным раздела 3 декларации по НДС (рынок РФ);

Нндс — НДС, начисленный к уплате по декларации.

По НДС II способ (формула 1.3):

$$ННндс = Нндс / НБобщ, \quad (1.3)$$

где ННндс — налоговая нагрузка по НДС;

НБобщ — налоговая база, определенная как сумма налоговых баз, отраженных в разделах 3 и 4 декларации по НДС (рынок РФ плюс экспорт);

Нндс — НДС, начисленный к уплате по декларации.

Для индивидуальных предпринимателей (формула 1.4):

$$ННндфл = Нндфл / Дндфл, \quad (1.4)$$

где ННндфл — налоговая нагрузка по НДФЛ;

Дндфл — доход по декларации 3-НДФЛ;

Нндфл — НДФЛ, начисленный к уплате по декларации.

Для упрощенной системы налогообложения (формула 1.5):

$$ННусн = Нусн / Дусн, \quad (1.5)$$

где ННусн — налоговая нагрузка по УСН;

Дусн — доход по УСН-декларации;

Нусн — УСН-налог, начисленный к уплате по декларации.

Для единого сельскохозяйственного налога (формула 1.6):

$$ННесхн = Несхн / Десхн, \quad (1.6)$$

где ННесхн — налоговая нагрузка по ЕСХН;

Десхн — доход по ЕСХН-декларации;

Несхн — ЕСХН-налог, начисленный к уплате по декларации.

Для общей системы налогообложения (формула 1.7):

$$\text{ННосно} = (\text{Нндс} + \text{Нп}) / \text{В}, \quad (1.7)$$

где ННосно — налоговая нагрузка по ОСНО;

Нп — налог на прибыль, начисленный к уплате по декларации по прибыли;

Нндс — НДС, начисленный к уплате по декларации по НДС;

В — выручка, определенная по отчету о прибылях и убытках (т. е. без НДС).

К формулам, представленных выше, есть примечание, что в случае, если налогоплательщик также платит иные налоги (на воду, землю, имущество, транспорт, НДС, НДС, природные ресурсы и акцизы), то начисления по этим налогам учитываются в расчете. Отсутствует в этом списке НДС и не участвует в формировании аналогичного результата по отдельным налоговым режимам.

Проанализировав формулы, относящиеся к НДС, можно сделать вывод, что в расчете не учитывается НДС налогового агента, который по правилам заполнения декларации по этому налогу не входит в итоговую сумму, начисленную к уплате.

Таким образом, система налогообложения представляет собой совокупность налогов, взимаемых в государстве, а также форм и методов их построения, она включает постоянные и косвенные налоги. Поэтому при грамотном построении налоговая система может являться мощным инструментом в руках государства для корректировки экономического курса.

При рассмотрении налоговой нагрузки в российской экономике, а так же при сравнении ее с другими странами, нужно исходить из того, что многие положения, которые абсолютно понятны и ясны для других стран, в отношении нашей российской налоговой системы и ее нагрузки на налогоплательщиков должны рассматриваться через призму чрезвычайных особенностей развития экономики России на современном этапе.

1.2 Теоретические основы функционирования налоговых систем России и зарубежных стран

Возникновение налогов экономистами зачастую связывается с формированием государства. Развитие его институтов, возложение на государственный аппарат общественно-политических функций обязательно требует формирования некоторых фондов финансовых ресурсов и соответственно инструментов, с помощью которых такие фонды сформировались бы. Именно таким инструментом и стали в свое время налоги. Их основное предназначение с момента возникновения заключалось в формировании определенной материальной базы с целью обеспечения государственных общественных функций. С последующим развитием государства и расширением его функций роль налогов постепенно повышается. При этом их суть остается неизменной.

Сущность налогообложения – это упорядоченное взимание налогов в денежном выражении с каждого гражданина страны, получающего доход. Данные отчисления идут в бюджет государства. Оплачивать налоги обязаны не только частные предприниматели, но и физические лица, доход которых состоит и просто из заработной платы. Грамотный подход к процессу расчета и планирования создает условия, при которых налог на доход наемного работника зачастую выше, чем самого бизнесмена.

Авторы Аронов А.В. и Кашин В.А. отмечают, что для дальнейшего развития любая страна должна соблюдать базовые принципы налогообложения, на которых должна основываться налоговая политика страны, не должны приниматься и проводиться в нарушении этих принципов и налоговые законы, даже если они не выражены в форме конкретной нормы закона или иного правового документа. [25]

Основу построения действующих налоговых систем составляют идеи А. Смита, которые сформулированы в труде «Исследование о природе и причинах

богатства народов» (1776 г.) в форме четырех основных принципов налогообложения [28, с. 23]:

- принцип справедливости, который предполагает равномерность распределения налога между гражданами соразмерно их доходам и всеобщность обложения;
- принцип определенности, который заключается в точном обозначении суммы, способа и времени платежа налогоплательщику;
- принцип удобства, который предполагает взимание в то время и в тот способ, представляющие наибольшие удобства для налогоплательщика;
- принцип экономии, подразумевающий уменьшение издержек, связанных с взиманием налогов.

Существует и более расширенная классификация принципов налогообложения, представленная на рисунке 1.3 [36, с. 41].



Рисунок 1.3 – Система принципов налогообложения

Отдельно в рамках данного исследования необходимо остановиться на принципе соразмерности (сбалансированности).

Зависимость между суммой пребывающих в государственную казну налогов и усилением налогового бремени еще в начале второй половины XX века выведена профессором Артуром Лаффером, построившим параболическую кривую, известную как «Кривая Лаффера» (рисунок 1.4) [45].

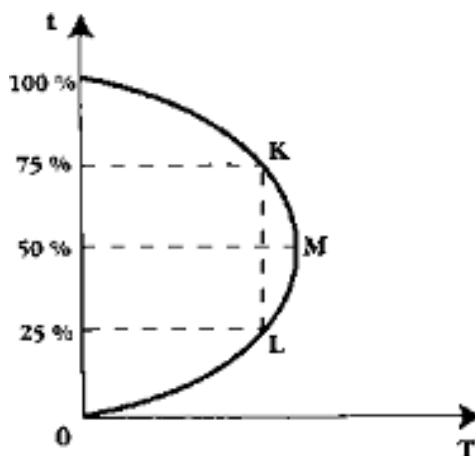


Рисунок 1.4 – Кривая Лаффера

На рисунке 1.4 показано, что налоговые поступления (T) откладываются на оси абсцисс, а на оси ординат – отображена предельная налоговая ставка (t). При увеличении ставок налога в пределах 0 – 100% доходы бюджета (налоговая выручка) на первом этапе возрастают до максимального уровня (точки M, которая соответствует, к примеру, 50% ставки налога), а далее снижаются до 0. Как следует из рисунка 1.4, стопроцентная ставка налога обеспечивает налоговые поступления в таких же объемах, что и нулевая ставка. Ставка налога, исключая весь доход, выступает как конфискационная мера, в результате использования которой легальная деятельность будет сворачиваться либо «уходить в тень».

Лаффер полагал, что, в случае если экономика находится, к примеру, в точке K, то снижение налоговых ставок будет подводить налоговую выручку к уровню точки M, то есть к наибольшему уровню доходов бюджета страны.

Данный результат, по Лафферу, имеет взаимосвязь с тем, что невысокие налоговые ставки могут увеличить шансы повышения стимулов к труду, инвестициям и сбережениям и в итоге повлекут за собой расширение налоговой базы. Уменьшение налоговых ставок, провоцируя стимулы к расширению производства и занятости, снижает потребность трансфертных выплат, к примеру, пособий по безработице, снижается социальная нагрузка на бюджет.

Исходя из этого, если экономика пребывает в той области кривой Лаффера, которая выше точки М, мероприятия по уменьшению налоговых ставок повлекут за собой увеличение доходов бюджета государства. Увеличение же налоговых ставок рационально лишь в той области, которая находится ниже точки М, к примеру, в точке L.

Современное законодательство содержит основные принципы построения налоговой системы в России (часть I НК РФ).

Налоговая система РФ должна обеспечивать конкурентоспособность на мировой арене. Существенным «бонусом» в данном случае может служить современные направления ее развития с развитием современных компьютерных технологий, которые обладают огромным потенциалом для качественной модификации налогового администрирования в условиях цифровизации экономики.

Как отмечает в своем докладе М. Мишустин, руководитель ФНС России: «ФНС РФ, возглавляя международный проект Форума ОЭСР по налоговому администрированию в области электронных сервисов и цифровых каналов доставки, исследует информационные технологии, которые могут являться полезными для налоговых администраций. Лучшее из мирового опыта – мобильные технологии, искусственный интеллект, умные порталы и технологии больших данных – мы применяем в своей практике, формируя всеобъемлющую контрольно-аналитическую систему» [23].

В последние годы налоговая служба сделала качественный рывок в развитии собственной технологической инфраструктуры, что позволило

обеспечить рост налоговых поступлений в совокупности с оптимизацией некоторых бизнес-процессов и снижением административного давления на субъектов хозяйствования.

Ежедневно в ФНС России огромный массив данных подлежит обработке. Так, информационная среда ФНС России содержит и использует сведения 4,5 млн. юридических лиц, 3,8 млн. действующих ИП и 155 млн. физических лиц. Каждый год налогоплательщики направляют порядка 50 млн. налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, а также 62 млн. справок 2-НДФЛ. Всего информационная система ФНС России хранит и обрабатывает четыре петабайта данных. Для их хранения и обработки построены два Центра обработки данных (далее – ЦОД).

Использование технологии Больших данных концептуально изменило подход к проведению контрольных проверок, минимизируя влияние человеческого фактора. За время функционирования системы число фиктивных компаний сократилось в два раза, а количество случаев заявления возмещения НДС организациями с высоким риском – почти в 15 раз. В результате, поступления НДС намного превышают рост экономики.

По оценке ФНС, работа АСК НДС-2 за 9 месяцев 2017 года обеспечила в бюджет дополнительные поступления НДС на сумму 93 млрд. рублей.

Другой аспект работы ФНС РФ заключается в администрировании иностранных поставщиков электронных услуг. Так, компании этого вида деятельности с 1 января 2017 года уже находятся на налоговом учете и уплачивают НДС в ФНС России с использованием специального электронного сервиса, который создан отечественной налоговой службой. На сегодня в России зарегистрировано уже 125 иностранных организаций, среди которых: Google, Apple, Microsoft, Aliexpress, Viber и Facebook. За 6 месяцев 2017 года данные компании отчитались по НДС на сумму более 4,3 млрд рублей.

По данным главы ФНС РФ в Личном кабинете в качестве индивидуальных предпринимателей зарегистрировано 26 млн. человек, а полмиллиона предприятий общаются с налоговой службой онлайн. Такой же

способ выбрали 800 тысяч предпринимателей. В начале года сайтом и его сервисами воспользовались более 89 млн. человек. В 2016 году посредством сайта уплачено 60 млрд. рублей налогов и сборов.

Цифровая экономика направлена формировать в РФ систему добровольного соблюдения налогового законодательства, разработка которой способна серьезно увеличить уровень взаимного доверия между страной и населением, обеспечить прозрачную экономику для всех субъектов, усовершенствовать качество бюджетного планирования и обеспечить устойчивость государственных доходов.

В процессе исследования был проведен сравнительный анализ систем налогообложения России и промышленно развитых стран, который позволяет определить основные направления совершенствования российской налоговой системы (США, Канада).

Анализ зарубежных налоговых систем показал, что во многих государствах мира прогрессивная шкала по подоходному налогу увязана с регрессивной шкалой по социальным взносам. В России при постоянной ставке НДФЛ в 13% существует регрессивная шкала по социальным взносам.

В большинстве государств мира посредством прогрессивной шкалы изымают сверхдоходы и создают новые рабочие места, устанавливают нулевую ставку на низкие доходы своих граждан. В России налогом облагаются даже доходы, которые находятся ниже прожиточного минимума. А в США, наоборот, людям доплачивают из бюджета до установленного там прожиточного уровня.

Остановившись подробнее на соц. взносах, необходимо отметить следующее. Так, в России в 2017 году ставка общая ставка взносов составляет 30% (ст. 425, 426 НК РФ): 22 % – на пенсионное страхование; 5,1 % – на медицинское страхование; 2,9 % – на социальное страхование. Как уже упомянуто выше по некоторым из соц. взносам принята регрессивная система уплаты. Другими словами, сумма взносов к уплате зависит от превышения дохода предельной величины базы (лимита), установленной на 2017 год.

Лимиты по страховым взносам на 2017 год утверждены постановлением Правительства РФ от 29.11.2016 № 1255. Так, предельная база по взносам на пенсионное страхование в 2017 году – 876 тыс. рублей (пенсионные взносы – 22 %), с доходов сверх лимита – по ставке 10 % с суммы превышения лимита. Предельная база по взносам на социальное страхование – 755 тыс. рублей. Ставка взносов прежняя - 2,9 %. Сверх лимита не платятся взносы. По медицинским взносам лимит не установлен. В 2017 году такие взносы нужно платить по общему тарифу 5,1 %.

Сопоставление ставок по различным налогам в разных странах показано в таблице 1.3.

Таблица 1.3 – Ставки налогов в разрезе стран, % [19]

Страна	НДФЛ	Налог на прибыль	НДС	Налог с продаж	Налог на соц. обеспечение, уплачиваемый работодателем
Россия	13	20	18	0	30
Франция	52,1	34,4	19,6	0	45
Китай	45	25	17	0	49
Аргентина	35	35	21	0	27
Япония	50	41	5	0	13,2
США	35	34	0	10	7,7
Италия	42,3	31,4	20	0	35
Германия	47,5	15,8	19	0	12
Канада	46,4	32	13	0	7,4
Великобритания	40	28	15	0	12,8

Как видно из таблицы 1.3 Россия характеризуется еще невысокими ставками налогов по сравнению с другими государствами. Однако, рассматривая НДФЛ, необходимо отметить, что фиксированная ставка негативно отражается на доходах граждан и их платежеспособности.

Для сравнения в рамках данного исследования рассмотрено налоговое бремя на работников в России и США (таблица 1.4).

Таблица 1.4 – Сравнение налогового бремени на работника в России и США [37]

Налоги	Доходы	Россия	США
Подоходный налог		13%	
	\$8500		0
	\$34500		15%
	\$406000		39,6%
Социальные взносы	до лимита	30%	
	свыше лимита	15,1%	
	до \$87000		13,3%
	свыше \$87000		0%

На конкретном примере можно проследить несправедливое обложение дохода граждан в России (таблица 1.5).

Таблица 1.5 – Расчет НДФЛ в России и США, тыс. руб.

Показатели	Сумма дохода	НДФЛ в России	НДФЛ в США	Отклонение США от России, +/-	Отклонение США от России, %
Сотрудник 1	500,0 (\$8488)	65,0	0	-65,0	0,0
Сотрудник 2	1000,0 (\$17000)	130,0	150,0	+20,0	+15,4

Основываясь на данных, приведенных в табл. 1.5, можно утверждать, что в США существует более дифференцированный подход к налогообложению доходов граждан. Однако в этой стране ответственность за нарушения налогового законодательства жестче. Таким образом, государство решает проблему укрытия доходов или выплаты зарплаты «в конвертах».

В России же фиксированная ставка приводит к работе граждан в теневом рынке труда. Так, согласно исследованию РАНХиГС, 12% от совокупности всех работающих россиян в 2017 году было занято на теневом рынке труда: около 33 млн. человек в течение года хотя бы один раз получали зарплату в конверте или же не были устроены официально [23].

Из этого числа ежемесячно неофициальные доходы получали порядка 13 млн. человек или 12% всех работников в России (рисунок 1.5).

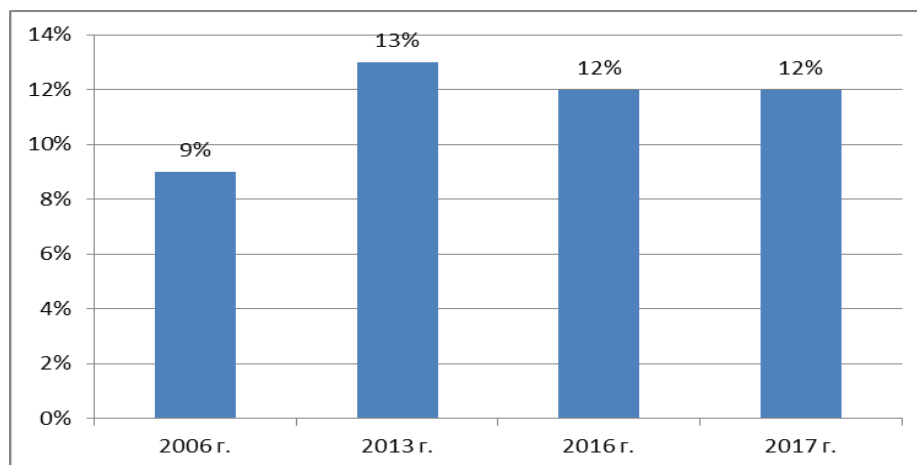


Рисунок 1.5 – Доля людей, занятых неофициально на работе

На рынке труда существует недостаточное количество предложений официальных рабочих мест с «достойной заработной платой», в следствие люди находят себе работу, на которой работают неофициально.

Таким образом, рассмотрение основных принципов налоговой системы показало, что в России несовершенна система налогообложения доходов граждан. С целью ее совершенства в рамках данного исследования целесообразно предложить использование прогрессивной системы обложения налогом с доходов граждан, довольно успешно применяемой в США.

Налоговая система США схожа с российской федеративным устройством и имеет 3 уровня: федеральный, уровень штатов и муниципальных образований.

Рассмотрим характерные особенности:

- Федеральные налоги имеют прогрессивный характер, а с увеличением объекта налогообложения возрастает налоговая ставка и местные налоги могут рассчитываться по регрессивной ставке.

- Законодательство не разграничивает действующие налоги на 3 уровня. Каждый штат имеет утверждает свои налоги, для этого нужно лишь соблюдать законодательные требования.

- Одновременное обложение одними налогами федеральным правительством, местными органами управления, властями штатов . Например, население штата может уплачивать 3 вида акциза в разные уровни бюджета, по 2 вида поимущественного и подоходного налога. Компании уплачивают корпорационный налог на федеральном уровне. В большинстве штатов им придется уплатить этот налог, но уже в бюджет штата.

- Налоговая система США ориентирована на прямые налоги. Например, налога на добавленную стоимость нет, но почти в каждом штате обязателен к уплате налог с продаж.

- Основная часть налогов, что составляет около 70%, поступает в федеральный бюджет.

Можно выделить следующие основные налоги в США:

- Главным налоговым доходом федерального бюджета является личный подоходный налог, который уплачивают физические лица, имеющие свой бизнес;

- Налог с продаж, так же косвенный налог;

- Поимущественный налог для физических лиц и организаций;

- Налог на ликвидацию безработицы.

- Акцизы, которые являются косвенным налогом;

- Корпорационный налог для компаний (в России это налог на прибыль);

- Налоги, начисляемые на оплату труда

Налоговая система США обеспечивает 30% ВВП страны. Одной из самых низких налоговых нагрузок признана в США среди индустриальных стран.

Налоговая система Канады, аналогично с системами России и США, имеет трехуровневую структуру: федеральный, провинциальный (территориальные образования) и уровень муниципалитетов. Основная часть налоговых поступлений зачисляется в федеральный бюджет страны - это примерно 60-65%, но все таки преобладают прямые налоги. Однако, с косвенными налогами сложилась другая ситуация. На федеральном уровне установлен НДС, но многие провинции дополнительно взимают налог с

продаж. Кроме того, среди развитых государств Канада занимает лидирующие позиции по высоким ставкам акцизов.

Перечень главных налогов, которые приняты на территории Канады - это налог на личный доход, акцизы, налог на продажи, налог на прибыль коммерческих структур, НДС, налог на недвижимую собственность физических и юридических лиц.

Налог на личный доход имеет прогрессивную ставку налогообложения и уплачивается один раз в год, а взимается и на федеральном и на провинциальном уровне. Аналогичная ситуация происходит с налогом на доходы коммерческих структур.

Таким образом, существующая система налогообложения характеризуется многогранностью, является достаточно гибкой и может довольно успешно применяться хозяйствующими субъектами.

В качестве основных направлений ее развития в представленной работе отмечено ее совершенствование в последние годы:

- использование льготных условий налогообложения для представителей малого бизнеса;
- достаточно эффективное применение современных компьютерных технологий.

С целью поиска путей совершенствования налоговой системы России в данной работе проведены исследования по сопоставлению действующей налоговой системы с аналогами других стран, в результате которых установлено, что целесообразно использовать прогрессивную систему при налогообложении доходов граждан.

Глава 2. Особенности современной налоговой системы в России

2.1 Анализ налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ

Важнейший фактор поддержания и обеспечения финансового суверенитета государства – его налоговый потенциал, генерирующий основные доходные поступления для субъектов РФ. В свете обострения внешнеполитической и внешнеэкономической ситуации вокруг России в последние годы, выразившегося в экономических санкциях, эмбарго, закрытии доступа на мировые финансовые рынки, наибольшую актуальность приобретает анализ налоговой системы.

В рамках данного исследования рассмотрен период 2014 – 2016 гг. (таблица 2.1).

Таблица 2.1 – Динамика поступления налогов в федеральный бюджет за период 2014 – 2016 гг. [16]

млрд. руб.

Вид налога	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Абсолютная разница (+/-)		Отклонение, %	
				2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.	2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.
Налог на прибыль организаций	411,32	491,38	491,02	80,06	-0,36	119,5	99,9
Налог на добавленную стоимость	2300,68	2590,08	2808,2	289,4	218,12	112,6	108,4
Акцизы	532,25	534,4	635,45	2,15	101,05	100,4	118,9
Налог на добычу полезных ископаемых	2858	3160	2863,5	302	-296,5	110,6	90,6
Прочие налоги	112,65	104,59	130,93	-8,06	26,34	92,8	125,2
Итого доходы, администрируемые ФНС	6214,9	6880,45	6929,1	665,55	48,65	110,7	100,7

Ретроспективный анализ налогообложения в РФ, данные которого представлены в таблице 2.1, проведен в интервале 2014-2016 гг. свидетельствует о сокращении с 10,7 % в 2015 году до 0,7 % в 2016 году налоговых доходов по сравнению с предыдущим периодом.

При сопоставлении с таким макроэкономическим показателем, как валовый внутренний продукт (ВВП), в ходе исследования выявлено, что при общем снижении динамики доходов федерального бюджета к ВВП доходы, администрируемые ФНС имеют положительную тенденцию (рисунок 2.1). Это свидетельствует об увеличении доли налоговых поступлений в доходах федерального бюджета.

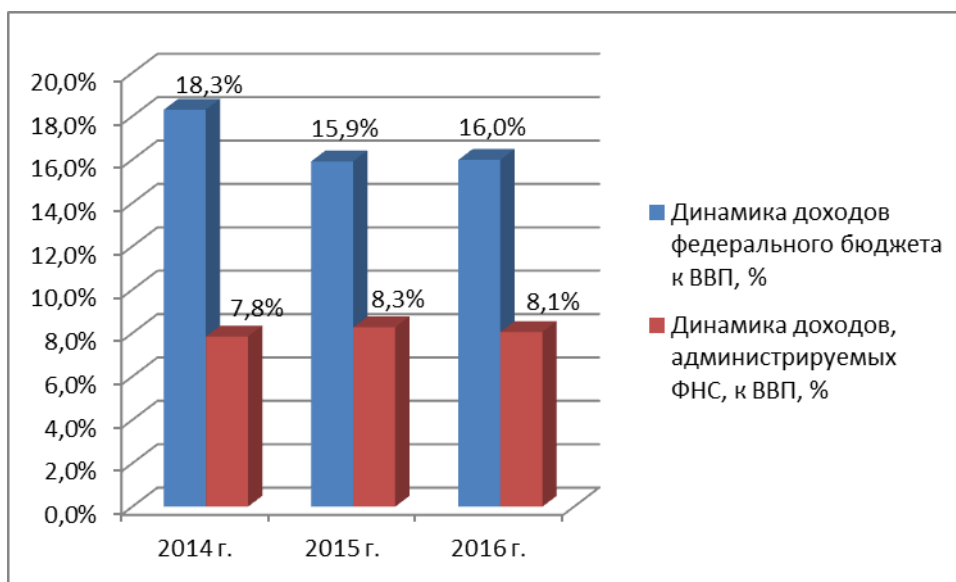


Рисунок 2.1 - Динамика доходов федерального бюджета РФ, включая налоговые доходы в 2014-2016 гг., % к ВВП [20]

Детальное рассмотрение структуры налоговых доходов в России за период 2014-2016 гг. указывает на незначительное изменение доли налогов в структуре доходов федерального бюджета РФ (рисунок 2.2).

Так, увеличился объем поступлений от налога на добавленную стоимость – на 3,5 %, акцизов – на 0,6%, что обуславливается темпом роста

инфляции. При этом прослеживается снижение доли в налоговых доходах налога на добычу полезных ископаемых – на 4,7% (на нефть, газ и нефтепродукты).

Доходы, получаемые от этих видов налогов, продолжительное время формировали и продолжают формировать практически одну треть от общей величины доходов либо до 10 % ВВП бюджета федерального бюджета России.

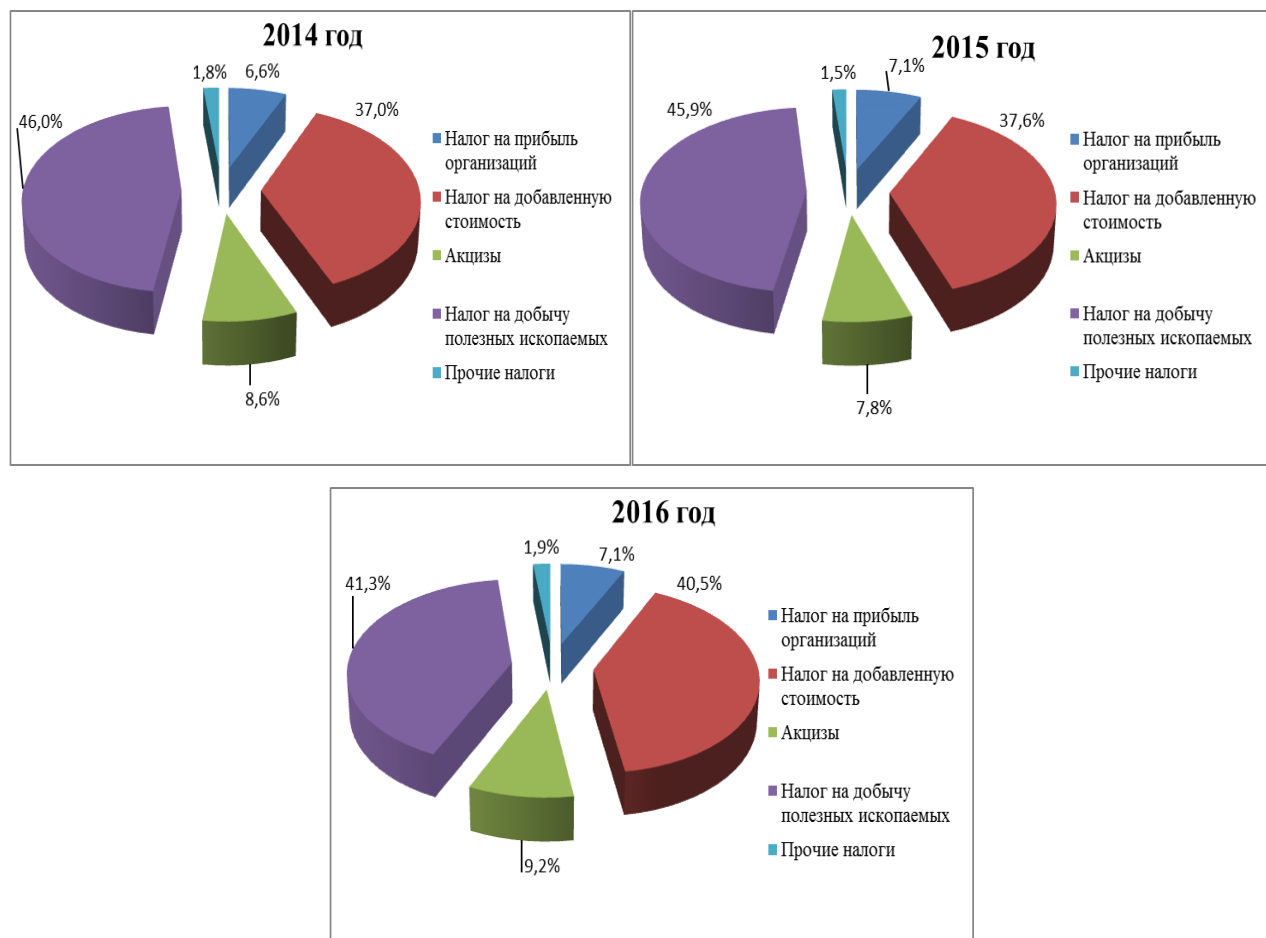


Рисунок 2.2 – Структура налоговых поступлений в доходах федерального бюджета за период 2014 – 2016гг.

Анализ налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ позволил выявить несколько иную картину (таблица 2.2).

Анализ динамики налоговых поступлений показал, что на фоне снижения цены на нефть в 2015 году на 48% (с 97,7 до 51,2 \$/баррель) и в 2016 году еще на 19 % (до 41,7 \$/баррель) налоговые поступления в консолидированный бюджет росли: в 2015 году темп роста поступлений составил 108,8%, в 2016 году – 105%. При этом доля нефтегазовых доходов в структуре налоговых поступлений снизилась: в 2015 году - 23%, в 2016 году - 20%.

Таблица 2.2 – Динамика поступления налогов в консолидированный бюджет за период 2014 – 2016 гг. [22]

млрд. руб.

Вид налога	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Абсолютная разница (+/-)		Отклонение, %	
				2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.	2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.
Налог на прибыль организаций	2372,8	2598,8	2770,2	226	171,4	109,5	106,6
Налог на доходы физических лиц	2688,7	2806,5	3017,3	117,8	210,8	104,4	107,5
Налоги на имущество	955,1	1068,4	1116,9	113,3	48,5	111,9	104,5
Налог на добавленную стоимость	2181,4	2448,3	2657,4	266,9	209,1	112,2	108,5
Акцизы	999	1014,4	1293,9	15,4	279,5	101,5	127,6
Налог на добычу полезных ископаемых	2904,2	3160	2929,4	255,8	-230,6	108,8	92,7
Прочие налоги	569	691,9	697,8	122,9	5,9	121,6	100,9
Итого доходы, администрируемые ФНС	12670,2	13788,3	14482,9	1118,1	694,6	108,8	105,0

В 2016 году устойчивый рост ненефтегазовых доходов, прежде всего НДС – на 8,5%, налога на прибыль – на 6,6% и НДФЛ – на 7,5%, - полностью компенсировал снижение НДС на 7,3%, или 230,6 млрд рублей.

Результаты анализа уровня налоговых поступлений к ВВП представлен на рисунке 2.3

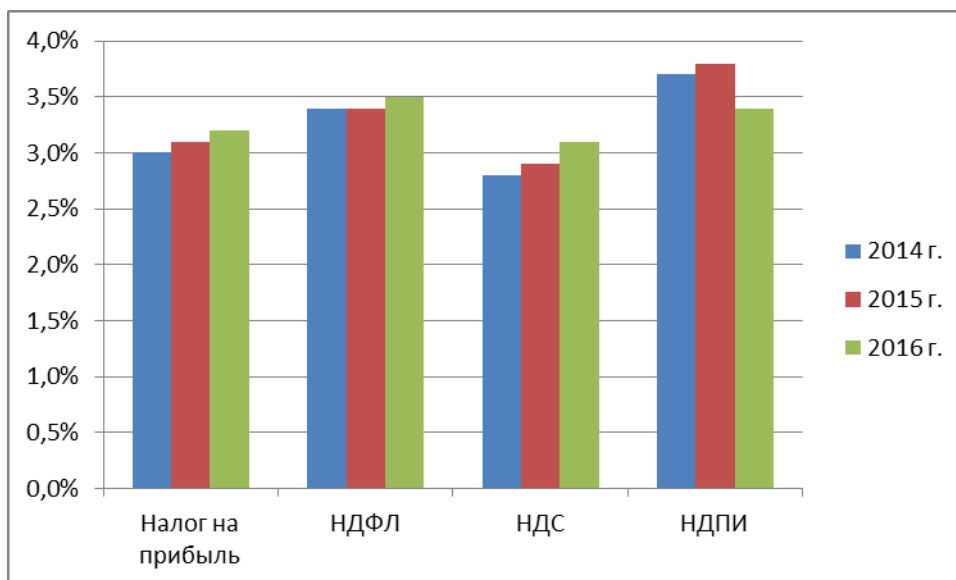


Рисунок 2.3 – Динамика налоговых поступлений к ВВП, %

Стабильным характеризуется уровень налоговых поступлений по налогу на доходы физических лиц: за последние 3 года средний уровень налоговой нагрузки составил 3,4% ВВП. Также относительно стабильными можно считать уровни налоговой нагрузки: по налогу на добавленную стоимость (в 2014 году – 2,8 %, а в 2016 году – 3,1 % ВВП), а также по налогу на прибыль организаций (2014 год – 3,0%, 2016 год – 3,2%).

Существенное снижение налоговой нагрузки за анализируемый период – на 0,3 % произошло по налогу на добычу полезных ископаемых с 3,7 % ВВП в 2014 г. до 3,4 % ВВП в 2016 г.

Сгруппировав налоговые поступления в разрезе прямых и косвенных налогов необходимо отметить следующее (рисунок 2.4).

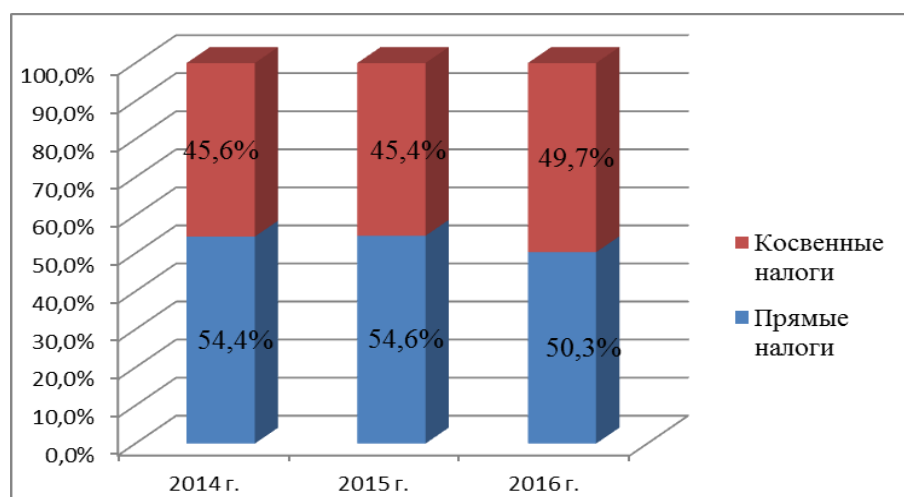


Рисунок 2.4 – Структура налоговых доходов в федеральный бюджет РФ

Период 2014 – 2016 гг. характеризуется достижением доли косвенных налогов до 50% в общей сумме налоговых поступлений в федеральный бюджет. Это связано с усложнением геополитической ситуации, санкциями со стороны западных стран и оттоком капитала. Также подтверждается тот факт, что налоги являются не только финансовой основой функционирования государства, но и индикатором социально-экономической ситуации страны в целом. Поэтому в рамках данного исследования целесообразно предложить мероприятия по увеличению удельного веса прямых налогов в бюджете Российской Федерации.

На эффективность налоговой системы оказывают существенное влияние изменения, вносимые в действующее законодательство.

Так, с начала 2017 года претерпевает некоторые изменения налог на прибыль. Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ временно ограничен перенос убытков прошлых лет, которые возникли с 2007 года.

Так, в 2017–2020 гг. налогоплательщики смогут уменьшить налоговую базу текущего периода только на 50%, независимо от наличия большого объема накопленных убытков.

Это означает, что субъекты хозяйствования уже не смогут получить «нулевую» налоговую базу в текущем налоговом периоде за счет убытков прошлых лет, что позволит дополнительно получить в бюджет налога на прибыль от 132,0 млн. руб. (50% от показателя 2014 год) до 516,0 млн. руб. (50% от показателя 2016 год).

Одновременно закон отменяет ограничение срока по переносу убытка, что является положительным изменением, способным благоприятно повлиять на величину признаваемого в балансе отложенного налогового актива.

С 2017 года изменился существующий порядок распределения налоговых доходов бюджетов от налога на прибыль между федеральным и региональными бюджетами. Так, соответствующее соотношение в 2% и 18% изменено на 3% и 17%. Это существенно отразится на поступлениях в региональный бюджет.

Для предотвращения роста налоговой нагрузки компаний, которые применяют региональные налоговые льготы по налогу на прибыль, субъектам РФ в 2017–2020 годах предоставляется право снижать региональную часть налога на прибыль на дополнительный процентный пункт, до 12,5%.

Немаловажным изменением в организации налогового администрирования можно считать перевод Федеральным законом от 03.07.2016 № 243-ФЗ с 2017 года вопросов социального страхования в ведение налоговых органов [7]. Федеральный закон № 212-ФЗ утратит силу, все основные вопросы, связанные с порядком исчисления и уплаты обязательных страховых взносов, теперь регулируются нормами НК РФ, в отдельную главу которого вынесены соответствующие положения.

2.2 Анализ налогообложения и налоговой нагрузки в ООО «Юнит Консалтинг»

Налоговый учет ООО «Юнит Консалтинг» заключается в сборе информации с целью аккумуляции ее в единый показатель при расчете налоговой базы для налогообложения на основании информации по первичным документам, сгруппированные в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ. Порядок ведения налогового учета определен предприятием самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения. Утвержден данный порядок руководителем организации.

Ответственность за организацию налогового учета в ООО и соблюдение действующего законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель предприятия.

Ведение налогового учета состоит из заполнения первичных учетных документов и ведения аналитических регистров. Налоговые расчеты заключаются в исчислении налоговой базы и суммы налогов, их уплаты, а также при возникновении учета и уплаты штрафных санкций.

С момента регистрации, ООО «Юнит Консалтинг» берет на себя следующие обязательства (ст. 23 НК РФ) [2]:

- зарегистрироваться в налоговых органах в соответствии с НК РФ;
- оплачивать налоги, определенные законом;
- аккуратно и своевременно вести учет движения денежных средств и объектов налогообложения;
- предоставлять в налоговый орган по месту регистрации и учета налоговые декларации по тем налогам, которые предприятие должно оплачивать;
- предоставлять уполномоченным сотрудникам налоговых органов документы, которые необходимы для определения суммы налогов;
- исполнять требования фискальных органов по устранению выявленных нарушений действующего налогового законодательства, не препятствовать

законному функционированию уполномоченных сотрудников налоговых инспекций выполнять им своих служебных обязанностей;

- обеспечить сохранность данных бухгалтерского учета и прочих документов, подтверждающих хозяйственную деятельность организации, на четырехлетний период. Указанные документы необходимы для определения величины налогов, которые будут впоследствии назначены для оплаты;

- прочие обязанности, которые предусмотрены законодательством РФ о налогах и сборах.

Предметом деятельности ООО «Юнит Консалтинг» является:

- деятельность в области права, бухгалтерского учета и аудита;
- консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления предприятием;
- оказание посреднических услуг, коммерческая деятельность и маркетинг;
- оказание информационных и консультационных услуг;
- деятельность по созданию и использованию баз данных и информационных ресурсов.

Предприятие образовано 01 октября 2008 года, имеет расчетный счет в банке, круглую печать со своим наименованием, бланки и прочие реквизиты.

Юридический адрес ООО «Юнит Консалтинг»: 440600, Пензенская обл., г. Пенза, ул. Московская, 3.

Предприятие не имеет филиалов (обособленных подразделений), представительств, а также дочерних предприятий и находится на упрощенной системе налогообложения, отличительной особенностью которой является то, что организация, желающая применять данный спецрежим, должна соответствовать требованиям, перечисленным в ст. 346.12 НК РФ. При работе на УСН предприятие освобождается от уплаты налога на прибыль, а также НДС.

Налоговая отчетность за период 2014-2016 гг. представлена в Приложениях А – В.

Основные показатели налогового учета предприятия сведены в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Основные показатели налогового учета ООО «Юнит Консалтинг»

№ п/п	Показатели	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонение 2015г. к 2014 г.		Отклонение 2016 г. к 2015 г.	
					+/-	%	+/-	%
1	Доходы	4426,15	5325,69	6400,59	+899,6	120,3	+1074,9	120,2
2	Расходы	4379,44	5288,65	6352,83	+909,2	120,8	+1064,2	120,1
3	Налогооблагаемая база	46,71	37,04	47,76	-9,7	79,3	+10,7	128,9
4	Сумма налога	44,26	53,26	64,00	+9,0	120,3	+10,74	120,2

По полученным доходам согласно налоговому учету в периоде 2014 – 2016 гг. прослеживается постепенное их увеличение (рисунок 2.5).

Однако рассматривая динамику данного показателя необходимо отметить тот факт, что увеличение доходов составило в 2015 г. по сравнению с 2014 г. 899,6 тыс. руб., а в 2016 г. по сравнению с 2015 г. всего 1074,9 тыс. руб. При этом расходы имеют тенденцию к большему увеличению. Так, в 2015 году данный показатель увеличился на 909,2 тыс. руб., а в 2016 г. – на 1064,2 тыс. руб.

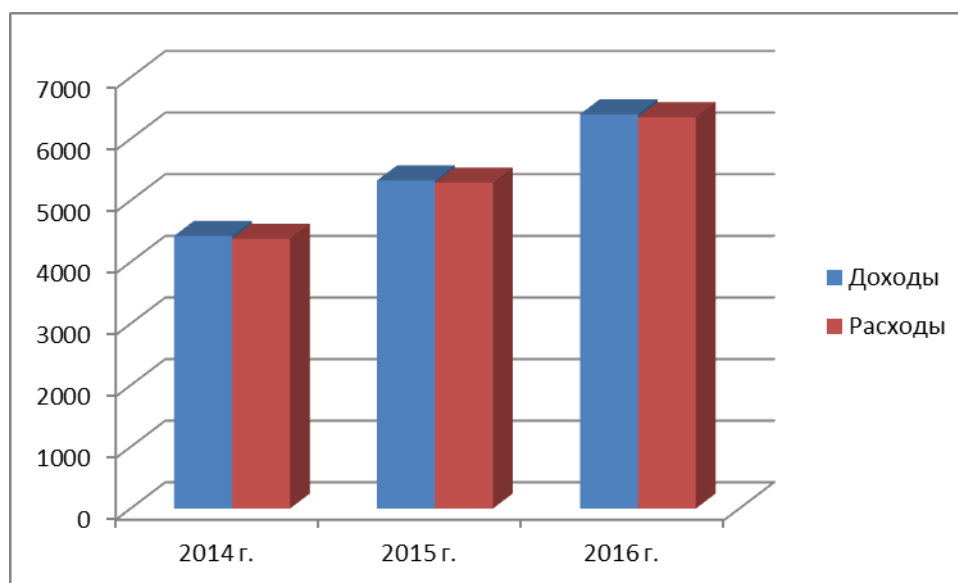


Рисунок 2.5 – Показатели налогового учета ООО «Юнит Консалтинг»

Результаты анализа показателей предприятия показали, что налоговая нагрузка за период 2014 – 2016 гг. осталась практически на одном уровне. Суммы начисленных авансовых по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, изменяются пропорционально росту (снижению) доходов и расходов.

Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» определены критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков.

ФНС РФ опубликовала данные по налоговой нагрузке и рентабельности по отраслям за 2016 год.

Данные о налоговой нагрузке за 2017 год ФНС опубликует до 5 мая 2018 года, когда будут обработаны результаты налоговых деклараций и отчетности за 2017 год.

В этом важном документе налоговая служба раскрыла механизм, алгоритм того, как она выбирает – кому назначить выездную налоговую проверку. В документе указаны 12 критериев, по которым налоговая делает этот выбор. Среди этих 12 критериев один посвящен налоговой нагрузке, другой – рентабельности.

Если у налогоплательщика налоговая нагрузка ниже средней по виду экономической деятельности, то тогда ФНС рассматривает это как подозрительный признак. Планка отклонения принимается как 10%. Налоговая нагрузка в сфере деятельности «Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг» – 23,4%, а у ООО «Юнит Консалтинг» 21,5%, то это в пределах нормы.

А если налоговая нагрузка 20% и ниже, то это уже факт, который может налоговую инспекцию заинтересовать. Поэтому важно следить за налоговой нагрузкой предприятия и вовремя сравнивать ее с налоговой нагрузкой, сложившейся в отрасли.

За 2016 год налоговая нагрузка снизилась, но очень незначительно. На сайте Налоговая служба приводит данные этой нагрузки в целом по стране и отдельно по каждой отрасли. Так вот, по стране она снизилась до 9,6% с 9,7%. То есть за год, с 2015 по 2016, налоговая нагрузка по стране снизилась на 0,1%. Разница незначительная, почти незаметная.

ФНС РФ использует данные по налоговой нагрузке следующим образом - сравнивает налоговую нагрузку конкретного налогоплательщика с налоговой нагрузкой той отрасли, в которой этот налогоплательщик осуществляет свою деятельность. Если налоговая нагрузка конкретного налогоплательщика существенно ниже отраслевой, то налоговый орган обращает внимание на такого налогоплательщика. Возможно это признак незаконной налоговой оптимизации.

Обычно, сначала к такому налогоплательщику поступает запрос, с просьбой пояснить причину низкой налоговой нагрузки. Затем, налоговый орган может провести выездную налоговую проверку такого налогоплательщика.

Поэтому указанную ФНС РФ налоговую нагрузку по видам экономической деятельности обычно называют как "безопасную налоговую нагрузку по видам экономической деятельности (по отраслям)".

В 2016 году в целом налоговая нагрузка немного снизилась до 9,6% (в сравнении с 9,7% в 2015 году).

Налоговая нагрузка больше всего выросла в таких отраслях как:

- Производство кожи и производство обуви составило 7,3% в 2016 году, а в 2015 году - 6,2%;
- Производство целлюлозы, картона, древесной массы, бумаги, и изделий из них составило 4,3% в 2016 году, а 3,5% в 2015 году;
- Производство кокса и нефтепродуктов составило 4,7% в 2016 году, а в 2015 - 2,6%.

Снизилась налоговая нагрузка в 2016 году в следующих отраслях:

- Добыча топливно-энергетических полезных ископаемых - 35,6%, что на 5,9% меньше за 2015 год;
- Полиграфическая и издательская деятельность, тиражирование записанных носителей информации - 11,6%, что на 1,8% меньше за 2015 год;
- Химическое производство - 3,5%, что на 0,7% меньше за 2015 год
- Строительство - 10,9%, что на 1,8% меньше за 2015 год

Согласно положениям п. 346.15 ст. 346 НК РФ ООО «Юнит Консалтинг» при определении объекта налогообложения учитывает доходы от реализации и внереализационные доходы. В данном случае речь идет о доходах от оказания консалтинговых услуг по договорам с клиентами.

В сумму выручки включены и суммы авансов и предоплаты, полученные в счет представления будущих консалтинговых услуг.

К внереализационным доходам относят поступления, не являющиеся доходами от реализации услуг, указанные в ст. 250 НК РФ. В частности, к ним относят:

- приобретение безвозмездно имущество, работы, услуги либо имущественные права;
- суммы штрафов, пеней и иных санкций за несоблюдение партнером договорных обязательств, в случае если они признаны должником, либо подлежат уплате на основе судебного решения;
- доходы в форме процентов по предоставленным предприятию кредитам и займам;
- доходы от сдачи имущества в аренду либо субаренду;
- средства списанной кредиторской задолженности.

Учитываются доходы для УСН кассовым методом. Это означает, что датой признания доходов является дата поступления денег в кассу либо на банковский счет, а также даты получения имущества и имущественных прав, осуществления работ и оказания услуг. Суммы доходов отражаются в книге учета доходов и расходов той датой, когда они получены.

Среди расходов на предприятии необходимо выделить следующие:

- командировки, расходы на оплату труда, страховые взносы в государственные внебюджетные фонды (Пенсионный фонд – 22%, ФСС – 2,9%, ФОМС – 5,1%), а также обязательное страхование работников;
- расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов;
- арендные и лизинговые платежи;
- материальные расходы;
- транспортные расходы.

В ходе анализа нарушений подачи отчетности либо несвоевременной оплаты налоговых обязательств предприятием не установлено. Данный факт подтверждает и отсутствие начисленных штрафов и пеней.

На основании этого можно сделать вывод о том, что важно отслеживать изменения налогового законодательства с целью использования различных налоговых льгот и других предусмотренных законодательством способов уменьшения налогового бремени. Целью является в первую очередь соблюдение баланса интересов государства и организации. То есть организация вправе использовать предусмотренные законодательством способы оптимизации налоговых платежей и тем самым снизить налоговую нагрузку.

2.3 Проблемы развития современной налоговой системы

Налоговая система в условиях хозяйствования имеет немаловажное значение, как для экономики страны в целом, так и для отдельного субъекта хозяйствования, в частности. Помимо выявленных в предыдущих разделах данного исследования проблемных вопросов в налоговой системе РФ необходимо уделить внимание следующим недостаткам.

Негативно сказывается на показателях экономического развития возложенное бремя на налогоплательщиков, для снижения которого государству необходимо больше внимания уделять вопросам, напрямую затрагивающих эффективность развития налоговой системы.

Таким образом, среди основных проблем современной налоговой системы необходимо выделить [39]:

1. Использование налогоплательщиками многочисленных схем минимизации налогообложения, приводящих к формированию теневого сектора экономики.

Некоторые налоговые схемы основаны на использовании фирм-однодневок в качестве посредников при осуществлении различных хозяйственных операций.

Так, при наличии фирм-однодневок формируется достаточно популярная схема обналичивания, а также и другие: схемы с трансфертными ценами и «зарплатные» схемы.

Важный момент для российского малого бизнеса – они имеют право выбора системы налогообложения. Основным фактором, определяющим выбор того или иного режима, является налоговая нагрузка.

Использование упрощенной системы налогообложения упрощает работу малых и средних предприятий лишь отчасти. Несмотря на целый ряд льгот для малых предприятий, по-прежнему остаются существенными ряд проблем в налоговой сфере.

2. Необходимо отметить также проблему нестабильности налогового законодательства, в которое вносятся постоянные поправки и изменения, характеризующиеся обратной силой, ликвидируются ранее введенные льготы и привилегии, что способствует созданию дополнительного источника риска для инвесторов. Страна должна выступать гарантом соблюдения стабильности налогов и правил их взимания на протяжении значительного периода времени. Налоги не должны пересматриваться чаще, чем раз в пять лет. При этом обо всех запланированных изменениях налогоплательщики должны быть извещены до периода их действия.

В настоящее время имеет место нечеткость и неясность в положениях нормативных документов по налогообложению, их запутанность и противоречивость, что существенно затрудняет изучение этих документов налогоплательщиком и подтверждает неизбежность возникновения ошибок при исчислении налогов. К примеру, с введением изменений в порядок формирования и учета недвижимости не выработан механизм оспаривания результатов кадастровой оценки недвижимости.

Правовые гарантии для налогоплательщика со стороны государства и стабильность налогового законодательства, а так же обеспеченные четкой и понятной налоговой политикой, позволят говорить о становлении стабильной и правомерной системы законодательства в этой области.

В монографии Панкова В.Г. так же сделана попытка на основе обобщения накопленного опыта критически проанализировать эффективность созданного налогового механизма как с позиций его влияния на экономику страны, так и на формирование доходов бюджетов всех уровней. На этой основе рассматриваются накопившиеся за годы налоговых преобразований проблемы в данной области и предложены рекомендации по их возможному решению. [31]

Несмотря на постоянный рост налогового бремени, властями постоянно декларируется необходимость неизменности налогов налоговых режимов. Однако отсутствие значительных изменений в налоговых режимах не останавливает государство от постоянного изменения правил уплаты, к примеру, страховых взносов.

Так, в начале 2013 года ставка страхового взноса в Пенсионный фонд РФ для индивидуальных предпринимателей (далее – ИП) возросла в 2 раза. Согласно п. 7 ст. 3 Федерального закона № 243-ФЗ от 3 декабря 2012 года "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного пенсионного страхования" с 1 января 2013 года порядок расчета для индивидуальных предпринимателей суммы уплачиваемых

страховых взносов серьезно изменился. Суть данных изменений состоит в следующем.

Размер взносов во внебюджетные фонды до 1 января 2013 года устанавливался согласно стоимости страхового года, составляющая в 2012 году 14 386,32 руб. (постановление Правительства РФ № 208 от 21 марта 2012 года "О стоимости страхового года на 2012 год"). Самозанятые граждане эту сумму перечисляли в качестве страхового взноса в ПФР. А сумма в ФФОМС второго обязательного взноса, уже рассчитывалась таким образом: $МРОТ * 5,1\% * 12$ и приравнивалась к 2821,93 рублям.

Как следствие, произошло массовое закрытие малых предприятий. Так, по данным Росстата в течение 2012 года прекратили деятельность 277,6 тыс. ИП, на протяжении 2013 года – 965,1 тыс. ИП. Однако и в 2016 году этот показатель высокий – 594,8 тыс. чел. Количество индивидуальных предпринимателей на начало 2017 года составило только 3,6 млн. чел. [25].

3. Несовершенство механизма применения упрощенной системы налогообложения. Одна из основных проблем применения УСН является освобождение от НДС. С одной стороны – это огромный плюс, который существенно снижает налоговое бремя субъекта хозяйствования. Однако на практике партнерам зачастую не выгодно работать с «упрощенцем», так как его покупатели – налогоплательщики НДС не могут взять к вычету этот налог.

К недостаткам применения УСН можно отнести норму, которая предусмотрена статьей 346.18 НК РФ [2], отображающая, что при получении убытка организация, выбравшая в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, должна перечислить в бюджет минимальный налог (1% от полученных за налоговый период доходов).

4. В рамках данного исследования необходимо выделить и другую проблему налоговой системы – конфликтность налоговых правоотношений, где один участник налоговых правоотношений (налоговые органы) наделен правом применять от имени государства к другим участникам (налогоплательщикам) меры принуждения. Поэтому возникает необходимость в защите налогоплательщиков от неправомерных действий сотрудников налоговых органов, которые руководствуются выполнением функции по наполнению бюджетов различных уровней и поэтому заинтересованы в применении к налогоплательщику различных штрафных финансовых санкций.

В результате, деятельность налоговых органов по контролю соблюдения налогового законодательства – недостаточно эффективная.

Поэтому возникает необходимость в том, чтобы права и обязанности обеих сторон налоговых правоотношений не просто были просто продекларированы, а еще и обладали четким механизмом осуществления. В этом случае речь идет об обеспечении указаниями на правовые последствия таких нарушений и их неисполнения.

К примеру, если налоговый орган обязан информировать налогоплательщика о различных изменениях в налоговом законодательстве либо налогах, которые он обязан исчислять и уплачивать, то необходимо указывать последствия, которые могут наступить при неверном подсчете налогоплательщиком налоговых обязательств или несвоевременной уплате тот или иной налог.

5. Одной из сложных и слабо разработанных систем является система ответственности налогоплательщика за различные правонарушения. Неопределенность составов с отсутствием дифференциации санкций в зависимости от субъективности правонарушений, пренебрежение принципа вины в концепции налоговой ответственности, недостаток законодательных процедур их использование требует пересмотра или же непосредственно полной замены норм, стабилизирующих ответственность налогоплательщиков и

налоговых органов. Другими словами, формирование новых подходов к решению проблемы.

6. Существующая налоговая нагрузка – препятствие для развития бизнеса. Уплата налогов и страховых взносов с изъятием этих средств из оборота с учетом проблемы доступа к внешнему финансированию и снижению спроса на товары и услуги больше обеспечивает неустойчивое функционирование малого бизнеса.

Таким образом, налоговая система – важнейшая структура, влияющая на уровень развития экономики государства. Основным приоритетом в данной работе должна стать минимизация проверок бизнеса налоговыми органами, а также оказание услуг предпринимателям посредством использования многофункциональных центров. Облегчение налоговой нагрузки, снижение уровня сложности и изменчивости порядков составления налоговой отчетности, порядок налогового администрирования – это те факторы, которые играют важнейшую роль в развитии малого бизнеса и определяют направления совершенствования налоговой политики и скорейшего решения существующих проблем в данной сфере.

Подытоживая изложенный материал, необходимо отметить следующее. Эффективность налоговой системы оценивается по налоговой нагрузке, которая может исчисляться несколькими методами. В рамках данного исследования использован метод Министерства финансов, предусматривающий нахождение отношения налоговых поступлений к ВВП. Так, по результатам такого исчисления проведен анализ, показавший, что определенной стабильностью характеризуется уровень налоговых поступлений по налогу на доходы физических лиц: за последние 3 года средний уровень налоговой нагрузки составил 3,4% ВВП. Также относительно стабильными можно считать уровни налоговой нагрузки: по налогу на добавленную стоимость (в 2014 году – 2,8 %, а в 2016 году – 3,1 % ВВП), а также по налогу на прибыль организаций (2014 год – 3,0%, 2016 год – 3,2%).

Анализ налогообложения ООО «Юнит Консалтинг» показал – нарушений подачи отчетности либо несвоевременной оплаты налоговых обязательств предприятием не установлено. Данный факт подтверждает и отсутствие начисленных штрафов и пеней.

Анализ структуры налоговых поступлений в России в разрезе прямых и косвенных налогов показал существенное увеличение доли косвенных налогов и уменьшение доли прямых налогов. Так, если в 2014 году доля косвенных налогов составляла 35,1%, то в 2016 году – уже 39%. Поэтому целесообразно обратить пристальное внимание на увеличение доли прямых налогов за счет использования прогрессивной шкалы ставок НДФЛ с учетом опыта налоговой системы США.

Глава 3. Пути совершенствования налоговой системы в экономике России

3.1 Приоритетные направления налогового регулирования

Первостепенная задача налоговой политики выступает в качестве повышения налоговых доходов в бюджетную систему РФ, потому как уровень собираемости налогов и сборов недостаточно высокий, особенно это касается региональных и местных бюджетов. Налогоплательщики стараются уменьшить налоговое бремя, что уменьшает коэффициент собираемости. Порой субъекты налогообложения разъясняют неопределенные нормы закона для собственной выгоды и таким образом снижают налоговое бремя. Хотя неверное разъяснение налогового законодательства может привести в окончательном результате к уплате штрафов и санкций.

Мораторий в текущем 2017 году, а также в ближайшие три года, направленный на рост налоговой нагрузки, должен увеличить ее привлекательность для инвесторов и обеспечить стабильность налоговой системы. Так же Правительство Российской Федерации разрабатывает дальнейшее проведения антикризисных налоговых мер и применение мер налогового стимулирования инвестиций, а также повышение в дальнейшем эффективности системы налогового администрирования.

Для решения проблемных вопросов современной налоговой системы Российской Федерации, выявленных в ходе данного исследования, в работе предложены мероприятия, осуществление которых будет способствовать не только росту налоговых доходов, но обеспечит социальную защищенность россиян (таблице 3.1).

Таблица 3.1 – Мероприятия по совершенствованию налоговой системы РФ

Проблемный вопрос	Мероприятия	Ожидаемый результат
1. Несправедливое налогообложение доходов граждан, что приводит к уклонению от уплаты налогов	Введение прогрессивной системы налогообложения при исчислении НДФЛ	Выход с теневого рынка труда значительной доли доходов граждан, что обеспечит их социальную защищенность. По результатам 2016 года расчеты прогрессивной системы исчисления НДФЛ показали прогнозные дополнительные поступления в сумме 1014 млн. руб. или 133,6%.
2. Увеличение доли косвенных налогов в доходной части бюджета	Введение единого налога на недвижимость путем объединения налога на имущество организаций, физических лиц и земельного налога	Повышение эффективности использования имущества и обеспечение стабильного пополнения региональных и местных бюджетов
3. Слабо разработана система текущего контроля со стороны налоговых органов	Внедрение опыта зарубежных методик текущего контроля «фискального рескрипта» с учетом введенного в практику налогового мониторинга, как формы налогового контроля. Расширение круга налогоплательщиков, к которым может применяться горизонтальный мониторинг	Повышение налоговой культуры налогоплательщиков. Снижение риска возникновения правонарушений в налоговой системе, конфликтности в налоговых правоотношениях
4. Отсутствие электронного документооборота и возможности оплаты электронными деньгами	Доработка Личного кабинета налогоплательщика путем добавления режима формирования квитанций на оплату налогов и сборов. Разработка механизма оплаты налогов электронными деньгами	Создание комфортных условий для налогоплательщиков при исполнении платежной дисциплины. Усиление контрольной функции налоговой системы

В ходе своего формирования, налоговая система РФ подвергалась изменениям. При этом она еще далека от запросов, которые ожидают от нее на данном этапе. Следует отметить, что она служит основным экономическим рычагом, который дает возможность стране оказывать влияние, как на экономические, так и на социальные процессы.

Кроме того, Аронов А.В. и Кашин В.А. выделяют еще одно условие поступательного развития экономики – это стабильность налоговой политики. Налоговая доктрина должна быть выражением такой стабильности. Она представляет собой свод общих принципов, понятий и правил, которым проводимая этой страной налоговая политика соответствовала, соответствует и в перспективе будет соответствовать. [25]

При рассмотрении приоритетных направлений совершенствования налоговой системы нужно учитывать противоположные точки зрения на нее с позиции государства и налогоплательщиков. Интерес государства возникает в обеспечении максимизации поступления налогов, а налогоплательщиков – в минимизации затрачиваемых финансов на уплату этих налогов. Исходя из этого, совершенство налоговой системы непосредственно зависит от достижения баланса между позициями государства и налогоплательщиков.

Одним из эффективных инструментов налоговой политики принято считать налоговый механизм, который охватывает не только способы формирования налоговых отношений, но и их количественного (ставки налогов и доля ВВП) и качественного определения. В этом аспекте должен учитываться паритет таких функций налоговой системы, как регулирующая и фискальная, которые предполагают равновесие не только между государственными, однако и личными интересами.

Гарантия качественных и количественных показателей проектов социально-экономического развития и потенциала государства является первоочередной целью налогового планирования.

Налоговая ставка – важный инструмент осуществления разумной политики в этой сфере. С ее использованием осуществляется определение точного процента налоговой базы. При этом в качестве денежной оценки принимается величина налога. С внесением изменений в законодательство власти корректируют налоговое регулирование, не меняя при этом налогового законодательства в целом.

Не менее эффективное средство проведения налоговой политики – налоговые льготы. Данный способ предусматривает полное либо частичное освобождение субъектов хозяйствования (физических и юридических лиц), в полной мере отвечающих за установленные требования, от налогообложения.

Зачастую стимулом налогообложения служит инвестиционная деятельность. Большинство стран мира, в числе которых находится и Российская Федерация до 2002 года, частично, а иногда и полностью, освобождали от налогообложения прибыль, направленную на инвестиционные цели.

Немаловажный элемент налогового механизма – штрафные санкции. Его можно рассматривать с двух сторон. Так, с одной стороны, он является мощным инструментом в руках правительства, необходимым для осуществления контроля по обязательствам налогоплательщиками.

С другой стороны – создание стимула для плательщиков на использование эффективных форм осуществления деятельности. Штрафные санкции принимают косвенную форму реализации налогового механизма.

Согласно части 1 статьи 114 в Конституции Российской Федерации закреплён принцип единой финансовой политики, проводимой в государстве[1]. Налоговая политика является составной частью финансовой политики и действенным инструментом в руках страны в области регулирования социальных и экономических отношений.

Увеличить налоговые поступления возможно путем использования следующих механизмов: изменением методов расчета налоговой базы, регулирование продолжительности налогового периода, установление налоговой ставки и налоговой льготы. Рост налоговых ставок зачастую кардинально меняет и решает проблему.

С одной стороны, это является положительным инструментом для государства, так как при повышении ставки возрастает сумма налоговых поступлений в казну государства. Однако, с другой стороны, должны учитываться интересы налогоплательщика, у которого и так прослеживается

высокая налоговая нагрузка. Поэтому к данному вопросу необходимо подходить осторожно. При этом налоговые поступления в федеральный бюджет достаточно эффективно регулируются посредством применения налоговых льгот.

С внедрением любой льготы должны быть учтены потери в доходах бюджета с обоснованием получения плательщиком налоговой выгоды. Стратегия современной налоговой политики построена на результатах анализа использования налоговых льгот в разрезе налогов и сборов.

Рациональное использование налоговых преференций в экономической общественной системе должно быть с учетом заинтересованности обеих сторон: государства и налогоплательщика. На сегодня не существует достоверных данных, позволяющих принимать объективные решения о ходе применения налоговых льгот. Поэтому в перспективе необходимо иметь информацию не только о количестве налоговых льгот, категориях и контингентах налогоплательщиков, их применяющих, а также о выпадающих налоговых доходах в бюджете с учетом результатов анализа отчетности ФНС РФ, которая сформирована по налоговым декларациям, но и о стимулирующем эффекте льгот для налогоплательщиков. Действующая форма декларации не содержит полной информации по льготам, поэтому целесообразно внести уточнения в содержание и структуру налоговых деклараций путем отражения там полных данных о выгоде налогоплательщика, применяющего льготу.

В последние годы прослеживается высокая доля косвенных налогов в общих поступлениях. Косвенное налогообложение зачастую подвергается критике, так оно считается многими исследователями, как недемократичное и регрессивное. Но в то же время косвенные налоги являются оптимальным инструментом пополнения бюджета государства в условиях экономического спада. Поэтому с целью увеличения доли прямых налогов в местных бюджетах в рамках данного исследования предложено объединение налога в единый налог на недвижимость налога на имущество организаций, физических лиц и земельного налога, что повысит эффективность использования имущества и

обеспечит стабильное пополнение региональных и местных бюджетов. Объектом налогообложения должен быть объект недвижимости, состоящий из земельного участка, а также строения, находящегося на нем. Налоговая база – рыночная стоимость данного объекта.

Введение такого налога снизит долю плательщиков, уклоняющихся от налогообложения, упростит налоговый контроль, усовершенствует налоговое администрирование и обеспечит максимальное привлечение недвижимости к налогообложению.

Идея объединения в один платеж налога на имущество и землю, как для юридических лиц, так и для граждан, появилась в 2004 году. Многие эксперты в области налогового права до сих пор считают ее правильной: "Недвижимость по определению неразрывно связана с землей, соответственно было бы логично облагать налогом на недвижимость именно рыночную стоимость квартиры или дома, которая уже учитывает стоимость земли под этим объектом" — аргументирует генеральный директор Ассоциации «Налоги России» Игорь Теушаков.

Новый налог снизит цены на недвижимость, поэтому позволить себе приобретение квартиры смогут даже граждане РФ со средним уровнем достатка, однако от оплаты налоговых квитанций их это не освободит, поэтому при покупке нужно стоит изучить кадастровую стоимость объекта.

Налог на недвижимость существует приблизительно в 130 странах. В Нидерландах поступления от налога на недвижимость достигают до 95% в общем объеме доходов местных бюджетов, 81% – в Канаде, 52% – во Франции, в США уровень доходов от этого налога колеблется в широком диапазоне от 10 до 70% в зависимости от территории.

Для решения вопросов, связанных с поиском направлений устранения недостатков, присущих российской системе имущественных налогов, следует внести изменения в порядок формирования и учета недвижимости, пересмотра инструментов налогового администрирования. К примеру, современный

механизм оспаривания результатов кадастровой оценки недвижимости не до конца отработан.

Таким образом, налоговые льготы являются эффективным средством проведения налоговой политики. Этот способ предусматривает полное или частичное освобождение субъектов хозяйствования от налогообложения. Также следует увеличить налоговые поступления путем изменением методов расчета налоговой базы, регулированием продолжительности налогового периода, установлением налоговой ставки и льготы. Предложено объединить в единый налог на недвижимость налог на имущество организаций, на имущество физических лиц и земельный налог, что повысит эффективность использования имущества и обеспечит стабильное пополнение региональных и местных бюджетов.

3.2 Налоговое стимулирование деловой активности субъектов хозяйствования

В связи с высокой долей прямых налогов в налоговой нагрузке хозяйствующих субъектов представляет целесообразным рассмотреть возможность применения прогрессивной системы налогообложения широко используемой в зарубежных странах.

Другим немаловажным направлением, одновременно увеличивающим поступление прямых налогов и устраняющим несправедливость в налогообложении доходов граждан с применением фиксированной ставки НДФЛ, является использование опыта зарубежных налоговых систем (в частности, США) – прогрессивной системы налогообложения.

Во Франции доходы, превышающие 1 миллион евро в год, облагаются налогом по ставке 75 процентов. В Германии доходы, превышающие 250 тысяч евро в год, облагаются по ставке 45 процентов. В Великобритании доходы, превышающие 150 тысяч фунтов стерлингов в год, облагаются по ставке 45 процентов. Также высоки предельные ставки и в других европейских странах.

В Израиле — 57,0 процентов, в Швеции — 56,6 процентов, в Бельгии — 53,7 процентов, в Дании — 52,2 процентов, в Нидерландах — 52 процента.

Не смотря на то, что юридическое лицо выполняет функции налогового агента при налогообложении своих работников, считаю возможным рассмотреть данное направление.

Люди, получающие менее 180 тысяч рублей в год, должны быть полностью освобождены от уплаты подоходного налога. Для физических лиц с доходом от 180 до 2 миллионов 400 тысяч рублей предлагается ставка НДФЛ в размере 13 процентов с суммы, превышающей 180 тысяч рублей. Налог на доход от 2 миллионов 400 тысяч до 100 миллионов составит 288 600 рублей плюс 30 процентов с суммы, превышающей 2 миллиона 400 тысяч. Доход выше 100 миллионов должен облагаться налогом в размере 29 миллионов 568 тысяч 600 плюс 70% с суммы, превышающей 100 миллионов рублей.

Предлагаемая прогрессивная шкала ставок НДФЛ также будет способствовать частичному выравниванию доходов населения, так как разница в доходах между группами населения с самыми низкими и самыми высокими доходами по разным оценкам доходит до 25 и более раз.

Введение в действие прогрессивной шкалы ставок НДФЛ, безусловно позволит повысить поступление доходов по этому налогу в бюджеты субъектов Российской Федерации в 2018 году, а также активно решать экономические и социальные задачи, отнесенные к их полномочиям, что особенно важно в нынешний кризисный период.

Несмотря на то, что в России на федеральном и региональном уровнях работают различные программы, которые могут быть использованы для стимулирования предпринимательства (к примеру, льготное кредитование), огромное значение для развития предпринимательской деятельности имеет, как налоговая нагрузка на предпринимательскую деятельность, так и сложность налогового администрирования. Поэтому исследование вопросов, которые связаны с регулированием деятельности субъектов хозяйствования, сегодня достаточно актуально. Регулирование предпринимательства осуществляется в

том числе путем использования специальных налоговых режимов, исследование которые обусловлено потребностью оценки эффективности мероприятий для стимулирования малого бизнеса, с выявлением нереализованных возможностей.

На самом деле, в условиях современного хозяйствования существует путь налогового стимулирования малого бизнеса в сфере действующей системы налогов с применением облегченной системы налогообложения и соответствующим ведением налогового учета и налогового администрирования.

Так, в случае если в рамках общего режима налогообложения налоговые льготы, призванные стимулировать экономические процессы, однако не предусмотрены действующим налоговым законодательством, они определяются в законодательном порядке в специальных налоговых режимах. Поэтому данный момент не может упускаться из виду.

Однако вопросы налогообложения малого бизнеса должны рассматриваться во взаимосвязи с другими вопросами экономической политики государства. На деле все складывается по-другому. К примеру, под критериями отнесения субъектов хозяйствования к малому бизнесу понимаются: выручка от реализации либо остаточная стоимость основных средств, а также численность сотрудников за определенный период времени с долей участия в первоначальном капитале. При этом, в Законе № 209-ФЗ как основные прописаны такие критерии: средняя численность работников и суммарная доля участия России, субъектов России, иностранных юридических лиц, муниципальных образований, и иностранных граждан, общественных и религиозных организаций. Суммарные значения выручки либо балансовой стоимости основных фондов в соответствии с Законом № 209-ФЗ определены Правительством РФ [3]. Предполагается актуальным сократить критерии отнесения субъектов хозяйствования к малому бизнесу.

На основании данных с официального сайта Министерства промышленности, транспорта и инновационной политики Пензенской области за период 2014 – 2016 гг. объем поступления налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, составил около 3 % от общего объема поступлений, администрируемых ФНС (рисунок 3.1).

Ключевая проблема налогового администрирования упрощенной системы налогообложения – выработка четких критериев, в разрезе которых можно определить статус такого субъекта малого предпринимательства.

При наличии четкого понимания в последующем можно реализовывать конкретные задачи развития малого предпринимательства по отдельным видам деятельности или видам экономической активности (к примеру, инвестиционная деятельность) с использованием упрощенной системы.

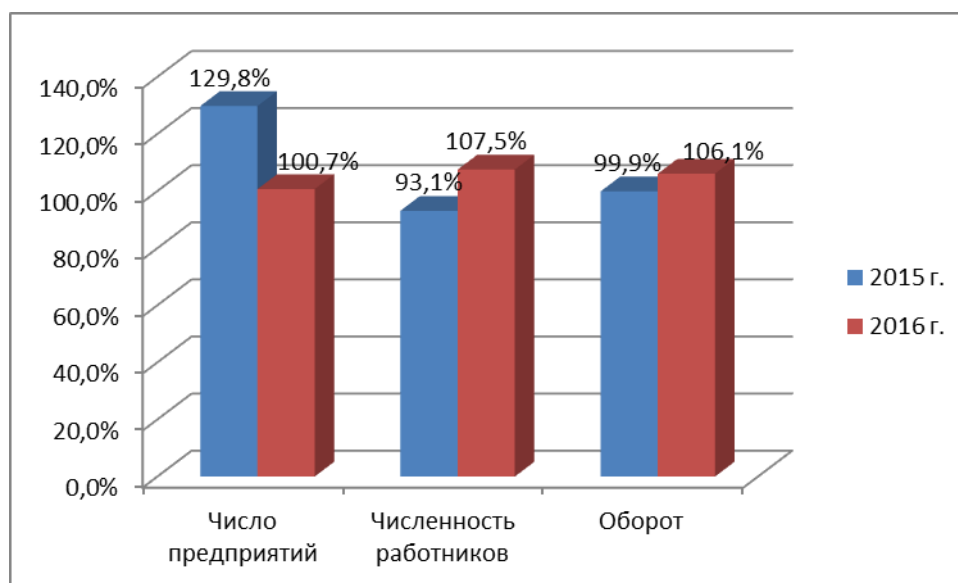


Рисунок 3.1 – Динамика экономических показателей по малому бизнесу Пензенской области [17]

Целевая направленность современной упрощенной системы налогообложения на стимулирование малого бизнеса (речь идет, в первую очередь, о сфере промышленного производства) прослеживается нечетко. Должен быть предусмотрен полный отказ от специальных налоговых режимов, который необходимо заменить на систему льгот для малого бизнеса.

Проблема ограничения круга субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения, стоит достаточно остро в России потому, что законодательные нормы, которые устанавливают критерии субъектов малого предпринимательства, определенным образом размыты, что требует их дальнейшего совершенствования.

Следующим направлением стимулирования малого бизнеса должно стать внесение изменений в действующее законодательство в части применения упрощенной системы налогообложения. Так, данное направление уже реализовано определенным образом в Федеральных законах № 246-ФЗ и № 232-ФЗ от 13.07.2015.

Так, в специальные налоговые режимы законодателем внесены такие изменения:

- субъектам РФ дано право снижать ставки налога для налогоплательщиков, которые находятся на УСН с объектом налогообложения Доходы, с 6 до 1 % в зависимости от вида предпринимательской деятельности и категории налогоплательщика;

- введение для предприятий и предпринимателей, осуществляющих деятельность в сфере бытовых услуг, находящихся на УСН двухлетних налоговых каникул;

Также установлен запрет на проведение в 2016–2018 годах плановых проверок в отношении субъектов, отнесенных к малому бизнесу и использующих упрощенную систему налогообложения (норма о трехлетних надзорных каникулах).

3.3 Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации

Одна из главных задач налогового администрирования в РФ – формирование совершенной модели правового воздействия на налоговые отношения, способствующей сбалансированию публичных и частных интересов всех участников экономических отношений, что обеспечит выполнение органами публичной власти собственных законодательно определенных функций эффективным образом с минимумом затрат. При этом должен соблюдаться минимализм во вторжении государства в частную собственность.

Другими словами, на современном этапе экономического развития в Российской Федерации процесс оптимизации налогового администрирования должен быть направлен на решение двух основных взаимосвязанных задач:

- 1) минимизация издержек, связанных с налоговым администрированием;
- 2) максимизация налоговых поступлений в бюджеты различных уровней.

В РФ оптимизация налогового администрирования малого бизнеса всегда актуальна. Современной системе налогового администрирования характерен ряд недостатков, определяющих ее низкую эффективность и высокую конфликтность, о чем уже шла речь в предыдущем разделе данной работы. Также необходимость совершенствования налогового администрирования малого бизнеса в РФ была не раз отмечена представителями власти.

На протяжении последнего десятка лет Президентом РФ в своем Бюджетном послании Федеральному собранию указывается на неэффективное реформирование налогового администрирования. Так, недостатки налогового администрирования приводят к росту числа налоговых правонарушений, что способствует снижению поступлений налогов в бюджет и разбалансированности действий налоговых органов.

По мнению министра финансов РФ Силуанова А.Г., одна из важнейших задач, стоящих перед налоговыми органами, - совершенствование налогового

администрирования малого бизнеса. В данном вопросе формируется баланс прав и обязанностей, как налогоплательщиков, так и государства в лице налоговых органов, чтобы избавить одну сторону, то есть налогоплательщиков, от излишнего административного воздействия, а другую сторону – сохранить за налоговыми органами достаточное количество полномочий по контролю соблюдения законодательства [20].

Для решения указанных выше проблем должно быть обеспечено повышение профессионального уровня сотрудников налоговой службы, принимающих активное участие в разработке и адаптации процедур в сфере налогового администрирования малого бизнеса.

В условиях стремительных темпов развития рыночной экономики возникает необходимость в создании такой системы налогового администрирования, которая позволит успешно бороться с коррупцией, теневой экономикой, налоговыми и экономическими правонарушениями.

Функционирующая в России система налогового администрирования малого бизнеса не выделяет отдельного администрирования, что не позволяет качественно и своевременно реагировать на различные изменения в реальном секторе экономики страны. Современные формы и методы налогового контроля характеризуются низкой рентабельностью. Направления менеджмента и маркетинга, которые имеют некоторые достижения в практики и теории, не нашли своего применения в сфере государственного налогового администрирования.

Эффективность налогового администрирования следует определить, с помощью экономически значимого показателя, который учитывает совокупность определенных экономических эффектов, которые получены при конкретных затратах на поддержание процесса администрирования [9].

Для начала, фискальная эффективность налоговой системы является универсальным показателем оценки эффективности налогового администрирования. Этот подход вполне логичен: все операции, которые выполняются с помощью механизма налогового администрирования, направлены на обеспечение надлежащих налоговых поступлений при допустимых затратах.

Однако, эта позиция не согласуется с концепцией налогового компромисса и концепцией налогового партнерства. Невозможны компромисс и партнерство, если налоговый орган ставит себе цель только неуклонное увеличение поступлений при любых условиях и одновременно увеличение фискальной эффективности.

Подвергается воздействию многих факторов и фискальная эффективность налогов как их способность наполнять бюджет. В современных научных исследованиях было принято обращать особое внимание на способность обеспечивать доходы бюджета, которая заложена внутренним механизмом расчета того или иного налога, поэтому к этому добавлялся ряд внешних факторов, влияющих на изменение базы.

Государственный характер налогового контроля определен спецификой налоговых правонарушений, основанных на фискальной функции налогов и нежеланием нескольких налогоплательщиков исчислять и уплачивать налоги. В условиях формирующейся системы налогового контроля при наличии несовершенства налогового законодательства с высоким налоговым бременем властность порождает жалобы на некоторые решения налоговых органов.

Действующее налоговое законодательство в России непрямого действия позволяет их объяснение исполнительными органами власти как от лица Министерства финансов России, так Федеральной налоговой службы, однако зачастую возникают определенные проблемы.

Не может обойтись без выездного налогового контроля любая из зарубежных налоговых систем.

Выездная налоговая проверка представляет собой вид «ретроспективного» контроля, в ходе которого проверяемый период уходит глубоко в прошлое по сравнению с периодом проведения проверки. В большинстве стран максимальный проверяемый период приравнивается к трём годам. В некоторых же странах (к примеру, Италия и Франция) он достигает пяти лет.

Среди основных недостатков выездного контроля в рамках данного исследования выделено следующее – проверяемый период намного отстает во времени от периода проверки. Избежать этого негативного эффекта, а также добиться согласованности позиций фискальных органов и плательщиков, что в дальнейшем способствует установлению доверительных отношений между контролирующими органами и подконтрольными лицами, можно уменьшением роли «ретроспективного» контроля, заменив его видами контроля и инструментами, представленных ниже:

- снятие с налогоплательщиков обязанности по исчислению налогов, исчисляющихся исходя из налоговой базы, сведениями о которой располагает налоговый орган. Например, налог на имущество, на землю, транспортный налог. Возможно распространение такого порядка и на единый налог на вмененный доход в случае внесения законодательства порядка сообщения налоговому органу об используемых физических показателях.

- увеличение роли текущего контроля, согласно которому отражение хозяйственных операций в учете плательщика с формированием налоговых обязательств и контроль налоговых органов над этими процессами происходит одновременно;

- увеличение роли предварительного контроля, а также создание института согласительных процедур между субъектами бизнеса и налоговыми органами, предшествующих выбору схемы ведения деятельности. Это даст возможность согласовать позиции участников налоговых правоотношений до наступления спорной ситуации.

Первый подход уже знаком отечественному налогоплательщику, согласно примеру исчисления имущественных налогов физических лиц, а два последующие подходы в России в рамках данного исследования предложено разработать и внедрить.

Так, снятие с налогоплательщиков обязанности по исчислению налогов и возложение ее на налоговые органы уже нашло свое воплощение при администрировании имущественных налогов физических лиц. С 05.12.2010

действует приказ ФНС России от 05.10.2010 № ММВ-7-11/479@, в соответствии с которым физические лица получают уведомления на уплату налог.

Предлагаемый подход может быть хорошо внедрен и в тех случаях, когда данные, необходимые для исчисления налога, могут быть получены налоговым органом без участия налогоплательщика. Таким образом, чем эффективнее налажено взаимодействие налоговых органов с другими ведомствами и государственными учреждениями, тем лучше и быстрее способ их получения, а так же больше возможности для внедрения рассматриваемого подхода на практике.

Использование такого подхода является для налогоплательщиков налогов, особенно, если речь идет о субъектах малого бизнес, так как избавляет от необходимости заполнения деклараций и сбора подтверждающих документов. Можно с уверенностью говорить о том, что трудовые и временные затраты на расчет налогов инспекторами намного меньше затрат на проведение ими же камерального контроля. При этом можно полностью убрать факты составления решений по результатам камеральных налоговых проверок при правильном исчислении налога, но несвоевременном предоставлении декларации.

Опыт применения налоговой службой рассматриваемого подхода в Швеции и Финляндии уже используется самостоятельное составление налоговых деклараций за плательщиков, получающим потом их по защищенным каналам связи. Им дано право внести определенные поправки, т.е. дополнить или изменить, а так же согласиться. Для этого им достаточно подтвердить декларацию, заверив ее электронной подписью, а если хотят внести поправки, то тогда нужно связаться с налоговой службой и предоставить все необходимые документальные подтверждения.

Начало внедрения текущего налогового контроля и замене им выездного налогового контроля положено российской налоговой системой с введением в Налоговый кодекс РФ раздела под названием «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга» с принятием Федерального закона от 04.11.2014 № 348-ФЗ.

Так называемый «институт горизонтального мониторинга» отлично применяется в большинстве западных странах – США и Нидерландах, Германии и Франции. Критерии для субъектов хозяйствования, наделенных правом обращаться с заявлением о проведении налогового мониторинга, жесткие и включают набор показателей деятельности плательщика за предыдущий год. К примеру, совокупная сумма акцизов, НДС, НДСП и налога на прибыль организаций должна составлять не менее 300 миллионов рублей, совокупная стоимость активов – не менее 3 млрд. рублей., а суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности должен составлять так же не менее 3 млрд. рублей.

Создание института налогового мониторинга с перечисленными в п. 3 ст. 105.26 НК РФ критериями – первый шаг масштабного внедрения текущего налогового контроля. Особенно им могут заинтересоваться представители как малого, так и среднего бизнеса, особо нуждающиеся в упрощении процедур налогового администрирования и снижении административных барьеров. Не исключено расширение в будущем перечня лиц с определенным порядком ведения учёта и расходов и доходов.

При достижении высокой эффективности описанного механизма и получения признания налогоплательщиков, далее следует повышения клиентоориентированности налоговой службы – разработка унифицированного программного комплекса по ведению учета доходов и расходов налогоплательщиков конкретной категории. Такой программный комплекс должен включать данные о функционировании ККС и систему электронного взаимодействия с фискальным ведомством (формирование и сдача отчетности,

выгрузка учета доходов и расходов и получение различных справок), с системой взаимодействия с банками (по типу Интернет-банк).

Предлагаемый в рамках данного исследования вид налогового контроля, является предварительным налоговым контролем, при котором мнение налогового органа в отношении сделки либо схемы организации бизнеса должно быть выражено до заключения такой сделки и внедрения схемы организации бизнеса и потом не подлежит изменению.

Однако часть первая Налогового кодекса РФ уже сегодня содержит нормы, косвенно относящиеся к предварительному налоговому контролю. Так, в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право получать от Минфина РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах [1].

Такое же правило действует и при озвучивании мотивированного мнения налогового органа, которое направляется налогоплательщику в ходе проведения налогового мониторинга, поэтому налогоплательщик не освобождается от обязанности уплаты недостающей суммы налоговых обязательств.

Необходимо отметить, что в США и Европе институт предварительного налогового регулирования (известный под названием «фискальный рескрипт») является распространенной формой налогового контроля, смысл которого заключается в согласовании плательщиком с налоговым органом налоговых последствий распределения чистой прибыли, сделок, инвестиционных проектов, ценообразования и других хозяйственных операций до их фактического совершения. Он реализуется в ходе получения индивидуальных консультаций или заключения налоговых соглашений.

Опираясь на положения Свода фискальных процедур Франции, налогоплательщик наделен правом направления в фискальный орган запроса о получении налоговой консультации до заключения контракта и правомерности планируемой операции. Утвержденное налоговое решение является обязательным для налоговых органов и для налогоплательщика, и не подлежит

изменению. При отсутствии ответа в предусмотренные сроки плательщик совершает действия с позиции их полной правомерности, в налоговые органы в будущем не имеют право рассматривать эту сделку как правонарушение.

Такая же процедура предусмотрена законодательством США. Налоговый орган высылает письменный ответ налогоплательщику, который обратился с предварительным запросом по сделке, которую он хочет заключить. Ответы, полученный от налогового органа, распространяются на все аналогичные ситуации и могут использоваться налогоплательщиками в судах в качестве аргумента.

В Швеции же фискальный рескрипт - это выдача Комиссией по налоговому праву предварительного заключения о налоговых последствиях определенной сделки. Предварительное заключение становится обязательным для налоговых органов и применяется, если налогоплательщик пожелает этого.

Например, в Германии процедура рескрипта ограничивается лишь оценкой фактических ситуаций в связи с проведением фискального контроля, консультированием налогоплательщиков по вопросам налога на зарплату, таможенных сборов. Опубликованные позиции, которые высказаны налоговой администрацией, являются обязательными, но при этом не налагают ограничений на суд.

У отечественного законодателя появился интерес к институту фискального рескрипта . Еще 10.02.2014 распоряжением № 162-р Правительство РФ утвердило план мероприятий «Совершенствование налогового администрирования». Однако данный нормативный документ был отменен. В рамках данного исследования предложено рассмотреть возможность его принятия, так как п. 3 Раздела II этого плана предполагалось изучение возможности внедрения института «предварительного налогового разъяснения».

По результату реализации перечисленных мероприятий государство ожидает следующие мероприятия:

- формирование приемлемой для России модели института предварительного налогового разъяснения;
- сокращение времени на проведение контрольных мероприятий.
- уменьшение временных затрат на налоговое администрирование;
- увеличение прозрачности правоприменения законодательства о налогах и сборах;
- сокращение количества судебных споров налогоплательщиков с налоговыми органами;
- совершенствовать восприятия инвесторами делового климата.

Подытоживая изложенный материал, необходимо отметить, что решение проблемных вопросов, выявленных в ходе анализа действующей налоговой системы, должно осуществляться комплексно, опираясь на зарубежный опыт.

Так, повышение эффективности налоговых органов возможно путем проведения централизованного анализа и проведения предварительного анализа деятельности предприятия на областном уровне, так как в территориальных органах у сотрудников отсутствуют необходимые полномочия и нет доступа к некоторой информации баз данных, что становится препятствием при получении той или иной информации.

Проблемные вопросы, связанные с возникновением конфликтности налоговых правоотношений, выявления рисков у субъектов хозяйствования, а также применения ответственности к плательщику за правонарушения, можно решить с использованием «фискального рескрипта» – распространенной формы налогового контроля.

Таким образом, только системно и комплексно можно решить проблемы современной налоговой системы, используя инструменты налогового контроля и рычаги налогового стимулирования деловой активности субъектов хозяйствования.

Заключение

В ходе проведенного исследования, направленного на совершенствование современной налоговой системы в РФ были рассмотрены теоретические основы налогообложения как фактора экономического роста, а также проведен анализ современной налоговой системы РФ по изученному вопросу. По результатам исследования были выявлены проблемы и предложены пути совершенствования налоговой системы РФ.

Налоги в любом государстве – необходимый инструмент механизма государственного регулирования рыночной экономики. Конкретно в налоговой системе и налоговой политике заложены и возможности применения их в целях формирования и усовершенствования федеративных отношений, а кроме того местного самоуправления, что принадлежит к числу первоочередных вопросов задач, стоящих сегодня перед странами.

Эффективность налоговой системы оценивается по налоговой нагрузке, которая может исчисляться несколькими методами. В рамках данного исследования использован метод Министерства финансов, предусматривающий нахождение отношения налоговых поступлений к ВВП. Так, по результатам такого исчисления проведен анализ, показавший, что определенной стабильностью характеризуется уровень налоговых поступлений по налогу на доходы физических лиц: за последние 3 года средний уровень налоговой нагрузки составил 3,4% ВВП. Также относительно стабильными можно считать уровни налоговой нагрузки: по НДС (в 2014 году – 2,8 %, а в 2016 году – 3,1 % ВВП), а также по налогу на прибыль организаций (2014 год – 3,0%, 2016 год – 3,2%).

Анализ декларирования и уплаты налогов и сборов по предприятию ООО «Юнит-Консалтинг» показал их своевременную уплату в полном объеме. При этом выявлены недостатки применения упрощенной системы налогообложения, на которой находится анализируемое предприятие.

Среди основных проблемных вопросов, выявленных в ходе анализа налоговой системы РФ, в рамках данного исследования выделены:

- слабо разработана система ответственности плательщика за правонарушения;
- несправедливое налогообложение доходов граждан России - работников предприятия;
- присутствие высокой доли косвенных налогов в налоговых поступлениях;
- отсутствие качественного электронного документооборота.

Решение проблемных вопросов, выявленных в ходе анализа действующей налоговой системы, должно осуществляться комплексно, опираясь на зарубежный опыт.

Так, исследование налоговых систем других стран выявили достоинства в применении прогрессивной системы налогообложения к доходам граждан. Именно эта система и предложена в работе при исчислении НДФЛ.

В ходе анализа зарубежных механизмов налогового администрирования установлен такой эффективный инструмент налогового контроля, как «фискальный рескрипт», который заключается в мониторинге ФНС деятельности плательщика и согласовании им с фискальным органом налоговых последствий сделок, ценообразования, распределения чистой прибыли, инвестиционных проектов и других хозяйственных операций до их фактического завершения. Такой механизм довольно успешно используется во многих странах (Германия, Швеция и США) и может быть использован в России. На сегодняшний день в налоговой практике существует такое понятие, как «налоговый мониторинг», однако на его использование имеют право только крупные налогоплательщики. Поэтому в рамках усиления контрольной и стимулирующей функции налогов в данной работе предложено расширить круг таких плательщиков.

В качестве приоритетного направления налогового регулирования в данной работе определено эффективное использование налогового механизма с целью решения экономических и социальных задач государства, а также

оптимизации налоговых изъятий. Другими словами налоговая система должна работать на основную цель – стимулирование деловой активности в стране.

С целью увеличения доли прямых налогов в общей сумме налоговых поступлений, помимо применения прогрессивной системы ставок НДФЛ, необходимо ввести единый налог на недвижимость, представляющий собой совокупность всех имущественных налогов (земельного налога, налога на имущество организаций и имущество физ. лиц). Это существенно повысит эффективность использования имущества и обеспечит стабильное пополнение региональных и местных бюджетов, а также упростит налоговое администрирование и уменьшит количество налогов и сборов в России.

В заключение необходимо отметить, что признак сильного правового государства - это справедливая, либеральная, и эффективная налоговая система, проявляющаяся не только в больших суммах до начисленных и взысканных налогов, скорости и качестве разрешения налоговых споров, но и в значительном уменьшении количества ситуаций, при которых позиции налогового органа и налогоплательщика противопоставлены друг другу. Другими словами – в сокращении числа налоговых споров.

Увеличение качества и уровня доступности налоговых услуг, оказываемых налогоплательщикам, а так же открытости налоговых органов, будет способствовать не только налаживанию эффективного взаимодействия между субъектами данной системы, но и позволит усилить контрольную функцию налоговой системы.

Речь идет о переходе на электронный вид огромного количества процедур взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, а кроме того совершенствование системы информационного обслуживания, которая включает дальнейшее развитие ресурсов интернет-сайтов ФНС России.

На сегодняшний день контакт-центр присутствует только на основном сайте ФНС России. Однако для ускорения информационных потоков целесообразно ввести контакт-центры и «горячие линии» непосредственно в

территориальных налоговых органах. Также необходимо их сделать тематическими (по категориям вопросов).

Подлежит совершенствованию Личный кабинет налогоплательщика, в котором помимо информации о наличии задолженности, субъект хозяйствования мог бы сразу сформировать квитанцию (счет) на оплату любого налога в соответствии с задекларированными налоговыми обязательствами и с отражением бюджетных счетов. Такое новшество должно предотвращать неверную оплату налогов.

Также подлежит рассмотрению на законодательном уровне рассмотрение вопроса оплаты налогов и сборов посредством использования терминалов и электронных кошельков.

Одна из главных задач инструментов налоговой системы – формирование совершенной модели правового воздействия на налоговые отношения, способствующей сбалансированию публичных и частных интересов всех участников экономических отношений, что обеспечит выполнение органами публичной власти собственных законодательно определенных функций эффективным образом с минимумом затрат.

Несмотря на имеющийся ряд недостатков, государство находится в непрерывном поиске альтернативных методов использования уже имеющихся форм и методов контроля, а так же налоговых постов налогового мониторинга, для проверки с учетом соблюдения интересов налогоплательщиков соответствия законодательству деятельности субъектов хозяйствования при реализации контрольных мероприятий.

Расширение практики использования данных методов и форм в дальнейшем позволит создать более новые инструменты налогового контроля, которые будут не только высокоэффективными, а так же заменят постоянно проводимые проверки субъектов хозяйствования и сократят издержки налоговых органов, которые увеличиваются при охвате сфер деятельности, но и гибкими, отвечающими интересам организаций и налоговых органов.

Список использованных источников

1. Конституция Российской Федерации. URL: <http://www.constitution.ru/>
2. Налоговый кодекс Российской Федерации // СПС «Гарант». URL: <http://base.garant.ru/10900200/>. (дата обращения: 05.11.2017).
3. Гражданский кодекс Российской Федерации // "КонсультантПлюс". URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/. (дата обращения: 12.11.2017).
4. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование: фед. закон № 243-ФЗ от 03.07.2016: [в ред. от 18.07.2017] // "КонсультантПлюс" URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200512/. (дата обращения: 20.12.17).
5. Аналитическая справка «О поступлениях администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2016 г.» // Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. – URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm/>. (дата обращения: 09.12.17).
6. Абакарева Р.Ш. Теория и история налогообложения: учеб. пособие / Р.Ш. Абакарева. Махачкала: ДГИНХ, 2015. 118с .
7. Быкова Н. Н., Рогозина Л. С. Проблемы развития малого бизнеса в России // Молодой ученый. 2016. №3. С. 479-483.
8. Галяутдинов Р.Р. Налоговая система России: понятие, структура и уровни налогов // Сайт преподавателя экономики. – URL: <http://galyautdinov.ru/post/nalogovaya-sistema-rossii/>. (дата обращения: 26.11.2017).
9. Ермоленко И. Д. Налоговое администрирование, основные проблемы, пути их решения // Научное сообщество студентов XXI столетия. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ: сб. ст. по мат. VII междунар. студ. науч.-практ.

конф. № 7. – URL: <http://sibac.info/archive/economy/7.pdf>. (дата обращения: 01.12.17).

10. Зайков В.П. Эволюция налоговых отношений с позиции истории налогообложения и развития государственности // Научно-практический журнал «Управление и экономика в XXI веке». 2016. № 2. С. 42-48.

11. Зайцев Н.Л. Экономика промышленного предприятия / М.: ИНФРА-М, 2015. С. 33.

12. Кашин В.А. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов / М.: Магистр, 2015. 315 с.

13. Киселева Е.А. Макроэкономика. Учебное пособие / М.: Кронус, 2014. 352 с.

14. Коровкин В.В, Г.В. Кузнецова. Практика налогообложения малых предприятий. Выбор системы налогообложения / М.: «Издательство Приор», 2014. 229 с.

15. Курс экономической теории: учебник / Под общей ред. Чепурина М.Н., Киселевой Е.А. 6-е исправленное, дополненное и переработанное издание. Киров: «Аса», 2015. 832 с.

16. Лапшин О.И. Некоторые проблемы осуществления налогового контроля в Российской Федерации // «Налоги и налогообложение». 2015. №5

17. Научная библиотека диссертаций и авторефератов disserCat <http://www.dissercat.com/content/metodologiya-razvitiya-nalogovoi-sistemy-i-nalogovogo-regulirovaniya-v-rossii#ixzz53JLht7hv>. (дата обращения: 29.11.17).

18. Майбунова И. А. Налоги и налогообложение / Юнити-Дана, 2016. 591 с.

19. Миллер Н.В. История налогообложения в России // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». 2016. № 1. С. 16-21.

20. Министерство финансов Российской Федерации // Официальный сайт. Режим доступа: [http:// minfin.ru/](http://minfin.ru/). (дата обращения: 09.12.17).

21. Министерство промышленности, транспорта и инновационной политики Пензенской области // Официальный сайт. URL: <http://prom.pnzreg.ru/>. (дата обращения: 27.11.17).

22. Минфин: Резервный фонд будет исчерпан в 2017-м, финансирование дефицита бюджета начнется из ФНБ. URL: <http://www.banki.ru/news/lenta/?id=9214887>. (дата обращения: 08.12.17).

23. Мишустин М. ФНС России использует прорывные технологии, чтобы соответствовать новым требованиям к налоговой системе. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6973314/. (дата обращения: 22.11.17).

24. Макроэкономика. Налоги. URL: <http://macro-economic.ru/content/view/10/7/>. (дата обращения: 02.12.17).

25. Налоги и налогообложение: Учебное пособие/Аронов А. В., Кашин В. А. – 2-е изд., перераб. и доп. –М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. 576 с.

26. Приказ ФНС России N ММ-3-06/333@ от 30.05.2007 (ред. от 10.05.2012) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок"

27. Не работаешь? Плати! В России предложили ввести налог для безработных// Газета «Аргументы и факты». URL:http://www.aif.ru/money/business/ne_rabotaesh_plati_v_rossii_predlozhili_vvesti_nalog_dlya_bezrabortnyh. (дата обращения: 01.12.17).

28. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_183748/. (дата обращения: 03.12.17)

29. Официальный сайт Федеральной службы статистики // <http://www.gks.ru/>. (дата обращения: 25.10.17).

30. Ремизова О.Н.порядок применения системы налогообложения в виде ЕНВД // Все о налогах. 2015. №2. С.28-32.

31. Пансков В.Г. Налоговая система РФ: проблемы становления и развития: монография/ М.:Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2017. 246 с. (Научная книга)
32. Научная библиотека диссертаций и авторефератов disserCat <http://www.dissercat.com/content/metodologiya-razvitiya-nalogovoi-sistemy-i-nalogovogo-regulirovaniya-v-rossii#ixzz53JLQh6W4>. (дата обращения: 18.10.17).
33. Системы налогообложения в России // Малый бизнес. URL: <http://www.malyi-biznes.ru/sistemy/>.
34. Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации // Официальный сайт РАНХиГС. URL: <http://www.ranepa.ru/>. (дата обращения: 01.12.17).
35. Российская экономика в 2016 году. Тенденции и перспективы // Официальный сайт Института экономической политики им. Е.Т. Гайдара. – URL : <http://www.iep.ru/ru/publikacii/publication/7902.html>. (дата обращения: 05.12.17).
36. Умарова И.Э. Перспективы увеличения налоговой нагрузки в РФ // Финансы и кредит. 2016. №21(501).
37. Научная библиотека диссертаций и авторефератов disserCat <http://www.dissercat.com/content/metodologiya-razvitiya-nalogovoi-sistemy-i-nalogovogo-regulirovaniya-v-rossii#ixzz53JKhxzbT>. (дата обращения: 30.10.17).
38. Фалеева О.А. Антикризисные изменения в процессе осуществления налогового контроля // Административное и муниципальное правож.2015.№7
39. Федеральная налоговая служба // Официальный сайт. URL : <https://www.nalog.ru/>. (дата обращения: 01.11.17).
40. Федорова, И.А. Гражданско-правовая ответственность налоговых органов по законодательству Российской Федерации: монография / М-во образования и науки Российской Федерации, Моск. гос. ун-т экономики, статистики и информатики (МЭСИ). М. : [б. и.], 2016. 199 с.

41. Филиппова, Н.А. Зарубежный опыт налогового стимулирования малого инновационного бизнеса и возможности его использования в России // Нац. интересы: приоритеты и безопасность. 2014. № 35. С.51-58.
42. Хамгоков И.В., Хетагуров Г.В. Влияние налогового механизма на экономику Российской Федерации // Молодежный научный форум: Общественные и экономические науки: электр. сб. ст. по материалам XXXIV студ. междунар. заочной науч. практ. конф. М.: «МЦНО». 2016. № 5(34) / URL:[https://nauchforum.ru/archive/MNF_social/5\(34\).pdf](https://nauchforum.ru/archive/MNF_social/5(34).pdf). (дата обращения: 01.12.17).
43. Черкай А.Д. Бухгалтерский и финансовый учет – язык бизнеса для руководителей. МСФО, US GAAP, РСБУ: Теория двух рядов 4-х счетов автора, новые балансовые уравнения и лингвистические модели учета / М.: 2015.120 с.
44. Черник Д.Г. Налоги: практика налогообложения / М.: Финансы и статистика, 2015. 368 с.
45. Шевченко И.В., Алеников А.С. Концептуальные основы налоговой политики как комплексной экономической категории //Финансы и кредит. 2014.№ 30(510).
46. Чайковская, Л.А. Налоги и налогообложение (схемы и примеры): Учебное пособие / М.: Экономика, 2015. 301 с.
47. Экономика предприятия. / Под ред. проф. Волкова О. И.: Учебник.- 3-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2015. 521 с.
48. Ялмаев Р. А. Динамика и специфика развития торговли и сферы услуг / Р. А. Ялмаев // «ФГУ Science». 2014. № 3. С. 32.
49. Eracleous E. Losing the Audit Lottery: Corporate Tax Shelters and Judicial Doctrine // Fordham Journal of Corporate & Financial Law. Volume 5, Issue 1. 2014. P. 163-164.
50. Gehlbach Scott. Representation through Taxation. Cambridge University Press, 2015. 216 p.

Приложения

Приложение А



ИНН
КПП Стр. 001

Приложение № 1
к приказу ФНС России
от 04.07.2014 № ММВ-7-3/352@

Форма по КНД 1152017

Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения

Номер корректировки Налоговый период (код) Отчетный год 2014

Представляется в налоговый орган (код) по месту нахождения (учета) (код)

ООО ЮНИТ КОНСАЛТИНГ
(налогоплательщик)

Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД . .

Форма реорганизации, ликвидация (код) ИНН/КПП реорганизованной организации /

Номер контактного телефона

На страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на листах

Достоверность и полноту сведений, указанных
в настоящей декларации, подтверждаю:

- 1 - налогоплательщик,
2 - представитель налогоплательщика

(фамилия, имя, отчество * полностью)

ИВАНОВ
ИВАН
ИВАНОВИЧ

(наименование организации - представителя налогоплательщика)

Подпись Дата . .

М.П.

Наименование документа,
подтверждающего полномочия представителя

* Отчество при наличии.

Заполняется работником налогового органа
Сведения о представлении декларации

Данная декларация представлена (код)

на страницах
с приложением
подтверждающих документов листах
или их копий на

Дата представления
декларации . .

Зарегистрирована
за №

Фамилия, И.О.*

Подпись



ИНН
КПП Стр. 002

Раздел 2.2. Расчет налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и минимального налога (объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов)

Показатели	Код строки	Значения показателей (в рублях)
1	2	3
Объект налогообложения: 2 - доходы, уменьшенные на величину расходов	201	<input type="text"/>
Сумма полученных доходов нарастающим итогом:	210	<input type="text"/>
за первый квартал		
за полугодие	211	<input type="text"/>
за девять месяцев	212	<input type="text"/>
за налоговый период	213	<input type="text"/>
Сумма произведенных расходов нарастающим итогом:	220	<input type="text"/>
за первый квартал		
за полугодие	221	<input type="text"/>
за девять месяцев	222	<input type="text"/>
за налоговый период	223	<input type="text"/>
Сумма убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах), уменьшающая налоговую базу за налоговый период	230	<input type="text"/>
Налоговая база для исчисления налога (авансового платежа по налогу):		
за первый квартал	240	<input type="text"/>
(стр. 210 - стр. 220, если стр. 210 - стр. 220 > 0)		
за полугодие	241	<input type="text"/>
(стр. 211 - стр. 221, если стр. 211 - стр. 221 > 0)		
за девять месяцев	242	<input type="text"/>
(стр. 212 - стр. 222, если стр. 212 - стр. 222 > 0)		
за налоговый период	243	<input type="text"/>
(стр. 213 - стр. 223 - стр. 230, если стр. 213 - стр. 223 - стр. 230 > 0)		
Сумма полученного убытка за истекший налоговый (отчетный) период:		
за первый квартал	250	<input type="text"/>
(стр. 220 - стр. 210, если стр. 210 < стр. 220)		
за полугодие	251	<input type="text"/>
(стр. 221 - стр. 211, если стр. 211 < стр. 221)		
за девять месяцев	252	<input type="text"/>
(стр. 222 - стр. 212, если стр. 212 < стр. 222)		
за налоговый период	253	<input type="text"/>
(стр. 223 - стр. 213, если стр. 213 < стр. 223)		
Ставка налога (%):		
за первый квартал	260	<input type="text"/>
за полугодие	261	<input type="text"/>
за девять месяцев	262	<input type="text"/>
за налоговый период	263	<input type="text"/>
Сумма исчисленного налога (авансового платежа по налогу):		
за первый квартал	270	<input type="text"/>
(стр. 240 x стр. 260 / 100)		
за полугодие	271	<input type="text"/>
(стр. 241 x стр. 261 / 100)		
за девять месяцев	272	<input type="text"/>
(стр. 242 x стр. 262 / 100)		
за налоговый период	273	<input type="text"/>
(стр. 243 x стр. 263 / 100)		
Сумма исчисленного минимального налога за налоговый период (ставка налога 1%)	280	<input type="text"/>
(стр. 213 x 1 / 100)		

Приложение Б



ИНН
КПП Стр.

Приложение № 1
к приказу ФНС России
от 04.07.2014 № ММВ-7/352@

Форма по КНД 1152017

Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения

Номер корректировки Налоговый период (код) Отчетный год

Представляется в налоговый орган (код) по месту нахождения (учета) (код)

ООО ЮНИТ КОНСАЛТИНГ

(налогоплательщик)

Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД . .

Форма реорганизации, ИНН/КПП реорганизованной /
ликвидация (код) организации

Номер контактного телефона

На страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на листах

Достоверность и полноту сведений, указанных
в настоящей декларации, подтверждаю:

- ☐ 1 - налогоплательщик,
☐ 2 - представитель налогоплательщика

(фамилия, имя, отчество * полностью)

ИВАНОВ
ИВАН
ИВАНОВИЧ

(наименование организации - представителя налогоплательщика)

Подпись Дата . .

М.П.

Наименование документа,
подтверждающего полномочия представителя

* Отчество при наличии.

Заполняется работником налогового органа
Сведения о представлении декларации

Данная декларация представлена (код)

на страницах

с приложением
подтверждающих документов листах
или их копий на

Дата представления
декларации . .

Зарегистрирована
за №

Фамилия, И.О.*

Подпись

Раздел 2.2. Расчет налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и минимального налога (объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов)

Показатели	Код строки	Значения показателей (в рублях)
1	2	3
Объект налогообложения: 2 - доходы, уменьшенные на величину расходов	201	2
Сумма полученных доходов нарастающим итогом: за первый квартал	210	1331422
за полугодие	211	2662845
за девять месяцев	212	3994267
за налоговый период	213	5325690
Сумма произведенных расходов нарастающим итогом: за первый квартал	220	1322162
за полугодие	221	2644325
за девять месяцев	222	3966487
за налоговый период	223	5288650
Сумма убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах), уменьшающая налоговую базу за налоговый период	230	
Налоговая база для исчисления налога (авансового платежа по налогу): за первый квартал (стр. 210 - стр. 220, если стр. 210 - стр. 220 > 0)	240	9260
за полугодие (стр. 211 - стр. 221, если стр. 211 - стр. 221 > 0)	241	18520
за девять месяцев (стр. 212 - стр. 222, если стр. 212 - стр. 222 > 0)	242	27780
за налоговый период (стр. 213 - стр. 223 - стр. 230, если стр. 213 - стр. 223 - стр. 230 > 0)	243	37040
Сумма полученного убытка за истекший налоговый (отчетный) период: за первый квартал (стр. 220 - стр. 210, если стр. 210 < стр. 220)	250	
за полугодие (стр. 221 - стр. 211, если стр. 211 < стр. 221)	251	
за девять месяцев (стр. 222 - стр. 212, если стр. 212 < стр. 222)	252	
за налоговый период (стр. 223 - стр. 213, если стр. 213 < стр. 223)	253	
Ставка налога (%): за первый квартал	260	15.
за полугодие	261	15.
за девять месяцев	262	15.
за налоговый период	263	15.
Сумма исчисленного налога (авансового платежа по налогу): за первый квартал (стр. 240 x стр. 260 / 100)	270	1389
за полугодие (стр. 241 x стр. 261 / 100)	271	2778
за девять месяцев (стр. 242 x стр. 262 / 100)	272	4167
за налоговый период (стр. 243 x стр. 263 / 100)	273	5556
Сумма исчисленного минимального налога за налоговый период (ставка налога 1%) (стр. 213 x 1 / 100)	280	53257

03010013

ИНН

КПП

 Стр. 001

**Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому
в связи с применением упрощенной системы налогообложения**

Номер корректировки 0 - - Налоговый период (код) 3 4 Отчетный год 2 0 1 6

Представляется в налоговый орган (код) по месту нахождения (учета) (код)

[illegible]

(налогоплательщик)

Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД

Форма реорганизации, ликвидация (код) ИНН/КПП реорганизованной организации /

[illegible]

На 3 — — страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на листах

**Достоверность и полноту сведений, указанных
в настоящей декларации, подтверждаю:**

1 - налогоплательщик,
2 - представитель налогоплательщика

[illegible]

(фамилия, имя, отчество* полностью)

[illegible]

И В А Н

ИВАНОВИЧ

[illegible][illegible]

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60	61	62	63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	100	101	102	103	104	105	106	107	108	109	110	111	112	113	114	115	116	117	118	119	120	121	122	123	124	125	126	127	128	129	130	131	132	133	134	135	136	137	138	139	140	141	142	143	144	145	146	147	148	149	150	151	152	153	154	155	156	157	158	159	160	161	162	163	164	165	166	167	168	169	170	171	172	173	174	175	176	177	178	179	180	181	182	183	184	185	186	187	188	189	190	191	192	193	194	195	196	197	198	199	200	201	202	203	204	205	206	207	208	209	210	211	212	213	214	215	216	217	218	219	220	221	222	223	224	225	226	227	228	229	230	231	232	233	234	235	236	237	238	239	240	241	242	243	244	245	246	247	248	249	250	251	252	253	254	255	256	257	258	259	260	261	262	263	264	265	266	267	268	269	270	271	272	273	274	275	276	277	278	279	280	281	282	283	284	285	286	287	288	289	290	291	292	293	294	295	296	297	298	299	300	301	302	303	304	305	306	307	308	309	310	311	312	313	314	315	316	317	318	319	320	321	322	323	324	325	326	327	328	329	330	331	332	333	334	335	336	337	338	339	340	341	342	343	344	345	346	347	348	349	350	351	352	353	354	355	356	357	358	359	360	361	362	363	364	365	366	367	368	369	370	371	372	373	374	375	376	377	378	379	380	381	382	383	384	385	386	387	388	389	390	391	392	393	394	395	396	397	398	399	400	401	402	403	404	405	406	407	408	409	410	411	412	413	414	415	416	417	418	419	420	421	422	423	424	425	426	427	428	429	430	431	432	433	434	435	436	437	438	439	440	441	442	443	444	445	446	447	448	449	450	451	452	453	454	455	456	457	458	459	460	461	462	463	464	465	466	467	468	469	470	471	472	473	474	475	476	477	478	479	480	481	482	483	484	485	486	487	488	489	490	491	492	493	494	495	496	497	498	499	500	501	502	503	504	505	506	507	508	509	510	511	512	513	514	515	516	517	518	519	520	521	522	523	524	5
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	---

[illegible]

(наименование организации - представителя налогоплательщика)

Подпись _____ Дата . .

M.П.

Наименование документа,

подтверждающего полномочия представителя

[illegible]

Заполняется работником налогового органа
Сведения о представлении декларации

Данная декларация представлена (код)

на страницах

с приложением
подтверждающих документов
или их копий на  листах

Дата представления
декларации

Зарегистрирована
за №

(Фамилия, И.О.)

(Подпись)

Фамилия, И.О.*

Подпись

* - отчество при наличии.

Раздел 2.2. Расчет налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и минимального налога (объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов)

Показатели	Код строки	Значения показателей (в рублях)
1	2	3
Объект налогообложения : 2- доходы, уменьшенные на величину расходов	201	2
Сумма полученных доходов нарастающим итогом:		
за первый квартал	210	1 6 0 0 1 4 7
за полугодие	211	3 2 0 0 2 9 3
за девять месяцев	212	4 8 0 0 4 4 0
за налоговый период	213	6 4 0 0 5 8 7
Сумма произведенных расходов нарастающим итогом:		
за первый квартал	220	1 5 9 0 7 0 8
за полугодие	221	3 1 8 1 4 1 5
за девять месяцев	222	4 7 7 2 1 2 3
за налоговый период	223	6 3 5 2 8 3 0
Сумма убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах), уменьшающая налоговую базу за налоговый период	230	
Налоговая база для исчисления налога (авансового платежа по налогу):		
за первый квартал (стр.210 - стр.220, если стр.210 - стр.220 > 0)	240	9 4 3 9
за полугодие (стр.211 - стр.221, если стр.211 - стр.221 > 0)	241	1 8 8 7 8
за девять месяцев (стр.212 - стр.222, если стр.212 - стр.222 > 0)	242	2 8 3 1 7
за налоговый период стр.213 - стр.223 - стр.230, если стр.213 - стр.223 - стр.230 > 0	243	3 7 7 5 7
Сумма полученного убытка за истекший налоговый (отчетный) период:		
за первый квартал (стр.220 - стр.210, если стр.210 < стр.220)	250	
за полугодие (стр.221 - стр.211, если стр.211 < стр.221)	251	
за девять месяцев (стр.222 - стр.212, если стр.212 < стр.222)	252	
за налоговый период (стр.223 - стр.213, если стр.213 < стр.223)	253	
Ставка налога (%)		
за первый квартал	260	1 5 .
за полугодие	261	1 5 .
за девять месяцев	262	1 5 .
за налоговый период	263	1 5 .
Сумма исчисленного налога (авансового платежа по налогу):		
за первый квартал (стр.240 x стр.260 / 100)	270	1 4 1 6
за полугодие (стр.241 x стр.261 / 100)	271	2 8 3 2
за девять месяцев (стр.242 x стр.262 / 100)	272	4 2 4 7
за налоговый период (стр.243 x стр.263 / 100)	273	5 6 6 3
Сумма исчисленного минимального налога за налоговый период (ставка налога 1%) (стр.213 x 1 / 100)	280	6 4 0 0 6